

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

**ES NORMINIŲ TEISĖS AKTŲ,
REGLAMENTUOJANČIŲ
PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESTĮ,
TEISINĖ ANALIZĖ**

Finansų teisės magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 621M90003

**Vadovas
Prof.dr. Algirdas Miškinis**

**Recenzentas
doc. Dr. Artūras Balkevičius**

**Atliko
FNTmns1-01 gr. stud.
Ieva Peciukonienė**

Vilnius, 2012

TURINYS

IVADAS	3
I. PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO (PVM) REGLAMENTAVIMO ES TEISĖJE PRIELAIIDOS	7
1.1. PVM esmė ir atsiradimo ES teisėje priežastys.....	7
1.2. ES teisės šaltiniai ir PVM reglamentavimo ES norminiuose teisės aktuose istorinė raida.....	10
II. ESMINIŲ PVM ELEMENTŲ, REGLAMENTUOJAMŲ ES NORMINIUOSE TEISĖS AKTUOSE, YPATUMAI IR PROBLEMATIKA	15
2.1. PVM objekto charakteristika.....	15
2.1.1. Prekių tiekimas.....	17
2.1.2. Paslaugų teikimas.....	19
2.1.3. Prekių įsigijimas ES viduje.....	20
2.1.4. Prekių importas.....	21
2.2. Apmokestinamojo asmens apibrėžimas.....	23
2.3. PVM apmokestinimo vietos problematika.....	30
2.3.1. PVM apmokestinimo, susijusio su prekėmis, vieta.....	30
2.3.2. Paslaugų teikimo vieta.....	34
2.3.3. PVM apmokestinimo vietos nustatymo taisyklių vystymosi tendencijos....	42
2.4. Apmokestinamoji vertė.....	46
2.5. PVM tarifai ir neapmokestinimas PVM.....	49
III. PVM ATSKAITA, KAIP ESMINIS PVM SISTEMOS PRINCIPAS	57
3.1. Prievolė mokėti PVM.....	57
3.2. PVM atskaitos teisinė analizė.....	58
3.3. Piktnaudžiavimas PVM ir sukčiavimas.....	63
IŠVADOS IR TOBULINIMO KRYPTYS	68
LITERATŪRA	72
ANOTALIJA LIETUVIŲ IR ANGLŲ KALBOMIS	80
SANTRAUKA LIETUVIŲ KALBA	81
SANTRAUKA ANGLŲ KALBA	83
PRIEDAS NR.1. PVM tarifai ES valstybėse narėse	84

I. ĮVADAS

Pridėtinės vertės mokestis – tai vienas labiausiai paplitusių netiesioginių vartojimo mokesčių pasaulyje, išsivysčiusių iš apyvartos mokesčio. Jį turi įsivedusios daugiau nei 150 valstybių. Pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM) tuo pačiu yra ir vienas reikšmingiausių bendrųjų mokesčių, kadangi pajamos iš šio mokesčio nacionaliniuose biudžetuose sudaro žymią jo dalį - apie penktadalį¹, o jo įtaką dėl plačios apmokestinamosios bazės jaučia didžioji dauguma verslo subjektų. Šio mokesčio svarba turėtų dar labiau didėti atsižvelgiant į paskutinę pasaulinę finansų krizę, ko pasekoje vyrauja tendencijos didinti vartojimo mokesčių svorį santykyje su tiesioginiais pajamų ir pelno mokesčiais.

Ne išimtis ir Europos Sąjunga bei jos valstybės narės (toliau – VN). Šis mokestis yra harmonizuotas Europos Sąjungos lygmenyje, todėl ES mastu galima kalbėti apie tam tikrą daugiau ar mažiau vieningą PVM sistemą, kurios išskirtinis bruožas lyginant su nacionalinėmis PVM sistemomis yra jos tikslas – panaikinti mokestines kliūtis laisvam prekių ir paslaugų judėjimui ES bei užtikrinti sąlygas sąžiningai konkurencijai, tuo būdu prisidedant prie veiksmingos vidaus rinkos ES sukūrimo. Panašiai kaip ir nacionaliniame lygmenyje, ES mastu PVM svarbus dar ir tuo, kad jis sudaro vieną iš keturių ES biudžeto nuosavų išteklių, kurio procentinė išraiška pastaraisiais metais nors ir sumažėjo, tačiau išlieka sviri dalis viso ES biudžeto struktūroje².

Tyrimo objektas – pridėtinės vertės mokesčio reglamentavimas ES norminiuose teisės aktuose. Kadangi šis mokestis ES yra reglamentuotas pakankamai detalai, tiriamajame darbe autorė apsiribos atskirų PVM elementų, tokių kaip PVM objektas, apmokestinamieji asmenys, PVM apmokestinimo vieta, apmokestinimo vertė, tarifai ir neapmokestinimas PVM, bei PVM atskaitos, kaip pagrindinio PVM sistemos principo, teisine analize. Darbe nebus analizuojami tokie procedūriniai klausimai, kaip deklaracijos, PVM sąskaitos-faktūros, apskaita ir pan.

Tyrimo dalykas – tam tikrų PVM elementų reglamentavimas ES norminiuose teisės aktuose. Daugialypė ES prigimtis, nulėmė PVM teisės normų, kaip ir kitų ES politikos sričių normų, kompleksiskumą ir aiškumo stoką, palikdama nemažai erdvės jų aiškinimui Europos Sąjungos Teisingumo Teismui (toliau – ETT). Todėl darbe greta ES teisės aktų bus nagrinėjamos ir ETT jurisprudencijos aktualiausios bylos. Siekiant giliau atskleisti PVM reglamentavimo ES teisėje problematiką, tais atvejais kuomet valstybėms narėms paliekama laisvė apsispręsti dėl tam tikrų nuostatų įgyvendinimo, bus narinėjamas ES normų įgyvendinimas vienos iš ES narių - Lietuvos teisės aktuose ir teismų praktikoje. Be to, ES PVM reglamentavimas atskirais atvejais bus lyginamas su vienos iš didžiųjų pasaulio valstybių – Rusijos Federacijos atitinkama teisine erdve.

¹Komisijos žalioji knyga „PVM ateitis. Paprastesnės, stabilesnės ir veiksmingesnės PVM sistemos kūrimas“. 2010 12 1. KOM(2010) 695 galutinis

²14 mlrd. iš 142 mlrd. eurų (apie 9.9 proc.) viso ES biudžeto (2011 m. duomenys) - European Commission. Financial programming and budget. http://ec.europa.eu/budget/explained/budg_system/financing/fin_en.cfm [žiūrėta 2012-06-19]

Tyrimė nagrinėjama problema – ar PVM nuostatų suderinimas ES lygmenyje yra pakankamas, aiškus ir nesudėtingas, sąlygojantis skaidrias verslo sąlygas bei užtikrinantis sklandų ES vidaus rinkos veikimą?

Tyrimo aktualumas ir naujumas. Ši tema yra labai aktuali tiek ES, tiek ir nacionaliniame lygmenyje, kadangi, kaip minėta, PVM dėl plačios apmokestinamosios bazės daro poveikį didžiajai daliai verslo subjektų, o pajamos iš šio mokesčio esmingai prisideda prie ES ir nacionalinių biudžetų formavimo, tuo pačiu prisidedant ir prie tinkamo ES lygmens ir valstybių vidaus politikų įgyvendinimo. Tinkamas PVM reglamentavimas ES lygmenyje sudaro prielaidas efektyviam ES vidaus rinkos funkcionavimui, o tuo būdu ir ekonominės gerovės tiek ES, tiek ir nacionaliniu mastu didėjimui.

Pažymėtina, kad atitinkamų Lietuvos mokslininkų tyrimų šia tema, skirtingai nei užsienio, yra pakankamai nedaug. Tam galėjo turėti įtakos keletas veiksnių. Visų pirma, Lietuva ES nare tapo vos prieš 8 metus. Be to, tai sudėtinga ir nuolat besivystanti sritis. Pažymėtina, kad PVM reglamentavimas, kuris pirmą kartą įtvirtintas 1967 m. priėmus Pirmąją ir Antrąją PVM direktyvas³, nuolat kito iki Direktyvos 2006/112/EEB⁴ ir vėlesnių jos pakeitimų priėmimo. Spartėjanti globalizacija, greitai kintantys verslo modeliai ir techninė pažanga bei įtaka ES vidaus rinkos funkcionavimui verčia vėl peržiūrėti ES PVM mokesčio reglamentavimo veiksmingumą ir efektyvumą. Atsižvelgiant į tai, ES Komisija (toliau - Komisija) 2010 m. priėmė Žaliąją knygą dėl PVM ateities⁵, kurioje visas suinteresuotąsias šalis paragino kritiškai įvertinti visus ES PVM sistemos, galiojančios jau daugiau kaip 40 metų, aspektus. Konsultacijose dėl šio dokumento dalyvavę ūkio subjektai, akademinė visuomenė, nacionalinės mokesčių institucijos bei vėliau Europos Parlamentas ir kitos ES institucijos patvirtino ES PVM sistemos reformos poreikį. Todėl 2011 m. Komisija Bendrosios rinkos akte⁶ įtvirtino poreikį persvarstyti ES PVM taisyklės „bendrajai rinkai palankiu būdu“, o Komunikate dėl PVM ateities⁷ pateikė tolimesnės veiklos prioritetines sritis. Atsižvelgiant į tai, autorė šiame darbe analizuos ir pateiks savo nuomonę bei samprotavimus apie ES PVM reglamentavimą diskusijų dėl PVM sistemos reformavimo šviesoje.

³1967 m. balandžio 11 d. Pirmoji Tarybos Direktyva 67/227/EEB, dėl VN teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, derinimo, OL 71, 1967 4 14, p. 1301 – 1303 ir

1967 m. balandžio 11 d. Antroji Tarybos Direktyva 67/228/EEC, (*Second Council Directive 67/228/EEC, 11 of April 1967 on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes - Structure and procedures for application of the common system of value added tax*), OJ 71, 1967 4 14, p. 1303 – 1312.

⁴2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB, dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, OL L 347, 2006 12 11, p. 1 – 118.

⁵ Komisijos žaliąji knyga „PVM ateitis. Paprastesnės, stabilesnės ir veiksmingesnės PVM sistemos kūrimas“. 2010 12 1. KOM(2010) 695 galutinis,

Commission Staff Working Document Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system. 2010 12 1. SEC(2010) 1455.

⁶ Komisijos komunikatas „Bendrosios rinkos aktas. Dvylika svertų augimui skatinti ir pasitikėjimui stiprinti „Bendros pastangos skatinti naująjį augimą“. 2011 4 13. KOM(2011) 206 galutinis

⁷ Komisijos komunikatas „Dėl PVM ateities. Paprastesnės, patikimesnės bei veiksmingesnės PVM sistemos kūrimas ir pritaikymas prie bendrosios“. 2011 12 06. KOM(2011) 851 galutinis

Tyrimo tikslas - išnagrinėti norminius ES teisės aktus, reglamentuojančius PVM, nustatyti PVM reglamentavimo ES teisėje prielaidas, ir pateikti atskirų PVM elementų, tokių kaip - PVM objektas, apmokestinamieji asmenys, PVM apmokestinimo vieta, apmokestinimo vertė, tarifai ir neapmokestinimas PVM bei PVM atskaitos, kaip esminio PVM sistemos principo, teisinę analizę bei ja grįstas išvadas dėl reglamentavimo tinkamumo bei tobulinimo kryptis. Darbe nemažai vietos skiriama PVM apmokestinimo vietos nustatymo taisyklėms, kadangi tai vienas iš išskirtinių ES PVM sistemos bruožų, lyginant su PVM sistemomis suvereniose valstybėse bei atsakymas į šį klausimą nulemia, kokios konkrečios nacionalinės PVM taisyklės ir tarifai bus taikomi bei kokios valstybės biudžetas papildys atitinkamomis PVM mokesčių sumomis. Kadangi PVM ES lygmenyje yra reguliuojamas pakankamai detalai, atsižvelgiant į ribotas šio darbo apimtis, autorė apsiribos pačių svarbiausių PVM nuostatų analize, nesistengdama gilintis į atskirus smulkius aspektus.

Siekiant įgyvendinti užsibrėžtą tikslą, keliami šie **tyrimo uždaviniai**:

1. Išanalizuoti PVM reglamentavimo ES teisėje prielaidas, t.y. išnagrinėti PVM esmę ir atsiradimo ES teisėje priežastis, taip pat teisės šaltinių, kuriuose įtrauktos PVM reglamentuojančios nuostatos, sistemą bei PVM reglamentavimo ES norminiuose teisės aktuose istorinę raidą.
2. Atskleisti esminių PVM elementų: PVM objekto, apmokestinamųjų asmenų, apmokestinimo vietos, apmokestinamosios vertės, PVM tarifų ir išimčių ypatumus ir problematiką.
3. Atlikti PVM atskaitos, įskaitant ir prievolės mokėti bei piktnaudžiavimo PVM ir sukčiavimo, teisinę analizę.
4. Pateikti išvadas dėl PVM reglamentavimo ES norminiuose teisės aktuose tinkamumo ir pasiūlymus dėl tobulinimo poreikio.

Tyrimo hipotezė. Tyrime keliami hipotezė, kad PVM reglamentavimas ES norminiuose teisės aktuose yra sudėtingas, komplikotas, stokojantis didesnio suderinamumo bei nepakankamai prisideda prie sklandaus ES vidaus rinkos funkcionavimo.

Tyrimo šaltiniai. Darbe remiamasi norminiais ES teisės aktais: ES steigimo sutartimis ir antrinais privalomo pobūdžio ES teisės aktais: direktyvomis, reglamentais, taip pat neprivalomo (rekomendacinio) pobūdžio teisės aktais ir kitais dokumentais: komunikatais, Žaliosiomis knygomis, darbiniais dokumentais, ataskaitomis ir pan. Siekiant atskleisti ES PVM nuostatų, kuriomis valstybėms narėms suteikiama pasirinkimo laisvė, esmę nagrinėjami Lietuvos Respublikos (toliau – LR) pridėtinės vertės mokesčių reglamentuojantys teisės aktai. Darbe remiamasi ir ETT praktika bei Lietuvos vyriausio administracinio teismo (toliau – LVAT) bylomis bei atskirais atvejais pateikiama lyginamoji analizė su Rusijos teisės normomis, reglamentuojančiomis PVM. Darbe taip pat pasitelkiama teisės doktrina, kurioje yra pasisakę lietuvių autoriai E.Buškevičiūtė, R.Stačiokas, J.Rimas, L.Šapalienė, taip pat užsienio autoriai J.M.Terra, Peter J.Wattel, G.Morse, D.Williams., Subhajit Basu, Schenk A., Oldman O. Be to, naudojamos ir kita informacija, pateikiama internete.

Tyrimo metodai. Darbe naudojami šie tyrimo metodai: istorinis, sisteminės analizės, apibendrinimo, analitinis, dokumentų analizės, lyginimo, dedukcijos ir loginis metodas. Istorinio metodo pagalba nagrinėjama PVM reglamentavimo ES raida. Sisteminės, dokumentų analizės, analitiniu ir apibendrinimo metodais analizuojami ES ir LR norminiai teisės aktai, teismų praktika. Lyginamasis metodas taikomas, siekiant palyginti PVM reglamentavimo ES ir Rusijoje atskirus aspektus, ETT ir LR teismų praktiką. Loginio, dedukcinio bei apibendrinimo metodų pagalba formuluojamos tyrimo išvados ir tobulinimo kryptys.

Darbo struktūra. Darbą sudaro įvadas, 3 skyriai ir išvados bei tobulinimo kryptys. Pirmasis skyrius skirtas PVM reglamentavimo ES norminiuose teisės aktuose prielaidoms: jame aptariama PVM esmė ir svarba, atsiradimo ES teisėje priežastys, taip pat teisės šaltinių, kuriuose įtrauktos PVM reglamentuojančios nuostatos, sistema bei PVM reglamentavimo ES norminiuose teisės aktuose istorinė raida. Antrame skyriuje analizuojami esminių ES PVM elementų ypatumai ir problematika, o trečiame - nagrinėjami su PVM atskaita susiję klausimai.

I. PVM REGLAMENTAVIMO ES TEISĖJE PRIELAIIDOS

1.1. PVM esmė ir atsiradimo ES teisėje priežastys

PVM esmė. Pridėtinės vertės mokestį 1954 m. išrado prancūzas M.Lore, kuris pasiūlė jį įvesti vietoje tuo metu taikyto apyvartos mokesčio. Nors PVM tikslas yra toks pat kaip ir apyvartos mokesčio, tačiau apmokestinimo juo sistema ir surinkimas iš esmės skiriasi. Teoriškai sukurtas mokestis labai greitai buvo įgyvendintas daugelyje šalių ir tapo pagrindiniu vartojimo mokesčiu. Reikėtų sutikti su E.Buškevičiūte, kad jo populiarumą nulėmė PVM prigimtis ir esminės jo savybės: plati apmokestinamoji bazė – juo apmokestintos tiek prekės, tiek ir paslaugos, ko pasėkoje surenkama daug pajamų į biudžetą, sunkumai išvengti apmokestinimo ir efektyvumas, pasireiškiantis palyginti mažais administravimo bei kontrolės kaštais. Be to, esminis šio mokesčio privalumas lyginant su apyvartos mokesčiu - vadinamojo „kaskadinio efekto“ neturėjimas (E.Buškevičiūtė, 2006).⁸ „Kaskadinis“ apyvartos mokesčio efektas atsiranda, kai apyvartos mokesčio apmokestinamoji bazė nustatoma bendrajai prekės vertei, susumuotai visose prekių judėjimo stadijose.

PVM yra bendrasis, netiesioginis, daugiapakopis, vartojimo mokestis. Tai *bendrasis* mokestis, nes jis taikomas visų rūšių komercinei veiklai. *Netiesioginį* jo pobūdį nusako tai, kad nors galutinis vartotojas moka prekės kainą, kurioje įtrauktas PVM, prekių ar paslaugų teikėjui, tačiau būtent šis, kaip tarpininkas ir apmokestinamasis asmuo pridėtinės vertės mokestį sumoka į biudžetą.

Kaip *daugiapakopis* mokestis jis mokamas kiekviename gamybos ir tiekimo etape. Tačiau tai nereiškia, kad kiekvieną kartą į biudžetą sumokama visa apskaičiuotoji parduodamos prekės ar paslaugos PVM suma. Apmokestinamas asmuo iš apskaičiuotos parduodamos prekės ar paslaugos PVM sumos (*output VAT*) gali atimti savo tiekėjams sumokėtą tos prekės pardavimui ar pagaminimui įsigytų prekių ar paslaugų PVM sumą (*input VAT*). Tai leidžia išvengti apyvartos mokesčiams būdingo minėto „kaskadinio efekto“. Taigi, PVM lygus parduotų prekių PVM sumos ir pirktų prekių PVM sumos skirtumui (žr. pav. Nr.1). Kaip matome, pridėtinė vertė iš principo niekada ir nėra apskaičiuojama, nors galutinėje išdavoje, būtent ji ir apmokestinama (Schenk A, Oldman O., 2007)⁹

Pav. Nr.1



⁸ E.Buškevičiūtė. Viešieji finansai: vadovėlis. - Kaunas: Technologija, 2006. - 405 p.- ISBN 9955-25-016-X, 215 p.

⁹ Schenk A., Oldman O. Value Added Tax A Comparative Approach . Cambridge Tax LAw Series, 1st edition, Cambridge University Press, 2007, - 560 p. - ISBN 978-0-521-61656-0

Kaip *vartojimo* mokestis PVM pasižymi tuo, kad jį sumoka galutinis vartotojas, kuris įsigyja prekes asmeniniam naudojimui. Vartojimo pobūdis taip pat pasireiškia ir tuo, kad šiuo mokesčiu siekiama apmokestinti ne tik galutinį vartojimą, bet ir apmokestinti juo būtent prekės ar paslaugos vartojimo vietoje. Tai ypač aktualu tarpvalstybiniam PVM taikymui, kuomet būtina nustatyti apmokestinimo valstybę (apmokestinimo vietą), siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo ar mokesčių išvengimo. Apie tai plačiau bus nagrinėjama 2 skyriuje.

Be to, reikėtų išskirti dar vieną labai svarbų PVM bruožą – tai jo *neutralumą*. Kaip pažymėjo Subjahit Basu, visiškas proporcingumas pridėtinės vertės kainai daro PVM neutralų tiek gamybos ir tiekimo grandinės ilgio atžvilgiu, tiek ir santykinės vidaus ir importuotų produktų mokesčių naštos atžvilgiu (2007)¹⁰.

Visi šie požymiai apjungti ir įtraukti į šiuo metu galiojančioje ES PVM direktyvoje 2006/112/EB (su paskutiniaisiais pakeitimais) reglamentuotą ES PVM definiciją - tai bendras vartojimo mokestis, kuris yra proporcingas prekių ir paslaugų kainai ir apskaičiuojamas iš PVM, apskaičiuoto prekių ar paslaugų kainai, atimant įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtiną PVM sumą (1 str.).

Atsiradimo ES teisėje priežastys. Kalbant apie PVM reglamentavimo ES teisėje ištakas reiktų referuoti į pačią pirminę 1957 m. Europos Ekonominės Bendrijos steigimo sutartį, kurioje nors ir nebuvo konkrečių nuostatų dėl PVM, tačiau buvo sudarytos prielaidos joms atsirasti taip vadinamoje antrinėje teisėje.

Įkurdamos Europos Ekonominę Bendriją (toliau – EEB) VN kėlė sau uždavinį „įkurti bendrąją rinką ir palaipsniui derinant ekonominę politiką visoje Bendrijoje skatinti darnią ekonominės veiklos plėtrą“¹¹. Nors tarp EEB veiklos sričių nebuvo konkrečiai išskirta mokesčių (įskaitant ir PVM) harmonizavimo sritis, tačiau buvo numatytas VN įstatymų derinimas, būtinas bendrosios rinkos veikimui. Be to, minėtoje sutartyje buvo įtvirtinti tikslai Komisijai svarstyti, „kaip, atsižvelgiant į bendrosios rinkos interesus, būtų galima suderinti apyvartos mokesčius, akcizą ir kitas netiesioginio apmokestinimo formas“¹².

Taigi, pagrindinis PVM, kaip ir kitų netiesioginių mokesčių reglamentavimo ES teisėje tikslas nuo pat EEB įkūrimo pradžios buvo bendrosios rinkos funkcionavimo užtikrinimas. Ir tai yra ekonomine logika grįstos nuostatos, nes ekonominių sąjungų konsolidavimui mokesčių, ir ypač netiesioginių, harmonizavimas turi lemiamą įtaką - bendrosios rinkos veikimas grindžiamas laisvu prekių ir paslaugų judėjimu, o netiesioginiai mokesčiai sudaro dalį prekės ir paslaugos kainos.

¹⁰ Subjahit Basu, *Global perspectives on E-commerce taxation law* Aldershot : Ashgate, 2007 , - 333 p. –ISBN 978-0-7546-4731-7, 63 p.

¹¹ 1957m. Europos Ekonominės Bendrijos steigimo sutarties 2 str.

¹² 1957m. Europos Ekonominės Bendrijos steigimo sutarties 99 str.

PVM įvedimo tikslai atkartoti ir 1967 m. Pirmojoje PVM direktyvoje¹³, kurioje numatytas siekis pradėti taikyti tokius apyvartos mokesčius reglamentuojančius teisės aktus, kurie neiškreiptų konkurencijos sąlygų ir nesudarytų kliūčių laisvam prekių bei paslaugų judėjimui bendrojoje rinkoje. Kaip matome, pirmieji ES teisės šaltiniai kalba ne apie PVM (vartojimo mokestį), o apie apyvartos mokesčius, kuriuos tuo metu ir taikė daugelis Europos valstybių (pirmosios PVM įsivedė Prancūzija (galutinai įvestas tik 1968 m.) ir Vokietija (1963 m.)). Pirmojoje PVM direktyvoje deklaruotas tikslas panaikinti kaupiamuosius daugiapakopius mokesčius ir visose valstybėse narėse įdiegti bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą. Buvo tikimasi, kad daugumoje VN galiojančios kaupiamosios daugiapakopės mokesčių sistemos pakeitimas bendrąja pridėtinės vertės mokesčio sistema, net jeigu tuo pačiu metu nebūtų suderinti mokesčio tarifai ir atleidimo nuo mokesčio atvejai, sudarytų sąlygas neutraliai konkurencijai. Tai grįstina ekonominėmis priežastimis - kiekvienoje šalyje nepriklausomai nuo gamybos ir paskirstymo grandinės ilgio panašioms prekėms tektų vienoda mokesčių našta, o tarptautinėje prekyboje tikslų tos naštos subalansavimą būtų galima užtikrinti, žinant prekėms tenkančią mokesčių našta.¹⁴ Šioje vietoje reikėtų sutikti su Stačioku ir R. Rimu J., jog PVM harmonizavimas Europos Sąjungoje buvo vienas principinių tikslų, skatinant tarptautinės prekybos liberalizavimą ir šalinant daugelį galiojusių protekcinį priemonių (2004).¹⁵

Nors 1957 m. EEB steigimo sutartis, nekalbant apie ją detalizuojančius antrinės teisės aktus, buvo ne kartą keista, tačiau praėjus daugiau nei 50 metų, šiuo metu galiojančioje Sutartyje dėl ES veikimo (toliau – SESV) įtvirtinti pagrindiniai PVM harmonizavimo ES lygmenyje tikslai iš esmės liko nepakitę – „užtikrinti, kad bus sukurta ir ims veikti vidaus rinka bei bus išvengta konkurencijos iškreipimo“ (113 str.). O šie tikslai lemia trejopo pobūdžio procesus: fiskalinį neutralumą Europos Sąjungos vidaus prekyboje, administracinių procedūrų supaprastinimą bei bendros rinkos sukūrimą, likviduojant fiskalines kliūtis ilgu laikotarpiu (Buškevičiūtė E. ir Pukelienė, 1998).¹⁶

Taigi, apibendrinant galima pasakyti, kad PVM – tai bendrasis, netiesioginis, daugiapakopis vartojimo mokestis, kurio išplitimą daugelyje valstybių nulėmė jo esminės savybės – plati apmokestinamoji bazė, sąlygojanti svarias biudžeto pajamas, sunkumai išvengti apmokestinimo, efektyvumas ir neutralumas. Jo įvedimo ES priežastis – siekis užtikrinti vidaus rinkos sukūrimą ir pašalinti konkurencijos iškreipimą.

¹³ Pirmoji Tarybos 1967 m. balandžio 11 d. direktyva dėl VN teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo, OL 71, 1967 4 14, p. 1301 – 1303, konstatuojamoji dalis

¹⁴ Pirmoji Tarybos 1967 m. balandžio 11 d. direktyva dėl VN teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo, OL 71, 1967 4 14, p. 1301 – 1303, konstatuojamoji dalis

¹⁵ Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. – Kaunas: Technologija, 2004, - 196 p. - ISBN 9955-09-624-1, 163p.

¹⁶ Buškevičiūtė E., Pukelienė V. Valstybės mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 1998, - 221 p., 173 p.

1.2. ES teisės šaltiniai ir PVM reglamentavimo ES norminiuose teisės aktuose istorinė raida

ES teisės šaltiniai. ES PVM reglamentavimas įtvirtintas visų kategorijų ES teisės šaltiniuose. Didžioji dalis nuostatų yra įtvirtinta norminiuose teisės aktuose. Visų pirma, tai pirminė teisė – Steigimo sutartys, taip pat ir antrinės teisės aktai – direktyvos, reglamentai ir sprendimai. Svarią vietą formuluojant su PVM susijusias nuostatas užima ir ETT jurisprudencija. Neprivalomo pobūdžio ES teisės aktai – rekomendacijos, nuomonės ir kiti teisės aktai, nors ir nesukuria privalomų teisės normų, tačiau yra svarbūs kaip pagalbinių šaltinių. Nepamirštini ir bendrieji ES teisės principai, kaip ES teisės pamatas.

Kaip jau buvo minėta, esminės nuostatos, kurios sudaro PVM reglamentavimo ES teisėje pamatus, įtvirtintos pirminiuose ES teisės šaltiniuose - Steigimo sutartyse: 1957 m. EEB steigimo sutartyje su atitinkamais pakeitimais Suvestiniu Europos aktu (1986 m.), Maastrichto sutartimi (1992 m.), Amsterdamo sutartimi (1997 m.), Nicos sutartimi (2002 m.) ir paskutiniaisiais pakeitimais Lisabonos sutartimi (2007 m.)¹⁷. Šių nuostatų esmė aptarta 1 skyriaus 1 poskyryje ir toliau darbe nebus detalčiau nagrinėjama.

Detalios taisyklės, reglamentuojančios PVM, nustatytos norminiuose antrinės teisės aktuose – direktyvose ir reglamentuose, kurių per daugiau nei 40 metų istoriją nuo Pirmosios PVM direktyvos priėmimo 1967 m. buvo priimta ne viena dešimtis. Konkrečioms valstybėms skirtos leidžiančios nukrypti nuostatos įtvirtintos sprendimuose. Pažymėtina, kad nors direktyvos skirtingai nei reglamentai nėra tiesioginio taikymo aktai ir skirtingų valstybių teisėje gali būti įgyvendintos skirtingomis formomis ir būdais¹⁸, tačiau, kaip yra ne kartą pasisakęs ETT, nemaža dalis PVM direktyvų nuostatų yra tiesioginio veikimo nuostatos¹⁹ ir gali būti tiesiogiai taikomos mokesčių mokėtojams vietoje nacionalinių nuostatų, kurios netinkamai perkelia atitinkamas direktyvų nuostatas.²⁰ Be to, išskirtina dar viena labai svarbi PVM direktyvų savybė – netinkamas PVM direktyvų įgyvendinimas nacionalinėje teisėje suteikia Komisijai ne tik teisę prašyti ETT įpareigoti

¹⁷ 2007 m. gruodžio 13 d. Lisabonos sutartis, iš dalies keičianti Europos Sąjungos sutartį ir Europos Bendrijos steigimo sutartį, OL C 306, 2007 12 17. Toliau darbe bus pateikiamos nuorodos į šiuo metu galiojančią Sutartį dėl ES veikimo (Lisabonos sutartimi pakeista EEB sutartis)

¹⁸ Sutarties dėl ES veikimo 288 str.

¹⁹ 1993 m. gegužės 25 d. ETT sprendimas byloje C-193/91, *Finanzamt München III v Mosche*

²⁰ Tačiau tik tokiu atveju, jei jos atitinka aiškumo, besąlygiškumo, apibrėžtumo kriterijus ir jomis siekiama suteikti teises konkrečiam asmeniui.

valstybę ištaisyti klaidą remiantis SESV 258 str., bet ir reikalauti sumokėti tinkamą savo įnašą į ES biudžetą, mokėtiną tinkamai įgyvendinus direktyvos nuostatas (G.Morse, D.Williams, 2004).²¹

Svarią dalį ES teisės šaltinių, susijusių su PVM, sistemoje sudaro ETT sprendimai. Tai, visų pirma, sprendimai, priimti remiantis SESV 267 str., t.y. prejudiciniai sprendimai dėl Sutarčių ir ES institucijų aktų aiškinimo, taip pat ir kiti sprendimai, kurių ETT yra priėmęs ne vieną šimtą. Nors ETT jurisprudencija nepriskirtina norminių teisės aktų kategorijai ir tiesiogiai nepatenka į tiriamojo darbo objektą, tačiau jų ignoravimas sudarytų kliūtis tam tikrų PVM elementų esmės atskleidimui. Atsižvelgiant į tai darbe bus pakankamai plačiai remiamasi ETT praktikoje suformuotomis ES PVM norminių teisės aktų aiškinimo nuostatomis. Nemaža dalis aiškinamojo, vertinamojo, tiriamojo ir prognostinio pobūdžio nuostatų yra pateikiama Komisijos neprivalomo pobūdžio teisės aktuose, tokiuose kaip komunikatai, Žaliosios knygos, pranešimai ir pan. Todėl jie taip pat patenka į šiame darbe analizuotinų teisės šaltinių grupę.

Pagaliau atkreiptinas dėmesys ir į bendrųjų ES teisės principų, tokių kaip teisėtų lūkesčių, teisinio tikrumo, proporcingumo, nediskriminavimo ir efektyvumo, svarbą taikant PVM direktyvų nuostatas. Atskirai išskirtinas labai svarbus fiskalinio neutralumo principas, kuris yra vienodo požiūrio arba nediskriminavimo principo atitikmuo PVM srityje. Remiantis šiuo principu, ekonominiai operatoriai, vykdantys tą pačią ekonominę veiklą, ar panašios, tarpusavyje konkuruojančios prekės ar paslaugos turi būti vertintini vienodai PVM požiūriu - operatoriai turi būti vienodai apmokestinti, o prekėms ar paslaugoms turi būti taikomas vienodas PVM tarifas (G.Morse, D.Williams, 2004).²²

Šiais paminėtais ES teisės šaltiniais ir bus iš esmės remiamasi tolesniame darbe, siekiant išsikelto tikslo ir uždavinių.

PVM reglamentavimo ES teisėje istorinė raida. Pereinant apie PVM reglamentavimo ES teisėje istorinė raidos, pažymėtina, kad pirmųjų veiksmų po 1957 m. EEB įsteigimo, įgyvendindama EEB steigimo sutarties nuostatas netiesioginių mokesčių srityje, Komisija ėmėsi 1960 metais, sudarydama atitinkamas darbo grupes bei 1963 m. paskirdama ekspertų grupę, vadinamąjį Neumarko komitetą. Šis komitetas buvo įpareigotas tirti, kokia apimtimi VN mokesčių sistemos buvo nesuderinamos su bendra rinka. Buvo prieita prie išvadų, kad VN turėtų atsisakyti pakopinio apyvartos mokesčio jį pakeičiant pridėtinės vertės mokesčiu. Neumarko ataskaitoje pažymėta, kad nors visiško harmonizavimo šioje srityje pasiekti bus neįmanoma dėl skirtingos mokesčių ir išlaidų politikos skirtingose valstybėse narėse, tačiau primygtinai rekomenduotina visose valstybėse narėse priimti

²¹ G.Morse, D.Williams. Davies: Principles of tax law. London: Sweet and Maxwell. 2004.- 454 p. -ISBN 0-421-858-303, 403 p.

²² G.Morse, D.Williams. Davies: Principles of tax law. London: Sweet and Maxwell. 2004.- 454 p. -ISBN 0-421-858-303, 404 p.

1999 m. rugsėjo 7 d. ETT sprendimas byloje C-216/97, *Jennifer Gregg and Mervyn Gregg v Commissioners of Customs and Excise*. 2008 m. balandžio 10 d. sprendimas byloje C-309/06, *Marks & Spencer plc v Commissioners of Customs & Excise*

vieningo lygio (*uniform-rate*) PVM, mokamą visose gamybos stadijose iki paskutinės stadijos mažmeninės prekybos lygyje.²³ Neumarko suformuluotoje išvadoje buvo pateikti pagrindiniai pakopinio apyvartos mokesčio minusai: konkurencijos iškraipymas, dirbtinis verslo koncentracijos skatinimas bei tarptautinės prekybos reguliavimo iškraipymas. Tuo tarpu PVM privalumai vardinti, kaip taupymo, investavimo ir darbo sprendimų neutralumo užtikrinimas, neutralumas esant vertikalčiai integruotoms įmonėms ar produkciją gaminant kelioms nepriklausomoms įmonėms bei nedviprasmiško pasienio mokesčių taikymo užtikrinimas (tiksliai gražinami mokesčiai eksportui ir nediskriminaciškai apibrėžiamas importas)²⁴.

Komisija sutiko su pateiktomis išvadomis, pasiūlydama PVM harmonizavimą įgyvendinti 2 etapais, kadangi apyvartos mokesčių suderinimas galėjo sukelti valstybėse narėse esminius mokesčių struktūros pokyčius ir turėti didelės įtakos biudžeto, ekonominėms ir socialinėms sferoms. Pirmajame etape turėjo būti numatyta visose valstybėse narėse įvesti bendrąją pridėtinės vertės mokesčio sistemą, nesuderinus mokesčio tarifų ir atleidimo nuo mokesčio atvejų. Tuo būdu 1967 m. buvo priimtos Pirmoji PVM direktyva 67/227/EEB, nustatanti PVM principus ir Antroji PVM direktyva 67/228/EEB²⁵, detalizuojanti ją. Remiantis šiomis direktyvoms valstybėms narėms buvo leista pačioms nuspręsti dėl PVM apmokestinimo bazės (*coverage*). Taigi, nors siekta įvesti bendrą PVM sistemą, tačiau 1973 m. įgyvendinus šias direktyvas, iš esmės Bendrijoje veikė atskiros VN nacionalinės PVM sistemos.

1970 m. buvo priimtas sprendimas EEB biudžetą finansuoti iš Bendrijos nuosavųjų išteklių, į kuriuos įeitų ir įplaukos, proporcingos nacionalinio PVM įplaukoms. To pasėkoje, 1977 m. priimta Šeštoji PVM direktyva 77/388/EEB²⁶, kuria įgyvendintas planuotas antrasis etapas - buvo įvesta bendra ir vieninga PVM apmokestinimo bazė, t.y. pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamos tos pačios ūkinės operacijos. Tai garantavo, kad kiekvienos VN į ES biudžetą nuosavų išteklių formoje mokama PVM dalis, galėtų būti skaidriai ir tiksliai apskaičiuota. Tačiau ši direktyva paliko nemažai laisvių valstybėms narėms, pvz., nusistatyti PVM taikymo išimtis ir derogacijas. Be to, ji nenustatė bendrų PVM tarifų.

1985 m. Komisijai išleidus Baltąją knygą, skirtą vieningos rinkos sukūrimui, buvo įtvirtintas siekis pašalinti kliūtis laisvam judėjimui. Tarpe kitų kliūčių numatytas ir fiskalinių kliūčių pašalinimas.

²³ Ann F. Friedlaender. Indirect Taxes and Relative Prices.

<http://www.jstor.org/discover/10.2307/1879676?uid=3738480&uid=2&uid=4&sid=21101301235517> [žiūrėta 2012-10-10]

²⁴ Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. – Kaunas: Technologija, 2004, - 196 p. -ISBN 9955-09-624-1, 170 p.

²⁵ Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes - Structure and procedures for application of the common system of value added tax. OJ 71, 14.4.1967 p. 1303–1312

²⁶ 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva dėl VN apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas. OL L 145, 1977 6 13, p. 1—40. Specialusis leidimas lietuvių kalba: skyrius 09 tomas 01 p. 23 - 62

Tuo metu ūkinėms operacijoms tarp VN taikytas paskirties vietos principas. Kadangi taikomi PVM tarifai yra galutinio vartojimo šalies tarifai, o bendrosios įplaukos atitenka tos šalies išdui, pagal tuo metu taikytą metodą reikėjo fizinių pasienio kontrolės punktų - kai parduotos prekės būdavo išgabėamos iš vienos šalies, mokesčiai panaikinami, o patekdamos į kitą šalį prekės būdavo vėl apmokestinamos. To pasėkoje per valstybes nares tranzitu gabėnamoms prekėms reikėjo sudėtingų operacijų ir dokumentų. P. Cecchini'o pranešime „Ne Europos kaina“ buvo padaryta išvada, kad pasienio kontrolės punktai Bendrijos vidaus prekyautojams kainuoja apie 2 proc. jų apyvartos.²⁷

Siekiant minėtų kliūčių pašalinimo, 1987 m. Komisija pasiūlė kilmės vietos principo įvedimą. Pagal šiuos pasiūlymus užuot taikius nulinį tarifą, ūkinės operacijos tarp VN, apmokestinamos PVM, būtų apmokestinamos mokesčiais kilmės šalyje, kuriuos po to prekyautojai įprastai galėtų atskaityti kaip pirkimo mokesčius. Siekdama kilmės šalyse surinktą PVM vėl skirti vartojimo šalims, Komisija pasiūlė sukurti tarpuskaitos sistemą, kuri būtų paremta PVM grąžinimu, apskaičiuotu makroekonomikos statistikos duomenimis arba atrankos metodais. Tačiau valstybės, bijodamos per didelio sistemos administravimo centralizacijos lygio, o tuo pačiu fiskalinės kontrolės stokes perskirstymo sistemai, nepritarė tokiems Komisijos siūlymams.²⁸

Taigi buvo išsaugotas paskirties principo taikymas, skirtas ūkinėms operacijoms tarp PVM mokėtojų, kuris tapo pereinamosios PVM sistemos, remiantis direktyvomis 91/680/EEB²⁹ ir 92/111/EEB³⁰, įsigaliojusios 1993 m. pradžioje, pagrindu. Remiantis šiomis direktyvomis buvo išlaikytos skirtingos fiskalinės sistemos, tačiau be sienų kontrolės. Kilmės principas pradėtas taikyti visoms galutiniams vartotojams parduodamoms prekėms (su kai kuriomis išimtimis pvz., naujų automobilių, nuotolinės prekybos atveju). Paslaugų teikimo atveju pagrindine taisykle išliko kilmės vietos principas.

Šią pereinamąją PVM sistemą siekta taikyti iki 1996 m. pabaigos, kuomet būtų sukurta galutinė PVM sistema. Tačiau dėl VN nesutarimų jokie pakeitimai taip ir nebuvo priimti. Todėl 2000 m. Komisija dėmesį sutelkė ne į galutinės PVM apmokestinimo sistemos sukūrimą, bet į priemonės esamiems „pereinamiesiems“ susitarimams tobulinti.

To pasėkoje buvo priimta daug paskesnių iš dalies Šeštąją direktyvą keičiančių direktyvų, kuriomis mėginta pašalinti egzistavusius trūkumus, kol galiausiai 2006 m. priimtoje Direktyvoje

²⁷ Europos Parlamentas. Pridėtinės vertės mokesčiai. http://circa.europa.eu/irc/opoce/fact_sheets/info/data/policies/tax/article_7322_lt.htm [žiūrėta 2012-06-29]

²⁸ Council conclusions (Economic and Financial Affairs) of 9 October 1989. <http://aei.pitt.edu/3220/1/3220.pdf> [žiūrėta 2012-11-30]

²⁹ Tarybos 1991 m. gruodžio 16 d. direktyva 91/680/EEB, papildanti bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičianti Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas, OL L 376, 1991 12 31, p. 1—19 Specialusis leidimas lietuvių kalba: skyrius 09 tomas 01 p. 160 - 178

2006/112/EB dėl bendrosios PVM sistemos (toliau – Direktyva) į vieną teisės aktą buvo sujungti įvairūs bėgant metams padaryti Šeštosios PVM direktyvos pakeitimai, taip supaprastinant ir aiškiau išdėstant PVM reglamentuojančias nuostatas. Šia Direktyva buvo panaikintos Pirmoji ir Šeštoji PVM direktyvos. Taigi, ji sudaro šiuo metu galiojančios PVM sistemos pagrindą.

Po šios Direktyvos priimti dar keli svarbesni teisės aktai PVM sistemos tobulinimo linkme, iš kurių paminėtina 2008 m. direktyva 2008/8/EB³¹ dėl paslaugų teikimo vietos. Pagal joje įtvirtintas taisykles užtikrinta, kad paslaugoms tarp apmokestinamųjų asmenų (verslas verslui) taikomas PVM atitenka šaliai, kurioje vyksta vartojimas (paskirties principas), numatant kai kurias išimtis.

2011 m. Tarybos įgyvendinimo reglamentu Nr. 282/2011³² nustatomas pagrindas vienodesniam ES taisyklių, įtvirtintų Direktyva 2006/112/EB, taikymui. Kadangi skirtumai praktiškai taikant bendras taisykles tampa tikra kliūtimi, šiuo reglamentu suteikiama teisinė galia daugybei suderintų požiūrių į PVM atskirus elementus, užtikrinamas didesnis skaidrumas bei teisinis tikrumas ir prekyautojams, ir administravimo institucijoms.

Spartėjanti globalizacija, nauji verslo modeliai ir techninė pažanga bei pasaulinė finansų krizė ir toliau neduoda erdvės atokvėpiui šioje srityje. To pasėkoje 2010 m. Komisija ir vėl ėmėsi iniciatyvos galiojančios PVM sistemos peržiūrai ir įvertinimui - priėmė Žaliąją knygą dėl PVM ateities³³, o jos pagrindu įvykusios konsultacijos su valstybių verslo, visuomenės ir institucijų atstovais paskatino 2011 m. gale priimti komunikatą „Dėl PVM ateities. Paprastesnės, patikimesnės bei veiksmingesnės PVM sistemos kūrimas ir pritaikymas prie bendrosios rinkos“ (toliau – komunikatas dėl PVM ateities)³⁴. Šių dokumentų pagrindu planuojami tolesni ES PVM sistemos tobulinimai ir modernizavimai.

Apibendrinant pasakytina, kad su PVM susijusios nuostatos yra įtvirtintos visų kategorijų ES teisės šaltiniuose: pirminės teisės aktuose – Steigimo sutartyse, antrinės teisės aktuose - privalomo pobūdžio ir neprivalomo pobūdžio teisės aktuose bei ETT jurisprudencijose. Bendra ES PVM sistema, pradėta kurti dar 1967 m., per daugiau nei 40 m. atlikus gausybę pakeitimų, papildymų ir patobulinimų, taip ir liko pereinamojo laikotarpio sistema iki „galutinių procedūrų“, grindžiamų prekių tiekimo ir paslaugų teikimo apmokestinimu kilmės valstybėje narėje, įvedimo.

³⁰ Tarybos 1992 m. gruodžio 14 d. direktyva 92/111/EEB, iš dalies keičianti Direktyvą 77/388/EEB ir nustatanti supaprastinimo priemones, susijusias su pridėtinės vertės mokesčiu, OL L 384, 1992 12 30, p. 47–57 Specialusis leidimas lietuvių kalba: skyrius 09 tomas 01 p. 224 - 234

³¹ 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB iš dalies keičianti Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta, OL L 44, 2008 2 20, p. 11–22

³² Tarybos 2011 m. kovo 15 d. įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės, OL L 77, 2011 3 23, p. 1–22

³³ Komisijos žaliąji knyga „PVM ateitis. Paprastesnės, stabilesnės ir veiksmingesnės PVM sistemos kūrimas“. 2010 12 1. KOM(2010) 695 galutinis

³⁴ Komisijos komunikatas „Dėl PVM ateities. Paprastesnės, patikimesnės bei veiksmingesnės PVM sistemos kūrimas ir pritaikymas prie bendrosios“. 2011 12 06. KOM(2011) 851 galutinis

II. ESMINIŲ PVM ELEMENTŲ, REGLAMENTUOJAMŲ ES NORMINIUOSE TEISĖS AKTUOSE, YPATUMAI IR PROBLEMATIKA

Kaip minėta, pagrindinis norminis ES teisės aktas, kuris reglamentuoja šiuo metu galiojančią ES PVM sistemą, yra Direktyva 2006/112/EB dėl bendros PVM sistemos (toliau – Direktyva) su vėlesniais pakeitimais, atliktais Tarybos direktyvomis 2006/138/EB, 2007/75/EB, 2008/8/EB, 2008/117/EB, 2009/47/EB, 2009/69/EB, 2009/162/ES, 2010/23/ES. Šiuo ES teisės aktu, įvertinant ETT jurisprudenciją jo atžvilgiu, iš esmės ir bus remiamasi atliekant šiame skyriuje aptariamą pagrindinių PVM elementų teisinę analizę.

2.1. PVM objekto charakteristika

PVM objektą apibrėžia Direktyvos 2 str., kuriame nurodoma, kad PVM objektas yra sandoriai. Išskiriamos šios PVM apmokestinamos sandorių kategorijos:

1. Prekių tiekimas už atlygį VN teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, t.y. vykdydamas ekonominę veiklą.
2. Paslaugų teikimas už atlygį VN teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, t.y. vykdydamas ekonominę veiklą.
3. Prekių įsigijimas už atlygį ES viduje, t.y. iš kitos ES VN, kai jas įsigyja apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, arba neapmokestinamasis asmuo, tenkinantis nustatytas sąlygas (iš esmės tai tas pats prekių tiekimas, tik ES viduje).
4. Prekių importas (iš esmės tai tas pats prekių tiekimas, tik tarp ES ir ne ES VN).

Atkreiptinas dėmesys, kad PVM objektas, kuriuo yra tam tikras veiksmas (prekių tiekimas ar paslaugų teikimas) iš esmės skiriasi nuo kito svarbiausio netiesioginio mokesčio - akcizo objekto, kuriuo yra prekės. Taigi, PVM objektą apibūdina penkios kategorijos. Tai yra tam tikri *sandoriai* (prekių tiekimo ar paslaugų teikimo) už *atlygį*, sudaromi vykdant *ekonominę veiklą* tam tikroje *teritorijoje*. Be to, pažymėtina, kad ES PVM objektu esantis sandoris, kaip taisyklė atliekamas *apmokestinamojo asmens*, nors jei prekės yra importuojamos, bet koks importas yra PVM objektas, nepriklausomai nuo importe dalyvaujančio asmens statuso. Be to, ES vidaus sandorių subjektais be apmokestinamųjų asmenų yra ir neapmokestinamieji juridiniai asmenys.

Remiantis Direktyvos 5 ir 6 str. *ES teritorija* suprantama kaip VN teritorijos, kurioms taikoma Europos Bendrijos steigimo sutartis (po Lisabonos sutarties pakeitimų - Sutartis dėl ES veikimo). Tačiau Direktyva netaikoma ES muitų sąjungai priklausančiose teritorijose - Atos kalne, Kanarų

salose, Prancūzijos užjūrio departamentuose, Alandų salose ir Normandijos salose bei teritorijose, nepriklausančiose ES muitų sąjungai - Heligolando saloje, Biusingeno teritorijoje, Seutoje, Melilijoje, Livigno, Campione d'Italia ir Lugano ežero Italijos vandenyse.

Nors Direktyva detaliai nereglamentuoja *atlygio* kategorijos, tačiau remiantis ETT praktika juo yra laikomas atlyginimas, atitinkantis tam tikras sąlygas - jis mokamas sandorio pagrindu, egzistuoja tiesioginis ryšys tarp atlygio ir suteiktos paslaugos ir jis gali būti išreikštas finansiniu ekvivalentu (pinigais).³⁵ Taigi, atlygiu gali būti bet kokios formos atlyginimas, įskaitant ir tuos atvejus, kai atlyginama (visiškai ar iš dalies) prekėmis ir (arba) paslaugomis. Be to, atlygiu yra laikomas ne tik gautas, bet ir gautinas atlyginimas, t.y. prekių pirkėjo ir paslaugų gavėjo įsipareigojimas sumokėti atlyginimą už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad tarp atlygio ir prekių tiekimo ar paslaugų teikimo turi būti tiesioginis ryšys, t.y. atlyginimas mokamas pirkėjo už konkrečių prekių tiekimą ar paslaugų teikimą. Pavyzdžiui, atlygiu nebus laikomas valstybės konkrečiai įmonei mokamas atlyginimas už informacines paslaugas, kurias ta įmonė suteikia kitos valstybės įmonėms neatlygintinai, kadangi atlyginimas mokamas vieno subjekto, tačiau paslaugos suteikiamos kitam subjektui. Taigi, turi būti teisiniai santykiai tarp asmens mokančio pinigus ir juos gaunančio dėl konkretaus sandorio objekto. Todėl į prekių ar paslaugų teikimą už atlygį nepatenka veikla, kurios metu nors ir gaunamos pajamos, tačiau neegzistuoja teisinių ryšių tarp tų prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo ir pirkėjo ar paslaugų gavėjo. Pavyzdžiui, ETT *Tolsma* byloje³⁶ konstatavo, kad muzikantas, viešai gatvėje grojantis muziką ir už tai iš praeivių gaunantis tam tikrą atlygį, nebus apmokestinamasis asmuo, nes tarp jo ir praeivių nėra jokių teisinių santykių. Kitos bylos *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* prieš *Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, 2007 m. sprendime ETT nustatė, kad atlygiu nebus laikoma ir rankpinigiai, kuriuos paslaugų teikėjas pasilieka paslaugos atsisakymo atveju, kadangi jie neturi jokio tiesioginio ryšio su kokia nors už atlygį teikiama paslauga, ir laikytini kompensacija dėl sutarties nutraukimo.³⁷

Ekonominės veiklos kategorija bus analizuojama 2.2 poskyryje, aptariant *apmokestinamojo asmens* kategoriją. Toliau paanalizuosime *sandorio* kategoriją, imant kiekvieną atskirai, kaip tai numato Direktyvos 2 str.

³⁵ J.Szolno-Koguc. EC standards in the scope of Value Added Tax. Viešoji politika ir administravimas. 2006.Nr.15

³⁶1994 m. kovo 3 d. ETT sprendimas byloje C-16/93 *Tolsma v Inspekteur der Omzetbelasting*

³⁷ 2007 m. liepos 18 d. ETT sprendimas byloje C-277/05, *Societe thermale d'Eugenie- Les-Bains v Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*

2.1.1. Prekių tiekimas

Remiantis Direktyvos 14 str. prekių tiekimas suprantamas taip - tai teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas. Pažymėtina, kad elektros energija, dujos, šilumos ar vėsinimo energija taip pat laikomi materialiuoju turtu³⁸, todėl jų tiekimas taip pat yra PVM objektas, išskyrus numatytas išimtis. Taip pat prekių tiekimu, apmokestinamu PVM, laikomas ir nuosavybės teisės į turtą perdavimas valdžios institucijos nurodymu ar pagal įstatymą bei faktinis prekių perdavimas pagal prekių nuomos tam tikram laikotarpiui arba pagal prekių pardavimą atidedant apmokėjimo terminą sutartį.

Atkreiptinas dėmesys, kad PVM objektu yra ne tik teisinis nuosavybės perleidimas, bet ir faktinis (ekonominis) turto perdavimas, t.y. pakanka nustatyti, ar faktiškai perduotos nuosavybės teisės disponuoti turtu. Šį principą pagrindė ETT,³⁹ pabrėždamas, kad prekių tiekimas nereiškia vien tik nuosavybės perleidimą pagal taikomos nacionalinės teisės procedūras, bet apima bet kokį materialaus turto perleidimą vienos šalies kitai šaliai, įgalinant tą šalį faktiškai juo disponuoti, kaip kad jis būtų to turto savininkas. Taigi, prekių tiekimas pagal Direktyvą neturi nieko bendro su nuosavybės teisių perleidimu pagal nacionalinę teisę, kurios turinys dažnai skiriasi nuo Direktyva reguliuojamo prekių tiekimo turinio.

Pažymėtina, kad Direktyva, nustatydamas, kas laikoma sandoriu, palieka nemažai pasirinkimo laisvės valstybėms narėms. Ši palikta diskrecija VN suvereniteto požiūriu vertintina teigiamai, tačiau verslo požiūriu – neigiamai. Skirtingų PVM taisyklių taikymas yra vienas akivaizdžiausių vidaus rinkos funkcionavimo kliūčių, be to daro PVM sistemą sudėtinga ir sukeliančia didelę administracinę naštą (PVM administravimas sudaro beveik 60 proc. visos verslo naštos, tenkančios 13 sričių, identifikuotų geresnio reglamentavimo srityje⁴⁰). O to pasėkoje įtakojamas ir komercinis verslo įmonių elgesys, kurį nulemia ne ekonominės priežastys, o mokesčiai faktoriai.

Remiantis Direktyvos 14 str. 3 d. VN prekių tiekimu gali apsispręsti laikyti tam tikrų statybos darbų perdavimą. Lietuva šiuo atveju pasirinko statybos darbus ir jų perdavimą laikyti *paslaugų* teikimu (LR PVM įstatymo 7 str.). Be to, VN, siekiant išlaikyti tokias pačias konkurencijos sąlygas, gali apmokestinti apmokestinamojo asmens pasigamintas prekes, tačiau mokesčio dydis neturi viršyti PVM sumos, kuri būtų mokama įsigyjant panašias prekes (Direktyvos 177 str.). Įgyvendinant šią nuostatą Lietuva pasirinko prekių tiekimu už atlygį laikyti ilgalaikio materialiojo turto pasigaminimą,

³⁸ Direktyvos 15 str. 1d.

³⁹ 2003 m. vasario 6 d. ETT sprendimas byloje C-185/01, *Auto leaseHolland BV v Bundesamt für Finanzen*

įskaitant pastato, naudojamo PVM mokėtojo ekonominėje veikloje, esminį pagerinimą, nesvarbu, ar šis pastatas (statinys) priklauso PVM mokėtojui nuosavybės teise, ar naudojamas kitais pagrindais (LR PVM įstatymo 6 str.).

VN taip pat gali pasirinkti (Direktyvos 15 str. 2 d.) materialiuoju turtu laikyti tam tikras teises į nekilnojamąjį turtą, teises *in rem*, pagal kurias jų turėtojui suteikiama teisė naudotis nekilnojamoju turtu, taip pat akcijas ar joms lygiavertes turtines teises, pagal kurias jų savininkui suteikiamos nuosavybės ar valdymo teisės. Pasinaudodama šia galimybe Lietuva savo PVM įstatyme (4 str. 3d.) yra nustačiusi, kad daiktinių teisių (servituto, uzufrukto, užstatymo teisės ar ilgalaikės nuomos) į nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą nustatymas ar perdavimas yra laikomas prekės tiekimu. Prekės tiekimu taip pat laikomas ir pajaus ar vertybinio popieriaus perleidimas tuo atveju, kai perleidžiamas pajus ar vertybinis popierius suteikia jo turėtojui teisę disponuoti nekilnojamoju pagal prigimtį daiktu (ar jo dalimi) kaip jo savininkui.

Remiantis principu, išplaukiančiu iš Direktyvos 24 str., kad viskas, kas nėra prekių tiekimas, yra paslaugų teikimas, tose valstybėse, kurios nepasirinko Direktyvos 14 str. 3 d. ir 15 str. 2 d. numatytų galimybių, šiuose straipsniuose reglamentuoti perleidimai laikomi paslaugų teikimu. Svarbu pažymėti, kad sandorių priskyrimas paslaugų teikimui ar prekių tiekimui yra esminis tais atvejais, kai vykdomi tarpvalstybiniai sandoriai ES viduje, kadangi tuomet būtina nustatyti PVM objekto vietą, kuri priklauso nuo skirtingų principų, taikytinų prekių tiekimo ir paslaugų teikimo atveju, ir kuri nulemia taikytinas taisykles ir PVM tarifas.

Prekių sunaudojimas apmokestinamojo asmens privatiems poreikiams tenkinti (*self-supply*) taip pat laikomas prekių tiekimu (Direktyvos 16 str.). Tačiau tos prekės turi sudaryti apmokestinamojo asmens veiklai skirtą turto dalį, o už tas prekes sumokėtas pirkimo PVM turi būti visas ar iš dalies atskaitytas. Kadangi tai laikoma prekių tiekimu, už šias sunaudotas prekes apskaičiuojamas nustatyto dydžio šių prekių pardavimo PVM.

Į prekių sunaudojimą privatiems interesams tenkinti taip pat patenka ir prekių sunaudojimas darbuotojų poreikiams, prekių realizavimas neatlygintinai ar jų panaudojimas kitais nei verslo tikslais, kai už pirkimas prekes sumokėtas PVM yra visas ar iš dalies atskaitytas (Direktyvos 16 str.) PVM mokėtojas už šias prekes, kaip suvartotas PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, apskaičiuoja pardavimo PVM. Prekių panaudojimu kitais nei verslo tikslais gali būti tokie atvejai, kai PVM mokėtojas įsigyja įvairias prekes – paveikslus, vazas mikrobangines krosneles, šaldytuvus ir kt., kurių pirkimo PVM įtraukia į PVM atskaitą, tačiau savo namuose naudoja asmeniniams poreikiams įmonės

⁴⁰ Komisijos komunikatas „Administracinės naštos mažinimo ES veiksmų programa. Mažinimo sektoriuose planai ir 2009 m. veiksmai“. 2009 10 22. KOM(2009) 544 galutinis

savininkas ar kiti įmonės darbuotojai. Tokiais atvejais galima teigti, kad PVM mokėtojas tampa galutiniu šių prekių vartotoju, todėl jam turi tekti PVM sumokėjimo našta. Prekių sunaudojimo darbuotojų poreikių tenkinimui gali būti atvejai, kai prekės naudojamos darbuotojų poreikiams, nesusijusiems su darbine veikla, pvz., laisvalaikio renginių organizavimui ir pan. Tačiau suvartojimu privatiems poreikiams tenkinti nėra laikomas turto ar prekių panaudojimas normalioms darbo sąlygoms įmonės darbuotojams sudaryti, pvz., maitinimo vietų įranga bei tam reikalingos prekės.⁴¹

Remiantis Direktyvos 17 str. prekių tiekimu už atlygį taip pat laikomas ir apmokestinamojo asmens veiklai skirtų prekių (kilnojamojo materialiojo turto) pervežimas į kitą VN *verslo* tikslais, kai tokį siuntimą ar gabenimą atlieka pats apmokestinamasis asmuo arba jo vardu kitas asmuo. Toks reglamentavimas užtikrina prekių judėjimo ES kontrolės galimybę. Taigi, kad prekių pervežimas būtų laikomas prekių tiekimu, yra būtinos 2 sąlygos: prekių savininkas nesikeičia ir tos prekės pervežamos vykdyti ekonominę veiklą kitoje šalyje, pvz., apmokestinamasis asmuo perveža savo prekes į kitą VN, patalpina jas į sandėlius ir toliau ieško tų prekių pirkėjų. Atkreiptinas dėmesys, kad tam tikros ekonominės veiklos priskyrimas paprastam prekių tiekimui ar prekių tiekimui vykdant pervežimą į kitą VN yra svarbus nustatant apmokestinimo PVM būdus ir tarifus.

Tačiau šiai taisyklei numatyta nemažai išimčių. Pvz., pervežimu į kitą VN nelaikomas prekių gabenimas, kai jos bus tiekiamos ES teritorijoje keleivius vežančiuose laivuose, orlaiviuose arba traukiniuose, taip pat laikinas prekių pergabenimas, po kurio prekės bus vėl grąžintos į valstybę, iš kurios buvo išvežtos tam pačiam apmokestinamajam asmeniui. Toks laikinas pergabenimas gali būti vykdomas su tikslu atlikti šių prekių vertinimą, aptarnavimą (remontas, priežiūra, derinimas ir kt.), apdirbimą, perdirbimą ar laikinai panaudoti to apmokestinamojo asmens paslaugoms toje valstybėje narėje teikti. Direktyvoje numatyti ir kai kurie kiti išimtiniai atvejai, pvz., dujų, šilumos ar vėsumos energijos elektros energijos perdavimas į kitą VN Direktyvos nustatytais sąlygomis nebus laikomas pervežimu į kitą VN.

2.1.2. Paslaugų teikimas

Kalbant apie antrąją sandorių grupę, t.y. paslaugų teikimo sandorius, būtina pažymėti, kad remiantis Direktyvos 24 str. paslaugų teikimas – tai bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas. Taigi, visi sandoriai, kurie negali būti priskirti prie prekių tiekimo yra laikomi paslaugų teikimu.

⁴¹ 1995 spalio 4 d. ETT sprendimas byloje C-291/92, *Finanzamt Uelzen v Dieter Ambrecht*, 2001 m. kovo 8 d. ETT sprendimas byloje C-415/98, *Laszlo Bakcsi v Finanzamt Fürstenfeldbruck*

Panašiai kaip ir prekių tiekimo atveju Direktyva numato paslaugų teikimą privatiems tikslams (Direktyvos 26 str.). Jeigu tokias paslaugas apmokestinamasis asmuo teikia savo privatiems, ne komerciniams tikslams, nemokamai, jos laikomos apmokestinamu sandoriu. Šia nuostata norima užkirsti kelią sandorio statuso dviprasmiškumui atsirasti ir PVM mokėjimui išvengti.⁴² Tačiau VN gali ir nukrypti nuo šių nuostatų, jei nebus iškraipoma konkurencija. Lietuva šiuo atveju nepasirinko nukrypstančių nuostatų.

Pažymėtina, kad tam tikrais atvejais paslaugos, naudojamos privatiems tikslams yra neapmokestinamos PVM. Tai atvejai, kai teikiant paslaugas prekių pirkimo ar paslaugų gavimo PVM nebuvo atskaitytas. Pavyzdžiui, kaip ETT nurodė byloje *Heinz Kühne prieš Finanzamt München III*⁴³, perkant naudotą automobilį, už kurį PVM negali būti atskaitytas, visos su tuo automobiliu susijusios paslaugos taip pat negali būti apmokestintos PVM.

Paslaugų teikimo atveju, Direktyva numato ir daugiau diskrecijos valstybėms narėms. Pavyzdžiui, paslaugų teikimu, *inter alia* gali būti laikomi ir nematerialiojo turto perleidimas, įsipareigojimas susilaikyti nuo veiksmo ar toleruoti veiksmą bei paslaugų atlikimas vykdant valdžios institucijos ar jos vardu duotą nurodymą ar laikantis įstatymo (Direktyvos 25 str.). Kalbant apie šios nuostatos įgyvendinimą valstybėse narėse, pažymėtina, kad remiantis LR PVM įstatymo 7 str., prie paslaugų teikimo priskiriama, *inter alia* nestandartizuotos programinės įrangos pardavimas ar kitoks perdavimas, nuoma, nematerialiojo turto ir turtinių teisių perdavimas, statybos darbai, įskaitant pastatyto naujo pastato ar statinio perdavimą užsakovui (statytojui) bei įsipareigojimas susilaikyti nuo veiksmų, taip pat įsipareigojimas toleruoti veiksmus arba padėti.

2.1.3. Prekių įsigijimas ES viduje

Remiantis Direktyvos 20 str. - tai teisės disponuoti kaip savininkui kilnojamuoju materialiu turtu įsigijimas, kai prekės yra įsigyjamos iš kitos VN ir yra siunčiamos ar gabenamos pirkėjui pardavėjo, pirkėjo (prekes įsigyjančio asmens) ar vieno iš jų vardu. Iš esmės tai tie patys prekių tiekimo sandoriai, tik vykdomi tarp skirtingų VN, todėl valstybėms narėms numatyta pareiga (Direktyvos 23 str.) imtis būtinų priemonių užtikrinti, kad prekių įsigijimu ES viduje būtų laikomi visi sandoriai, kurie būtų laikomi prekių tiekimu, jei jį jų teritorijoje būtų vykdęs apmokestinamasis asmuo.

Direktyvos 21 str. prekių įsigijimu už atlygį ES viduje taip pat laikomas apmokestinamojo asmens disponuojamų prekių atsigabenimas iš kitos VN verslo tikslais, kai prekes taip atgabena ar atsiunčia pats apmokestinamasis asmuo ar jo užsakymu kitas asmuo. Iš esmės tai tie patys prekių tiekimu laikomi prekių pervežimai į kitą VN, tik iš kitos pusės. Jie dar vadinami fiktyviais įsigijimais

⁴² ES teisės seminarai. Teisinės informacijos centras: Vilnius, 2005, -905 p. -ISBN 9955-557-44-3, 145 psl.

⁴³ 1989 m. birželio 27 d. ETT sprendimas byloje 50/88, *Heinz Kühne v Finanzamt München III*

(J.M.Terra, Peter J.Wattel, 2006)⁴⁴. Tačiau, kaip tai buvo aptarta 2.1.1 skyrelyje, ši taisyklė turi nemažai išimčių (pavyzdžiui, jei prekės galų gale vėl grąžinamos į kilmės šalį ar tokie įsigijimai bet kokių atveju būtų neapmokestinami).

Apmokestinamųjų asmenų arba neapmokestinamųjų juridinių asmenų prekių įsigijimas iš kitos valstybės yra apmokestinamas paskirties valstybėje, su teise į atskaitą, jei tos prekės naudojamos veiklai, kuriai teisė į atskaitą galioja. Tuo tarpu, iš kitos pusės, apmokestinamojo asmens vienoje valstybėje narėje prekių tiekimas apmokestinamiesiems asmenims į kitą VN yra kaip taisyklė neapmokestinamas PVM (Direktyvos 138 str.).

Atskirai paminėtinas naujų transporto priemonių įsigijimo atvejais. Pažymėtina, kad naujų transporto priemonių įsigijimas ES viduje, remiantis Direktyvos 2 str 1 d. b) ii) punktu yra PVM objektu. Tačiau naujų transporto priemonių tiekimai iš vienos VN į kitą VN papuola į neapmokestinamųjų PVM sandorių apimtį ir dar nepriklausomai nuo sandorio šalių statuso. Taigi, jei pirkėjas ar pardavėjas tokiu atveju yra privatus fizinis asmuo, neapmokestinamasis asmuo ar neapmokestinamasis juridinis asmuo, naujos transporto priemonės tiekimas į kitą VN yra neapmokestinamas PVM. Naujomis transporto priemonėmis, remiantis Direktyva, laikomos tam tikrų parametrų motorinės sausumos transporto priemonės, laivai ir orlaiviai, kurių tiekimas įvyksta per tam tikrą laiką (3-6 mėn.) nuo eksploatavimo pradžios ir ta transporto priemonė yra nuvažiavusi tam tikrą atstumą (sausumos transporto priemonės atveju) ar eksploatuota tam tikrą laiką (laivų ir orlaivių atveju). Atkreiptinas dėmesys į dar vieną nuostatą, įtvirtintą Direktyvos 9 ir 172 str. - bet kuris asmuo retsykais tiekdamas naujas transporto priemones į kitą VN yra traktuojamas, kaip apmokestinamas asmuo, todėl valstybė narė, kurioje tiekimas yra įvykdytas, privalo suteikti tokiam apmokestinamam asmeniui teisę į PVM atskaitą. Naujos transporto priemonės pirkimo PVM atskaita šiuo atveju yra apribota PVM suma, neviršijanti mokesčio, kuris būtų mokamas, jei tiekimas būtų apmokestinamas.

2.1.4. Prekių importas

Prekių importui, remiantis Direktyvos 30 str. priklauso visi atvejai, kai prekės, kurios nėra išleistos į laisvą apyvartą, kaip tai numato SESV 29 str., yra įvežamos į ES teritoriją. Čia svarbu pažymėti, kad šios nuostatos kontekste ES teritorija nelaikomos teritorijos, priklausančios ES muitų teritorijai: Atos kalnas, Kanarų salos, Prancūzijos užjūrio departamentai, Alandų salos ir Normandijos salos (Direktyvos 6 str.1 d.). Prekių, išleistų į laisvą apyvartą šiose teritorijose, įvežimas į ES teritoriją taip pat laikomas prekių importu.

Atlikus ES PVM objekto kategorijos palyginimą su PVM objektu vienoje iš didžiųjų pasaulio valstybių - Rusijos Federacijoje (toliau – RF), pažymėtina, kad pridėtinės vertės mokestis RF savo

⁴⁴ J.M.Terra, Peter J.Wattel. European Tax Law. Fifth Edition. Kluwer Law International, 2008, -424 p. -ISBN 9789041127419, 145 psl.

esme atitinka ES PVM. Remiantis RF mokesčių kodeksu, PVM apmokestinama realizuotų prekių, darbų ir paslaugų vertė, o į biudžetą mokamas PVM yra apskaičiuojamas kaip skirtumas tarp pardavimo PVM ir pirkimo PVM⁴⁵.

PVM objektas, remiantis RF įstatymais iš esmės atitinka ES PVM objektą, išskyrus specifinius ES reglamentavimo aspektus, kylančius iš ES kaip ekonominės ir politinės bendrijos, kurią sudaro valstybės, turinčios savo nacionalinius biudžetus, specifikos (pvz., Rusijoje PVM objekto atskira kategorija nelaikomas prekių įsigijimas Rusijos teritorijoje). RF PVM objektu visų pirma yra prekių, darbų ir paslaugų realizacija (tiekimas) Rusijos Federacijos teritorijoje⁴⁶, kas atitinka tokias ES PVM objekto kategorijas, kaip prekių tiekimas ir paslaugų teikimas VN teritorijoje bei prekių įsigijimas ES viduje. Antra, RF PVM objektu, taip pat kaip ir ES, yra prekių importas į Rusijos teritoriją. Kaip ir ES, RF įstatymai numato tam tikras smulkesnes sandorių kategorijas, kurios pripažįstamos PVM objektu – tai prekių tiekimas (darbų atlikimas, paslaugų suteikimas) Rusijos teritorijoje savo privatiems poreikiams tenkinti, kuomet išlaidos šioms prekėms (darbams, paslaugoms) negali būti atskaitomos apskaičiuojant pelno mokestį, taip pat statybos ar instaliacijos darbų privačiam naudojimui atlikimas. Tačiau pažymėtina, kad skirtingai nei ES, Rusijos Federacijoje atlygio už tiekimą nebuvimas neeliminuoja tokios veiklos iš PVM objekto apimtį. T.y. prekių nuosavybės perleidimas ar paslaugų teikimas be atlygio yra traktuojamas kaip prekių (darbų ir paslaugų) tiekimas.⁴⁷

Tačiau RF PVM objektu nepripažįstamos tokios operacijos, kaip valiutos keitimo operacijos, turto palikimas, perdavimas pagrindinių priemonių, nematerialaus ir kitokio turto organizacijos teisių perėmėjui, vykdant pirmosios reorganizaciją, taip pat turto perdavimas, jei toks perdavimas turi investicinį pobūdį (įnašai į įstatinį kapitalą, pajiniai įnašai ir kt.). PVM objektu taip pat nepripažįstamas darbų atlikimas ar paslaugų teikimas, kurį atlieka valstybinės valdžios ar savivaldos institucijos, įgyvendindamos joms suteiktus įgaliojimus, jeigu prievolė tokių darbų atlikimui ar paslaugų teikimui yra numatyta RF teisės aktuose, Federacijos subjektų įstatymuose ar vietos savivaldos institucijų sprendimuose. Be to, PVM objektu nėra operacijos, susijusios su privatizacija, pavyzdžiui, gyvenamųjų patalpų iš valstybės ar savivaldybių gyvenamųjų namų fondo perdavimas fiziniams asmenims privatizacijos procese, valstybės ir savivaldybių įmonių turto perdavimas vykdant privatizaciją.⁴⁸

Apibendrinant, reikėtų konstatuoti, kad ES PVM objektu yra laikomi sandoriai – prekių tiekimas, paslaugų teikimas, prekių įsigijimas ir prekių importas. Tačiau ne bet kokie sandoriai, o atitinkantys

⁴⁵ Налоги и налогообложение. Unity: Moskva, 2010, -262 p. -ISBN 978-5-238-01717-4, 60 psl.

⁴⁶ Rusijos Federacijos mokesčių kodekso 146 str. 1 d.

<http://www.russian-tax-code.com/PartII/Section8/Chapter21.html> [žiūrėta 2012-10-30]

⁴⁷ Rusijos Federacijos mokesčių kodekso 146 str. 1 d. 1 p.

<http://www.russian-tax-code.com/PartII/Section8/Chapter21.html> [žiūrėta 2012-10-30]

⁴⁸ Rusijos Federacijos mokesčių kodekso 146 str. 2 d.

<http://www.russian-tax-code.com/PartII/Section8/Chapter21.html> [žiūrėta 2012-10-30]

tam tikras sąlygas, t.y. sandoriai už atlygį, sudaromi vykdant ekonominę veiklą tam tikroje teritorijoje ir, kaip taisyklė, apmokestinamojo asmens. Tačiau Direktyva numato pakankamai plačią VN pasirinkimo laisvę tam tikrus sandorius priskirti prekių tiekimui arba paslaugų teikimui, ar net juos laikyti ar nelaikyti apmokestinamaisiais sandoriais. To pasėkoje sukuriamos skirtingos PVM taisyklės atskirose valstybėse narėse, sąlygojančios ES PVM sistemos sudėtingumą, papildomą administracinę naštą verslo subjektams bei, pagaliau, kliūtis efektyviam vidaus rinkos funkcionavimui, kuomet komercinis verslo subjektų elgesys yra įtakojamas ne ekonominių priežasčių, o mokestinių faktorių.

2.2. Apmokestinamojo asmens apibrėžimas

Kaip minėta ankstesniame poskyryje, dažniausiai PVM objektu yra sandoriai, kuriuos vykdo apmokestinamieji asmenys, išskyrus prekių importą bei tam tikrus prekių įsigijimo ES viduje sandorius. Taigi, norint nustatyti ar sandoris yra PVM objektas reikia išsiaiškinti, kokie asmenys dalyvauja tiekiant prekes, teikiant paslaugas ar įsigyjant prekes ES viduje. Remiantis Direktyvos 9 str. apmokestinamuoju asmeniu laikomas bet koks asmuo (*any person*), kuris savarankiškai vykdo ekonominę veiklą Direktyvos taikymo teritorijoje, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ir rezultatus. Vadinasi, apmokestinamąjį asmenį iš esmės apibūdina trys kategorijos: *bet koks asmuo*, kuris *savarankiškai vykdo ekonominę veiklą*.

Bet koks asmuo reiškia, kad juo gali būti tiek fizinis asmuo, tiek ir juridinis asmuo – privatus ar viešasis ribotos atsakomybės asmuo, kuris savarankiškai vykdydamas ekonominę veiklą siekia gauti pajamų, bet nebūtinai pelno. Be to, apmokestinamuoju asmeniu gali būti ir bet kokie dariniai, kuriems trūksta visiško teisinio subjektiškumo. Tai yra, remiantis Direktyvos 11 str. VN atskiru apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti savo teritorijoje įsisteigusius kelis asmenis, kurie būdami teisiškai savarankiški yra glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais. Įgyvendinant šią Direktyvos nuostatą, LR PVM įstatymas (71 str. 7d.) nustato, kad kai tas pats asmuo kontroliuoja⁴⁹ keletą juridinių asmenų, visi jo kontroliuojami juridiniai asmenys ir jis pats (jeigu vykdo ekonominę veiklą) privalo registruotis PVM mokėtojais, jeigu *bendra visų jų* gauta ar gautina atlygio už vykdant ekonominę veiklą patiektas prekes ar suteiktas paslaugas suma viršijo šio įstatymo nustatytą ribą, neatsižvelgiant į tai, kad kiekvieno tokio asmens ar dalies jų gauto ar gautino atlygio suma yra mažesnė už nustatytą ribą.

⁴⁹ Pagal PVM įstatymo 2 str. 3 d. apmokestinamąjį asmenį kontroliuojantis asmuo, tai asmuo, kuris:

„1) tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 50 procentų apmokestinamojo asmens akcijų (dalių, pajų) arba kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį, arba išimtinių teisių jas įsigyti, arba
2) pats valdydamas ne mažiau kaip 10 procentų apmokestinamojo asmens akcijų (dalių, pajų) arba kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti, kartu su susijusiais asmenimis jų valdo daugiau kaip 50 procentų, arba
3) turi teisę išrinkti (paskirti) daugumą apmokestinamojo asmens valdymo organų narių ir (arba) faktiškai kontroliuoja to apmokestinamojo asmens priimamus sprendimus.“

Atkreiptinas dėmesys, kad remiantis Tarybos įgyvendinimo reglamentu (ES) Nr. 282/2011⁵⁰ (5 str.), kuriuo nustatomos Direktyvos įgyvendinimo priemonės, apmokestinamuoju asmeniu gali būti ir Europos ekonominių interesų grupė (EEIG), kuri tiekia prekes arba teikia paslaugas savo nariams arba trečiosioms šalims už atlygį. EEIG yra steigiamą įmonių, kitų juridinių asmenų ar fizinių asmenų, užsiimančių komercine, pramonine, kita nustatyta veikla ir kurios tikslas - pagalba savo nariams vykdant ekonominę veiklą arba ją plečiant, tačiau nėra pelno siekimas sau.⁵¹

Taigi, reikia sutikti su J.M.Terra ir Peter J.Wattel, kad PVM tikslais svarbu, jog asmuo veiktų kaip vienas vienetas (*single unit*), nepriklausomai nuo to, ar pajamų mokesčių prasme jis laikomas atskiru mokesčių mokėtoju ar ne⁵².

Kalbant apie *ekonominės veiklos* kategoriją, pažymėtina, kad ji Direktyvoje apibūdinama pakankamai plačiai, o atskirus aspektus yra nemažai nagrinėjęs ETT. Remiantis Direktyvos 9 str. 2 d., ekonomine veikla, visų pirma pripažįstamas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų. Ekonominė veikla laikoma gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, apimant ir žemės ūkio, laisvųjų profesijų bei kasybos veiklą. ETT yra pasisakęs, kad materialiojo turto naudojimu laikomi bet kokie sandoriai, nepriklausomai nuo jų teisinės formos, kuriais siekiama gauti *nuolatinių* pajamų.⁵³ Taigi, pajamų nuolatinumas yra vienas iš esminių ekonominės veiklos apmokestinimo PVM atžvilgiu požymių.

Nors Direktyva kalba apie bet kokią ekonominę veiklą, nepriklausomai nuo jos tikslų ar rezultato, tačiau ETT yra nustatęs, kad tam tikri neteisėti sandoriai nepatenka į PVM apimtį, nes jie nepriskirtini komercinei veiklai. Tai narkotikų tiekimas ir importas⁵⁴ bei padirbtos valiutos importas⁵⁵. Visais kitais atvejais PVM požiūriu nesvarbus veiklos teisėtumo klausimas. Pavyzdžiui, nustatytų reikalavimų neatitinkantis kompiuterinių sistemų tiekimas arba bet kurios kitos ekonominės veiklos neturint privalomos licencijos vykdymas bus apmokestintas PVM, nors pats veiklos vykdymo faktas yra neteisėtas⁵⁶.

Analizuojant apmokestinamojo asmens sąvoką svarbu pažymėti, kad asmuo ekonominę veiklą turi vykdyti *savarankiškai*. Todėl remiantis Direktyvos 10 str., darbo veikla yra nelaikoma ekonomine veikla, nes neturi savarankiškos veiklos požymio, būtino ekonominės veiklos Direktyvos prasme apibrėžimui. Darbo veikla – tai veikla, kurią vykdo samdomi ar kiti asmenys, sudarę darbo sutartis su darbdaviu ar susieti kitais teisiniais ryšiais, susijusiais su darbo sąlygomis, atlyginimu ir darbdavio

⁵⁰ Tarybos 2011 m. kovo 15 d. įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės, OL L 77, 2011 3 23, p. 1—22, 5 str.

⁵¹ 1985 m. liepos 25 d. Tarybos Reglamentas (EEB) Nr. 2137/85 dėl Europos ekonominių interesų grupių (EEIG), OL L 199, 1985 7 31, p. 1—9 Specialusis leidimas lietuvių kalba: skyrius 17 tomas 01 p. 83 - 91

⁵² J.M.Terra, Peter J.Wattel. *European Tax Law*. Fifth Edition. Kluwer Law International, 2008, -424 p. -ISBN 9789041127419, 137 psl.

⁵³ 1996 m. rugsėjo 26 d. ETT sprendimas byloje C-230/94, *Renate Enkler v Finanzamt Homburg*

⁵⁴ 1988 m. liepos 5 d. ETT sprendimas byloje 289/86, *Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat v Inspecteur der Omzetbelasting*

⁵⁵ 1990 m. gruodžio 6 d. ETT sprendimas byloje C-343/89, *Witzemann v Hauptzollamt München-Mitte*

⁵⁶ ES teisės seminarai. Teisinės informacijos centras: Vilnius, 2005, -905 p. -ISBN 9955-557-44-3, 695 psl.

atsakomybe. Šiuo klausimu yra pasisakęs ir ETT. 2007 m. byloje *van der Steen*⁵⁷ ETT konstatavo, kad fizinis asmuo, vykdydamas veiklą (valymo paslaugas) įmonės, kuri yra apmokestinamasis asmuo, vardu ir naudai pagal darbo sutartį su šia įmone, kurioje jis pats yra vienintelis akcininkas ir vienintelis darbuotojas, nėra traktuojamas pats apmokestinamuoju asmeniu Direktyvos prasme. Tačiau *Heerma*⁵⁸ byloje, ETT nurodė, kad nekilnojamojo turto nuoma bendrovei, esančiai apmokestinamuoju asmeniu, vykdoma asmens, esančio tos bendrovės nariu, sudaro tiekimą už atlygį, nes tas asmuo veikia nepriklausomai Direktyvos prasme. Šiame kontekste tarp bendrovės ir jos nario nėra darbdavio ir darbuotojo santykių, nes nors ir būdamas tuo pačiu metu aptariamos bendrovės vadybininku ir jos nariu, asmuo šiuo atveju veikia savo vardu, savo naudai ir savo atsakomybe.

Toliau nagrinėjant ekonominės veiklos požymius, verta paanalizuoti pastaruojų metu itin aktyvią vertybinių popierių pirkimo-pardavimo veiklą. Atkreiptinas dėmesys, kad remiantis ETT praktika, grynai valdymo įmonė (*holding company*), t.y. įmonė, kurios veikla pasireiškia vien tik akcijų dukterinėse įmonėse turėjimu, be tiesioginio ar netiesioginio įsikišimo į tų įmonių valdymą, negali būti pripažįstama apmokestinamuoju asmeniu.⁵⁹ Tačiau, kas yra laikoma tiesioginiu ar netiesioginiu įsikišimu į įmonės valdymą, nėra apibrėžiama. Paprasčiausias kitų bendrovių akcijų įsigijimas taip pat nėra turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų, nes iš šio akcijų turėjimo gauti dividendai yra paprasčiausiai turto turėjimo nuosavybėje rezultatas, o ne ekonominės veiklos pasekmė⁶⁰. Todėl, jei tokia veikla savaime nėra ekonominė veikla Direktyvos prasme, taip pat yra ir su šių akcijų pardavimu. Analogiškai ETT yra pasisakęs ir dėl naujų akcijų išleidimo kapitalo didinimo tikslu⁶¹ - toks akcijų emisijos išleidimas nesudaro ekonominės veiklos, kadangi šios veiklos tikslas nėra prekių tiekimas ar paslaugų teikimas.⁶² Tačiau kaip byloje *Banque Bruxelles Lambert SA (BBL)*⁶³ ETT yra pažymėjęs, ekonomine veikla bus pripažįstama investicinės kintamojo kapitalo bendrovės (IKKB) veikla, kuri apima daugiau nei vien tik paprastus vertybinių popierių įsigijimus ir pardavimus, bet tuo pačiu ir pati siekia nuolatinio pelno, t.y. iš visuomenės pritraukto kapitalo vykdo kolektyvinį investavimą į perleidžiamus vertybinius popierius - IKKB pasirašančiųjų asmenų naudai ir už atlyginimą sudaro ir valdo perleidžiamų vertybinių popierių portfelius. Taigi, kaip matome, ETT jurisprudencijoje įtvirtinta taisyklė, remiantis kuria paprasčiausias kapitalo akcijų formoje turėjimas, pirkimas ar pardavimas nelaikytinas ekonomine veikla, jei šia veikla nėra siekiama nuolatinių pajamų.

⁵⁷ 2007 spalio 18 d. ETT sprendimas byloje C-355/06, *J.A. van der Steen v Inspector van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht*

⁵⁸ 2000 m. sausio 27 d. ETT sprendimas byloje C-23/98, *Staatssecretaris van Financiën v Heerma*

⁵⁹ 2000 m. lapkričio 14 d. ETT sprendimas byloje C-142/99, *Floridienne SA, Berginvest SA v Belgian State*

⁶⁰ 2003 m. birželio 26 d. ETT sprendimas byloje C-442/01, *Kaphag Renditefonds v Finanzamt Charlottenburg*

⁶¹ 2005 m. gegužės 26 d. ETT sprendimas byloje C-465/03, *Kretztechnik AG v Finanzamt Linz*

⁶² Prekių tiekimu laikomas teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, *perdavimas*. Naujų akcijų, kurios pažymi teisę į nematerialųjį turtą, emisija dėl šios priežasties neturėtų būti laikoma prekių tiekimu už atlygį šios Direktyvos prasme. Išleisdama naujas akcijas bendrovė siekia padidinti savo aktyvų įgydama kapitalo ir pripažįsta naujų akcininkų nuosavybės teises į dalį taip padidinto kapitalo. Bendrovės požiūriu, tai kapitalo įgijimas, o ne paslaugų teikimas. Akcininko požiūriu, tai investicija, kapitalo panaudojimas, o ne už kažkokią paslaugą ar prekę mokamas atlyginimas.

⁶³ 2004 m. spalio 24 d. ETT sprendimas byloje C-8/03, *Banque Bruxelles Lambert SA (BBL) v Belgian State*

Atsižvelgiant į vis platesnį veiklos, susijusios su vertybiniais popieriais mastą ir jos specifiką, svarstytinas šios veiklos suderinto reglamentavimo norminiuose ES teisės aktuose poreikis – tiek kalbant apie atskirų su vertybiniais popieriais susijusių sandorių reglamentavimą, tiek ir detalesnį apmokestinamųjų asmenų sąvokos reglamentavimą, ypač turint mintyje valdymo įmonių statusą. Verslo aplinkoje valdymo įmonių steigimas yra grindžiamas daugeliu komercinių ir efektyvaus valdymo priežasčių, o tokių įmonių ekonominė veikla vykdoma per dukterines įmones. Todėl kyla klausimas, ar tokių įmonių eliminavimas iš PVM apmokestinimo apimties, tuo būdu atimant teisę toms įmonėms į PVM atskaitą, nepažeidžia PVM fiskalinio neutralumo principo? Ypač jei kalbėtume apie tokios verslo formos palyginimą su kita verslo forma, kai įmonė vykdo ekonominę veiklą per jai priklausančių filialus. Autorė palaiko viešųjų konsultacijų dėl Komisijos Žaliosios knygos dėl PVM ateities metu išsakytą poziciją⁶⁴, kad vienu iš kriterijų, nulemiančiu valdymo įmonės įtraukimą į PVM apmokestinimo apimtį, galėtų būti reikšmingas valdymo įmonės turimų akcijų kiekis valdomose įmonėse, suteikiantis galimybę daryti reikšmingą įtaką tų įmonių valdymui, o tuo pačiu ir jų vykdomai ekonominei veiklai. Svarstyta, ar pavyzdžiui, Šveicarijos šiuo atveju nustatyta 10 proc. riba⁶⁵ nebūtų per maža reikšmingos įtakos darymo konstatavimui. Kitas, nuosaikesnis valdymo įmonių įjungimo į PVM apmokestinimo apimtį teisinis pagrindas galėtų būti tokių valdymo įmonių traktavimas vienu apmokestinamuoju asmeniu kartu su valdomomis įmonėmis, remiantis Direktyvos 11 str.

Toliau nagrinėjant apmokestinamojo asmens kategoriją, pasakytina, kad Direktyvos 12 str. atveria galimybę pakankamai plačiai VN diskrecijai - apmokestinamuoju asmeniu valstybės gali pasirinkti laikyti bet kokį asmenį, kuris *tik retkarčiais* vykdo su ekonomine veikla, kaip ji apibrėžta Direktyvoje, susijusius sandorius. Vadinas, šiais atvejais valstybė gali netaikyti vieno iš esminių ekonominės veiklos identifikavimui būtinų požymių – pajamų nuolatinumo. Šioje Direktyvos nuostatoje kalbama apie bet kokį su ekonomine veikla susijusį sandorį, tačiau ypač išskirtinos 2 sandorių grupės:

- 1) žemės statybai tiekimas bei
- 2) pastato ar jo dalių ir žemės, ant kurios jis stovi, tiekimas iki pirmojo pastato panaudojimo.

Antruoju atveju valstybės gali pasirinkti ne tik pastato pirmo panaudojimo, bet ir kitus kriterijus, pavyzdžiui laikotarpį (bet ne ilgesnį nei 5 m.) nuo pastato užbaigimo iki jo pirmo tiekimo dienos arba laikotarpį (bet ne ilgesnį nei 2 m.) nuo pirmo jo panaudojimo iki vėlesnio tiekimo. Pažymėtina, kad „žemės statybai“ sąvoką kiekviena valstybė narė apibrėžia savo nacionalinės teisės normomis. Be to, VN gali pačios nustatyti išsamias taisykles dėl antrojo kriterijaus taikymo pastatų pertvarkymui bei apibrėžti, ką reiškia sąvoka „žemė, ant kurios stovi pastatas“.

⁶⁴ Summary Report of the Outcome of the Public Consultation on the Green Paper on the Future of VAT, 2 December 2011, taxud.c.l.(2011) 1417007

⁶⁵ Ibid.

Lietuva šia Direktyvos numatyta plačia diskrecija nėra pasinaudojusi. Tačiau pažymėtina, kad remiantis šiame Direktyvos straipsnyje pateikiamomis sąvokomis, LR PVM įstatymu (32 str.) atskirai reglamentuoti naujų pastatų ir statinių, naujų pastatų ir statinių dalių, taip pat žemės, perduodamos kartu su naujais pastatais ar statiniais ar jų dalimis ir žemės statyboms pardavimo ar kitokio perdavimo sandoriai, kurie yra laikomi standartine PVM apmokestinamąja veikla, kaip tą ir numato Direktyvos 135 str. 1 d. j) ir k) punktai. Nauju pastatu ar statiniu LR PVM įstatymo prasme laikomas nebaigtas pastatas ar statinys, taip pat baigtas pastatas ar statinys - 24 mėnesius po jo užbaigimo (pripažinimo tinkamu naudoti) arba esminio pagerinimo. Taigi šiame kontekste Lietuva pasirinko ne pirmo naudojimo, o kitą kriterijų – tam tikrą laikotarpį nuo pastato užbaigimo. Žemė statyboms, remiantis LR PVM įstatymu – tai žemės sklypas, kuris yra skirtas statybai, neatsižvelgiant į tai, ar tame sklype atlikti kokie tvarkymo darbai, ar ne.

Pažymėtina, kad šis Direktyvos straipsnis buvo ne kartą analizuotas ir LVAT praktikoje. 2012 m. byloje Nr. A⁴³⁸-1367/2012, LVAT konstatavo, kad remiantis Direktyva, VN turi diskreciją apibrėžti tai, kokia žemė yra pripažįstama „žeme statyboms“ apmokestinimo PVM tikslais. Sprendžiant, ar perduodamas žemės sklypas yra apmokestinamas PVM pagal LR PVM įstatymą, lemiamą reikšmę turi teisės aktų nustatyta tvarka patvirtina žemės paskirtis ir patvirtinti teritorijų planavimo dokumentai. Konkretus žemės sklypas iš esmės gali būti priskirtas „žemei statyboms“ PVMĮ 32 straipsnio 2 dalies taikymo prasme, kai teisės aktuose nustatyto subjekto sprendimu pagal parengtus ir patvirtintus specialiuosius teritorinio planavimo dokumentus ir (ar) detaliuosius planus šiame sklype esančiai žemei nustatoma tokia pagrindinė tikslinė žemės naudojimo paskirtis, kurios naudojimo būdas bei pobūdis leidžia šioje žemėje vykdyti statybą.

Šioje byloje Lietuvos mokesčių administratorius nurodė, kad žemės sklypo perleidimo kvalifikavimą „žemės statyboms“ tiekimu gali lemti ne tik sklype esančiai žemei nustatyta pagrindinė tikslinė žemės naudojimo paskirtis, bet ir objektyvūs bylos duomenys, pavyzdžiui, aktyvūs žemės sklypo pardavėjo veiksmai prieš žemės sklypo pardavimą, skirti žemės sklypo paskirties keitimui, kas patvirtina, jog faktiškai galutinė tiekiamo žemės sklypo paskirtis yra šio sklypo naudojimas statybai. Tačiau LVAT nepalaikė mokesčių administratoriaus pozicijos ir nusprendė, kad sprendžiant klausimą dėl to, ar tiekiamą prekę yra PVM objektas, visų pirma turi būti vadovaujama *objektyviais kriterijais* dėl perduodamos žemės teisinio režimo, esančio apmokestinimo *prievolės atsiradimo metu*.

Analizuojant apmokestinamojo asmens sąvoką, reikėtų išskirti dar vieną asmenų grupę, kuri Direktyvos prasme nelaikoma apmokestinamaisiais asmenimis. Tai viešosios teisės subjektais esančios valstybės, regioninės, vietos valdžios institucijos ir kitos viešosios teisės reguliuojamos įstaigos, kai jos vykdo veiklą kaip valdžios institucijos (Direktyvos 13 str.). Šiai taisyklei Direktyva numato išimtį - išskyrus tokią veiklą, kuria būtų labai iškraipoma konkurencija (t.y. kuria jos konkuruoja su privačiomis įmonėmis). Taigi, viešosios teisės subjekto neapmokestinimas reikalauja, kad būtų

įvykdytos dvi kumuliatyvinės sąlygos, t. y. veikla turi būti vykdoma viešosios įstaigos ir šią veiklą pastaroji turi vykdyti kaip valdžios institucija⁶⁶. Tuo tarpu numatyta išimtis laikyti tokius asmenis apmokestinamaisiais asmenimis užtikrina fiskalinio neutralumo principo įgyvendinimą, kuris draudžia panašius ir vienas su kitu konkuruojančius paslaugų teikimus PVM požiūriu traktuoti skirtingai⁶⁷. Nacionalinis teismas turi įvertinti ekonomines sąlygas, tam tikrais atvejais galinčias pateisinti viešosios teisės subjekto neapmokestinimo taisyklės išimtį.

Direktyvos I priedas aiškiai išvardina veiklą, kurią vykdant valdžios institucijos visada yra laikomos apmokestinamaisiais asmenimis. Tai telekomunikacijų paslaugos, vandens, dujų, elektros energijos ir šiluminės energijos tiekimas, prekių gabenimas, jūros ir oro uostų paslaugos, keleivių vežimas, sandėliavimas, kelionių agentūrų veikla ir kai kurios kitos veiklos rūšys, kurias vykdant susiduriama su konkurencija. Tačiau pažymėtina, kad tai tik dalis veiklos sričių, kurių atžvilgiu pasiektas visiškas suderinimas ES lygiu. Tuo tarpu valdžios institucijos vykdo ir nemažai kitos su privačiu sektoriumi konkuruojančios veiklos, kurios atžvilgiu valstybėms narėms paliekama diskrecija valdžios institucijas laikyti apmokestinamaisiais asmenimis arba ne, priklausomai nuo to, ar laikant jas neapmokestinamaisiais asmenimis būtų labai iškraipoma konkurencija ar ne. Pavyzdžiui, remiantis LR PVM įstatymo 2 str. 38 dalimi, prie tokios konkuruojančios veiklos taip pat priskirtinos reklamos, rinkos ir (arba) viešosios nuomonės tyrimo ir kitų pagal savo esmę panašių paslaugų teikimas, maitinimo paslaugos bei nuoma. Remiantis ETT praktika į šios veiklos apimtį gali patekti net tokios nebūdingos valdžios institucijoms ir su privačiu sektoriumi konkuruojančios veiklos, kaip krematoriumų eksploatavimas.⁶⁸

Pažymėtina, kad ES lygmeniu nėra vieningo interpretavimo, kas yra laikoma valdžios institucijų, kaip tokių, veikla, kadangi, kaip ETT konstatavo savo sprendime byloje *Carpaneto Piacento*⁶⁹, skirtumas tarp viešosios ir privačios veiklos gali išplaukti tik remiantis teisine sistema, taikoma valdžios institucijoms pagal nacionalinę teisę. ETT atskirais atvejais yra išanalizavęs atskirų valstybių teisines sistemas ir priėmęs atitinkamus sprendimus dėl valdžios institucijų veiklos traktavimo. Pavyzdžiui, sprendime byloje *Komisija prieš Nyderlandus*⁷⁰ ETT konstatavo, kad Nyderlanduose notarai ir antstoliai vykdo ekonominę veiklą, kadangi jie savo veikloje nesiremia viešąja teise, todėl laikytini apmokestinamaisiais asmenimis.

⁶⁶ 2000 m. gruodžio 14 ETT sprendimas byloje C-446/98, *Fazenda Pública v Câmara Municipal do Porto*

⁶⁷ 2005 m. gegužės 26 d. ETT sprendimas byloje C-498/03, *Kingscrest Associates, Montecello v Commissioners of Customs & Excise*

⁶⁸ 2006 m. birželio 8 d. ETT sprendimas byloje C-430/04, *Finanzamt Eisleben v Feueibestattungsverein Halle*

⁶⁹ 1989 m. spalio 17 d. ETT sprendimas sujungtose bylose 231/87, *Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda (Piacenza) v Comune di Carpaneto Piacentino (Piacenza)*, ir 129/88, *Comune di Rivergaro and 23 other local authorities v Ufficio provinciale imposta sul valore aggiunto di Piacenza*

⁷⁰ 1987 m. kovo 26 d. ETT sprendimas byloje 235/85, *Commission of the European Communities v Kingdom of the Netherlands*

Tokia skirtinga praktika valstybėse narėse suponuoja suderinamumo ir fiskalinio neutralumo stoką bei sukuria papildomą administracinę naštą privačioms įmonėms.⁷¹ Tai pabrėžė ir nemažai respondentų (privačių įmonių), dalyvavusių 2010 m. Komisijos inicijuotose viešosiose konsultacijose dėl Žaliosios knygos dėl PVM ateities⁷². Dar daugiau galimų konkurencijos iškreipimų ir fiskalinio neutralumo principo pažeidimų tikėtina ir ateityje, kadangi vis didesniame skaičiuje sričių, kurios anksčiau buvo išimtinai viešosios valdžios teikiamų paslaugų sritys, dėl privatizavimo ir dereguliavimo procesų dabar vis aktyviau dalyvauja ir privatūs asmenys. Be to, tai suponuoja ir atsirandantys nauji bendradarbiavimo tarp viešojo ir privataus sektoriaus modeliai, tokie kaip viešojo ir privataus sektoriaus partnerystė ir t.t. Atsižvelgiant į šias tendencijas, autorė pasisako už iniciatyvas peržiūrėti dabartinį reglamentavimą didesnio suderinamumo, teisinio tikrumo ir fiskalinio neutralumo principų užtikrinimo linkme. Šiame kontekste, manytina, yra tikslingas Direktyvos 13 str. peržiūrėjimas, įvertinant galimybę visą valdžios institucijų veiklą, vykdomą konkurencijoje su privačiu sektoriumi laikyti ekonomine veikla Direktyvos 9 str. kontekste ir apmokestinti nepriklausomai nuo vykdomų subjektų statuso. Autorė pakankamai skeptiškai vertina kai kurių Komisijos vykdytų konsultacijų dalyvių siūlymus ES lygmenyje harmonizuoti „valstybinių“ funkcijų apibrėžimą, kadangi tai glaudžiai susiję su kiekvienos VN politine ir teisine sistema. Be to, tokios iniciatyvos galėtų būti traktuotinos kaip VN suvereniteto ir ES sutartyje (4 str. 2d.) nustatytų ES kompetencijų peržengimu.

Pabaigai išskirtina, kad prekių importo sandoriuose, kaip jau buvo užsiminta anksčiau, apmokestinamaisiais asmenimis gali būti bet koks asmuo (tiek fizinis, tiek juridinis). Taigi, reikėtų sutikti su J.M.Terra ir Peter J.Wattel, kad šiuo konkrečiu atveju, kai prekes importuoja privatus asmuo (vartotojas), PVM kaip mokestis praranda savo netiesioginį pobūdį, nes jį sumoka pats galutinis vartotojas.⁷³ Be to, kaip buvo paminėta 2.1 poskyryje, kalbant apie prekių įsigijimus iš kitų VN į PVM apmokestinamųjų asmenų ratą patenka ir neapmokestinamieji juridiniai asmenys.

Apibendrinant, galima konstatuoti, kad apmokestinamuoju asmeniu ES PVM sistemoje yra laikomas bet koks asmuo, kuris savarankiškai vykdo ekonominę veiklą, siekdamas gauti nuolatinių pajamų, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ir rezultatus. Tačiau pažymėtina, kad Direktyva nustato valstybėms narėms laisvę apmokestinamuoju asmeniu laikyti asmenį, kuris tik retkarčiais vykdo su ekonomine veikla susijusius sandorius. Todėl atveria plačias galimybes apmokestinimo PVM skirtumams skirtingose valstybėse narėse.

⁷¹ Summary Report of the Outcome of the Public Consultation on the Green Paper on the Future of VAT, 2 12 2011, taxud.c.l.(2011) 1417007.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_public_sector.pdf. [žiūrėta 2012-10-30]

⁷² Komisijos žalioji knyga „PVM ateitis .Paprastesnės, stabilesnės ir veiksmingesnės PVM sistemos kūrimas“. 2010 12 1. KOM(2010) 695 galutinis

⁷³ J.M.Terra, Peter J.Wattel. European Tax Law. Fifth Edition.Kluwer Law International, 2008, -424 p. -ISBN 9789041127419,142 psl.

Ekonominės veiklos ir naujų verslo modelių vystymosi tendencijos skatina peržiūrėti tam tikras dabar galiojančias taisykles, reglamentuojančias apmokestinamųjų asmenų kategoriją. Siekiant teisinio tikrumo ir aiškumo bei fiskalinio neutralumo principo įgyvendinimo, autorė pasisako už:

1) tokių verslo subjektų, kaip valdymo įmonės, statuso aiškesnį reglamentavimą, nustatant konkrečius kriterijus, kuriais remiantis jie būtų laikomi apmokestinamaisiais asmenimis. Vienu iš tokių kriterijų galėtų būti reikšmingas valdymo įmonės turimų akcijų kiekis valdomose įmonėse, suteikiantis galimybę daryti reikšmingą įtaką tų įmonių valdymui, o tuo pačiu ir jų vykdomai ekonominei veiklai.

2) valdžios institucijų statuso apmokestinimo PVM prasme peržiūrėjimą. Skeptiškai vertinant „valstybinių“ funkcijų harmonizavimo ES lygmenyje galimybes, svarstytinas visos valdžios institucijų veiklos, vykdomos konkurencijoje su privačiu sektoriumi priskyrimas ekonominei veiklai Direktyvos 9 str. kontekste.

2.3. PVM apmokestinimo vietos problematika

PVM apmokestinimo vietos klausimas yra labai svarbus, kadangi jis susijęs su konkrečių nacionalinių taisyklių, įskaitant ir išimtis bei PVM tarifus, taikymo nustatymu bei konkrečių piniginių sumų, kaip PVM rezultato, sumokėjimu į atitinkamos valstybės biudžetą. Tai ypač aktualu sandoriams su tarpvalstybiniu elementu, t.y. kai sandoryje dalyvauja asmenys, įsisteigę skirtingose valstybėse arba prekės tiekiamos iš vienos valstybės į kitą. ES teisės normomis, reguliuojančiomis PVM apmokestinimo vietą, siekiama išvengti mokestinės jurisdikcijos kolizijos, kurios pasekmė gali būti sandorių dvigubas apmokestinimas ar neapmokestinimas.

Šiuo metu galiojančiuose ES norminiuose teisės aktuose įtvirtinti pagrindiniai kilmės vietos ir paskirties vietos principai. Kaip buvo aptarta 1.2 poskyryje, jie atsirado dar pačiuose pirmuosiuose PVM reglamentuojančiuose teisės aktuose, tačiau jų taikymo taisyklės nuo to laiko yra smarkiai pakitę. Atsižvelgiant į tai, kad prekių tiekimo ir paslaugų teikimo sandoriai skiriasi savo pobūdžiu ir esme, jų atžvilgiu taikomos PVM apmokestinimo vietos nustatymo taisyklės taip pat skiriasi. Todėl toliau atskirai paanalizuosime vietos nustatymo klausimus sandoriuose, susijusiuose su prekėmis, ir paslaugų teikimo sandoriuose.

2.3.1. PVM apmokestinimo, susijusio su prekėmis, vietos nustatymas

Remiantis Direktyvos 31 str. **prekių tiekimo** atveju, kai prekės nėra siunčiamos ar gabenamos, taikoma pagrindinė taisyklė – prekių buvimo tiekimo momentu vieta. Vietos nustatymo klausimas išskyla tada, kai prekės yra pardavėjo, pirkėjo ar trečiojo asmens gabenamos ar siunčiamos. Šiuo atveju

prekių tiekimo vieta yra laikoma prekių buvimo vieta tuo momentu, kai prasidėjo prekių siuntimas ar gabenimas pirkėjui (Direktyvos 32 str.), t.y. taikomas *kilmės vietos principas*. Kai prekių tiekimas prasidėjo už ES ribų, importuotojo atliekamo tiekimo vieta ir visų vėlesnių tiekimų vieta (grandinių sandorių atveju) laikoma valstybė narė, į kurią prekės importuotos.

Tačiau pažymėtina, kad kai vykdoma *nuotolinė prekyba* (t.y. prekės įsigyjamos per užsakymus paštu, teleparduotuves ir bet kokią kitą prekybą, kai prekės yra išsiunčiamos vartotojui į kitą VN), neribotas galutinių vartotojų pirkimų apmokestinimas pirkimo valstybėje galėtų sukelti prekybos iškraipymus, kadangi tikėtinas didesnis prekių pirkimas iš VN su mažesniais PVM tarifais (L.Šapalienė, 2010)⁷⁴. Atsižvelgiant į tai, Direktyvos 33 str. šiais atvejais numato *paskirties vietos principo* taikymą, t.y. kai prekės yra siunčiamos ar transportuojamos pardavėjo ar jo vardu iš vienos VN į kitą VN, jų tiekimo vieta yra vieta, esanti gabenimo baigimosi momentu. Ši taisyklė iš esmės taikoma pirkėjams, kurie yra neapmokestinami asmenys, t.y. privatūs vartotojai. Apmokestinamiesiems asmenims ir neapmokestinamiesiems juridiniams asmenims ši taisyklė taikoma tik tokiu atveju, jei jų vykdomi šių prekių įsigijimai ES viduje nėra PVM objektas remiantis Direktyvos nuostatomis⁷⁵. Naujų automobilių ir tarpvalstybinė prekyba, apimanti prekių surinkimą bei instaliavimą nepatenka į šios taisyklės taikymo sferą (PVM apmokestinimo vieta yra prekių surinkimo ar instaliavimo vieta⁷⁶).

Pažymėtina, kad paskirties vietos principas netaikomas, kai tai nėra akcizais apmokestinamos prekės ir bendra to paties tiekėjo tiekimų į kitą, bet tą pačią VN, vertė be PVM neviršija 100 000 eurų per bet kuriuos vienerius kalendorinius metus, o per paskutinius kalendorinius metus šios sumos neviršija tiekimai be akcizais apmokestinamų produktų (Direktyvos 34 str.). Tačiau valstybė narė, kurioje baigiasi tokių prekių tiekimas gali pasirinkti sumažinti šią ribą iki 35 000 eurų, jei mano, kad priešingu atveju konkurencija būtų labai iškraipoma. Be to, valstybė narė, kurioje toks tiekimas prasideda, gali leisti tokiam tiekėjui apmokestinam asmeniui pasirinkti taikyti paskirties vietos principą, nepriklausomai nuo jokių ribų (tokiu atveju šis pasirinkimas taikomas 2 kalendorinius metus). Lietuva pasinaudojo abejomis galimybėmis atitinkamas nuostatas įtvirtindama LR PVM įstatyme (12 str.1 d.).

Direktyvoje numatytas atskiras reglamentavimas prekių tiekimui laivuose, orlaiviuose ar traukiniuose. Tiekimo vieta tokiu atveju visada laikoma keleivių vežimo maršruto pradžia keleivių vežimo ES maršruto dalyje.

Toliau paanalizuokime **įsigijimus ES viduje**, t.y. įsigijimus iš kitų ES VN. Direktyvos 40 str. nustato pagrindinę taisyklę – tai vieta, kur baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas jas įsigyjantiam

⁷⁴ L.Šapalienė. LR mokesčių sistema: teoriniai ir praktiniai pagrindai. Vilnius: RDI grupė, 2010, -166 p. –ISBN 978-609-8042-02-3, 78 p.

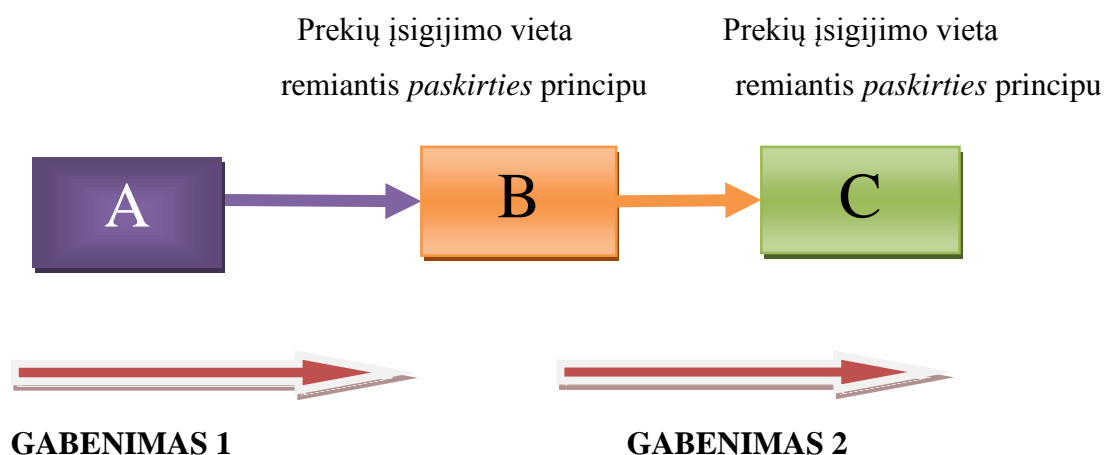
⁷⁵ kurių prekių įsigijimai remiantis Direktyvos 3 str. 1 d. nėra PVM objektas.

⁷⁶ Direktyvos 36 str.

asmeniui, t.y. *paskirties vietos* principas. Tačiau sudarant sandorius ne visada žinoma galutinė prekių pristatymo vieta. Tai ypač pasakytina apie grandininius sandorius, kurių atveju tos pačios prekės vėliau gali būti parduodamos dar ne vienam asmeniui, ir tik sandorių grandinės pabaigoje paaiškėja, kad pvz., prekės pirmojo sandorio šalies turi būti nugabenamos paskutiniojo sandorio šaliai (J.M.Terra ir Peter J.Wattel, 2006).⁷⁷ Direktyva (41 str.) šiai situacijai spręsti numato atskirą reglamentavimą, remiantis kuriuo nepažeidžiant bendrosios taisyklės, prekių įsigijimo vieta yra laikoma valstybė narė, kurioje suteiktas PVM kodas prekes įsigyjantiems asmeniui (*PVM kodo suteikimo vietos principas*), jei įsigyjantis asmuo nenurodo, kad įsigijimas apmokestintas remiantis pagrindine taisykle, t.y. taikant *paskirties vietos* principą.

Taigi, jei prekės yra parduodamos ir gabenamos asmens A, esančio vienoje valstybėje narėje, asmeniui B, esančiam kitoje valstybėje narėje, galioja teisinė prezumpcija, kad prekių įsigijimo ES viduje vieta yra B valstybėje. Jei B toliau parduoda ir pats gabena prekes asmeniui C, įsiteigusiam trečioje valstybėje narėje, C asmens įsigijimo ES viduje vieta bus laikoma C valstybėje (žr. pav. Nr.2.).

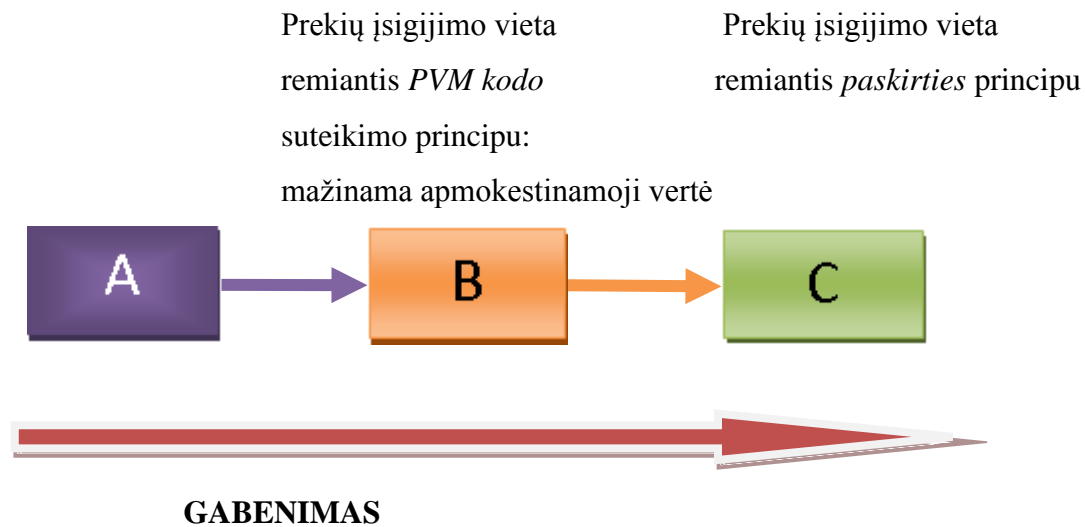
Pav. Nr.2



Tačiau situacija keičiasi, kai asmuo A prekes tiesiogiai gabena asmeniui C. Tokiu atveju, remiantis pagrindine taisykle, asmuo B prekes įsigyja valstybėje C ir toliau vykdo vietinį tiekimą asmeniui C. Vykdam apmokestinimą šioje situacijoje, B asmens valstybė turi imtis visų priemonių, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, t.y., jei B įsigijimas buvo apmokestintas B valstybėje remiantis *PVM kodo suteikimo vietos principu*, o vėliau, remiantis *paskirties vietos principu* – C valstybėje, B valstybė turi atitinkamai sumažinti apmokestinamąją vertę (žr. pav. Nr.3).

⁷⁷ J.M.Terra, Peter J.Wattel. European Tax Law. Fifth Edition. Kluwer Law International, 2008, -424 p. -ISBN 9789041127419, 149 psl.

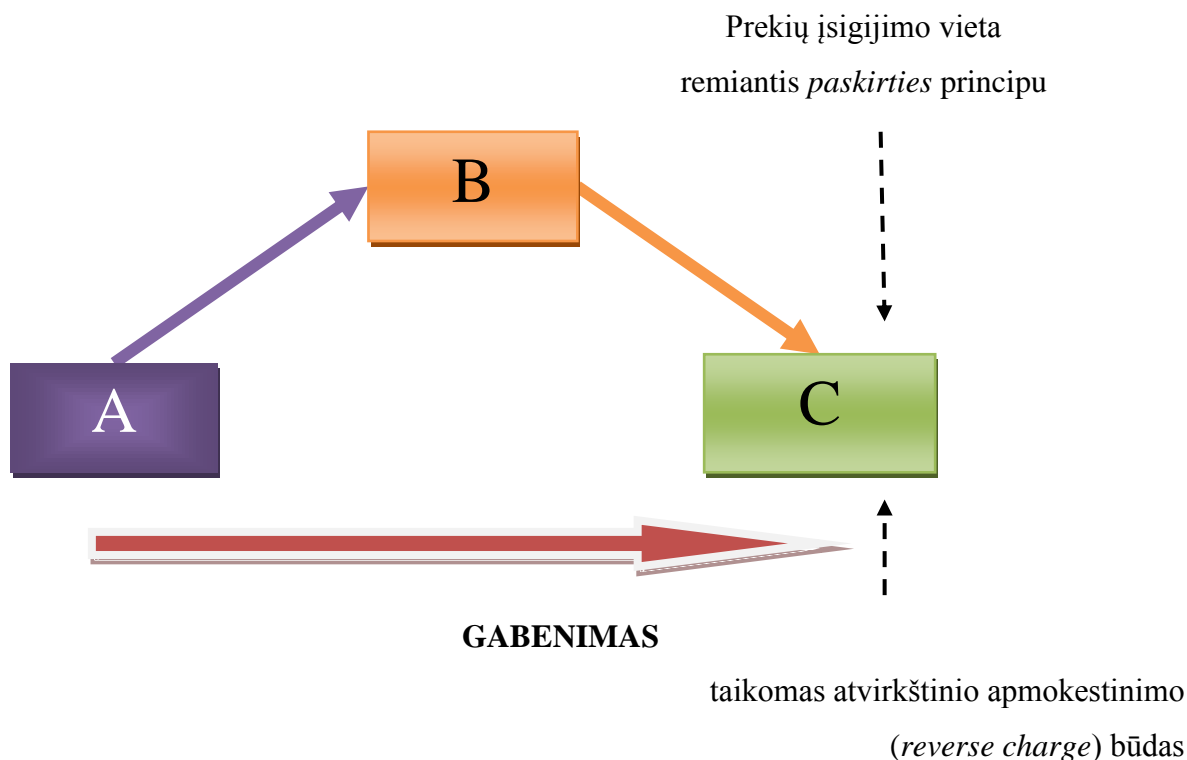
Pav. Nr.3



Tačiau toks situacijos sprendimas sukėlė daug komplikacijų, todėl 1992 metais buvo įvesta *supaprastintos trikampės prekybos taisyklė* (Direktyvos 42 str.), kuri numato *paskirties* vietos principo taikymą grandininiais sandoriams, kuriuose dalyvauja 3 šalys. Remiantis šia taisykle, jei A, įsisteigęs vienoje valstybėje narėje, parduoda prekes B, turinčiam PVM registracijos kodą kitoje valstybėje narėje, o prekės tiesiogiai asmens A pristatomos asmeniui C trečioje valstybėje, tokiu atveju asmens B įsigijimo vieta, remiantis pagrindine paskirties vietos taisykle, laikoma C valstybė, jei yra tenkinamos 2 sąlygos (žr. pav. Nr.4):

- 1) asmuo B nurodo, kad jis prekes įsigijo ES viduje tam, kad jas paskui tiektų kitos VN teritorijoje, ir už šias prekes prievolė sumokėti PVM tenka asmeniui, kuriam jos skirtos, t.y. asmeniui C (taikomas atvirkštinio apmokestinimo (*reverse charge*) būdas, kuris bus aptartas vėliau);
- 2) asmuo B tenkina administracinius įsipareigojimus, susijusius su tam tikrų duomenų pateikimu sumuojančioje ataskaitoje (numatytus Direktyvos 265 str.).

Pav. Nr.4



Taigi, iš tiesų ši taisyklė palengvino trikampę prekybą tarp 3 šalių, esančių skirtingose valstybėse. Pagal pirminę taisyklę, asmuo B, tiekdamas prekes grandininių sandorių atveju turėtų registruotis PVM mokėtoju visose valstybėse, į kurias prekės būtų pristatytos. Tuo tarpu pagal naują taisyklę, asmeniui B pakanka būti įsiregistravusiu vienoje valstybėje B.⁷⁸

Prekių importo atveju, importo vieta yra ta valstybė narė, kurios teritorijoje yra prekės, kai jos įvežamos į ES teritoriją (Direktyvos 60 str.).

2.3.2. Paslaugų teikimo vieta

Paslaugų teikimo vietos nustatymo klausimas yra dar svarbesnis, atsižvelgiant į tai, jog vyrauja į paslaugas orientuotos ES ekonomikos vystymosi tendencijos (2007 m. paslaugos sudarė virš 70 proc. ES grynosios pridėtinės vertės⁷⁹). Paslaugų teikimo atveju, pagrindinė vietos nustatymo taisyklė iki 2009 m. pabaigos buvo paslaugų teikėjo (pardavėjo) įsikūrimo valstybė, t.y. taikytas *kilmės* principas. Tačiau priėmus Direktyvą 2008/8/EB, nuo 2010 m. paslaugų teikimo vietos nustatymo taisyklės buvo iš esmės pakeistos. Tai nulėmė dideli prekybos paslaugomis apimčių ir būdų pasikeitimai, įtakoti

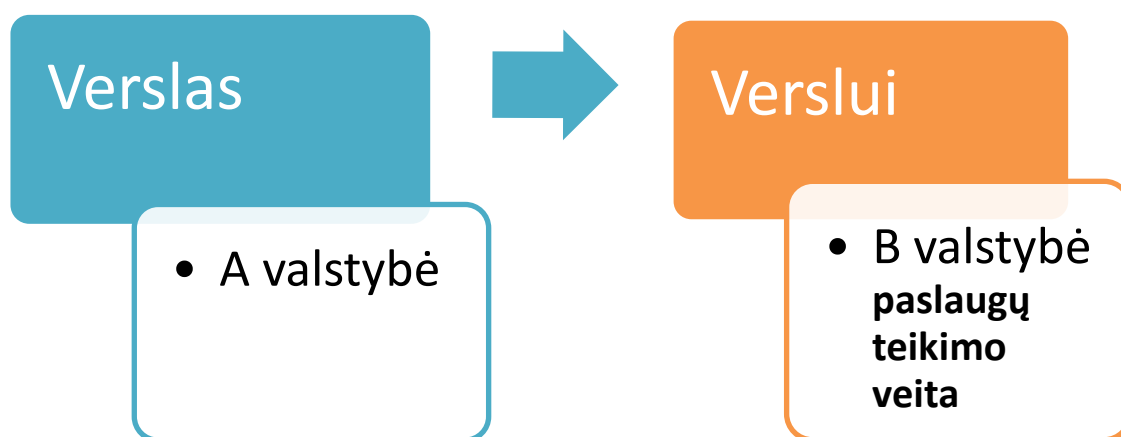
⁷⁸ Ibid.

vykstančios globalizacijos, reguliavimo mažinimo bei technologijų pasikeitimo. Taip pat svarią įtaką padarė ir tai, kad atsirado vis daugiau galimybių kai kurias paslaugas teikti nuotoliniu būdu. Buvo prieita prie išvadų, kad visais paslaugų teikimo atvejais apmokestinimo vieta iš esmės turėtų būti ta vieta, kur paslaugomis faktiškai naudojamosi.⁸⁰

Taigi, nuo 2010 m. Direktyvos 44 ir 45 str. nustato pagrindines dvi paslaugų teikimo vietos nustatymo taisykles, kurios skiriasi priklausomai nuo sandoryje dalyvaujančių šalių, ir konkrečiai - paslaugų gavėjo (pirkėjo) statuso.

Pirma taisyklė (Direktyvos 44 str.). Jei paslaugų teikimo sandoryje dalyvauja abu apmokestinamieji asmenys (verslas verslui (*business to business*) arba B2B), tai taikomas **paskirties vietos principas**. Tai reiškia, kad paslaugų teikimo vieta yra ten, kur įsisteigęs paslaugų gavėjas, o jei paslaugos teikiamos jo nuolatiniam padaliniiui, esančiam kitoje vietoje nei įsisteigęs paslaugos gavėjas – to nuolatinio padalinio buvimo vieta (žr. pav. Nr.5).

Pav. Nr.5. **Paskirties vietos principas**



Atkreiptinas dėmesys, kad remiantis Reglamento (ES) Nr.282/2011 (10 str.), vien tik pašto adresas negali būti laikomas verslo įsisteigimo vieta. Verslo įsisteigimo vieta yra laikoma ta vieta, kurioje vykdomos verslo centrinio administravimo funkcijos. Ją nustatant atsižvelgiama ne tik į tai, kur yra įregistruota verslo buveinė, bet ir į tai, kur priimami svarbiausi verslo bendrojo valdymo sprendimai ir kur vyksta verslo vadovų susitikimai. Nuolatinium padaliniu laikomas „pakankamai nuolatinis ir turintis tinkamą žmogiškųjų ir techninių išteklių struktūrą“ padalinys, kuris galėtų gauti savo poreikiams tenkinti teikiamas paslaugas ir jomis naudotis arba galėtų teikti paslaugas.⁸¹

Remiantis šia taisykle, PVM apskaičiuoja paslaugos gavėjas, įsisteigęs kitoje nei paslaugos teikėjas VN, atvirkštinio apmokestinimo būdu. Šios taisyklės įvedimas suteikė nemažą ekonominę

⁷⁹ Commission Staff Working Document Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system. 2010 12 1. SEC(2010) 1455

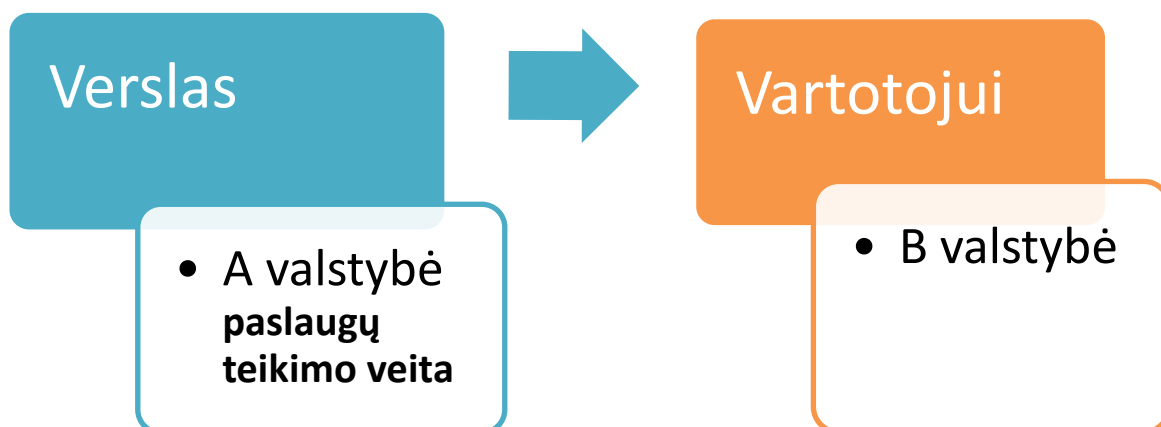
⁸⁰ Tarybos 2008 m. vasario 12 d. direktyvos 2008/8/EB iš dalies keičiančios Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta, OL L 44, 2008 2 20, p. 11–22, 3konstatuojamoji dalis

⁸¹ Tarybos 2011 m. kovo 15 d įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės, OL L 77, 2011 3 23, p. 1–22, 11 str.

naudą paslaugų teikimo sandorių šalims, o būtent – paslaugos gavėjui (pirkėjui). Pagal iki tol galiojusią taisyklę pirkėjas turėjo sumokėti pardavėjui už paslaugą, į kurios kainą buvo įskaičiuotas PVM, o po to šį pirkimo PVM galėjo atskaityti. Tuo tarpu pagal naują taisyklę, PVM apskaičiuojamas paslaugos gavėjo atvirkštinio apmokestinimo būdu, t.y. jis pardavėjui sumoka paslaugos kainą be PVM, o pardavimo PVM apskaičiuoja pats, tą pačią sumą nurodo, kaip pirkimo PVM, kurią atskaito. Tokiu būdu gaunamas 0 proc. PVM, t.y. jokios sumos, susijusios su PVM, iš vis nemokamos bei sutaupomos apyvartinės lėšos.

Antra taisyklė (Direktyvos 45 str.). Jei paslaugų teikimo sandoryje paslaugos gavėjas yra neapmokestinamasis asmuo (verslas vartotojui (*business to consumer*) arba B2C), tai taikomas **kilmės vietos principas**. Tai reiškia, kad paslaugų teikimo vieta yra ten, kur įsisteigęs paslaugų teikėjas (pardavėjas), o jei paslaugos teikiamos iš jo nuolatinio padalinio, esančio kitoje vietoje nei įsisteigęs paslaugos teikėjas – ta vieta, kur yra tas nuolatinis padalinys (žr. pav. Nr.6). Pagal šią taisyklę PVM apskaičiuoja paslaugos teikėjas.

Pav. Nr.6. **Kilmės vietos principas**



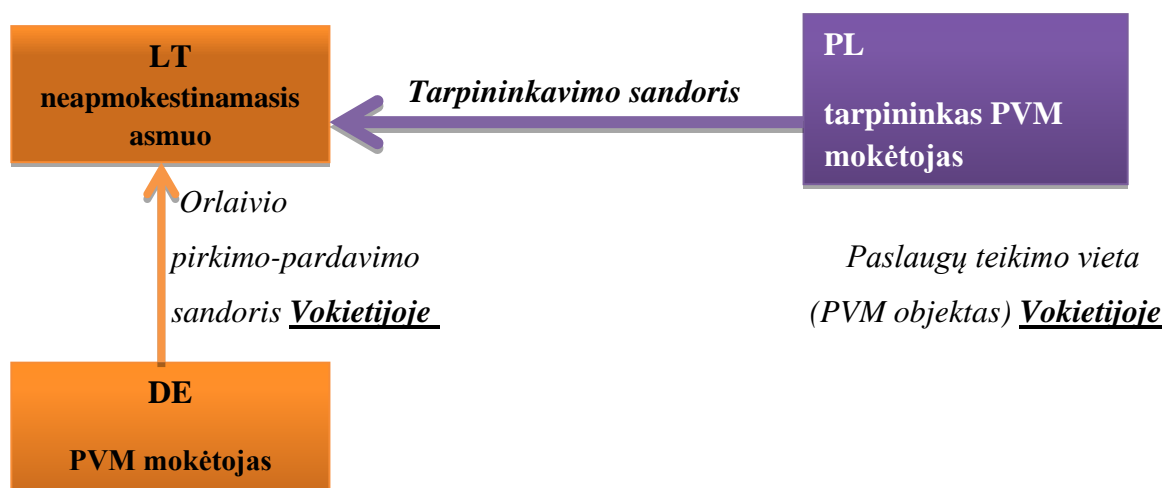
Kaip matome, paslaugų teikimo sandorių atžvilgiu yra nustatytos 2 pakankamai aiškios pagrindinės taisyklės. Tačiau politinės ir administracinės priežastys bei siekis pašalinti nesklandumus, kylančius teikiant paslaugas ES lygyje (t.y. tarp skirtingų VN), nulėmė visos eilės išimčių šioms bendroms taisyklėms atsiradimą. Šios išimtys iš esmės grindžiamos *vartojimo vietos* principo taikymu, kartu atitinkamiems pardavėjams neužkraunant neproporcingos administracinės naštos.

Sąlyginai šias išimtis galima suskirstyti į 2 grupes, t.y. išimtis, kurios taikomos nepriklausomai nuo paslaugos gavėjo (pirkėjo) statuso ir išimtis, kurios priklauso nuo pirkėjo statuso. Pirmajai išimčių grupei priklauso paslaugos, susijusios su nekilnojamuoju turtu, keleivių vežimas, maitinimo paslaugos, transporto priemonių nuoma. Antrajai išimčių grupei priklauso tarpininko paslaugos, prekių gabenimas ES viduje, papildomos vežimo paslaugos, kultūros, meno, sporto, mokslo, švietimo, pramogų paslaugos, kilnojamojo turto aptarnavimas, elektroninės, telekomunikacijų ir transliavimo paslaugos,

taip vadinamos intelektualios paslaugos – konsultacijos, teisinės, reklamos paslaugos ir pan. Trumpai paanalizuosime atskiras išimtis.

Tarpininkavimo paslaugų atveju (Direktyvos 46 str.) (atsiskleidusio tarpininko, t.y. kai jis veikia kito asmens vardu ir jo naudai) paslaugų teikimo vieta priklauso nuo pirkėjo statuso. Jei pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo, t.y. B2B atveju, taikoma pagrindinė taisyklė - *paskirties* vietos principas, t.y. paslaugų teikimo vieta – pirkėjo įsisteigimo valstybė. Tačiau jei pirkėjas yra neapmokestinamasis asmuo, t.y. B2C atveju, paslaugų teikimo vieta laikoma pagrindinio sandorio, dėl kurio vyksta tarpininkavimo paslaugos, vykdymo vieta. Pavyzdžiui, tarpininkas, įsisteigęs Lenkijoje, teikia tarpininkavimo paslaugas neapmokestinamajam asmeniui, esančiam LT dėl orlaivio pardavimo Vokietijoje. Paslaugų teikimo vieta tokiu atveju bus Vokietija (žr. pav. Nr.7).

Pav. Nr. 7



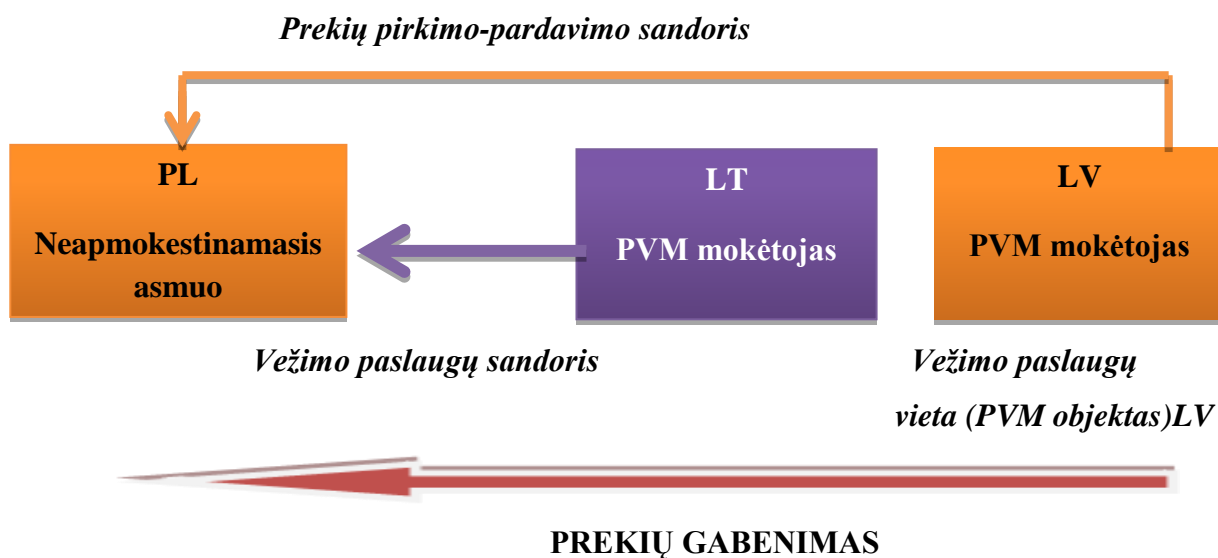
Transporto paslaugų teikimo vietos klausimas reglamentuojamas atsižvelgiant į transportavimo objektą. Jei vykdomos *keleivių* vežimo paslaugos, jų suteikimo vieta laikoma ten, kur atliekamas keleivių vežimas, proporcingai nuvažiuotiems atstumams (Direktyvos 48 str.).

Jei yra gabenamos *prekės*, tai paslaugų teikimo apmokestinamajam asmeniui (B2B) atveju taikoma pagrindinė taisyklė – *paskirties* vietos principas. Tačiau, jei vežimo paslaugų teikimo sandoryje dalyvauja ES valstybėse įsikūrę apmokestinamieji asmenys, bet vežimo paslaugos faktiškai vykdomos už ES ribų, pavyzdžiui, pervežamos prekės iš Baltarusijos į Rusiją, šios paslaugos nelaikomos PVM objektu ES.

Jei prekės gabenamos neapmokestinamajam asmeniui (B2C), tai vietos nustatymui aktualu, kur prekės gabenamos - ES viduje, t.y. tarp skirtingų ES VN, ar ne ES viduje, t.y. tarp ES VN ir ne ES valstybės. Remiantis Direktyvos 50 str., prekių gabenimo ES viduje paslaugų teikimo vieta yra maršruto pradžia, t.y. kur faktiškai prasideda prekių gabenimas, neatsižvelgiant į nuvažiuotą atstumą iki jų buvimo vietos. Prekių gabenimo ne ES viduje vieta yra ten, kur atliekamas prekių gabenimas,

proporcingai nuvažiuotiems atstumams (Direktyvos 49 str.). Pavyzdžiui, jei neapmokestinamasis asmuo, esantis vienoje valstybėje narėje (Lenkijoje) perka vežimo paslaugas iš įmonės kitoje valstybėje (Lietuvoje), dėl prekių, esančių trečioje valstybėje narėje (Latvijoje) pervežimo į Lenkiją, tai vežimo paslaugų vieta bus Latvijoje (žr. pav. Nr.8).

Pav. Nr.8



Tačiau jei prekės būtų vežamos iš ne ES narės (pavyzdžiui, Ukrainos) į ES narę (Lenkiją) tai tokiu atveju vežimo paslaugų vieta būtų Lenkijoje, proporcingai nuvažiuotam atstumui Lenkijoje.

Neapmokestinamajam asmeniui (B2C) teikiamų **papildomų transporto veiklos** paslaugų, pavyzdžiui pakrovimo, iškrovimo, krovinių tvarkymo, vieta yra jų fizinio suteikimo vieta.

Kultūros, meno, sporto, mokslo, švietimo, pramogų ir panašių paslaugų teikimo vietos nustatymui taip pat svarbus paslaugos gavėjo statusas. Apmokestinamajam asmeniui (B2B atveju) teikiamų kultūros, meno, sporto, mokslo, švietimo ir pramogų paslaugų vietos nustatymui taikoma pagrindinė *paskirties* vietos taisyklė. Taigi, pavyzdžiui, jei Prancūzijos įmonė Prancūzijoje organizuoja, pvz., koncertą, apmokestinamajam asmeniui, įsisteigusiam kitoje ES valstybėje, tai tokių paslaugų suteikimo vieta bus pirkėjo valstybė, taikant atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą. Tokia taisyklė sumažins poreikį neįsisteigusiems apmokestinamiesiems asmenims įsiregistruoti paslaugos teikimo valstybėje arba teikti prašymus dėl užsienio PVM grąžinimo per specialią ES PVM grąžinimo sistemą.⁸²

Tačiau įėjimo į kultūros, meno, sporto, mokslo, švietimo, pramogų ar panašius renginius, pavyzdžiui, muges, koncertus, teatro spektaklius, sporto varžybas, konferencijas, parodas, bei papildomų su įėjimu susijusių paslaugų (pvz., naudojimasis rūbine, sanitarijos įranga) teikimo vieta

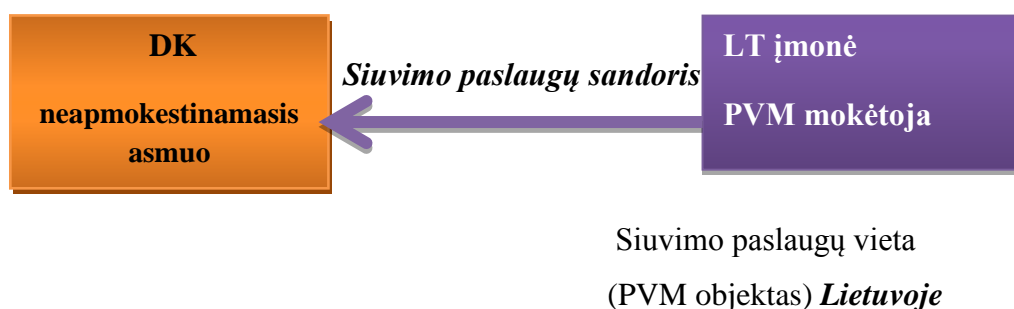
⁸² Saffery Champness. VAT briefing. 2010 December. http://www.saffery.com/index.php?go=search&search_text=VAT [žiūrėta 2012-10-29]

yra ten, kur šie renginiai faktiškai vyksta (Direktyvos 53 str.). Todėl tokias paslaugas teikianti įmonė potencialiai bus priversta registruotis toje valstybėje ir apmokestinti įėjimo paslaugas vietos PVM.⁸³

Neapmokestinamajam asmeniui, t.y. B2C atveju⁸⁴ teikiamų paslaugų ir papildomų paslaugų, susijusių su kultūros, meno, sporto, mokslo, švietimo, pramogų ar panašia veikla, teikimo vieta yra ten, kur ši veikla faktiškai vyksta.

Kilnojamojo materialiojo turto vertinimo ir aptarnavimo paslaugų apmokestinamajam asmeniui (B2B) teikimo vietos nustatymui taikoma pagrindinė *paskirties vietos* taisyklė. Tuo tarpu neapmokestinamajam asmeniui (B2C) teikiant šias paslaugas, jų suteikimo vieta PVM tikslais laikoma ten, kur jos fiziškai suteiktos⁸⁵. Pavyzdžiui, jei apmokestinamasis asmuo vienoje valstybėje narėje perka apdirbimo paslaugas iš apmokestinamojo asmens kitoje valstybėje narėje, pvz., Danijos įmonė perka siuvimo paslaugas iš Lietuvos įmonės, kuri siuva Lietuvoje, tai tokių paslaugų teikimo vieta bus Danijoje. Tačiau jei Danijos pirkėjas yra neapmokestinamasis asmuo, tai tokių paslaugų suteikimo vieta bus Lietuva (žr. pav. Nr.9)

Pav. Nr.9



Elektroninių paslaugų teikimo vietos nustatymą reguliuoja Direktyvos 58 str. Jei neapmokestinamajam asmeniui, kuris įsisteigęs valstybėje narėje ar joje turi nuolatinį adresą ar paprastai gyvena, elektronines paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo (B2C) įsisteigęs už ES ribų, tai paslaugų suteikimo vieta yra pirkėjo įsisteigimo vieta. Tuo tarpu, kai paslaugos teikėjas yra įsisteigęs kitoje ES valstybėje, taikoma pagrindinė B2C taisyklė – *kilmės* vietos taisyklė. Tokias paslaugas apima tinklaviečių kūrimas ir priežiūra, programinės įrangos tiekimas ir jos atnaujinimas, vaizdų, teksto ir informacijos tiekimas, muzikos, filmų ir žaidimų, politinių, kultūrinių, meno, sporto, mokslo ir programinių radijo ar televizijos transliacijų bei renginių teikimas⁸⁶ ir kitos paslaugos. Atkreiptinas dėmesys, kad šis reglamentavimas nuo 2015 m.⁸⁷ keisis, t.y. B2C atveju šių paslaugų,

⁸³ Saffery Champness. VAT briefing. 2010 December. http://www.saffery.com/index.php?go=search&search_text=VAT [žiūrėta 2012-10-29]

⁸⁴ Direktyvos 54 str. 1 d.

⁸⁵ Direktyvos 54 str. 2 d.

⁸⁶ Direktyvos II priedas

⁸⁷ Tarybos 2008 m. vasario 12 d. direktyvos 2008/8/EB iš dalies keičiančios Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta, OL L 44, 2008 2 20, p. 11–22, 5 str.

įskaitant ir telekomunikacijų bei televizijos ir radijo paslaugas, teikimo vieta visais atvejais bus nustatoma remiantis *paskirties* principu, t.y. paslaugų suteikimo vieta bus pirkėjo valstybėje.

Kalbant apie taip vadinamą „intelektualių“ paslaugų teikimą (Direktyvos 59 str.), pasakytina, kad B2B paslaugų teikimo atveju taikoma pagrindinė paskirties vietos taisyklė. Tačiau kai sandoryje dalyvauja neapmokestinamieji asmenys (B2C), kurie yra įsisteigę, turi nuolatinį adresą ar paprastai gyvena už ES ribų, paslaugų teikimo vieta yra ten, kur tas asmuo yra įsisteigęs.⁸⁸ Tokias paslaugas apima autorių teisių, patentų, licencijų, prekių ženklų bei panašių teisių perdavimas ir suteikimas, reklamos paslaugos, konsultantų, inžinierių, teisininkų, apskaitininkų ir kitos panašios paslaugos, duomenų apdorojimas ir informacijos teikimas, aprūpinimo personalu paslaugos, materialiojo kilnojamojo turto, išskyrus transporto priemones, nuoma bei telekomunikacijų, radijo ir televizijos transliavimo ir elektroniniu būdu teikiamos paslaugos (pastarosios tik iki 2015 m. sausio 1 d.).

Šios paslaugos taip pat apima ir bankinius, finansinius bei draudimo sandorius. Pažymėtina, kad ETT 2012 m. liepos 19 d. sprendime byloje *Finanzamt Frankfurt am Main V-Höchst prieš Deutsche Bank AG*,⁸⁹ nurodė, kad ši nuostata taikoma ne tik finansinio pobūdžio paslaugoms, kurios yra neapmokestinamos PVM pagal minėtos Direktyvos 135 straipsnio 1 dalies a–g punktus, bet ir kitoms, į jas nepatenkančioms finansinėms paslaugoms – pavyzdžiui, turto valdymui naudojant vertybinius popierius.

2009 m. Direktyvos pakeitimu⁹⁰ analogiškos taisyklės nustatytos ir teisei naudotis ES teritorijoje esančia gamtinių dujų, elektros energijos sistema arba šilumos ar vėsinimo tinklais suteikimui, taip pat perdavimui ar paskirstymui šiomis sistemomis ar tinklais ir kitų tiesiogiai susijusių paslaugų teikimui.

Svarbu pažymėti, kad ETT byloje C-401/06 *Europos Komisija prieš Vokietiją*⁹¹ pažymėjo, kad šioje nuostatoje yra nurodytos ne profesijos, o paslaugų kategorijos. Todėl, siekiant nustatyti, ar tam tikros paslaugos yra panašios į minėtoje nuostatoje nurodytas paslaugas, reikia nagrinėti, ar suteikta paslauga siekiama to paties tikslo. Pavyzdžiui, testamentą vykdytojo veikla negali būti prilyginama advokato paslaugai, nes advokato teikiamoms paslaugoms yra būdingas kliento išreikšto teisinio reikalavimo gynimas, tuo tarpu testamentą vykdytojas negina palikėjo interesų, o tik vykdo jo išreikštą valią, įvertindamas palikėjo turtą, jį padalindamas naudos gavėjams. Todėl testamentą vykdytojas vykdo labiau ekonominio pobūdžio veiklą, kuri nepatenka į aptariamų paslaugų kategoriją.

Transporto priemonių nuomos (Direktyvos 56 str.) atveju vietos nustatymui yra aktualu, ar tai yra ilgalaikė nuoma, ar trumpalaikė nuoma (ne ilgiau kaip 30 dienų nepertraukiamo valdymo ar

⁸⁸ Direktyvos 59 str.

⁸⁹ 2012 m. liepos 19 d. ETT sprendimas byloje C-44/11, *Finanzamt Frankfurt am Main V-Höchst v Deutsche Bank AG*

⁹⁰ 2009 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2009/162/ES, iš dalies keičianti Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įvairias nuostatas, OL L 10, 2010 1 15, p. 14–18

⁹¹ 2007 m. gruodžio 6 d. ETT sprendimas byloje C-401/06 *Europos Komisija v Vokietiją*

naudojimo, o laivų atveju – ne ilgiau kaip 90 dienų). Ilgalaikės nuomos atveju taikomos pagrindinės dvi taisyklės. Tačiau trumpalaikės nuomos paslaugose tiek B2B, tiek ir B2C atveju paslaugų teikimo vieta bus ten, kur transporto priemonė faktiškai perduodama klientui.

Atkreiptinas dėmesys, kad nuo 2013 m. sausio 1 d. keisis ilgalaikiai nuomai taikomos taisyklės. T.y. B2C atveju paslaugos suteikimo vieta bus ten, kur klientas yra įsisteigęs, turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba paprastai gyvena, o pramoginio laivo nuomos atveju - ten, kur pramoginis laivas faktiškai perduodamas klientui, kai paslaugų teikėjas šią paslaugą faktiškai teikia iš savo ten esančios verslo vietos arba nuolatinio padalinio.⁹²

Su nekilnojamoju turtu susijusių paslaugų teikimo vietos nustatymo taisyklės reglamentuotos Direktyvos 47 str. Šių paslaugų teikimo vieta yra atitinkamo nekilnojamojo turto buvimo vieta. Su nekilnojamoju turtu susijusias paslaugas apima nemažai įvairaus pobūdžio paslaugų, pavyzdžiui, ekspertų ir nekilnojamojo turto agentų paslaugos, apgyvendinimo paslaugos viešbučiuose, poilsiavietėse ar stovyklauti įrengtose vietose, teisės naudoti nekilnojamąjį turtą suteikimas, statybos darbų parengimo bei koordinavimo paslaugos, tokios kaip architektų ir statybos vietoje priežiūrą vykdančių firmų paslaugos. Pavyzdžiui, jei apmokestinamasis asmuo valstybėje A sudaro sandorį su nekilnojamojo turto agentu, įsisteigusiu toje pačioje valstybėje dėl nekilnojamojo turto paieškos valstybėje B, tai agento paslaugų teikimo vieta bus B valstybėje.

Maitinimo bei aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugų, remiantis Direktyvos 57 str., teikimo vartojimui laivuose, orlaiviuose ir traukiniuose vieta vežimo ES maršruto dalyje yra keleivių vežimo maršruto pradžia, t.y. pirmoji pagal tvarkaraštį keleivių įlaipinimo ES vieta.

Pabaigai pažymėtina, kad siekiant užkirsti kelią dvigubam apmokestinimui, neapmokestinimui ar konkurencijos iškreipymui, VN gali nustatyti, kad tam tikrų paslaugų suteikimo vieta yra jų teritorijoje, tais atvejais, kai jų suteikimo vieta yra už ES ribų, tačiau faktinis vartojimas ir naudojimas vyksta jų teritorijoje⁹³. Ir atvirkščiai. Tačiau iki 2015 m. sausio 1 d. ši nuostata netaikoma elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms, teikiant jas ES neįsisteigusiems neapmokestinamiesiems asmenims. Pasinaudojant šia galimybe Lietuva minėtos taisyklės taikymą nustatė telekomunikacijų, radijo ir televizijos transliavimo paslaugoms bei nestandartinėms programinės įrangos kūrimo, pardavimo ir kitokio perdavimo paslaugoms, t.y. tokių paslaugų suteikimo vieta yra Lietuvoje, jei jomis faktiškai naudojamosi Lietuvoje. Ir atvirkščiai, ilgalaikės transporto priemonės nuomos paslaugų atveju, kai paslaugos teikiamos Lietuvoje įsikūrusiam apmokestinamajam asmeniui, nelaikomos suteiktomis šalies teritorijoje tuo atveju, kai išnuomota transporto priemonė faktiškai daugiausia naudojama už Europos Sąjungos teritorijos ribų.⁹⁴

⁹² Tarybos 2008 m. vasario 12 d. direktyvos 2008/8/EB iš dalies keičiančios Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta, OL L 44, 2008 2 20, p. 11—22, 4 str.

⁹³ Direktyvos 59a str.

⁹⁴ LR pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Žin., 2002, Nr. 35-1271), 13 str.

Taigi, apibendrinant, matome, kad paslaugų teikimo sandorių atžvilgiu yra nustatytos 2 pakankamai aiškios pagrindinės taisyklės: verslas verslui (B2B) atveju taikomas paskirties vietos principas, o verslas vartotojui (B2C) - kilmės vietos principas. Tačiau be šių taisyklių galioja visa eilė išimčių, sąlygotų politinių ir administracinių priežasčių, kurios nors ir orientuotos iš esmės į paslaugos vartojimo vietos principo taikymą, tačiau paslaugų vietos nustatymo taisykles paverčia pakankamai sudėtingomis ir komplikuotomis.

2.3.3. PVM apmokestinimo vietos nustatymo taisyklių vystymosi tendencijos

Išanalizavus šiuo metu galiojančias taisykles, taikytinas PVM apmokestinimo vietos nustatymui, darytina išvada, kad vis rečiau yra taikomas kilmės vietos principas, o vis daugiau atvejų yra numatoma taikyti *paskirties* vietos taisyklę arba faktinio vartojimo principą. Tačiau pažymėtina, kad ir po daugelio pastangų sukurti paprastesnę ir efektyvesnę ES PVM sistemą, šiuo metu galiojantis reglamentavimas yra pakankamai sudėtingas ir komplikotas, numatantis begales išimčių bei skirtingą reguliavimą valstybių vidaus sandorių ir sandorių ES lygyje atžvilgiu. Kaip išsiaiškinome, prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, t.y. PVM objekto vieta, gali priklausyti nuo daugelio faktorių - prekių ir paslaugų prigimties, prekių buvimo vietos transakcijų, jų siuntimo metu, pardavėjo, pirkėjo statuso, jo PVM identifikavimo kodo, įsisteigimo vietos. To pasėkoje verslas patiria savo teisinės padėties neapibrėžtumą, kadangi susiduria su komplikuotomis PVM objekto vietos ir atitinkamai atsakomybės už PVM apskaičiavimą, deklaravimą ir sumokėjimą nustatymo taisyklėmis.

Siekiant, kad PVM sistema būtų efektyviai pritaikyta arba kitaip tariant, kad ji padėtų veiksmingai funkcionuoti ES vidaus rinkai, turėtų būti siekiama mažinti skirtumus tarp tiekimų ir įsigijimų, vykdomų VN viduje ir ES mastu, kadangi kiekvienas tokio skirtingo traktavimo atvejis sudaro papildomą administracinę našta verslui ir atitinkamai kliūtis vidaus rinkos veikimui. Taisyklių vieningumas šia prasme yra didžia dalimi pasiektas tiekimų, vykdomų privatiems asmenims (galutiniams vartotojams), atžvilgiu, kuomet paslaugų teikimas ar prekių tiekimas apmokestinamas pardavimo vietoje arba tiekėjo įsisteigimo vietoje. Tačiau ir šiuo atveju egzistuoja daugybė aukščiau aptartų išimčių ir specialių taisyklių.

Todėl neabejotinai egzistuoja poreikis ir toliau vykdyti dabar galiojančių taisyklių tobulinimą. Šioje vietoje, reikėtų sutikti su Komisijos išvada⁹⁵, kurią patvirtino ir Taryba⁹⁶ bei Europos

⁹⁵ Komisijos komunikatas „Dėl PVM ateities. Paprastesnės, patikimesnės bei veiksmingesnės PVM sistemos kūrimas ir pritaikymas prie bendrosios“. 2011 12 06. KOM(2011) 851 galutinis

⁹⁶Tarybos išvados. 2012 05 15. http://europa.eu/rapid/press-release_PRES-12-198_lt.htm [žiūrėta 2012-11-30]

Parlamentas⁹⁷, kad 1967 m. priimant pirmąją PVM direktyvą numatytas įsipareigojimas sukurti galutinę PVM sistemą, grindžiamą apmokestinimo *kilmės* šalyje principu, kuris vis dar galioja šiuo metu⁹⁸, yra politiškai ir praktiškai nepasiekiamas. Pažymėtina, kad kilmės vietos principo taikymas turi nemažai privalumų: jo dėka būtų sumažinta sukčiavimo rizika ES mastu vykdomuose sandoriuose, būtų sumažinta administracinė našta verslui (dėl nuolatinio poreikio vykdyti informacijos teikimo įsipareigojimus nebuvimo), vieninga apmokestinimo vieta suteiktų galimybę verslui toje pačioje vietoje ir taikant tas pačias taisykles įgyvendinti PVM deklaravimą ir mokėjimą bei teisę į atskaitą. Pagaliau, būtų maksimaliai sumažinti skirtumai tarp vidaus ir ES lygmens sandorių traktavimo. Tačiau tokia sistema turi ir esminių trūkumų, dėl kurių valstybės jau ne kartą atmetė Komisijos siūlymus dėl jo visuotinio taikymo. Visų pirma, tokia sistema pareikalautų aukšto lygmens PVM tarifų ir išimčių harmonizavimo, siekiant išvengti konkurencijos taisyklių iškraipymo ir to pasėkoje atitinkamų verslo sprendimų įtakojimo. Ir antras, ypatingai politiškai svarbus trūkumas yra tai, kad kiekvienos valstybės biudžeto pajamos iš vartojimo tiesiogiai priklausytų nuo kitos, tiekėjo įsisteigimo ar prekių buvimo vietos valstybės PVM tarifų ir taisyklių bei mokesčių administravimo ir kontrolės sistemos funkcionavimo efektyvumo.

Todėl šiandien vystant PVM reglamentavimo ES tobulinimo kryptis pagrįstai krypstama į *paskirties* vietos principu grindžiamo modelio kūrimą⁹⁹, kuris taip pat užtikrintų paprastesnę ir verslui draugiškesnę PVM sistemą, kurioje PVM pajamos būtų kaupiamos vartojimo šalies biudžete, būtų mažinama administracinė našta verslui, sukčiavimo rizika ir PVM surinkimo kaštai, o skirtumai tarp valstybių vidaus ir ES mastu vykdomų sandorių būtų minimizuoti.

Svarstytinai maksimaliai įmanomo *paskirties* vietos principo taikymo įtvirtinimas ES PVM sistemoje. Kaip vieną iš alternatyvų tai numatė ir Komisija savo 2010 m. Žaliojoje knygoje¹⁰⁰. B2C (verslas vartotojui) sandorių atveju turėtų būti išlaikomos dabartinės taisyklės, tačiau B2B (verslas verslui) iš esmės visų sandorių ES mastu atveju galėtų būti taikoma pirkėjo įsisteigimo vietos taisyklė. Tokiu būdu būtų suderintos taisyklės, taikomos tiek prekių tiekimo, tiek ir paslaugų teikimo sandoriams tarp apmokestinamųjų asmenų. Tai supaprastintų prekių tiekimo sandorių šalims atsakomybę nustatyti PVM objekto vietą, kadangi pardavėjas visada žino pirkėjo tapatybę ir jo dislokaciją bei PVM kodą. Tuo tarpu pagal dabartinę sistemą pardavėjas dažnai neturi supratimo, apie konkrečią prekių siuntimo vietą dėl pirkėjo komercinių priežasčių arba dėl to, kad siuntimą organizuoja pats pirkėjas.

⁹⁷ 2011 m. spalio 13 d. Europos Parlamento rezoliucija dėl PVM ateities (2011/2082(INI))

⁹⁸ Direktyvos 402 str.

⁹⁹ Tarybos 2012-05-15 d. išvados http://europa.eu/rapid/press-release_PRES-12-198_Lt.htm [žiūrėta 2012-11-30], Lietuvos narystės ES informacinė sistema LR pozicija. 2010-12-14 Ind.767, <http://linesis.lrvk.lt/linesis/> [žiūrėta 2012-10-15], 2011 m. spalio 13 d. Europos Parlamento rezoliucija dėl PVM ateities (2011/2082(INI))

¹⁰⁰ Komisijos žaliųjų knygų „PVM ateitis. Paprastesnės, stabilesnės ir veiksmingesnės PVM sistemos kūrimas“. 2010 12 1. KOM(2010) 695 galutinis.

Commission Staff Working Document Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system. 2010 12 1. SEC(2010) 1455.

Taigi, prekių tiekimo vieta tokiu atveju nebepriklausytų nuo faktiško prekių judėjimo ir būtų ES teritorijoje tol, kol prekės cirkuliuotų ES ribose. Tokia sistema nepareikalautų visiško PVM tarifų suderinimo, palikdama valstybėms narėms plačią veikimo laisvę. Ji būtų maksimaliai orientuota į PVM apmokestinimą vartojimo šalyje bei neįtakotų vidaus rinkos ir konkurencijos joje dėl skirtingų PVM tarifų taikymo pardavėjo valstybėje. Be to, ji būtų paprastesnė tiek verslui, tiek ir mokesčių institucijoms, siekiant išsiaiškinti PVM objekto vietą. Žinoma, reikėtų atidžiai išanalizuoti tokios sistemos poveikį sandorių daugėto (vienas paskui kitą sudaromų sandorių) atvejams bei visoms situacijoms, kai sandoryje dalyvauja ES neįsisteigusi įmonė. Tačiau tai galėtų būti atskiro darbo tema.

Su vietos nustatymo principo pasirinkimu tiesiogiai susijęs ir atsakomybės už PVM apskaičiavimą ir sumokėjimą klausimas. Kaip minėjome, PVM mokėjimas turėtų būti susijęs su pirkėjo ir prekės ar paslaugos vartojimo valstybe bei mokamas į tos valstybės biudžetą. Todėl svarstyti viena iš Komisijos numatytų alternatyvų¹⁰¹ - visiems B2B sandoriams (tiek vidaus, tiek ir ES mastu) taikyti *atvirkštinio apmokestinimo* (*reverse charge*) būdą, kuomet pirkėjas turi apskaičiuoti pardavimo PVM. Tokia sistema užtikrintų vieningą prekių ir paslaugų traktavimą PVM požiūriu (atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas dabar iš esmės taikomas tik paslaugų teikimo atveju) bei sudarytų prielaidas aiškių ir paprastų taisyklių nustatymui.

Tačiau svarbu pažymėti, kad tokia sistema turėtų kelis esminius trūkumus. Visų pirma, išliktų didelė sukčiavimo rizika¹⁰² bei tam tikra administracinė našta verslui kaupti atitinkamą informaciją apie pirkėją. Be to, šio principo taikymą išplėtus ir vidaus sandorių atžvilgiu, tai paneigtų pakopinį PVM efektą ir jo privalumus, kadangi PVM būtų sumokamas vieną kartą - mažmenininko paskutinėje prekybos stadijoje (mažmeniniame lygmenyje) prieš prekės ar paslaugos suteikimą galutiniam vartotojui. Tokia situacija taip pat pareikalautų papildomų informacijos teikimo įsipareigojimų pardavėjams nustatymo.

Atsižvelgiant į tai, autorė pasisako už paskirties vietos principo taikymą visiems B2B sandoriams, vykdomiems ES mastu, jų atžvilgiu taikant Komisijos pasiūlytą¹⁰³ vieno langelio principą (*one stop shop - OSS*). Vieno langelio principo esmė būtų ta, kad taikant paskirties vietos principą PVM objekto vietos nustatymui, pardavėjas deklaruotų ir sumokėtų PVM, apskaičiuotą pagal pirkėjo valstybės tarifus, per savo valstybės OSS tiesiogiai pirkėjo valstybei. Tokiu būdu būtų sudarytos nepalankios sąlygos sukčiavimui, o pardavėjo našta būtų minimizuota, paliekant tik pareigą priskirti tinkamą tarifą tinkamam PVM objektui. Šios prievolės įgyvendinimas galėtų būti užtikrintas nustatant

¹⁰¹ Ibid.

¹⁰² Komisijos komunikatas „Dėl PVM sistemos keitimo priemonių siekiant kovoti su sukčiavimu“. 2008 2 22. KOM(2008) 109 galutinis

¹⁰³ Komisijos žaliąji knyga „PVM ateitis. Paprastesnės, stabilesnės ir veiksmingesnės PVM sistemos kūrimas“. 2010 12 1. KOM(2010) 695 galutinis,

Commission Staff Working Document Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system. 2010 12 1. SEC(2010) 1455.

ES mastu privalomus valstybių PVM tarifų sąrašus bei sukuriant atitinkamą informacinę sistemą, paremtą muitų nomenklatūra¹⁰⁴. Pirkėjas atskaitą vykdytų įprastu būdu, tačiau kadangi už PVM atsakingas asmuo būtų kitose valstybėje, kontrolės tikslais, pirkėjas ES vidaus tiekimus (ir pardavėjo PVM kodą) turėtų nurodyti savo PVM deklaracijoje. Remiantis šiuo pasiūlymu, siekiant išvengti drastiško sistemos pasikeitimo, visų pirma, reikėtų išplėsti atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą visiems ES lygmens B2B sandoriams. Vėliau šiuos sandorius palaipsniui reikėtų įtraukti į vieno langelio sistemą, pradedant nuo tam tikrų sandorių, kuriuos pavyzdžiui, lengva kontroliuoti (naujų automobilių prekyba) ar kurie pavyzdžiui, jautrūs sukčiavimui. Galiausiai OSS reikėtų sujungti su elektronine PVM grąžinimo sistema ir nacionalinėmis PVM deklaravimo sistemomis. Tuo būdu būtų sudarytos sąlygos įmonėms tiesiogiai atimti pirkimo PVM iš pardavimo PVM, sumokėto kitoje valstybėje tuo pačiu būdu, kaip ir savo įsisteigimo valstybėje. Šių pasiūlymų įgyvendinimo pasėkoje būtų sukurta vieninga standartinė ES PVM deklaracija, teikiama per OSS, ir taikoma visiems sandoriams. Pažymėtina, kad OSS sistema nuo 2015 m. bus pradėta taikyti visoms telekomunikacijų, radijo ir televizijos transliavimo ir elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms, teikiamoms galutiniams vartotojams ES.

Apibendrinant, pasakytina, kad PVM apmokestinimo vietos nustatymas yra labai svarbus nagrinėjant ES PVM sistemą, kurioje didelė dalis sandorių yra ES vidaus sandoriai su tarpvalstybiniu elementu. Nuo to priklauso konkrečių nacionalinių taisyklių, įskaitant ir išimtis bei PVM tarifus, taikymo nustatymas bei konkrečių piniginių sumų, kaip PVM rezultato, sumokėjimas į atitinkamos valstybės biudžetą.

Šiuo metu galiojančiuose ES norminiuose teisės aktuose įtvirtinti pagrindiniai *kilmės vietos* ir *paskirties vietos* principai, kurių taikymas skiriasi priklausomai nuo sandorio pobūdžio. Sandorių, susijusių su prekėmis, apmokestinimo vietos nustatymui taikomi kilmės ir paskirties vietos principai, priklausomai nuo prekių judėjimo grandinės, bet ne nuo sandorio šalių įsisteigimo vietos. Paslaugų teikimo sandorių atžvilgiu yra nustatytos 2 pakankamai aiškios pagrindinės taisyklės: verslas verslui (B2B) atveju taikomas paskirties vietos principas, o verslas vartotojui (B2C) - kilmės vietos principas. Tačiau be šių taisyklių galioja visa eilė išimčių, sąlygotų politinių ir administracinių priežasčių, kurios nors ir orientuotos iš esmės į paslaugos vartojimo vietos principo taikymą, tačiau paslaugų vietos nustatymo taisyklės paverčia pakankamai sudėtingomis ir komplikuotomis.

Atsižvelgiant į esminius kilmės principo taikymo trūkumus, kuomet tokia sistema pareikalautų aukšto lygmens PVM tarifų ir išimčių harmonizavimo, o kiekvienos valstybės biudžeto pajamos iš

¹⁰⁴Commission Staff Working Document Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system. 2010 12 1. SEC(2010) 1455.

vartojimo tiesiogiai priklausytų nuo kitos valstybės taisyklių bei mokesčių administravimo ir kontrolės sistemos funkcionavimo efektyvumo, autorė pasisako už *paskirties vietos* principu B2B sandoriams grindžiamos PVM sistemos kūrimą. Tokia sistema užtikrintų paprastesnę ir verslui draugiškesnę PVM sistemą, kurioje PVM pajamos būtų kaupiamos vartojimo šalies biudžete, būtų mažinama administracinė našta verslui, sukčiavimo rizika ir PVM surinkimo kaštai, o skirtumai prekių tiekimo ir paslaugų teikimo bei tarp valstybių vidaus ir ES mastu vykdomų sandorių būtų minimizuoti. Vienas iš svarbiausių tokios sistemos elementų - vieno langelio principo (*one stop shop*) įvedimas, kurio dėka pardavėjas deklaruotų ir sumokėtų PVM, apskaičiuotą pagal pirkėjo valstybės tarifus, per savo valstybės OSS tiesiogiai pirkėjo valstybei.

2.4. Apmokestinamoji vertė

Prieš pradėdant analizuoti apmokestinamosios vertės kategoriją, reikėtų trumpai paminėti esminius apmokestinimo PVM momento ir prievolės apskaičiuoti PVM principus. Visų pirma, pažymėtina, kad išskiriamos dvi sąvokos - tai *apmokestinimo momentas*, kuris reiškia momentą, kai įvykdomos prievolei apskaičiuoti PVM atsirasti būtinos teisinės sąlygos, ir *prievolė apskaičiuoti PVM* – tai momentas, kai mokesčių institucija įgyja teisę reikalauti mokesčio iš atitinkamo asmens.

Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo atveju PVM apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai yra atliktas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas (Direktyvos 63 str.). Tačiau remiantis Direktyvos 65 str., kai apmokėjimas atliekamas prieš prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, apmokestinimo momentas ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda gavus atlygį nuo gautos sumos dydžio. Prekių įsigijimo ES viduje atveju, remiantis Direktyvos 68 str., apmokestinimo momentas atsiranda tada, kai prekės įsigyjamos, o prievolė apskaičiuoti PVM - išrašius sąskaitą – faktūrą arba iki kito mėnesio, einančio po apmokestinimo momento atsiradimo, 15 dienos (prekių tiekimo į kitą valstybę narę atvejais). Įsigijimas laikomas įvykusi, kai panašių prekių tiekimas būtų laikomas atliktu atitinkamos valstybės narės teritorijoje. Remiantis Direktyvos 70 str., prekių importo atveju apmokestinimo momentas ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai prekės yra importuotos. Tačiau, kai už importuojamas prekes reikia sumokėti muitą, žemės ūkio mokesčius ar jiems lygiavertes rinkliavas, apmokestinimo momentas ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda, kai įvyksta apmokestinimo taisyklės mokesčiai momentas.

Taigi, apibendrinant pasakytina, kad pagal pagrindinę taisyklę, apmokestinimo momentas – tai tam tikro veiksmo, sudarančio PVM objektą (prekių tiekimo, paslaugų teikimo, prekių įsigijimo ar jų importo) atlikimas.

Pereinant prie apmokestinamosios vertės analizės, visų pirma svarbu pažymėti, PVM yra skaičiuojamas ir mokamas ne nuo PVM objekto, bet nuo PVM bazės, kurią sudaro apmokestinamoji

vertė. Atkreiptinas dėmesys, kad iš esmės ją sudaro ne objektyvi, o subjektyvi vertė, kadangi apmokestinamąją vertę yra laikomas konkrečiu atveju gautas *atlygis*, o ne pagal objektyvius kriterijus nustatyta vertė.¹⁰⁵ Remiantis pagrindine taisykle, PVM apmokestinimo momentas atsiranda tada, kai yra atliktas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, prekės yra įsigijamos ES viduje ar importuojamos.

Remiantis Direktyvos 73 str., prekių tiekimo ar paslaugų teikimo atveju apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigijančio asmens ar trečiosios šalies už tas prekes ar paslaugą. Į šią vertę patenka ir tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusios subsidijos.

Pažymėtina, kad remiantis ETT praktika, atlygis už prekes gali būti ir nepiniginės išraiškos, pavyzdžiui, pirkėjo suteiktų paslaugų apmokestinamajam asmeniui formoje. Byloje *Naturally Yours Cosmetics Ltd v Commissioners of Customs and Excise*¹⁰⁶ ETT pažymėjo, kad tokiu atveju yra būtinas tiesioginis ryšys tarp prekių tiekimo ir paslaugos teikimo, o tas paslaugas turi būti galima išreikšti pinigine išraiška. Kitoje byloje *Empire Stores Ltd v Commissioners of Customs and Excise*¹⁰⁷ ETT nustatė, kad tokiu atveju apmokestinamąją vertę PVM prasme bus laikoma pardavėjo, kuris yra apmokestinamasis asmuo, prekės įsigijimo kaina.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad kai prekės ir paslaugos „nedalyvauja“ komercinėje veikloje kaip tokioje, pavyzdžiui, kai prekės, sudarančios apmokestinamojo asmens veiklai skirtą turto dalį, nutraukus ekonominę veiklą lieka jam pačiam, arba kai paslaugos teikiamos sau pačiam ar neatlygintinai arba kai prekės pervežamos į kitą VN (neįvykus jokio sandorio) (Direktyvos 74-77 str.), pagrįstai atsiranda objektyvios vertės nustatymo poreikis. Šiais atvejais taikomi keli kriterijai: konkrečių ar panašių prekių pirkimo kaina, o nesant pirkimo kainos, jų savikaina tuo konkrečiu momentu, paslaugų atveju – tai visos apmokestinamojo asmens išlaidos, patirtos teikiant šias paslaugas arba suteiktos paslaugos atviros rinkos kaina.

Direktyva detaliai nustato, kokios finansinės vertės visada patenka arba nepatenka į PVM apmokestinamąją vertę. Remiantis Direktyvos 78 str., apmokestinamoji vertė apima mokesčius, muitus ir rinkliavas, išskyrus patį PVM, taip pat atsitiktines išlaidas, pavyzdžiui, pakavimo, gabenimo ir draudimo išlaidas, kurias tiekėjui turi padengti prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo. Tačiau apmokestinamoji vertė neapima įvairių prekių tiekimo ar paslaugų teikimo metu įsigyjančiam asmeniui suteiktų nuolaidų, taip pat ir nuolaidos už greitą apmokėjimą¹⁰⁸. ETT yra išnagrinėjęs ne vieną bylą, susijusią su nuolaidų taikymo apmokestinimu. Pavyzdžiui, byloje *Boots Co Ltd*¹⁰⁹, ETT yra pažymėjęs, kad čekio ar kupono (*voucher*) vertė yra ne jame nurodyta vertė (*face value*), bet už jį

¹⁰⁵ J.M.Terra, Peter J.Wattel. European Tax Law. Fifth Edition. Kluwer Law International, 2008, -424 p. -ISBN 9789041127419, 156 psl., 2005 m. sausio 20 d. ETT sprendimas byloje C-412/03, *Hotel Scandic Gåsabäck AB v Riksskatteverket*, 2011 m. birželio 9 d. ETT sprendimas byloje C-285/10, *Campsa Estaciones de Servicio SA v Administración del Estado*

¹⁰⁶ 1988 m. lapkričio 23 d. ETT sprendimas byloje 230/87, *Naturally Yours Cosmetics Ltd v Commissioners of Customs and Excise*

¹⁰⁷ 1994 m. birželio 2 d. ETT sprendimas byloje C-33/93, *Empire Stores Ltd v Commissioners of Customs and Excise*

¹⁰⁸ Direktyvos 79 str.

¹⁰⁹ 1990 m. kovo 27 s. ETT sprendimas byloje C-126/88, *Boots Company pic v Commissioners of Customs and Excise*

sumokėta grynujų pinigų suma, kuri gali būti ir mažesnė už čekyje nurodytąją (t.y. su nuolaida, gauta už tą čekį ar kuponą). Ši nuostata taikoma, net ir tuo atveju, kai čekis gali būti gražintas už jame nurodytos kainos vertę. Atsižvelgiant į paskutiniu metu vis labiau populiarėjančią prekybą tokių kuponų pagalba bei siekiant sureguliuoti visus su kuponais susijusius klausimus, Komisija 2012 m. yra pateikusi pasiūlymą dėl Direktyvos pakeitimo.¹¹⁰

Į apmokestinamąją vertę taip pat nepatenka ir sumos, kurias apmokestinamasis asmuo gavo iš pirkėjo jo vardu ir naudai patirtoms išlaidoms padengti, kaip pavyzdžiui padengti naujos transporto priemonės registracijos mokesčių.¹¹¹ Tačiau byloje *Chaussures Bally*¹¹² ETT nustatė, kad sandoriuose, kuriuose naudojamos kreditinės kortelės, kredito kortelės įmonei mokamas komisinis mokestis, turėtų būti įtrauktas į atlygį, kuris apmokestinamas PVM. Vėliau 2011 m. ši nuostata buvo įtraukta ir į norminę ES teisės dalį (Reglamento Nr.282/2011 42 str.)¹¹³.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad Direktyvos 80 str. numato išimtis – t.y. valstybėms narėms numato galimybes nusistatyti nacionalines taisykles, nukrypstančias nuo šių bendrųjų principų, susijusių su subjektyvios vertės nustatymu. Tai atvejai, kuomet siekiama užkirsti kelią mokesčių slėpimui ir vengimui, kai sandoriuose dalyvauja šeimos nariai ar asmenys, susiję kitais artimais asmeniniais, valdymo, nuosavybės, narystės, finansiniais ar teisiniais ryšiais. Šie atvejai apima sandorius, kuriuose atlygis už prekes ar paslaugas yra mažesnis ar didesnis už atviros rinkos kainą, ir pirkėjas ar pardavėjas neturi teisės į viso pirkimo PVM atskaitą. Tokiais atvejais prekių tiekimo ar paslaugų teikimo apmokestinamąją vertę laikoma atviros rinkos kaina - suma, kurią prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo tų prekių ar paslaugų įsigijimo momentu turėtų sumokėti nepriklausomam tiekėjui ar tiekėjui sąžiningos konkurencijos sąlygomis toje valstybėje narėje, kurioje tiekimas apmokestinamas (Direktyvos 72 str.). Kai tokio palyginimo atlikti negalima, atviros rinkos kaina laikoma suma, nemažesnė už tų prekių ar panašių prekių įsigijimo kainą, o jos nesant – tiekimo metu nustatyta savikaina (prekių tiekimo atveju), arba suma, nemažesnė už visas apmokestinamojo asmens, teikiančio paslaugas, išlaidas (paslaugų teikimo atveju).

Pažymėtina, kad Direktyvos 80 str. nuostatos nustato baigtinį išimčių sąrašą, kuris turi būti traktuojamas griežtai, o privalomas šių išimčių taikymo elementas – viena iš sandorio šalių neturi turėti teisės į PVM atskaitą. Kaip ETT nurodė savo 2012 m. sprendime sujungtose bylose¹¹⁴, šios

¹¹⁰ Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards the treatment of vouchers
[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/legislation_proposed/com\(2012\)206_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/legislation_proposed/com(2012)206_en.pdf)
 [žiūrėta 2012-10-15]

¹¹¹ 2006 m. birželio 1 d. ETT sprendimas byloje C-98/05, *De Danske Bilimportører v Skatteministeriet*

¹¹² 1993 m. gegužės 25 d. ETT sprendimas byloje C-18/92, *Chaussures Bally SA v Belgian State*

¹¹³ Tarybos 2011 m. kovo 15 d įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės, OL L 77, 2011 3 23, p. 1—22, 42 str.

¹¹⁴ 2012 m. balandžio 26 d. ETT sprendimas sujungtose bylose C-621/10 ir C-129/11 *Balkan and Sea Properties ADSITS ir Provadinvest OOD v Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*

nuostatos tikslas - užkirsti kelią sukčiavimui ar mokesčio vengimui. Todėl, kai prekės tiekiamos ar paslaugos teikiamos dirbtinai sumažinta ar padidinta kaina tarp šalių, kurios turi teisę visiškai atskaityti PVM, šiame etape negali būti sukčiavimo ar mokesčio vengimo. Tik kai prekybos grandinė baigiasi galutiniu vartotoju, kuris neturi teisės į atskaitą (arba „mišraus“ apmokestinamojo asmens, kuris turi teisę į proporcinę atskaitą, atveju) dėl dirbtinai sumažintos ar padidintos kainos kyla sukčiavimo ar mokesčio vengimo pavojus bei gali būti netenkama mokestinių pajamų. Tokių pasekmių išvengimui valstybėms narėms ir leidžiama taikyti minėtą išimtį.

Šia galimybe yra pasinaudojusi ir Lietuva. Remiantis LR PVM įstatymo 17 str., mokesčio administratoriui kylant pagrįstų įtarimų, kad tiekiamos prekės arba teikiamos paslaugos apmokestinamoji vertė yra dirbtinai sumažinta arba padidinta, t.y. neatitinka rinkos kainos, jis turi teisę apmokestinamąją vertę apskaičiuoti pats. Tam turi būti tenkinama dar viena sąlyga - yra pagrindo manyti, kad prekių ar paslaugų apmokestinamoji vertė dirbtinai sumažinta arba padidinta siekiant mokesstinės naudos, ir toks sandoris sudarytas tarp susijusių asmenų, kaip jie apibrėžti LR PVM įstatyme.¹¹⁵ Kadangi LR PVM įstatymo 2 str. 31 d. susijusiais asmenimis laiko ir tam tikrais ryšiais susijusius apmokestinamuosius asmenis, svarstyti, ar toks reglamentavimas nors ir įtraukiant papildomą sąlygą dėl mokesstinės naudos siekio, atitinka minėtą ETT jurisprudenciją.

Prekių įsigijimo ES viduje atveju taikomos analogiškos apmokestinamosios vertės nustatymo taisyklės, o prekių importo atveju – tai muitinės vertė, nustatyta pagal galiojančias ES teisės normas.

Apibendrinant pasakyti, kad PVM yra skaičiuojamas ir mokamas nuo apmokestinamosios vertės, kurią paprastai sudaro subjektyvi vertė, t.y. konkrečiu atveju gautas *atlygis*, o ne pagal objektyvius kriterijus nustatyta vertė.

Tačiau šiai bendrai taisyklei VN gali taikyti išimtis, kuomet siekiant užkirsti kelią mokesčių slėpimui ir vengimui, būtina taikyti objektyvius apmokestinamosios vertės nustatymo kriterijus, t.y. atviros rinkos kainą. Tai atvejai, kai sandoriuose dalyvauja šeimos nariai, ar kiti asmenys susiję artimais (asmeniniais, valdymo, nuosavybės, narystės, finansiniais ar teisiniais) ryšiais, ir kuriuose atlygis už prekes ar paslaugas yra mažesnis arba didesnis už atviros rinkos kainą, ir pirkėjas ar pardavėjas neturi teisės į viso pirkimo PVM atskaitą.

2.5. PVM tarifai. Neapmokestinimas PVM.

PVM tarifai. Pereinant prie nuostatų, reglamentuojančių ES PVM tarifus, analizės, pažymėtina, kad nuo 1967 m., kai buvo priimta Pirmoji PVM direktyva, įtvirtinusi bendros PVM sistemos tikslus,

¹¹⁵ LR Vyriausybės 2002-06-12 nutarimas Nr. 871 „Dėl rinkos kainos, pagal kurią mokesčių administratorius apskaičiuoja prekių ar paslaugų apmokestinamąją vertę savo sprendimu, nustatymo metodus ir jų taikymo taisyklių patvirtinimo“ (Žin., 2007, Nr. 7-284)

iki šiol taip ir liko nenustatyti bendri PVM tarifai visos ES mastu. Direktyva nustato tik bendrus PVM tarifų nustatymo principus.

Remiantis bendra taisykle, PVM objektu esantiems sandoriams taikomas toks tarifas, kuris galioja PVM apmokestinimo momentu. Be to, prekių įsigijimui ES viduje taikomas toks pat PVM tarifas, kuris taikomas ir panašių prekių tiekimui VN teritorijoje.

Iš PVM tarifų struktūros analizės matome, kad ES mastu galioja 2 tipų tarifai – standartinis ir lengvatinis.

Standartinį tarifą kiekviena valstybė narė nustato kaip tam tikrą procentą nuo apmokestinamosios vertės ir kuris turi būti toks pat prekių tiekimui ir paslaugų teikimui (Direktyvos 96 str.). Siekiant išvengti struktūrinio disbalanso ES ir konkurencijos iškreipimų, Direktyva nustato 15 % minimalų standartinį tarifą, kuris galioja iki 2015 m. gruodžio 31 d., o vėliau turės būti peržiūrėtas¹¹⁶. Atkreiptinas dėmesys, kad nors Direktyvoje ir nėra nustatytų vienodų PVM tarifų visoms valstybėms narėms, tačiau joje įtvirtintas siekis „išsaugoti PVM neutralumą, dėl ko VN taikomi tarifai turėtų būti tokie, kad paprastai būtų galima atskaityti ankstesniame etape taikytą PVM“¹¹⁷. Išanalizavus šiuo metu valstybėse narėse įtvirtintus standartinius PVM tarifus (žr. priedą Nr.1), vargu ar būtų galima tvirtai teigti, kad šis tikslas yra pasiektas. Standartinio PVM tarifo amplitudė valstybėse narėse svyruoja nuo 15 proc. (įtvirtinta tik Liuksemburge) iki 27 proc. (Vengrijoje). Tik 7 VN turi tarifus žemesnius nei 20 proc.¹¹⁸ Todėl, pavyzdžiui, jei įmonė vykdo sandorius, kurių pirkimo PVM objektas yra Liuksemburge (15 proc. PVM tarifas), o pardavimo PVM objektas - Vengrijoje (27 proc.), abejotina, ar tokiu atveju yra išlaikomas PVM neutralumo principas.

Be standartinio PVM tarifo, VN gali pasirinkti taikyti vieną arba du lengvatinius tarifus (Direktyvos 98 str.), kurių dydis negali būti mažesnis nei 5 proc. apmokestinamosios vertės¹¹⁹. Kadangi lengvatinių tarifų įvedimo tikslas yra susijęs su teigiamu poveikiu darbo vietų kūrimui, ekonominiam augimui ir tinkamam vidaus rinkos veikimui¹²⁰, Direktyva aiškiai apibrėžia, kokioms prekių ir paslaugų kategorijoms, išskyrus elektroniniu būdu teikiamas paslaugas, lengvatiniai tarifai gali būti taikomi. (Direktyvos III priedas). Tarp tokių prekių ir paslaugų patenka, pavyzdžiui, maisto produktai (skirti žmonių ir gyvūnų maistui), tam tikri farmacijos gaminiai, medicinos įranga skirta neįgaliesiems, keleivių ir jų bagažo gabenimas, visų pavidalų knygų, laikraščių ir periodinių leidinių tiekimas, teisė įeiti į pramoginius, kultūros ir sporto renginius, paslaugos, susijusios su apgyvendinimu ir statyba (būsto teikimas, statyba, renovacija ir rekonstrukcija, viešbučių teikiamo apgyvendinimo paslaugos), vandens tiekimas, maitinimo ir aprūpinimo maistu ir gėrimais paslaugos, laidojimo ir kremacijos paslaugų teikimas, tokios smulkios paslaugos, kaip taisymo paslaugos, kirpimo paslaugos,

¹¹⁶ Direktyvos 97 str.

¹¹⁷ Direktyvos 30 konstatuojamoji dalis

¹¹⁸ Ispanija, Kipras, Liuksemburgas, Malta, Nyderlandai, Prancūzija ir Vokietija.

¹¹⁹ Direktyvos 99 str.

¹²⁰ Direktyvos 32, 33 konstatuojamosios dalys

langų ir patalpų valymo privačiuose namų ūkiuose ir t.t. Remiantis 100 str., Taryba, Komisijos pranešimo pagrindu kas 2 metai peržiūri šių lengvatinių tarifų taikymo sritį. Be to, lengvatinį tarifą, pagal Direktyvos 102 str. nustatytą procedūrą (t.y. pasikonsultavusi su PVM komitetu) valstybė gali taikyti gamtinių dujų, elektros energijos ar centralizuoto šildymo tiekimui.

Lietuva, įgyvendindama Direktyvos nuostatas, šiuo metu taiko 2 lengvatinius PVM tarifus: knygoms ir neperiodiniams informaciniams leidiniams taikomas 9 proc. lengvatinis tarifas, o vaistams ir medicinos pagalbos priemonėms, kai šių prekių įsigijimo išlaidos visiškai ar iš dalies kompensuojamos LR sveikatos draudimo įstatymo nustatyta tvarka (iki 2012 m. gruodžio 31 d.) – taikomas 5 proc. lengvatinis tarifas.¹²¹ Be to, pasinaudodama Direktyvos 102 str. numatyta galimybe, iki 2012 m. gruodžio 31 d. Lietuva yra nustačiusi lengvatinį 9 proc. PVM tarifą šilumos energijai, tiekiamai gyvenamosioms patalpoms šildyti, į gyvenamąsias patalpas tiekiamam karštam vandeniui arba šaltam vandeniui karštam vandeniui paruošti ir šilumos energijai, sunaudotai šiam vandeniui pašildyti.¹²²

Pažymėtina, kad be aukščiau išvardintų lengvatinių tarifų, Direktyva numato visą eilę specialiųjų nuostatų, skirtų atskirų valstybių lengvatiniams tarifams tam tikrų prekių ar paslaugų tiekimui (įtvirtintų „senosioms“ narėms (109-122 str.) ar atskiroms valstybėms stojant į ES (104-105, 123-129 str.), ir tuo metu padėjusių užtikrinti nuoseklų perėjimą prie ES standartų.). Kadangi daugumos šių tarifų peržiūrėjimas susietas tik su galutinės PVM sistemos sukūrimu¹²³ ir nėra griežtai laike apibrėžtas, svarstyтина, ar tokia nehomogeniška ES PVM tarifų sistema užtikrina pagrindinio - PVM neutralumo principo įgyvendinimą bei efektyviai prisideda prie veiksmingos konkurencijos ir vidaus rinkos funkcionavimo.

Neapmokestinimas PVM (išimtis). Kaip ir daugelis taisyklių, ES PVM normos numato nemažai neapmokestinimo PVM atvejų (t.y. išimčių). Kadangi pajamos iš PVM sudaro svarią ES biudžeto dalį, siekiant įtvirtinti vienodą ES nuosavų išteklių surinkimo tvarką visose valstybėse narėse, Direktyvoje nustatytas bendras neapmokestinimo PVM atvejų sąrašas. Atsižvelgiant į ribotą darbo apimtį, autorė aptars tik pagrindines su jomis susijusias nuostatas.

Visų pirma, reiktų atkreipti dėmesį, kad išskirtini dvejopo pobūdžio neapmokestinimo PVM (išimčių) atvejai. Tai PVM išimtis be teisės į atskaitą ir išimtis su teise į atskaitą, kitaip tariant net ne išimtis, o nulinio tarifo apmokestinimas, sąlygojantis visas su tuo susijusias pasekmes (PVM atskaitą ir kt.). Kadangi apskritai išimtis dažnai sąlygoja tam tikrus piktnaudžiavimo atvejus, VN įpareigojamos nustatyti tokias jų taikymo sąlygas, kuriomis būtų siekiama užtikrinti tinkamą ir

¹²¹ LR PVM įstatymas (Žin., 2002, Nr. 35-1271), 19 str.

¹²² Ibid.

¹²³ Direktyvos 402 str.

sąžiningą jų taikymą bei užkirsti kelią galimiems mokesčių vengimams ir piktnaudžiavimo atvejams (Direktyvos 132 str.).

PVM neapmokestinimas (išimtis) be teisės į atskaitą. Analizuojant PVM išimtis be teisės į atskaitą, pasakytina, kad sąlyginai jas galima sugrupuoti į išimtis: 1) sandoriams, susijusiems su visuomenės interesais ir 2) sandoriams, nesusijusiems su visuomenės interesais.

Kalbant apie *sandorių, susijusių su visuomenės interesais*, neapmokestinimą pasakytina, kad jų įtvirtinimo ištakos yra socialinio pobūdžio. Remiantis Direktyvos 132 str. prie jų priskirtinos pašto paslaugos, su sveikatos priežiūra susijusios paslaugos (pvz., ligoninių ir medicininės priežiūros veikla, žmogaus organų tiekimas ir kt.), socialinio pobūdžio paslaugos ir susijusios prekės, švietimo ir mokymo paslaugos, kultūros ir sporto paslaugos, viešųjų radijo ir televizijos įstaigų vykdoma nekomercinio pobūdžio veikla ir kai kurios kitos paslaugos (pvz., pelno nesiekiančių politinio, profsąjungų, religinio, patriotinio, filantropinio, filosofinio ir pilietinio pobūdžio organizacijų teikiamos paslaugos). Be to, VN gali pasirinkti neapmokestinti PVM ne tik minėtą veiklą, kurią vykdo viešosios teisės reguliuojamos įstaigos, bet ir kurią vykdo kitos įstaigos, tenkinančios Direktyvos 133 str. nustatytas sąlygas (nuolat nesiekiančios pelno, o gavusios pelną jį skiriančios teikiamų paslaugų tęstinumui užtikrinti ir jų kokybei gerinti, taikančios valdžios institucijų nustatytus įkainius).

Prie kitos veiklos, *nesusijusios su visuomenės interesais*, kuri nėra apmokestinama PVM, remiantis Direktyvos 135 str., priskirtinos, visų pirma, draudimo ir perdraudimo bei finansinės paslaugos (paslaugos susijusios su paskolų suteikimu, sandoriai dėl indėlių, einamųjų sąskaitų, mokėjimų, pervedimų, dėl valiutos, sandoriai dėl akcijų, obligacijų ir kitų vertybinių popierių, specialių investicinių fondų valdymas), specialių ženklų (pašto, fiskalinių ir kitų panašių ženklų) tiekimas, taip pat lažybos, loterijos ir kitų formų azartiniai lošimai (pagal kiekvienos valstybės nustatytas sąlygas). Prie šios veiklos taip pat priskirtinas pastatų ar jų dalių, žemės tiekimas (išskyrus tiekimą iki pirmo jų naudojimo) bei nekilnojamojo turto lizingas ir nuoma (su tam tikromis išimtimis). Kaip ETT yra pasisakęs byloje *Stichting "Goed Wonen"*¹²⁴, nors nekilnojamojo turto lizingas iš esmės patenka į ekonominės veiklos sąvoką Direktyvos 9 str. kontekste, tačiau paprastai tai santykinai pasyvi veikla, nesukurianti reikšmingos pridėtinės vertės, todėl kaip ir naujų pastatų pirmas tiekimas galutiniam vartotojui, žyminčiam gamybos proceso pabaigą, turi būti neapmokestinamas PVM.

Svarbu pažymėti, kad nepaisant minėtų neapmokestinimo PVM atvejų, Direktyva leidžia valstybėms narėms suteikti teisę apmokestinamiesiems asmenims patiems pasirinkti - apmokestinti 135 str. išvardintus sandorius ar ne (Direktyvos 137 str.). Tačiau tokią teisę turi tik apmokestinamieji asmenys ir ši teisė negalioja draudimo ir perdraudimo sandoriams, specialių ženklų tiekimui ir

¹²⁴ 2001 m. spalio 4 d. ETT sprendimas byloje C-326/99, *Stichting 'Goed Wonen' v Staatssecretaris van Financiën*

azartiniams lošimams. Lietuva, įgyvendinusi šią nuostatą, LR PVM įstatyme (28, 32, 32 str.) įtvirtino tokią apmokestinamųjų asmenų teisę, išskyrus sandorių dėl vertybinių popierių ir specialių investicinių fondų atžvilgiu.

Jei sandorių, susijusių su visuomenės interesais neapmokestinimas PVM gali būti pagrįstas socialiniais tikslais, tai finansinio pobūdžio paslaugų neapmokestinimas PVM ir iš to išplaukiantis PVM atskaitos draudimas kelia tam tikrų abejonių kaštų ir naudos santykio atžvilgiu. Kaip rodo tyrimai¹²⁵, teisės į PVM atskaitą tokiu atveju nebuvimas „stumia“ šių paslaugų teikėjus į nepalančią konkurencinę padėtį, lyginant su finansinių paslaugų sektoriumi už ES ribų bei sukuria „kaskadinį“ efektą, padidinant kitų paslaugų ir prekių kainas. Keturių didžiųjų Ekonominės ir pinigų sąjungos valstybių – Prancūzijos, Vokietijos, Italijos ir Ispanijos, atžvilgiu atlikti paskaičiavimai rodo, kad įtvirtinus teisę į PVM atskaitą, finansinių paslaugų kainos nukristų 3-5 proc., o to pasėkoje nukristų ir kitų sektorių, besinaudojančių finansinėmis paslaugomis, kainos. Taigi, panaikinus PVM išimtį finansinių paslaugų atžvilgiu, PVM taisyklės taptų ne tik aiškesnės ir paprastesnės (dėl išimčių, proporcinės atskaitos atvejų sumažėjimo), bet ir turėtų teigiamą ekonominį efektą.

Atskirai pažymėtina, kad Direktyva numato, jog prekių, naudotų tik neapmokestinamoje veikloje (remiantis 132 ir 135 str.), tiekimas taip pat yra neapmokestinamas PVM, jei tiekiant šias prekes nebuvo taikoma PVM atskaita.

Neapmokestinimas PVM su teise į atskaitą (nulinio apmokestinimo atvejai). Analizuojant kitą neapmokestinamų PVM sandorių grupę, visų pirma pažymėtina, kad tai iš esmės sandoriai, „išeinantys“ už vienos valstybės ribų, t.y. arba vykdomi ES viduje arba tarp vienos ES VN ir kitos ne ES VN (importas ir eksportas). Kaip buvo minėta, šių sandorių sudarymo atveju sandorių šalys turi teisę į PVM atskaitą.

Sandoriams ES viduje, apmokestinamiems nuliniu PVM tarifu, priskirtinas prekių tiekimas ir prekių įsigijimas. **Prekių tiekimui**, remiantis Direktyvos 138 str. taikoma bendra taisyklė – neapmokestinamas prekių tiekimas, kai prekės išsiunčiamos ar išgabenamos į paskirties vietą kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje pradėtas jų siuntimas ar gabenimas kitam apmokestinamajam asmeniui (ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, vykdančiam apmokestinamąją veiklą). Taigi, tokiam neapmokestinimui iš esmės privalomos 2 sąlygos – prekių tiekimas vykdomas į kitą VN ir tokiam sandoryje pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo. Todėl jei, pavyzdžiui, Lietuvos apmokestinamasis asmuo tiekia prekes į Latviją fiziniam asmeniui, tokiam tiekimui bus taikomas standartinis Lietuvos

¹²⁵ A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system. Final report. 2011 12 01. TAXUD/2010/DE/328. FWC No. TAXUD/2010/CC/104.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/report_evaluation_vat.pdf
[žiūrėta 2012-09 15]

PVM tarifas. Be šios bendros taisyklės numatyti tam tikri papildomi neapmokestinimo PVM atvejai, pavyzdžiui susiję su naujų transporto priemonių tiekimu, akcizais apmokestinamų produktų tiekimu.

Atkreiptinas dėmesys, kad remiantis ETT praktika¹²⁶, kai dėl dviejų vienas po kito einančių tų pačių prekių tiekimų, vykdomų tarp dviejų apmokestinamųjų asmenų, atliekamas vienas šių prekių siuntimas ar gabenimas Bendrijos viduje, šiam siuntimui ar gabenimui gali būti priskiriamas tik vienas iš dviejų tiekimų, kuris vienintelis bus atleistas nuo mokesčio, t.y. jam bus taikomas 0 proc. PVM tarifas. Ši taisyklė taikoma nepriklausomai nuo to, kuris iš apmokestinamųjų asmenų – pirmasis pardavėjas, tarpinis prekes įsigyjantis asmuo ar antrasis prekes įsigyjantis asmuo – turi teisę disponuoti prekėmis per šį siuntimą.

Prekių įsigijimo ES viduje atveju, remiantis Direktyvos 140 str., PVM neapmokestinami tokie sandoriai: kai apmokestinamųjų asmenų vykdomas prekių tiekimas visais atvejais būtų neapmokestinamas jų atitinkamoje valstybėje, arba kai tokių prekių importas visais atvejais būtų neapmokestinamas, taip pat toks įsigijimas, kai prekes įsigyjantis asmuo visais atvejais turėtų teisę susigrąžinti visą mokėtiną PVM. Ši nuostata iš esmės grindžiama fiskalinio neutralumo principo įgyvendinimu, siekiant nustatyti vienodą apmokestinimą analogiškų sandorių atžvilgiu bei racionalumo principu, kuomet siekiama išvengti bereikalingų procedūrų to paties PVM sumas sumokant ir vėliau jas susigrąžinant. Pavyzdžiui, jei Lietuvos apmokestinamasis asmuo iš Vokietijos apmokestinamojo asmens įsigijo kraujo komponentų, kurių tiekimas Lietuvoje remiantis LR PVM įstatymu yra neapmokestinamas, toks kraujo komponentų įsigijimas iš Vokietijos taip pat bus neapmokestinamas.¹²⁷ Be to, kaip jau buvo aptarta 2.3. poskyryje, PVM neapmokestinami tokie įsigijimai ES viduje, kurie yra *supaprastintos trikampės prekybos* tarpiniai sandoriai.

Kalbant apie **importo** neapmokestinimą PVM, pažymėtina, kad PVM yra neapmokestinami visi sandoriai (Direktyvos 143 str.), pagal kuriuos galutinai importuojamos prekės, kurių tiekimas vykdomas apmokestinamojo asmens toje atitinkamoje teritorijoje visais atvejais būtų neapmokestinamas. Jei pagal ankstesnį pavyzdį, Lietuvos apmokestinamasis asmuo importuotų kraujo komponentus ne iš Vokietijos, bet iš, pavyzdžiui, Baltarusijos, toks importas būtų neapmokestinamas, nes kraujo komponentų tiekimas Lietuvoje yra neapmokestinamas PVM. Su prekių importu susijusių paslaugų, tokių, kaip pakavimo, transportavimo, draudimo, teikimas taip pat neapmokestinamas PVM, jei tokių paslaugų vertė yra įtraukta į prekių importo apmokestinamąją vertę (Direktyvos 144 str.). Be to, direktyva numato nemažai neapmokestinimo PVM atvejų, kurių ištakos glūdi arba su muitais susijusiuose reikalavimuose, arba tarptautiniuose susitarimuose (diplomatiniuose, konsuliniuose ar kituose susitarimuose).

¹²⁶ 2006 m. balandžio 6 d. ETT sprendimas C-245/04 *EMAG Handel Eder OHG v Finanzlandesdirektion für Kärnten*

¹²⁷ LR PVM įstatymo komentaras. <http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?id=1000063971>

Direktyvos 146 str. nustato pagrindinę *prekių eksporto* neapmokestinimo taisyklę – prekių tiekimas, kai jas pardavėjas ar jo vardu kitas asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą už ES ribų yra neapmokestinama PVM. Kaip ETT yra pasisakęs *Lange* byloje¹²⁸, šios nuostatos taikomos net ir nelegaliam eksportui.

ES lygmenyje numatyta ir daugiau neapmokestinimo PVM atvejų, susijusių su tarptautiniu transportu (Direktyvos 148-150str.), eksportu laikomais sandoriais (Direktyvos 151-152 str.), tarpininkavimo paslaugomis (Direktyvos 153 str.), su tarptautine prekyba (Direktyvos 154-166 str.). Tačiau dėl ribotos darbo apimties šie atvejai nebus aptariami.

Apibendrinant ES teisės normas, reglamentuojančias ES PVM tarifų struktūrą ir neapmokestinimo PVM atvejus (išimtis), pasakytina, kad iš vienos pusės, jos yra labai detalios, tačiau iš kitos pusės pakankamai komplikotos, kadangi suteikia galimybes valstybėms narėms taikyti įvairias išimtis, nekalbant jau apie tai, kad tam tikras išimtis gali pasirinkti taikyti arba ne atskiri apmokestinamieji asmenys. Iki šiol taip ir nenustatyti vieningi standartiniai ir lengvatiniai PVM tarifai, o net 1/3 vartojimo taikomos įvairios atleidimo nuo PVM nuostatos ar lengvatiniai tarifai¹²⁹. Remiantis Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (OECD) atliktu tyrimu, ES valstybėse narėse, faktinėms PVM įplaukoms vidutiniškai priskiriama tik 55 proc. visų įplaukų, kurios iš esmės būtų surenkamos, jei standartiniu tarifu būtų apmokestintas visas galutinis vartojimas. Tuo tarpu kitose OECD valstybėse (Japonija, Šveicarija) PVM sistema yra veiksmingesnė, nes šis skaičius siekia 73 proc.¹³⁰ Taigi, to pasėkoje atskirose valstybėse narėse sukuriamos skirtingos ir pakankamai sudėtingos verslo sąlygos apmokestinimo PVM kontekste, sukeliančios papildomą našta ūkio subjektams, ypač veikiantiems ES lygmenyje ir tuo būdu neigiamai įtakojančios ES vidaus rinkos veikimą.

Dar daugiau, ji turi neigiamus ekonominius bei finansinius padarinius. Atlikus tyrimus nustatyta¹³¹, kad sumažinus VN PVM tarifų struktūros nevienodumą 50 %, ES vidaus prekyba galėtų padidėti 9,8 %, realusis BVP –1,1 %, o panaikinus sumažintus tarifus, standartinį tarifą teoriškai būtų galima sumažinti 1,9–7,5 procentiniais punktais. Pagaliau verta atkreipti dėmesį, kad lengvatiniais tarifais įgyvendinamus socialinius ir ekonominius tikslus galima būtų siekti kitomis valstybės vidaus politikos priemonėmis, pvz., tiesioginių mokesčių, aplinkosauginių mokesčių ar kitų priemonių

¹²⁸ 1993 m. rugpjūčio 2 d. ETT sprendimas byloje C-111/92, *Wilfried Lange v Finanzamt Fürstenfeldbruck*

¹²⁹ Copenhagen Economics. Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union. 2007 06 21. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/study_reduced_vat.pdf [žiūrėta 2012-10-30].

¹³⁰ Komisijos žaliųjų knyga „PVM ateitis. Paprastesnės, stabilesnės ir veiksmingesnės PVM sistemos kūrimas“. 2010 12 1. KOM(2010) 695 galutinis

¹³¹ Copenhagen Economics. Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union. 2007 06 21. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/study_reduced_vat.pdf [žiūrėta 2012-10-30]

pagalba. Remiantis atliktais tyrimais nustatyta, kad mažesnių tarifų taikymas dažnai nėra tinkamiausia priemonė tokių politikos tikslų, kaip perskirstymo vargingai besiverčiantiems namų ūkiams arba skatinimo vartoti socialiai pageidautiną prekę, įgyvendinimui.¹³²

Atsižvelgiant į visa tai, neabejotinai egzistuoja poreikis peržiūrėti dabar galiojančią PVM tarifų struktūrą supaprastinimo, veiksmingumo ir vieningumo linkme¹³³. Tokiai pozicijai pritarė ir Lietuvos institucijos¹³⁴. Iš kitos pusės, reikėtų sutikti su Komisijos inicijuotų konsultacijų dėl Žaliosios knygos dalyvių pozicija¹³⁵, kad visiškas tarifų harmonizavimas pašalintų konkurenciją tarp VN bei eliminuotų ekonominę naudą ilgalaikėje perspektyvoje. Be to, tokiu būdu valstybių fiskalinės politikos formavimo galios būtų perkeltos į ES kompetencijos lygmenį, kam VN, remiantis SESV 113 str. numatyta vieningo balsavimo mokesčių klausimais taisykle, niekada nepritartų. Atsižvelgiant į tai, palaikytinas Komisijos nuosaikaus tobulinimo kelias, kuriuo einant jau iki 2013 m. pabaigos Komisija ketina pateikti pasiūlymus, besiremiančius tokiais pagrindiniais principais¹³⁶:

- Lengvatiniai tarifai, kurie kliudo tinkamam vidaus rinkos veikimui, turi būti panaikinti. Anksčiau galioję sumažinti tarifai gali būti praradę savo ekonominį, verslo ar teisinį pagrindimą, todėl gali skatinti konkurencijos iškreipimą.
- Lengvatinių tarifų peržiūra būtina atsižvelgiant į kitų ES politikos sričių skatinimą atsisakyti tam tikrų prekių ar paslaugų vartojimo, pvz., aplinkai, sveikatai ir gerovei kenksmingų prekių ir paslaugų atveju.
- Panašios prekės ir paslaugos turėtų būti apmokestinamos tuo pačiu PVM tarifu, nepriklausomai nuo jų pardavimo būdo (pvz., muzikos kūriniai ir knygos, e-publikacijos ir „popierinės“ publikacijos, prekės ir paslaugos fizinėje ar virtualioje aplinkoje).

Autorė pasisako už subalansuotos ES PVM sistemos sukūrimą, kurioje taisyklių vieningumas būtų paremtas tam tikra VN fiskalinės politikos laive. Tokios sistemos sukūrimą, tikėtina, užtikrintų santykinai suderinti standartiniai PVM tarifai (numatant žemutinę ir viršutinę ribas, atotrūkis tarp kurių būtų santykinai nedidelis, pvz. 15-20 proc.) bei vieningas, įmanomai sumažintas lengvatinių tarifų sąrašas, eliminuojant visas šiuo metu galiojančias nepagrįstas išimtis ir specialiąsias nuostatas atskirų valstybių atžvilgiu.

¹³² Komisijos komunikatas „Dėl PVM ateities. Paprastesnės, patikimesnės bei veiksmingesnės PVM sistemos kūrimas ir pritaikymas prie bendrosios“. 2011 12 06. KOM(2011) 851 galutinis

¹³³ Tarybos 2012-05-15d. išvados: http://europa.eu/rapid/press-release_PRES-12-198_Lt.htm. [žiūrėta 2012-10-15]

2011 m. spalio 13 d. Europos Parlamento rezoliucija dėl PVM ateities (2011/2082(INI))

¹³⁴ Lietuvos narystės ES informacinė sistema LR pozicija. 2010-12-14 Ind.767, <http://linesis.lrvk.lt/linesis/> [žiūrėta 2012-10-15]

¹³⁵ Summary Report of the Outcome of the Public Consultation on the Green Paper on the Future of VAT, 2 12 2011, taxud.c.l.(2011) 1417007.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_public_sector.pdf. [žiūrėta 2012-10-30]

¹³⁶ Komisijos komunikatas „Dėl PVM ateities. Paprastesnės, patikimesnės bei veiksmingesnės PVM sistemos kūrimas ir pritaikymas prie bendrosios“. 2011 12 06. KOM(2011) 851 galutinis

III. PVM ATSKAITA, KAIP ESMINIS PVM SISTEMOS PRINCIPAS

Pradedant analizuoti PVM atskaitos nuostatas, visų pirma pažymėtina, kad teisė į PVM atskaitą yra esminis PVM bruožas, kadangi tik šio elemento dėka užtikrinamas pridėtinės vertės mokesčio neutralumas. Teisė į atskaitą yra tiesiogiai susijusi su apmokestinamojo asmens pareiga – prievole mokėti PVM, kurią iš pradžių trumpai ir panagrinėsime.

3.1. Prievolė mokėti PVM

Tai pagrindinė apmokestinamųjų asmenų prievolė. Direktyva numato esminį su tuo susijusį principą - PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinamąją veiklą – apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą (193 str.). Tačiau kaip buvo paminėta ankstesniuose skyriuose Direktyva taip pat numato išimtinis atvejus, kada PVM moka kitas asmuo. Tai iš esmės atvejai, kuomet taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas.

Pirmiausia pažymėtina, kad paslaugos gavėjas (pirkėjas) - apmokestinamasis asmuo (ar neapmokestinamasis juridinis asmuo, įregistruotas PVM mokėtoju) - PVM moka pagrindinės paslaugų teikimo B2B (verslas verslui) taisyklės atveju, jei paslaugos teikėjas įsisteigęs kitoje nei paslaugos gavėjas valstybėje narėje (Direktyvos 196 str.). Valstybė narė taip pat gali nustatyti, kad prievolė mokėti PVM tenka asmeniui, kuriam prekės yra tiekiamos ar paslaugos yra teikiamos¹³⁷, t.y. pirkėjui, jei apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą vykdo apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs valstybėje narėje, kurioje jis turi mokėti PVM. Be to, PVM moka pirkėjas - apmokestinamasis asmuo (arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, įregistruotas PVM mokėtoju) prekių tiekimo trikampės prekybos atveju.

Remiantis Direktyvos 199 str., VN gali nustatyti kai kuriuos kitus Direktyvoje apibrėžtus atvejus, kuomet prievolė mokėti PVM tenka apmokestinamajam asmeniui, kuriam skirtas tam tikras prekių tiekimo ar paslaugų teikimo sandoris, kaip pavyzdžiui, su nekilnojamuoju turtu susijusių statybos, remonto, valymo ir priežiūros paslaugų teikimas, panaudotų medžiagų, gamybinių ir negamybinių atliekų tiekimas ir kt.

¹³⁷ Direktyvos 194 str.

Prekių įsigijimo ES viduje atveju PVM moka bet kuris asmuo, sudarantis apmokestinamo prekių įsigijimo sandorį (Direktyvos 200 str.), o importo atveju PVM moka asmuo ar asmenys, kuriuos importo valstybė pripažįsta turinčiais prievolę sumokėti PVM (Direktyvos 201 str.)

Įgyvendinant prievolę sumokėti PVM, kiekvienas apmokestinamasis asmuo privalo pranešti, kada jo, kaip apmokestinamojo asmens, veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi, o VN imasi būtinų priemonių užtikrinti, kad apmokestinamieji asmenys ir tam tikrais atvejais neapmokestinamieji juridiniai asmenys, būtų registruojami atskiru PVM kodu (Direktyvos 214 str.).¹³⁸ Tačiau pažymėtina, kad kaip nurodė ETT savo 2010 m. sprendime byloje *Nidera Handelscompagnie BV prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie LR finansų ministerijos* paminėtos pareigos ir numatyta registracija yra traktuotini kaip formalus reikalavimas kontrolės tikslais, bet ne kaip veiksmas, dėl kurio atsiranda teisė į atskaitą.¹³⁹ Bet kuris apmokestinamasis asmuo, kuriam tenka prievolė mokėti PVM, privalo sumokėti PVM pateikdamas nustatytos formos deklaraciją (Direktyvos 250 str.).

Apibendrinant, pasakytina, kad prievolė mokėti PVM yra pagrindinė apmokestinamųjų asmenų prievolė, kurią, remiantis pagrindine taisykle, atlieka apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinamąją veiklą – apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą. Tačiau šiai taisyklei Direktyva numato nemažai išimčių, kuomet PVM moka kitas asmuo, paprastai pirkėjas atvirkštinio apmokestinimo atvejais.

3.2. PVM atskaitos teisinė analizė

Apmokestinamieji asmenys, turintys prievolę sumokėti PVM, turi ir teisę į PVM atskaitą. Tai yra ES PVM sistemos esmė. Remiantis ETT suformuota praktika, mokesčių mokėtojų teisė atskaityti iš jų mokėtino PVM sumokėtą prekių ir paslaugų pirkimo PVM yra pagrindinis ES teisės nustatytos bendros PVM sistemos principas¹⁴⁰. Taigi, teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Ši teisė turi būti įgyvendinama nedelsiant visų mokesčių, taikomų pirkimo ūkinėms operacijoms atžvilgiu.¹⁴¹

¹³⁸ Direktyvos 214 str.

¹³⁹ 2010 m. spalio 21 d. ETT sprendimas byloje C-385/09, *Nidera Handelscompagnie BV prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie LR finansų ministerijos*

¹⁴⁰ 2001 m. spalio 25 d. ETT sprendimas byloje C-78/00, *Commission of the European Communities v Italian Republic*

¹⁴¹ 2007 m. gruodžio 17 d. ETT sprendimas byloje C-368/06 *Cedilac v Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*

Kaip įgyvendinama atskaita, apibrėžia Direktyvos 179 str.: apmokestinamasis asmuo turi teisę iš visos PVM sumos, mokėtinos per atitinkamą mokestinį laikotarpį (t.y. PVM, už kurį jis yra atsakingas savo vykdytų tiekimų atžvilgiu), atimti visą pirkimo PVM sumą, į kurios atskaitą per tą patį laikotarpį jis įgijo teisę. Tai yra apmokestinamasis asmuo gali atskaityti PVM, mokėtiną ar sumokėtą toje valstybėje už prekių tiekimą ar paslaugų suteikimą, atliktą jam kito apmokestinamojo asmens, taip pat PVM, mokėtiną už prekių įsigijimą ES viduje bei mokėtiną ar sumokėtą PVM už prekių importą į tą VN.

Atkreiptinas dėmesys, kad teisė į atskaitą apsiriboja tik tomis prekėmis ir paslaugomis, kurias įsigijęs apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamajai veiklai, t.y. *apmokestinamiesiems sandoriams* vykdyti. Taigi, jei prekės ar paslaugos yra naudojamos ne verslo veiklai¹⁴² (pavyzdžiui įsigyjant prabangos prekes - orlaivį ar kitą transporto priemonę, pramogaujant ar pasilinksminant) arba veiklai, kuri remiantis Direktyva yra neapmokestinama (pavyzdžiui, susijusi su sveikatos priežiūra, švietimo ar finansinės paslaugos), PVM atskaita tokių prekių ar paslaugų atžvilgiu yra neleidžiama.

Tačiau pažymėtina, kad Direktyva (173 str.) numato proporcinės PVM atskaitos atvejus, kai apmokestinamasis asmuo prekes ar paslaugas naudoja tiek sandoriams, už kuriuos PVM gali būti atskaitomas, tiek ir sandoriams, už kuriuos PVM negali būti atskaitomas. Tokiu atveju atskaitoma tik apmokestinamiesiems sandoriams priskirtina proporcinga PVM dalis. Proporcinės atskaitos atveju, VN turi nemažai diskrecijos nustatyti vienokias ar kitokias nacionalines nuostatas. Pavyzdžiui, VN gali numatyti arba ne, kad kai apmokestinamojo asmens neatskaitomas PVM yra nereikšmingas, jis laikomas lygus nuliui, taip pat gali leisti arba reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo kiekvienai savo veiklos rūšiai nustatytų proporcingą atskaitomą PVM dalį ir kiekvienai veiklos rūšiai apskaitą tvarkytų atskirai, gali leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atliktų atskaitą pagal visų ar dalies prekių ir paslaugų panaudojimą.

Kalbant apie teisės į PVM atskaitą *atsiradimo momentą*, pažymėtina, kad teisė į atskaitą apmokestinamajam asmeniui atsiranda atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM (Direktyvos 167 str.). Tai iš esmės reiškia, kad pirkėjas tokia teise gali pasinaudoti iš karto, kai įsigyja prekes ir paslaugas, skirtas ekonominei veiklai vykdyti, neatsižvelgiant į tai, ar jis jau vykdo, ar tik ketina vykdyti šią ekonominę veiklą. ETT yra konstatavęs, jog teisės į atskaitą atsiradimui yra būtinas tiesioginis ir betarpiškas ryšys tarp konkrečių pirkimo sandorių ir pardavimo sandorių arba sandorių, kurių atžvilgiu atsiranda teisė į atskaitą, neatsižvelgiant į apmokestinamojo asmens galutinį tikslą.¹⁴³ Be to, pirkimo ir pardavimo sandoriai turi būti realūs, t.y. tokie veiksmai turi būti atlikti iš tiesų, o ne vien užfiksuoti sąskaitose - faktūrose.

¹⁴² Direktyvos 176 str.

¹⁴³ 1995 m. balandžio 6 d. ETT sprendimas byloje C-4/94, *BLP Group plc v Commissioners of Customs and Excise*

Teisė į atskaitą atsiranda nepriklausomai nuo to, ar pirkėjas už jas sumokėjo. Pinigų srautų atžvilgiu, ši taisyklė gali būti naudingesnė įmonėms pirkėjoms, delsiančioms sumokėti, o našta šiuo atveju tenka tiekėjams, kuri ypač sunki smulkaus ir vidutinio verslo (SVV) atveju. Taip yra todėl, kad prievolė sumokėti pardavimo PVM atsiranda, nors pirkėjas dar nėra sumokėjęs už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą. Analogiškai tokiam pirkėjui atsiranda teisė į atskaitą to pirkimo PVM, kurio jis dar nesumokėjo. Taigi, kyla klausimas, ar tokia situacija yra suderinama su neutralumo principu? Todėl šiuo atveju svarstyti Komisijos siūlymas nustatyti pinigų atskaita grindžiamą PVM sistemą¹⁴⁴. Tokioje sistemoje prievolė apskaičiuoti pardavimo PVM ir teisė į pirkimo PVM atskaitą atsirastų tuo momentu, kada būtų atsiskaitoma už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą. Pažymėtina, kad galimybė valstybėms narėms taikyti pinigų atskaita grindžiamą sistemą tam tikrų sandorių ar tam tikrų apmokestinamųjų asmenų atžvilgiu yra numatyta jau dabar (Direktyvos 66 str. b punktas, Lietuva šia jai nėra pasinaudojusi). Tačiau šios galimybės įgyvendinimas gali sukelti tokius nepageidaujamus padarinius, kaip tiekėjų, kurių atžvilgiu tokia taisyklė taikoma, diskriminavimą kitų tiekėjų atžvilgiu, kadangi jų pirkėjai neturėtų teisės į atskaitą nedelsiant, įvykus prekių tiekimui ar paslaugų teikimui. Atsižvelgiant į tai, svarstyti sprendimas nustatyti bendrą taisyklę, pagal kurią prievolė pardavėjui apskaičiuoti pardavimo PVM, o pirkėjui atskaityti pirkimo PVM, atsirastų tiekėjui gavus apmokėjimą už tiekimą. Tokia sistema, tikėtina, prisidėtų prie kovos su sukčiavimu bei sumažintų biudžeto praradimus dėl galimo tiekėjų nemokumo. Tačiau šiuo atveju turėtų būti nuodugnai išnagrinėtas tokio pakeitimo poveikis mokesčių institucijoms bei apskaitos taisyklių taikymui.

Norint pasinaudoti teise į atskaitą, apmokestinamasis asmuo turi tenkinti Direktyvos 178 str. nustatytus formalumus. Pvz., už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą jis turi turėti Direktyvos reikalavimus atitinkančią išrašytą PVM sąskaitą - faktūrą, o už prekių importą – importo dokumentą. Tačiau VN gali suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę į atskaitą, net jei jis ir netenkina 178 ir 179 str. reikalavimų, tam nustatydamos išsamias taisykles¹⁴⁵.

Šioje vietoje svarbu pažymėti, kad tam tikrų formalumų nesilaikymas negali paneigti pačios teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo. ETT 2010 m. sprendime¹⁴⁶ byloje *Uszodaépítő kft v APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály* konstatavo, kad įgyvendinant neutralumo principą, reikalaujama, kad būtų suteikta teisė į pirkimo PVM atskaitą, jei *esminiai* reikalavimai yra įvykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formalių reikalavimų. Tarp tokių formalų reikalavimų patenka, pavyzdžiui, sandorio šalių rekvizitai¹⁴⁷.

¹⁴⁴ Komisijos žalioji knyga „PVM ateitis .Paprastesnės, stabilesnės ir veiksmingesnės PVM sistemos kūrimas“. 2010 12 1. KOM(2010) 695 galutinis

¹⁴⁵ Direktyvos 180 str.

¹⁴⁶ 2010 m. rugsėjo 30 d. ETTT sprendimas byloje C-392/09, *Uszodaépítő kft v APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály*

¹⁴⁷ 1988 m. liepos 14 d. ETT sprendimas byloje C-123/87, *Léa Jorion, née Jeunehomme and Société anonyme d'étude et de gestion immobilière (EGI) v Belgian State*

Atskirai aptartina ETT byla C-385/09, *Nidera Handelscompagnie BV prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie LR finansų ministerijos*. Šioje byloje užsienio apmokestinamasis asmuo *Nidera* Lietuvoje iš tiekėjų įsigijo kviečių ir juos išgabeno į Alžyrą ir Turkiją, taikydama LR PVM įstatymo nustatytą 0 procentų tarifą. Po šių sandorių *Nidera* įsiregistravo PVM mokėtoja Lietuvoje ir paprašė gražinti iš valstybės biudžeto sumą, kuri sudarė jos kviečių pirkimo PVM. Lietuvos mokesčių institucijos konstatavo, kad *Nidera* neturi teisės į šio pirkimo PVM atskaitą, nes ja pasinaudoti gali tik PVM mokėtojas, kuriuo *Nidera* nebuvo sandorių įvykdymo metu. ETT šioje byloje nurodė, kad teisę į PVM atskaitą VN gali riboti tik Direktyvoje aiškiai numatytais atvejais, o pagrindiniu PVM neutralumo principu reikalaujama, kad būtų suteikta teisė į pirkimo PVM atskaitą, jeigu esminiai reikalavimai yra įvykdyti. Be to, kai mokesčių administratorius turi reikiamos informacijos apie pirkėjo (apmokestinamojo asmens) mokėtiną PVM, draudžiama, nustatyti papildomų sąlygų, galinčių naudojimąsi teise atskaityti šį PVM padaryti neįmanomą. Iš kitos pusės, pažymėta, kad jeigu teisei į PVM atskaitą nebūtų taikomi jokie apribojimai laiko atžvilgiu, nebūtų galima užtikrinti visiško teisinio saugumo. Atsižvelgiant į tai, ETT konstatavo¹⁴⁸, jog draudžiama, kad apmokestinamas asmuo, kuris tenkina esmines sąlygas atskaityti PVM ir įsiregistruoja PVM mokėtoju per *protingą terminą* nuo sandorių, suteikiančių teisę į PVM atskaitą, įvykdymo, netektų galimybės įgyvendinti teisės į atskaitą dėl to, kad jis neįsiregistravo PVM mokėtoju prieš naudodamas šias prekes savo apmokestinamojoje veikloje. 6 mėnesių terminas šioje byloje buvo įvertintas kaip *protingas*.

Remdamasis ETT praktika atitinkamą jurisprudenciją formuoja ir LVAT, kuris ne kartą yra pažymėjęs, kad sumokėjus PVM už realiai įvykdytą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą pardavėjui, pirkėjo teisė jį atskaityti tampa absoliuti ir negali būti paneigta remiantis ūkinės operacijos įforminimo trūkumais¹⁴⁹. 2011 m. sprendime¹⁵⁰ LVAT konstatavo, kad atitinkamos institucijos netinkamai aiškino ir taikė materialinės teisės normas paneigdamos pareiškėjo teisę į PVM atskaitą vien tuo pagrindu, kad prekių tiekėjas PVM sąskaitos-faktūros išrašymo metu laikinai nebuvo registruotas PVM mokėtoju (ir tuo pagrindu sąskaitoje - faktūroje buvo klaidingai nurodytas jo PVM kodas), nors turėjo prievolę mokėti PVM bei gautą už patiektas prekes PVM sumokėjo valstybės biudžetui. Paminėtina, kad atsižvelgiant į šią ETT bei LVAT jurisprudenciją, 2011 m. gruodžio 20 d. LR PVM įstatymas buvo pakeistas¹⁵¹, įtraukiant atitinkamas nuostatas dėl PVM mokėtoju neįregistruoto apmokestinamojo asmens teisės į PVM atskaitą.

¹⁴⁸ 2010 m. spalio 21 d. ETT sprendimas byloje C-385/09, *Nidera Handelscompagnie BV prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie LR finansų ministerijos*

¹⁴⁹ 2004 m. spalio 27 d. LVAT nutartis administracinėje byloje Nr. A¹-355/2004, 2009 m. lapkričio 30 d. LVAT sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵⁶-1356/2009,

2010 m. spalio 18 d. LVAT nutartis administracinėje byloje Nr. A438-1145/2010

¹⁵⁰ 2011 m. kovo 10 d. LVAT nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-2464/2011

¹⁵¹ Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 5(1), 14, 19, 31, 32, 36, 43, 47, 49, 53, 57, 64, 66, 71, 71(1), 78, 79, 80, 83, 92 straipsnių pakeitimo ir papildymo, 2 priedo papildymo, 82 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir įstatymo papildymo 63(1), 78(1), 89(1) straipsniais įstatymas (Žin., 2011, Nr. 161-7616)

Toliau nagrinėjant atskaitos esminius bruožus, svarbu pažymėti, kad siekiant neutralumo principo įgyvendinimo, apmokestinamasis asmuo turi teisę susigrąžinti, o valstybė - prievolę grąžinti PVM skirtumą, jei per tam tikrą mokesčių laikotarpį atskaityta PVM suma viršija mokėtino PVM sumą. Remiantis Direktyvos 183 str., VN gali arba grąžinti šį skirtumą, arba jį perkelti į kitą mokesčių laikotarpį. Tačiau jei tas perviršis yra nereikšmingas, VN gali atsisakyti šį perviršį grąžinti arba perkelti. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad savo jurisprudencijoje ETT yra ne kartą konstatavęs¹⁵², kad nors VN turi tam tikrą laisvę nustatyti PVM gražinimo tvarką, tokia tvarka negali pažeisti neutralumo principo. Apmokestinamajam asmeniui turi būti nustatytos protingos sąlygos susigrąžinti visą dėl PVM skirtumo atsiradusią PVM permoką, t.y. kad skirtumas turi būti grąžintas per protingą laikotarpį pinigais ar kitu atitinkamu būdu, o pasirinkta skirtumo gražinimo forma neturi sukelti finansinės rizikos mokesčių mokėtojui. Todėl mokesčio mokėtojo ekonominį sunkumą, kurį jis patiria negalėdamas disponuoti lėšomis, atitinkančiomis PVM skirtumą, galima kompensuoti bei neutralumo principo laikymąsi užtikrinti palūkanomis. 2011 m. sprendime byloje *Enel Maritsa Iztok 3AD prieš Direktor „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ NAP*¹⁵³ ETT išaiškino, kad pasirinkus tokį kompensavimo būdą, mokesčio neutralumo principas būtų užtikrintas tik tokiu atveju, jei palūkanos apmokestinamajam asmeniui būtų skaičiuojamos nuo tos dienos, kada paprastai PVM skirtumas turi būti grąžinamas iki faktiško gražinimo, įskaitant ir tą laikotarpį, kurį gražinimo terminas buvo pratęstas dėl atitinkamo mokesčio mokėtojo mokesčio patikrinimo. Tame pačiame sprendime ETT pasisakė, kad PVM skirtumo gražinimas ne pinigais, bet kitų mokesčio mokėtojo turimų mokesčių prievolių įskaitymo valstybės biudžetui forma taip pat atitinka Direktyvos 183 str. reikalavimus.

Kalbant apie išimtis bendroms taisyklėms, pažymėtina, kad kol Taryba nėra nustačiusi išlaidų, už kurias PVM neatskaitomas, VN gali taikyti visus atskaitos apribojimus, numatytus jų nacionaliniuose teisės aktuose 1979 m. sausio 1 d., o jei įstojimo į ES data vėlesnė – jų įstojimo dieną. Papildomai Direktyva numato galimybę valstybėms narėms, pasikonsultavus su PVM komitetu, visiškai ar iš dalies netaikyti atskaitos visam ar tam tikram ilgalaikiam turtui ar kitoms prekėms dėl ekonominio cikliško priežasčių. Be to, Taryba gali leisti nukrypti nuo PVM atskaitos nuostatų PVM procedūros supaprastinimo ar sukčiavimo ar mokesčių vengimo mažinimo tikslu.

Apibendrinant, reikėtų konstatuoti, kad teisė į atskaitą yra pagrindinis bendros ES PVM sistemos principas. Ji atsiranda atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM, t.y. iš karto, kai įsigyjamos prekės ir paslaugos, nepriklausomai nuo to, ar pirkėjas už jas sumokėjo, ar ne. Tačiau atskaita galima

¹⁵²2001 m. spalio 25 d. ETT sprendimas byloje C-78/00, *Commission of the European Communities v Italian Republic*, 2008 m. liepos 10 d. ETT sprendimas byloje C-25/07, *Sosnowska v Dyrektor Izby Skarbowej we Wroclawiu Ośrodek Zamiejscowy w Walbrzychu*

¹⁵³2011 m. gegužės 12 d. ETT sprendimas byloje C-107/10, *Enel Maritsa Iztok 3 AD v Direktor „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ NAP*

tik ekonominei veiklai vykdyti skirtų realiai įvykusių prekių tiekimo ar paslaugų teikimo atžvilgiu. Ji iš esmės negali būti ribojama, jei esminiai reikalavimai yra įvykdyti.

Siekiant neutralumo principo įgyvendinimo svarstyti Komisijos siūlymas nustatyti pinigų atskaita grindžiamą PVM sistemą, kurioje prievolė apskaičiuoti pardavimo PVM ir teisė į pirkimo atskaitą atsirastų tuo momentu, kai būtų atsiskaitoma už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą. Šiuo metu galiojanti alternatyvi taisyklė (VN gali pasirinkti ją taikyti tam tikrų sandorių ar tam tikrų apmokestinamųjų asmenų atžvilgiu) gali sukurti diskriminacines sąlygas tokiems tiekėjams kitų tiekėjų atžvilgiu, kadangi jų pirkėjai netektų teisės į atskaitą nedelsiant, įvykus prekių tiekimui ar paslaugų teikimui. Bendros pinigų atskaita grindžiamos sistemos sukūrimas, tikėtina prisidėtų prie kovos su sukčiavimu bei sumažintų biudžeto praradimus dėl galimo tiekėjų nemokumo.

Teisės į PVM atskaitą nuostatos, valstybėms narėms suteikia nemažai diskrecijos, tuo būdu sąlygojant vieningo reglamentavimo valstybėse narėse trūkumą. Reikėtų sutikti su Komisijos inicijuotų viešųjų konsultacijų dalyvių nuomone¹⁵⁴, kad su atskaita susijusios nuostatos yra per daug komplikotos, nes sudaro prielaidas skirtingam proporcinės atskaitos apskaičiavimo metodų, atskaitos apribojimų, PVM perviršio grąžinimų nacionaliniu mastu ir kitų niuansų reglamentavimui atskirose valstybėse. Visi šie skirtumai lemia įmonių veiklos sudėtingumą, papildomas reikalavimų laikymosi sąnaudas bei teisinį netikrumą. Todėl, autorė palaiko siūlymą peržiūrėti ES PVM atskaitos sistemą paprastinimo ir didesnio suderinimo linkme. Esminis žingsnis šia prasme būtų atsisakymas daugelio išimtinių nuostatų ir, visų pirma, taikomų atskaitos apimčiai, nustatant ES lygiu prekes ir paslaugas, kurioms VN gali taikyti atskaitos apribojimus. Tokie sprendimai padėtų užtikrinti vieningos rinkos funkcionavimą bei neutralumo principo įgyvendinimą.

3.3. Sukčiavimas ir piktnaudžiavimas PVM

Vienas iš PVM sistemos, lyginant su kitais mokesčiais, privalumų – savikontrolės pobūdis. Ji sąlygoja pakopinis PVM mokėjimas. Tiekėjas ketinantis nedeklaruoti PVM savo pardavimų atžvilgiu prisiima didelę riziką, palyginti su nors ir nedideliu atlygiu, kurį jis gauna esant pardavimų PVM mažesniame už pirkimų PVM. Kiekvienas pirkėjas, siekiantis įgyti teisę į pirkimo PVM atskaitą, turi prievolę reikalauti tinkamos formos sąskaitos - faktūros iš savo tiekėjo. Tiekėjui deklaruojant pardavimo PVM, o pirkėjui, vykdant PVM atskaitą kiekvienas sandoris gali būti efektyviai patikrintas, palyginus pirkėjo atskaitytą PVM ir pardavėjo deklaruotą PVM. Tačiau tokios kontrolės garantijos nelieka, kai ES vidaus įsigijimų atveju ar atvirkštinio apmokestinimo atveju PVM pakopinio mokėjimo grandinė nutrūksta ir tiekėjas turi galimybę įgyti prekes ar paslaugas be PVM, o vėliau jas pardavęs

¹⁵⁴ Summary Report of the Outcome of the Public Consultation on the Green Paper on the Future of VAT, 2 12 2011, taxud.c.l.(2011) 1417007.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_public_sector.pdf. [žiūrėta 2012-10-30]

su PVM, jo nesumokėti. Šiais atvejais (ypač sudarant vienas paskui kitą einančių fiktyvių sandorių grandinę, taip vadinamo „karuselinio“ sukčiavimo atveju) ir kitais atvejais kyla reali grėsmė sukčiauti ir piktnaudžiauti PVM.

Kaip ETT įtvirtino savo jurisprudencijoje - „kova su galimu mokesčių slėpimu, vengimu ir piktnaudžiavimu yra Šeštąja direktyva pripažįstamas ir skatinamas tikslas“¹⁵⁵, o asmenys sukčiaudami arba piktnaudžiaudami negali remtis ES teisės normomis, tame tarpe ir reguliuojančiomis teisei į PVM atskaitą. ETT konstatavo, kad teisė į atskaitą išlieka, tik jei nėra sukčiavimo ar piktnaudžiavimo aplinkybių.¹⁵⁶

Kad būtų pripažintas piktnaudžiavimas, reikalaujama, kad nagrinėjama sandoriais, būtų įgyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas pažeistų Direktyvos nuostatomis siekiamą tikslą, o objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra mokesčio pranašumo įgijimas¹⁵⁷. Tačiau apmokestinamajam asmeniui turint galimybę rinktis iš dviejų sandorių, nereikalauja pasirinkti didžiausią PVM sumą lemiančio sandorio. Atvirkščiai, jis turi teisę pasirinkti tokį veiklos planą, kuris sumažintų jo mokesstinę skolą. Piktnaudžiavimui panaudoti sandoriai turi būti apibrėžti iš naujo taip, kad atstatytų situaciją, kuri būtų egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudarytų sandorių. Tačiau svarbus momentas yra ir tai, kad mokesčių administratorius turi leisti apmokestinamajam asmeniui, kuris, nesant piktnaudžiaujant sudarytų sandorių, būtų buvęs gavėjas pagal pirmąjį sandorį, nesudarytą piktnaudžiaujant, atskaityti šiam pirkimo sandoriui tenkantį PVM. Pažymėtina, kad tiek piktnaudžiavimo, tiek ir sukčiavimo atvejais, neteisėtai atskaitytos PVM sumos turi būti gražintos biudžetui.

Atkreiptinas dėmesys, kad ETT jurisprudencijoje įtvirtintas sąžiningo pirkėjo principas arba taip vadinamas „žinojimo testas“ (*knowledge test*). Remiantis šiuo principu apmokestinamasis asmuo negali pasinaudoti teise į PVM atskaitą, jei, atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad jis žinojo ar galėjo žinoti, kad dalyvauja sandoryje, susijusiame su PVM sukčiavimu.¹⁵⁸ Toks asmuo, laikomas sukčiavimo dalyviu, nepriklausomai nuo to, ar jis gavo naudos perparduodamas prekes, ar ne. Ir atvirkščiai, ūkio subjektai, ėmęsi bet kokių priemonių, siekiant eliminuoti sukčiavimą, kurių iš jų gali būti pagrįstai reikalaujama, privalo turėti galimybę pasitikėti šių sandorių teisėtumu be rizikos

¹⁵⁵ 2006 m. vasario 21 d. ETT sprendimas byloje C-255/02, *Halifax, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise*.

¹⁵⁶ 2005 m. kovo 3 d. ETT sprendimas byloje C-32/03 *I/S Fini H v Skatteministeriet*

¹⁵⁷ 2006 m. vasario 21 d. ETT sprendimas byloje C-255/02, *Halifax, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise.*

2010 m. gruodžio 22 d. ETT sprendimas byloje C-103/09 *The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs prieš Weald Leasing Ltd*,

¹⁵⁸ 2004 m. balandžio 29 d. ETT sprendimas sujungtose bylose C-487/01 ir C-7/02, *Gemeente Leusden et Holin Groep v Staatssecretaris van Financiën*

prarasti savo teisę atskaityti sumokėtą pirkimo PVM.¹⁵⁹ Apmokestinamojo asmens, atliekančio minėtus sandorius, teisei į PVM atskaitą neturi daryti įtakos faktas, kad tiekimų grandinėje, kurios dalis yra jo sandoriai, šiam asmeniui nežinant ir negalint žinoti, kitas sandoris, ankstesnis ar vėlesnis, nei jo atliktas, yra susijęs su sukčiavimu PVM srityje.¹⁶⁰

Remdamasis ETT praktika, atitinkamą jurisprudenciją formuoja ir LVAT. LVAT 2010 -2011 m. sprendimuose nustatė¹⁶¹, kad aplinkybė, jog prekes ar paslaugas pirkėjui realiai suteikė ne PVM sąskaitose faktūrose nurodyti subjektai, bet kiti nustatomi ar žinomi subjektai, o už šias prekes ar paslaugas pirkėjas sumokėjo atitinkamą PVM, pati savaime nėra pakankama nesuteikti pirkėjui teisės į PVM atskaitą. Tam dar būtina įrodyti nesąžiningumo aplinkybę, t.y., kad pirkėjas žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas tokias prekes jis dalyvavo į sukčiavimą PVM įtrauktame sandoryje. Kitoje byloje LVAT yra konstatavęs¹⁶², kad mokesčio mokėtojo žinojimas arba turėjimas galimybės žinoti apima ne visą kitos sandorio šalies ūkinę veiklą, o tik tą jos dalį, kurioje dalyvavo į PVM atskaitą pretenduojantis subjektas. Todėl kitos sandorio šalies padaryti mokesčių įstatymų pažeidimai, kurie tiesiogiai nėra susiję su mokesčio mokėtojo vykdoma ūkine operacija, paprastai nelemia mokesčio mokėtojo nesąžiningumo. Vertinant mokesčių mokėtojo sąžiningumą iš jo negali būti reikalaujama imtis neprotingų priemonių sutarties partnerio veiklos teisėtumui nustatyti. Taigi, teisė į atskaitą galima tik tada, jei ūkinės operacijos atliktos realiai, įgytos prekės ar paslaugos yra naudojamos apmokestinamai veiklai, o apmokestinamasis asmuo veikė sąžiningai.

Nepaisant to tenka konstatuoti, kad piktnaudžiavimas PVM bei sukčiavimas yra pakankamai išplitęs reiškinys, kuris turi didelę įtaką valstybių mokestinėms pajamoms, pažeidžia sąžiningo apmokestinimo principą bei trikdo ekonominę veiklą vidaus rinkoje, dėl jo susidaro nepagrįsti prekių srautai ir prekės į rinką tiekiamos už neįprastai žemą kainą. Kaip rodo tyrimai, 12 proc. teorinio PVM yra nesurenkama, o šiame skaičiuje be kitų aspektų (klaidų ar bankroto), svarbus vaidmuo tenka PVM sukčiavimui¹⁶³.

Todėl ES lygiu imamasi aktyvių veiksmų šią situaciją gerinti. 2006 m. Komisijai priėmus komunikatą – Kovos su sukčiavimu strategiją¹⁶⁴, siekta pradėti išsamias ES lygmens diskusijas dėl

¹⁵⁹ 2006 m. gegužės 11 d. ETT sprendimas byloje C-384/04, *Commissioners of Customs & Excise v Federation of Technological Industries*

¹⁶⁰ 2006 m. sausio 12 d. sprendimas sujungtose bylose C-354/03, C-355/03 ir C-484/03 *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd v Commissioners of Customs & Excise*

¹⁶¹ 2009 m. spalio 19 d. LVAT nutartis administracinėje byloje Nr. A438-1097/2009,

2010 m. balandžio 6 d. LVAT sprendimas administracinėje byloje Nr. A556-610/2010

¹⁶² 2004 m. spalio 27 d. LVAT nutartis administracinėje byloje Nr. A1-355/2004

¹⁶³ A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system. Final report. 2011 12 01. TAXUD/2010/DE/328. FWC No. TAXUD/2010/CC/104.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/report_evaluation_vat.pdf [žiūrėta 2012-09 15]

¹⁶⁴ Komisijos komunikatas „Dėl būtinybės kurti suderintą kovos su mokesčiniu sukčiavimu gerinimo strategiją“. 2006 5 31.

COM(2006)254 galutinis,

Komisijos komunikatas „Dėl kai kurių pagrindinių aspektų nustatant ES kovos su sukčiavimu PVM srityje strategiją“. 2007 11 23.

COM(2007)758 galutinis

būtinybės taikyti suderintas kovos su sukčiavimu mokesčiais vidaus rinkoje priemonės. Poreikį nustatyti ES lygmens kovos su sukčiavimu mokesčiais strategiją, pripažino ir Taryba¹⁶⁵ bei Europos Parlamentas¹⁶⁶. To pasekoje, 2008 m. Komisija pateikė pakankamai radikalius pasiūlymus¹⁶⁷, tarpe kurių buvo siūlymas apmokestinti visus ES vidaus tiekimus standartiniu 15 proc. PVM tarifu, pirkėjo valstybei narei paliekant galimybę surinkti papildomą PVM iš pirkėjo, norint pasiekti savo šalyje taikomą PVM tarifo lygį arba grąžinti sumokėto PVM perviršį (taip vadinamas VIVAT modelis). Tačiau Tarybai nepritarus šioms iniciatyvoms, pastangos buvo sutelktos į taip vadinamas „konvencines“ priemones, stiprinančias tradicinius kovos su sukčiavimu metodus,¹⁶⁸ t.y. susisijusias su apmokestinamųjų asmenų registravimo ir išregistravimo standartais, informacijos pateikimu, sąskaitų - faktūrų teikimo taisyklėmis, VN bendradarbiavimo stiprinimu bei mokesčių surinkimo gerinimu. Pažymėtina, kad nemaža dalis šių priemonių yra įgyvendintos priėmus Reglamentą 904/2010/EB dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčių srityje¹⁶⁹. Šiame Reglamente numatytos tarpvalstybinio bendradarbiavimo priemonės, kurių tikslas – užtikrinti veiksmingą informacijos mainais paremtą PVM už tarpvalstybinius sandorius taikymo stebėseną ir kontrolę. Tarpe šių priemonių pažymėtinas EUROFISC – VN greito keitimosi tiksline informacija tinklo - sukūrimas, vienalaikio patikrinimo (t.y. koordinuotos vieno ar kelių tarpusavyje susijusių apmokestinamųjų asmenų mokesstinės padėties kontrolės, kurioje dalyvauja dvi ar daugiau valstybių) galimybė, dalyvavimas kitos VN institucijų atliekamuose administraciniuose tyrimuose (bet kokia kontrolės, patikrinimų ar kitų veiksmų forma, kurių turi teisę imtis atitinkamos institucijos PVM teisės aktų taikymo užtikrinimo tikslais) ir kt.

Be šių priemonių Komisija imasi ir kitų iniciatyvų kovos su sukčiavimu srityje. Viena iš jų – greito reagavimo į netikėtus sukčiavimo atvejus mechanizmo sukūrimas, numatytas Komisijos 2011 m. komunikate dėl PVM ateities¹⁷⁰. Pažymėtina, kad šiuo metu remiantis Direktyvos 395 str. valstybė narė turi galimybę imtis ES PVM teisės aktuose nenumatytų kovos su sukčiavimu PVM priemonių, tačiau tik įgyvendinusi pakankamai sudėtingą procedūrą - turi prašyti Komisijos leidimo, Komisija turi parengti atitinkamą pasiūlymą ir pateikti jį Tarybai vieningai priimti, kad priemonės galėtų būti įgyvendinamos. Ši procedūra gali būti pakankamai lėta bei neužtikrinti tikslo, kuriam jos taikytinos, pasiekimo. Todėl 2012 m. rugpjūčio mėnesį Komisija pateikė pasiūlymą dėl Direktyvos papildymo¹⁷¹,

¹⁶⁵ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos išvados, 15502/06 (Presse 332),

2007 m. birželio 5 d. Tarybos išvados, 10319/07 (Presse 126).

¹⁶⁶ 2011 m. spalio 13 d. Europos Parlamento rezoliucija dėl PVM ateities (2011/2082(INI))

¹⁶⁷ Komisijos komunikatas „Dėl PVM sistemos keitimo priemonių siekiant kovoti su sukčiavimu“. 2008 2 22. KOM(2008) 109 galutinis

¹⁶⁸ Komisijos komunikatas. „Dėl suderintos Europos Sąjungos strategijos, kuria siekiama geriau kovoti su sukčiavimu PVM“. 2008 12 1. KOM(2008) 807 galutinis

¹⁶⁹ 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentas (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje, OL L 268, 2010 10 12, p. 1–18

¹⁷⁰ Komisijos komunikatas „Dėl PVM ateities. Paprastesnės, patikimesnės bei veiksmingesnės PVM sistemos kūrimas ir pritaikymas prie bendrosios“. 2011 12 06. KOM(2011) 851 galutinis

¹⁷¹ Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards a quick reaction mechanism against VAT fraud.

skirto greito reagavimo mechanizmo sukūrimui. Įtvirtinus greitojo reagavimo mechanizmą, taikant daug spartesnę procedūrą valstybėms narėms laikinas leidimas taikyti nukrypstančią priemonę būtų suteiktas per mėnesį. Šis leidimas galėtų būti taikytas iki vieno metų. Taip atitinkama valstybė narė kovos su sukčiavimu priemonių galėtų imtis beveik iš karto, nelaukdama, kol bus nustatytos ilgalaikės priemonės (ir prireikus pradėta taikyti standartinė leidimo nukrypti procedūra). Pagal greitojo reagavimo mechanizmą susidūrus su stambaus masto sukčiavimo pridėtinės vertės mokesčiu atveju, valstybė galėtų įgyvendinti tam tikras neatidėliotinas priemones, kurios šiuo metu pagal PVM teisės aktus nenumatytos, pavyzdžiui taikyti atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą, pagal kurį prievolė sumokėti PVM tenka prekių ar paslaugų gavėjui. Dėl to atsirastų galimybės daug veiksmingiau kovoti su tokiais sudėtingomis sukčiavimo schemomis, kaip karuselinis sukčiavimas, ir sumažinti finansinius nuostolius, kurie antraip būtų nepataisomi.¹⁷²

Apibendrinant, pasakytina, kad piktnaudžiavimas PVM bei sukčiavimas pažeidžia sąžiningo apmokestinimo principą, turi didelę įtaką VN mokesčiniams pajamoms (12 proc. teorinio PVM yra nesurenkama) bei trikdo ekonominę veiklą vidaus rinkoje.

Kova su galimu mokesčių slėpimu, vengimu ir piktnaudžiavimu yra vienas iš Direktyva pripažįstamų ir skatinamų tikslas, o asmenys sukčiaudami arba piktnaudžiaudami negali remtis ES teisės normomis, tame tarpe ir teise į PVM atskaitą. Tačiau siekiant apsaugoti sąžiningus pirkėjus, įtvirtintas taip vadinamas „žinojimo testas“ (*knowledge test*), remiantis kuriuo apmokestinamasis asmuo negali pasinaudoti teise į PVM atskaitą, jei, atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad jis žinojo ar galėjo žinoti, kad dalyvauja sandoryje, susijusiame su PVM sukčiavimu.

Palaikytinos ES institucijų iniciatyvos imantis aktyvių kovos su sukčiavimu priemonių, tokių kaip EUROFISC - VN greito keitimosi tikslinė informacija tinklas, vienalaikiai patikrinimai (koordinuota vieno ar kelių tarpusavyje susijusių apmokestinamųjų asmenų mokesčinės padėties kontrolė, kurioje dalyvauja dvi ar daugiau valstybių), dalyvavimas kitos VN institucijų atliekamuose administraciniuose tyrimuose ir kt. pagalba. Tačiau atsižvelgiant į problemos mastą, būtinos ir tolesnės pastangos įtvirtinant naujas priemones, tokias kaip, pavyzdžiui, greito reagavimo į netikėtus sukčiavimo atvejus mechanizmas.

[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/legislation_proposed/com\(2012\)428_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/legislation_proposed/com(2012)428_en.pdf) [žiūrėta 2012-10-15]

¹⁷² PVM. Komisija siūlo naują greito reagavimo į sukčiavimo atvejus priemonę. http://ec.europa.eu/commission_2010-2014/semeta/headlines/news/2012/07/20120731_lt.htm [žiūrėta 2012-10-30]

IŠVADOS IR TOBULINIMO KRYPTYS

1. PVM – tai bendrasis, netiesioginis, daugiapakopis vartojimo mokestis, kurio išplitimą daugelyje valstybių nulėmė jo esminės savybės – plati apmokestinamoji bazė, sąlygojanti svarią nacionalinio biudžeto pajamų dalį, t.y. net penktadalį, sunkumai išvengti apmokestinimo, efektyvumas ir neutralumas. PVM suderinimo ES lygmenyje priežastis – siekis užtikrinti vidaus rinkos sukūrimą ir pašalinti konkurencijos iškraipymą.

2. ES teisės normos, reglamentuojančios pagrindinius ES PVM elementus – PVM apmokestinamuosius sandorius ir apmokestinamuosius asmenis, įtvirtina pakankamai plačią valstybių narių diskreciją laikyti tam tikrus sandorius ir tam tikrus asmenis apmokestinamaisiais arba ne, dėl to laikytinos pakankamai komplikuotomis ir stokojančiomis didesnio suderinamumo. Skirtingas dviejų pagrindinių PVM elementų reglamentavimas atskirose valstybėse narėse sukuria skirtingas verslo sąlygas, įtakojančias įmonių veiklos sudėtingumą, papildomą administracinę naštą, teisinį netikrumą, konkurencijos iškraipymus ir kliūtis efektyviam vidaus rinkos funkcionavimui, kuomet komercinis verslo subjektų elgesys yra įtakojamas ne ekonominių priežasčių, o mokesčių faktorių.

3. PVM apmokestinimo vietos nustatymas yra labai svarbus ES PVM sistemos, kurioje didelė dalis sandorių yra ES vidaus sandoriai, elementas, kadangi nuo to priklauso, kokios konkrečios nacionalinės taisyklės, įskaitant ir išimtis bei PVM tarifus, bus taikomos bei kokios valstybės biudžetas pasipildys atitinkamomis PVM mokesčių sumomis. Šiuo metu galiojančiuose ES norminiuose teisės aktuose įtvirtinti pagrindiniai *kilmės vietos* ir *paskirties vietos* principai, kurių taikymas priklauso nuo daugelio faktorių: sandorio pobūdžio, prekių ir paslaugų prigimties, prekių judėjimo grandinės, nuo sandorio šalių statuso bei jų įsisteigimo vietos. Atsižvelgiant į tai bei į visą eilę išimčių, PVM apmokestinimo vietos nustatymo taisyklės laikytinos pakankamai sudėtingomis ir komplikuotomis bei nepakankamai prisidedančiomis prie sklandaus ES vidaus rinkos veikimo.

4. ES PVM tarifų struktūrą ir neapmokestinimo PVM atvejus (išimtis) reglamentuojančios ES teisės normos yra pakankamai detalios, tačiau iš kitos pusės ir pakankamai komplikotos, kadangi suteikia galimybes ne tik valstybės narėms, bet ir atskiriems apmokestinamiesiems asmenims taikyti įvairias alternatyvas ir išimtis, ko pasėkoje net 1/3 ES vartojimo taikomos įvairios atleidimo nuo PVM nuostatos ar lengvatiniai tarifai. Tokiu būdu atskirose valstybėse narėse sukuriamos skirtingos ir pakankamai sudėtingos PVM taisyklės, turinčios neigiamus ekonominius bei finansinius padarinius - remiantis tyrimais, sumažinus VN PVM tarifų struktūros nevienodumą 50 %, ES vidaus prekyba galėtų padidėti 9,8 %, realusis BVP –1,1 %, o panaikinus sumažintus tarifus, standartinį tarifą teoriškai būtų galima sumažinti 1,9–7,5 procentiniais punktais. ES teisės normos, įtvirtinančios tik

ribines standartinių ir lengvatinių PVM tarifų reikšmes, sąlygoja plačią PVM tarifų atskirose VN amplitudę bei kelia abejonių dėl PVM neutralumo principo ES mastu įgyvendinimo užtikrinimo.

5. Teisė į PVM atskaitą yra esminis bendros ES PVM sistemos principas, absoliuti apmokestinamojo asmens teisė, kuri gali būti ribojama tik Direktyvoje griežtai nustatytais atvejais. ES teisės normos, reglamentuojančios PVM atskaitos apribojimus, PVM perviršio grąžinimus ir proporcinę atskaitą, įtvirtinta valstybių narių laisvę pasirinkti įgyvendinimo alternatyvas, tokiu būdu stokoja didesnio vieningumo bei sąlygoja negatyvų poveikį efektyviam ES vidaus rinkos funkcionavimui.

6. Kova su galimu mokesčių slėpimu, vengimu ir piktnaudžiavimu yra vienas iš Direktyva pripažįstamų ir skatinamų tikslų, o asmenys sukčiaudami arba piktnaudžiaudami negali remtis ES teisės normomis. Piktnaudžiavimas PVM bei sukčiavimas pažeidžia sąžiningo apmokestinimo principą, trikdo ekonominę veiklą vidaus rinkoje bei turi didelę įtaką VN mokestinėms pajamoms (12 proc. teorinio PVM yra nesurenkama). ES teisės normos įtvirtina nemažai kovos su sukčiavimu priemonių, tokių kaip EUROFISC, vienalaikiai patikrinimai, dalyvavimas kitos VN institucijų atliekamuose administraciniuose tyrimuose ir kt., tačiau atsižvelgiant į problemos mastą, skatintinas ir tolesnis naujų priemonių, tokių kaip greito reagavimo į netikėtus sukčiavimo atvejus mechanizmo, ir kitų kūrimas.

Atsižvelgiant į išdėstytas išvadas, galima teigti, kad darbo pradžioje iškelta *hipotezė pasitvirtino* – ES PVM reglamentavimas ES norminiuose teisės aktuose yra sudėtingas, komplikotas bei stokojantis didesnio suderinamumo. Tai sąlygoja skirtingas PVM taisykles valstybėse narėse, papildomą administracinę naštą verslo subjektams, teisinį netikrumą, neutralumo stoką bei tuo būdu nepakankamai prisideda prie sklandaus ES vidaus rinkos funkcionavimo.

Tobulinimo kryptys:

Atsižvelgiant į pateiktas išvadas, neabejotinai egzistuoja poreikis peržiūrėti dabar galiojančius ES norminius teisės aktus PVM sistemos supaprastinimo, veiksmingumo, neutralumo, patikimumo ir vieningumo linkme:

1. Ekonominės veiklos ir naujų verslo modelių vystymosi tendencijos skatina peržiūrėti tam tikras dabar galiojančias taisykles, reglamentuojančias *apmokestinamųjų asmenų* kategoriją. Siekiant teisinio tikrumo ir aiškumo bei fiskalinio neutralumo principo įgyvendinimo, autorė pasisako už:

1) tokių verslo subjektų, kaip valdymo įmonės, statuso detalesnį reglamentavimą, nustatant aiškius kriterijus, kuriais remiantis jie būtų laikomi apmokestinamaisiais asmenimis. Vienu iš tokių kriterijų galėtų būti reikšmingas valdymo įmonės turimų akcijų kiekis valdomose įmonėse, suteikiantis galimybę daryti reikšmingą įtaką tų įmonių valdymui, o tuo pačiu ir jų vykdomai ekonominei veiklai.

2) valdžios institucijų statuso apmokestinimo PVM prasme peržiūrėjimą. Skeptiškai vertinant „valstybinių“ funkcijų harmonizavimo ES lygmenyje galimybes, svarstyti visos valdžios institucijų veiklos, vykdomos konkurencijoje su privačiu sektoriumi priskyrimas ekonominei veiklai Direktyvos 9 str. kontekste.

2. Atsižvelgiant į esminius kilmės principo taikymo trūkumus, kuomet juo grįsta sistema pareikalautų aukšto lygmens PVM tarifų ir išimčių harmonizavimo, o kiekvienos valstybės biudžeto pajamos iš vartojimo tiesiogiai priklausytų nuo kitos valstybės taisyklių bei mokesčių administravimo ir kontrolės sistemos funkcionavimo efektyvumo, autorė pasisako už ***paskirties vietos principu*** B2B sandoriams grindžiamos ES PVM sistemos kūrimą. Tokia sistema, tikėtina, užtikrintų paprastesnę ir verslui draugiškesnę PVM sistemą, kurioje PVM pajamos būtų kaupiamos vartojimo šalies biudžete, būtų mažinama administracinė našta verslui, sukčiavimo rizika, o skirtumai tarp prekių tiekimo ir paslaugų teikimo bei vidaus ir ES mastu vykdomų sandorių būtų minimizuoti. Vienas iš svarbiausių tokios sistemos elementų - vieno langelio principo (*one stop shop*) įvedimas, kurio dėka pardavėjas deklaruotų ir sumokėtų PVM, apskaičiuotą pagal pirkėjo valstybės tarifus, per savo valstybės OSS tiesiogiai pirkėjo valstybei.

3. Atsižvelgiant į tai, kad visiškas PVM tarifų harmonizavimas pašalintų konkurenciją tarp VN ir eliminuotų ekonominę naudą ilgalaikėje perspektyvoje bei tokiu būdu valstybių fiskalinės politikos formavimo galios būtų perkeltos į ES kompetencijos lygmenį, kam VN, remiantis SESV 113 str. numatyta vieningo balsavimo mokesčių klausimais taisykle, tikėtina, nepritartų, palaikytinas Komisijos siūlomas nuosaikaus tobulinimo kelias, kuriuo einant palaipsniui būtų peržiūrima PVM tarifų struktūra, panaikinant vidaus rinkos veikimui kliudančius lengvatinius PVM tarifus. Autorė pasisako už subalansuotos ES PVM sistemos sukūrimą, kurioje taisyklių paprastumas, efektyvumas ir vieningumas būtų paremti tam tikra VN fiskalinės politikos laive. Tokios sistemos sukūrimą užtikrintų santykinai suderinti standartiniai ***PVM tarifai*** (numatant žemutinę ir viršutinę ribas, atotrūkis tarp kurių būtų santykinai nedidelis) bei vieningas, įmanomai sumažintas lengvatinių tarifų sąrašas, eliminuojant visas šiuo metu galiojančias nepagrįstas ***išimtis*** ir specialiąsias nuostatas atskirų valstybių atžvilgiu.

4. Autorė pasisako už ES PVM ***atskaitos sistemas*** peržiūrėjimą paprastinimo ir didesnio suderinamumo linkme. Esminis žingsnis šia prasme būtų atsisakymas daugelio išimtinių nuostatų ir, visų pirma, taikomų atskaitos apimčiai, nustatant ES lygiu prekes ir paslaugas, kurioms VN galėtų taikyti atskaitos apribojimus.

Siekiant neutralumo principo įgyvendinimo autorė pasisako už ***pinigų atskaita*** grindžiamą PVM sistemą, kurioje prievolė apskaičiuoti pardavimo PVM ir teisė į pirkimo PVM atskaitą atsirastų tuo momentu, kai būtų atsiskaitoma už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą. Šiuo metu galiojanti alternatyvi taisyklė (VN gali pasirinkti ją taikyti tam tikrų sandorių ar tam tikrų apmokestinamųjų asmenų

atžvilgiu) gali sukurti diskriminacines sąlygas kitų tiekėjų atžvilgiu, kadangi pinigų atskaita paremtų sandorių pirkėjai netektų teisės į atskaitą nedelsiant, įvykus prekių tiekimui ar paslaugų teikimui. Bendros pinigų atskaita grindžiamos sistemos sukūrimas, prisidėtų prie kovos su sukčiavimu bei sumažintų biudžeto praradimus dėl galimo tiekėjų nemokumo.

5. Kaip viena iš priemonių, kurios dėka būtų galima pasiekti ES PVM sistemos didesnio suderinamumo, aiškumo bei teisinio tikrumo, galėtų būti ES PVM teisės normų įtvirtinimas ne direktyvose, kurių įgyvendinimui valstybės narės gali pasirinkti skirtingas formas ir būdus, kaip yra dabar, bet *reglamentuose*, panašiai kaip ir muitų atveju. Šių tikslų pasiekimą užtikrintų reglamentų privalomo, tiesioginio ir visuotinio taikymo prigimtis.

LITERATŪRA

I. Specialioji literatūra:

1. E.Buškevičiūtė. Viešieji finansai: vadovėlis. – Kaunas: Technologija, 2006. – 405 p.– ISBN 9955-25-016-X
2. Buškevičiūtė E., Pukelienė V. Valstybės mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 1998, - 221 p.
3. Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. – Kaunas: Technologija, 2004, - 196 p. – ISBN 9955-09-624-1
4. L.Šapalienė. LR mokesčių sistema: teoriniai ir praktiniai pagrindai. Vilnius: RDI grupė, 2010, - 166 p. –ISBN 978-609-8042-02-3
5. ES teisės seminarai. Teisinės informacijos centras: Vilnius, 2005, -905 p. -IBSN 9955-557-44-3
6. J.Szolno-Koguc. EC standards in the scope of Value Added Tax. Viešoji politika ir administravimas. 2006.Nr.15
7. J.M.Terra, Peter J.Wattel. European Tax Law. Fifth Edition.Kluwer Law International, 2008, -424 p. -ISBN 9789041127419
8. G.Morse, D.Williams. Davies: Principles of tax law. London: Sweet and Maxwell. 2004.- 454 p. - IBSN 0-421-858-303
9. Subjahnit Basu, Global perspectives on E-commerce taxation law Aldershot : Ashgate, 2007 , - 333 p. –ISBN 978-0-7546-4731-7
10. Schenk A., Oldman O. Value Added Tax A Comparative Approach . Cambridge Tax LAW Series, 1st edition, Cambridge UniversityPress, 2007, - 560 p. - ISBN 978-0-521-61656-0
11. Налоги и налогообложение.Unity: Moskva, 2010, -262 p. -IBSN 978-5-238-01717-4

II. Norminiai ES teisės aktai:

12. 1957 m. kovo 25 d. Europos Bendrijos steigimo sutartis. Žin., 2004, Nr. 2-2.
13. 2007 m. gruodžio 13 d. Lisabonos sutartis, iš dalies keičianti Europos Sąjungos sutartį ir Europos Bendrijos steigimo sutartį, OL C 306, 2007 12 17
14. 1967 m. balandžio 11 d. Pirmoji Tarybos Direktyva 67/227/EEB, dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, derinimo, OL 71, 1967 4 14, p. 1301 - 1303
15. 1967 m. balandžio 11 d. Antroji Tarybos Direktyva 67/228/EEC, (*Second Council Directive 67/228/EEC, 11 of April 1967 on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes - Structure and procedures for application of the common system of value added tax*), OJ 71, 1967 4 14, p. 1303 – 1312.
16. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos Direktyva 77/388/EEC, dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo - Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo

- pagrindas, OL L 145, 1977 6 13, p. 1 – 40. Specialusis leidimas lietuvių kalba: skyrius 09 tomas 01 p. 23 - 62
17. 1985 m. liepos 25 d. Tarybos Reglamentas (EEB) Nr. 2137/85 dėl Europos ekonominių interesų grupių (EEIG), OL L 199, 1985 7 31, p. 1—9 Specialusis leidimas lietuvių kalba: skyrius 17 tomas 01 p. 83 - 91
 18. 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, papildanti bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičianti Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas, OL L 376, 1991 12 31, p. 1—19 Specialusis leidimas lietuvių kalba: skyrius 09 tomas 01 p. 160 - 178
 19. 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyva 92/111/EEB, iš dalies keičianti Direktyvą 77/388/EEB ir nustatanti supaprastinimo priemones, susijusias su pridėtinės vertės mokesčiu, OL L 384, 1992 12 30, p. 47—57 Specialusis leidimas lietuvių kalba: skyrius 09 tomas 01 p. 224 - 234
 20. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB, dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, OL L 347, 2006 12 11, p. 1 – 118.
 21. 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB iš dalies keičianti Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta, OL L 44, 2008 2 20, p. 11—22
 22. 2009 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2009/162/ES, iš dalies keičianti Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įvairias nuostatas, OL L 10, 2010 1 15, p. 14—18
 23. Tarybos 2011 m. kovo 15 d įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės, OL L 77, 2011 3 23, p. 1—22
 24. 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentas (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje, OL L 268, 2010 10 12, p. 1—18

III. Kiti ES teisės aktai ir dokumentai:

25. Komisijos žalioji knyga „PVM ateitis .Paprastesnės, stabilesnės ir veiksmingesnės PVM sistemos kūrimas“. 2010 12 1. KOM(2010) 695 galutinis
26. *Commission Staff Working Document Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system.* 2010 12 1. SEC(2010) 1455
27. Komisijos komunikatas „Dėl PVM ateities. Paprastesnės, patikimesnės bei veiksmingesnės PVM sistemos kūrimas ir pritaikymas prie bendrosios“. 2011 12 06. KOM(2011) 851 galutinis
28. *Council conclusions (Economic and Financial Affairs) of 9 October 1989.* <http://aei.pitt.edu/3220/1/3220.pdf> [žiūrėta 2012-11-30]

29. *Communication from the Commission to the Council and the European Parliament. A strategy to improve the operation of the VAT System within the Context of the Internal Market.* 07.06.2000 COM(2000)348 final.
<http://eur-ex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2000:0348:FIN:EN:PDF> [žiūrėta 2012-11-30]
30. *Summary Report of the Outcome of the Public Consultation on the Green Paper on the Future of VAT,* 2 12 2011, taxud.c.l.(2011) 1417007.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_public_sector.pdf. [žiūrėta 2012-10-30]
31. Tarybos išvados. 2012 05 15. http://europa.eu/rapid/press-release_PRES-12-198_it.htm [žiūrėta 2012-11-30]
32. Europos Parlamento rezoliucija dėl PVM ateities. 2011 10 13. 2011/2082(INI)
33. Komisijos komunikatas „Dėl PVM sistemos keitimo priemonių siekiant kovoti su sukčiavimu“. 2008 2 22. KOM(2008) 109 galutinis
34. Komisijos komunikatas „Dėl būtinybės kurti suderintą kovos su mokestiniu sukčiavimu gerinimo strategiją“. 2006 5 31. COM(2006)254 galutinis.
35. Komisijos komunikatas „Dėl kai kurių pagrindinių aspektų nustatant ES kovos su sukčiavimu PVM srityje strategiją“. 2007 11 23. COM(2007)758 galutinis
36. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos išvados, 15502/06 (Presse 332) .
37. 2007 m. birželio 5 d. Tarybos išvados, 10319/07 (Presse 126).
38. Komisijos komunikatas. „Dėl suderintos Europos Sąjungos strategijos, kuria siekiama geriau kovoti su sukčiavimu PVM“. 2008 12 1. KOM(2008) 807 galutinis
39. Komisijos komunikatas „Bendrosios rinkos aktas. Dvylika svertų augimui skatinti ir pasitikėjimui stiprinti „Bendros pastangos skatinti naująjį augimą“. 2011 4 13. KOM(2011) 206 galutinis
40. Komisijos komunikatas „Administracinės naštos mažinimo ES veiksmų programa. Mažinimo sektoriuose planai ir 2009 m. veiksmai“. 2009 10 22. KOM(2009) 544 galutinis

IV. LR norminiai teisės aktai:

41. LR pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Žin., 2002, Nr. 35-1271).
42. LR Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 5(1), 14, 19, 31, 32, 36, 43, 47, 49, 53, 57, 64, 66, 71, 71(1), 78, 79, 80, 83, 92 straipsnių pakeitimo ir papildymo, 2 priedo papildymo, 82 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir Įstatymo papildymo 63(1), 78(1), 89(1) straipsniais įstatymas (Žin., 2011, Nr. 161-7616)
43. LR finansų ministro 2002-11-12 įsakymas Nr.356 „Dėl atvejų, kai vietos mokesčio administratorius turi teisę nurodyti pridėtinės vertės mokesčio mokėtojui, kokį paskirstymo

kriterijų naudoti apskaičiuojant atskaitomą PVM sumą, ir šių nuostatų taikymo tvarkos patvirtinimo“ (Žin., 2002 Nr. 110-4880)

44. LR Vyriausybės 2002-06-12 nutarimas Nr. 871 Dėl rinkos kainos, pagal kurią mokesčių administratorius apskaičiuoja prekių ar paslaugų apmokestinamąją vertę savo sprendimu, nustatymo metodus ir jų taikymo taisyklių patvirtinimo (Žin., 2007, Nr. 7-284)

V. ETT sprendimai:

45. 1987 m. kovo 26 d. ETT sprendimas byloje 235/85, *Commission of the European Communities v Kingdom of the Netherlands*
46. 1988 m. liepos 5 d. ETT sprendimas byloje 289/86, *Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat v Inspecteur der Omzetbelasting*
47. 1988 m. liepos 14 d. ETT sprendimas byloje C-123/87, *Léa Jorion, née Jeunehomme and Société anonyme d'étude et de gestion immobilière (EGI) v Belgian State*
48. 1988 m. lapkričio 23 d. ETT sprendimas byloje 230/87, *Naturally Yours Cosmetics Ltd v Commissioners of Customs and Excise*
49. 1989 m. birželio 27 d. ETT sprendimas byloje 50/88, *Heinz Kühne v Finanzamt München III*
1990 m. gruodžio 6 d. ETT sprendimas byloje C-343/89, *Witzemann v Hauptzollamt München-Mitte*
50. 1989 m. spalio 17 d. ETT sprendimas sujungtose bylose 231/87, *Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda (Piacenza) v Comune di CarpanetoPiacentino (Piacenza)*, ir 129/88, *Comune di Rivergaro and 23 other local authorities v Ufficio provinciale imposta sul valore aggiunto di Piacenza*
51. 1990 m. kovo 27 s. ETT sprendimas byloje C-126/88, *Boots Company pic v Commissioners of Customs and Excise*
52. 1993 m. gegužės 25 d. ETT sprendimas byloje C-18/92, *Chaussures Bally SA v Belgian State*
53. 1993 m. gegužės 25 d. ETT sprendimas byloje C-193/91, *Finanzamt MunchenIII v Mosche*
54. 1993 m. rugpjūčio 2 d. ETT sprendimas byloje C-111/92, *Wilfried Lange v Finanzamt Fürstenfeldbruck*
55. 1994 m. kovo 3 d. ETT sprendimas byloje C-16/93 *Tolsma v Inspekteur der Omzetbelasting*
56. 1994 m. birželio 2 d. ETT sprendimas byloje C-33/93, *Empire Stores Ltd v Commissioners of Customs and Excise*
57. 1995 m. balandžio 6 d. ETT sprendimas byloje C-4/94, *BLP Group plc v Commissioners of Customs and Excise*
58. 1995 spalio 4 d. ETT sprendimas byloje C-291/92, *Finanzamt Uelzen v Dieter Ambrecht*
59. 1996 m. rugsėjo 26 d. ETT sprendimas byloje C-230/94, *Renate Enkler v Finanzamt Homburg*

60. 1999 m. rugsėjo 7 d. ETT sprendimas byloje C-216/97, *Jennifer Gregg and Mervyn Gregg v Commissioners of Customs and Excise*.
61. 2000 m. sausio 27 d. ETT sprendimas byloje C-23/98, *Staatssecretaris van Financiën v Heerma*
62. 2000 m. lapkričio 14 d. ETT sprendimas byloje C-142/99, *Floridienne SA, Berginvest SA v Belgian State*
63. 2000 m. gruodžio 14 ETT sprendimas byloje C-446/98, *Fazenda Pública v Câmara Municipal do Porto*
64. 2001 m. kovo 8 d. ETT sprendimas byloje C-415/98, *Laszlo Bakcsi v Finanzamt Fürstentfeldbruck*
65. 2001 m. spalio 4 d. ETT sprendimas byloje C-326/99, *Stichting 'Goed Wonen' v Staatssecretaris van Financiën*
66. 2001 m. spalio 25 d. ETT sprendimas byloje C-78/00, *Commission of the European Communities v Italian Republic*
67. 2003 m. vasario 6 d. ETT sprendimas byloje C-185/01, *Auto lease Holland BV v Bundesamt für Finanzen*
68. 2003 m. birželio 26 d. ETT sprendimas byloje C-442/01, *Kaphag Renditefonds v Finanzamt Charlottenburg*
69. 2004 m. balandžio 29 d. ETT sprendimas sujungtose bylose C-487/01 ir C-7/02, *Gemeente Leusden et Holin Groep v Staatssecretaris van Financiën*
70. 2004 m. spalio 24 d. ETT sprendimas byloje C-8/03, *Banque Bruxelles Lambert SA (BBL) v Belgian state*
71. 2005 m. sausio 20 d. ETT sprendimas byloje C-412/03, *Hotel Scandic Gåsabäck AB v Riksskatteverket*
72. 2005 m. kovo 3 d. ETT sprendimas byloje C -32/03 *I/S Fini H v Skatteministeriet*
73. 2005 m. gegužės 26 d. ETT sprendimas byloje C-465/03, *Kretztechnik AG v Finanzamt Linz*
74. 2005 m. gegužės 26 d. ETT sprendimas byloje C-498/03, *Kingscrest Associates, Montecello v Commissioners of Customs & Excise*
75. 2006 m. sausio 12 d. sprendimas sujungtose bylose C-354/03, C-355/03 ir C-484/03 *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd v Commissioners of Customs & Excise*
76. 2006 m. vasario 21 d. ETT sprendimas byloje C-255/02, *Halifax, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise*
77. 2006 m. balandžio 6 d. ETT sprendimas C-245/04 *EMAG Handel Eder OHG v Finanzlandesdirektion für Kärnten*
78. 2006 m. gegužės 11 d. ETT sprendimas byloje C-384/04, *Commissioners of Customs & Excise v Federation of Technological Industries*

79. 2006 m. birželio 1 d. ETT sprendimas byloje C-98/05, *De Danske Bilimportører v Skatteministeriet*
80. 2006 m. birželio 8 d. ETT sprendimas byloje C-430/04, *Finanzamt Eisleben v Feueibestattungsverein Halle*
81. 2006 m. liepos 6 d. ETT sprendimas sujungtose bylose C-439/04 ir C-440/04, *Axel Kittel v Belgijos valstybę, Belgijos valstybė v Recolta Recycling SPRL*
82. 2007 m. liepos 18 d. ETT sprendimas byloje C-277/05, *Societe thermale d'Eugenie- Les-Bains v Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*
83. 2007 spalio 18 d. ETT sprendimas byloje C-355/06, *J.A. van der Steen v Inspector van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht*
84. 2007 m. gruodžio 6 d. ETT sprendimas byloje C-401/06 *Europos Komisija v Vokietiją*
85. 2007 m. gruodžio 17 d. ETT sprendimas byloje C-368/06 *Cedilac v Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*
86. 2008 m. balandžio 10 d. sprendimas byloje C-309/06, *Marks & Spencer plc v Commissioners of Customs & Excise.*
87. 2008 m. liepos 10 d. ETT sprendimas byloje C-25/07, *Sosnowska v Dyrektor Izby Skarbowej we Wroclawiu Ośrodek Zamiejscowy w Walbrzychu*
88. 2010 m. rugsėjo 30 d. ETTT sprendimas byloje C-392/09, *Uszodaépítő kft v APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály*
89. 2010 m. spalio 21 d. ETT sprendimas byloje C-385/09, *Nidera Handelscompagnie BV prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie LR finansų ministerijos*
90. 2010 m. gruodžio 22 d. ETT sprendimas byloje C-103/09 *The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v Weald Leasing Ltd*
91. 2011 m. gegužės 12 d. ETT sprendimas byloje C-107/10, *Enel Maritsa Iztok 3 AD v Direktor „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ NAP*
92. 2011 m. birželio 9 d. ETT sprendimas byloje C-285/10, *Campsa Estaciones de Servicio SA v Administración del Estado*
93. 2012 m. balandžio 26 d. ETT sprendimas sujungtose bylose C-621/10 ir C-129/11 *Balkan and Sea Properties ADSITS ir Provadinvest OOD v Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*
94. 2012 m. liepos 19 d. ETT sprendimas byloje C-44/11, *Finanzamt Frankfurt am Main V-Höchst v Deutsche Bank AG*

VI. LVAT sprendimai:

95. 2004 m. spalio 27 d. LVAT nutartis administracinėje byloje Nr. A¹-355/2004

96. 2009 m. lapkričio 30 d. LVAT sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-1356/2009
97. 2009 m. spalio 19 d. LVAT nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1097/2009
98. 2010 m. balandžio 6 d. LVAT sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-610/2010
99. 2010 m. spalio 18 d. LVAT nutartis administracinėje byloje Nr. A438-1145/2010
100. 2011 m. kovo 10 d. LVAT nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-2464/2011
101. 2012 m. balandžio 16 d. LVAT nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1367/2012

VII. Kiti internetiniai šaltiniai:

102. Ann F. Friedlaender. Indirect Taxes and Relative Prices.
<http://www.jstor.org/discover/10.2307/1879676?uid=3738480&uid=2&uid=4&sid=21101301235517> [žiūrėta 2012-10-10]
103. Copenhagen Economics. *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union*. 2007 06 21.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/study_reduced_vat.pdf [žiūrėta 2012-10-30]
104. Copenhagen Economics. *VAT in the Public Sector and Exemptions in the Public Interest. Final Report for Taxud /2009/DE/316*. 2011 03 01
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_public_sector.pdf [žiūrėta 2012-09-30]
105. European Commission. *Financial programming and budget*.
http://ec.europa.eu/budget/explained/budg_system/financing/fin_en.cfm [2012-06-19]
106. Institute for Fiscal Studies. *A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system. Final report*. 2011 12 01. TAXUD/2010/DE/328. FWC No. TAXUD/2010/CC/104.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/report_evaluation_vat.pdf [žiūrėta 2012-09 15]
107. Rusijos Federacijos mokesčių kodeksas.
<http://www.russian-tax-code.com/PartII/Section8/Chapter21.html> [žiūrėta 2012-10-30]
108. LR PVM įstatymo komentaras. <http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?id=1000063971> [žiūrėta 2012-10-30]
109. *Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards the treatment of vouchers*
[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/legislation_proposed/com\(2012\)206_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/legislation_proposed/com(2012)206_en.pdf) [žiūrėta 2012-10-15]
110. *Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards a quick reaction mechanism against VAT fraud*.

- [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/legislation_proposed/com\(2012\)428_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/legislation_proposed/com(2012)428_en.pdf) [žiūrėta 2012-10-15]
111. Lietuvos narystės ES informacinė sistema. LR pozicija. 2010-12-14 Ind.767.
<http://linesis.lrvk.lt/linesis/> [žiūrėta 2012-10-15]
112. Saffery Champness. VAT briefing. 2010 December.
http://www.saffery.com/index.php?go=search&search_text=VAT [žiūrėta 2012-10-29]
113. PVM. Komisija siūlo naują greito reagavimo į sukčiavimo atvejus priemonę.
http://ec.europa.eu/commission_20102014/semeta/headlines/news/2012/07/20120731_lt.htm
[žiūrėta 2012-10-30]
114. Europos Parlamentas. Pridėtinės vertės mokestis.
http://circa.europa.eu/irc/opoce/fact_sheets/info/data/policies/tax/article_7322_lt.htm [žiūrėta 2012-06-29]
115. VAT Rates Applied in the Member States of the European Union
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf [žiūrėta 2012-11-30]

Peciukonienė I. ES norminių teisės aktų, reglamentuojančių pridėtinės vertės mokestį, teisinė analizė/ Finansų teisės magistro baigiamasis darbas. Vadovas prof. dr. A.Miškinis. –Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2012. – 83 p.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuota pridėtinės vertės mokesčio, reglamentuojamo norminiuose ES teisės aktuose, pagrindiniai elementai, iškeltos šio mokesčio reglamentavimo problemos bei pateiktos išvados ir tobulinimo kryptys. Pirmajame skyriuje nagrinėjamos PVM reglamentavimo ES norminiuose teisės aktuose prielaidos: jame aptariama PVM esmė ir svarba, atsiradimo ES teisėje priežastys, taip pat teisės šaltinių, kuriuose įtrauktos PVM reglamentuojančios nuostatos, sistema bei PVM reglamentavimo ES norminiuose teisės aktuose istorinė raida. Antrajame skyriuje analizuojami atskirų PVM elementų, tokių kaip PVM objektas, apmokestinamieji asmenys, PVM apmokestinimo vieta, apmokestinimo vertė ir tarifai, ypatumai ir problematika. Trečiajame skyriuje aptariama PVM atskaita, kaip esminis PVM sistemos principas bei piktnaudžiavimo PVM ir sukčiavimo problemos.

Pagrindiniai žodžiai: pridėtinės vertės mokestis, apmokestinamasis asmuo, apmokestinamasis sandoris, teisė į atskaitą.

Peciukonienė I. Legal analysis of European Union normative legal acts, regulating value added tax/ Master's Theses in Financial Law. Supervisor prof. dr. A. Miškinis. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2012. – 83 p.

ANOTATION

The Master's Thesis provides a legal analysis of the main elements of VAT, as regulated in European Union legislation, points out regulatory challenges in this regard, and draws appropriate conclusions with the directions for improvement. The first chapter focuses on the preconditions for VAT regulation in EU legal acts by discussing the essence of the VAT and its importance and the reasons for its appearance in EU law, by examining the system of legal sources containing VAT provisions, as well as by canvassing the historical development of the VAT regulation in the EU.. The second chapter elaborates on individual VAT elements, such as the object of VAT, taxable persons, the place of taxation, the taxable amount and tariffs. The third chapter is dedicated to a legal analysis of deduction, as the main principle of EU VAT system, and problems related with abuse of the VAT and the fraud.

Key Words: value added tax, taxable person, taxable transaction, right to deduction.

Peciukonienė I. ES norminių teisės aktų, reglamentuojančių pridėtinės vertės mokesčių, teisinė analizė/ Finansų teisės magistro baigiamasis darbas. Vadovas prof. dr. A.Miškinis. –Vilnius: Mykolo Riomerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2012. – 83 p.

SANTRAUKA

Darbe autorė analizuoja pridėtinės vertės mokesčio reglamentavimą ES norminiuose teisės aktuose. Tai vienas labiausiai paplitusių netiesioginių vartojimo mokesčių pasaulyje. PVM tuo pačiu yra ir vienas reikšmingiausių bendrųjų mokesčių, kadangi pajamos iš šio mokesčio nacionaliniuose biudžetuose sudaro žymią jo dalį - apie penktadalį, o jo įtaką dėl plačios apmokestinamosios bazės jaučia didžioji dauguma verslo subjektų. Šio mokesčio harmonizavimą Europos Sąjungos lygmenyje nulėmė siekis panaikinti mokesčines kliūtis laisvam prekių ir paslaugų judėjimui ES bei užtikrinti sąlygas sąžiningai konkurencijai, tuo būdu prisidedant prie veiksmingos vidaus rinkos ES sukūrimo.

Autorė, analizuodama norminius ES teisės aktus, reglamentuojančius PVM, siekia nustatyti PVM reglamentavimo ES teisėje prielaidas, ir pateikti atskirų PVM elementų, tokių kaip - PVM objektas, apmokestinamieji asmenys, PVM apmokestinimo vieta, apmokestinimo vertė ir tarifai bei PVM atskaitos, kaip esminio PVM sistemos principo, teisinę analizę bei ja grįstas išvadas bei tobulinimo kryptis. Darbe nemažai vietos skiriama PVM apmokestinimo vietos nustatymui, kadangi tai vienas iš išskirtinių ES PVM sistemos bruožų, lyginant su PVM sistemomis suvereniose valstybėse bei atsakymas į šį klausimą nulemia, kokios konkrečios nacionalinės PVM taisyklės ir tarifai bus taikomi bei kokios valstybės biudžetas pasipildys atitinkamomis PVM mokesčių sumomis. PVM reglamentuojančios ES teisės normos analizuojamos ir vertinamos ES diskusijų dėl PVM sistemos reformavimo šviesoje, kas sąlygoja darbo aktualumą ir naujumą.

Daugialypė ES prigimtis, nulėmė PVM teisės normų, kompleksiskumą, palikdama nemažai erdvės jų aiškinimui ES Teisingumo Teismui, todėl darbe greta ES teisės aktų nagrinėjamos ir ETT jurisprudencijos aktualiausios bylos. Siekiant giliau atskleisti PVM reglamentavimo ES teisėje problematiką, tais atvejais kuomet valstybėms narėms paliekama laisvė apsispręsti dėl tam tikrų nuostatų įgyvendinimo, narinėjamas ES normų įgyvendinimas vienos iš ES narių - Lietuvos teisės aktuose ir teismų praktikoje. Darbe taip pat pasitelkiama teisės doktrina bei aiškinamojo ir tiriamojo pobūdžio ES teisės aktai ir dokumentai. Tyrime naudojamosi istoriniu, sisteminės analizės, apibendrinimo, analitiniu, dokumentų analizės, lyginimo, dedukcijos ir loginiu metodais.

Darbe keliama hipotezė, kad PVM reglamentavimas ES norminiuose teisės aktuose yra sudėtingas ir komplikotas, stokojantis didesnio suderinamumo bei nepakankamai prisideda prie sklandaus ES vidaus rinkos funkcionavimo. Darbo pabaigoje autorė prieina prie išvados, kad ši hipotezė pasitvirtino. Pagrindinės tokios išvados priežastys - daugybė ES teisės normose įtvirtintų išimčių, skirtų visoms ar

tam tikroms valstybėms narėms bei pakankamai plačios diskrecijos atskirų nuostatų įgyvendinimo atžvilgiu valstybėms narėms suteikimas. To pasėkoje sukuriamos skirtingos PVM taisyklės atskirose valstybėse, sąlygojančios įmonių veiklos sudėtingumą, didelę administracinę našta, teisinį netikrumą bei neutralumo stoką, tuo būdu nepakankamai prisidedant prie sklandaus vidaus rinkos funkcionavimo. Todėl neabejotinai egzistuoja poreikis peržiūrėti dabar galiojančią ES PVM sistemą supaprastinimo, veiksmingumo, neutralumo, patikimumo ir vieningumo linkme.

SUMMARY

Peciukonienė I. Legal analysis of European Union normative legal acts, regulating value added tax/ Master's Thesis in Financial Law. Supervisor prof. dr. A. Miškinis. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2012. – 83 p.

The Master's Thesis analyses VAT regulation in EU legal acts. VAT is one of the most prevalent indirect consumption taxes in the world. At the same time, it is one of the most significant common taxes, since its generated revenues constitute a significant share of the national budget, and the most part of the businesses feel its impact because of its wide chargeable base. The harmonisation of the VAT in the EU aimed to remove obstacles for the free movement of goods and services and to ensure conditions for fair competition, thus contributing to the creation of an efficient internal market.

The author aims to identify preconditions for VAT regulation in EU legal acts, to present a legal analysis of individual VAT elements, such as the object of the VAT, taxable persons, the place of taxation, the taxable amount and the deduction, eventually drawing appropriate conclusions with the directions for improvement. The place of taxation is what deserves a considerable attention by the author, since it is an exceptional feature of EU VAT system in comparison with national one. The answer to it will affect the choice of specific VAT rules and the national budget, which will be complemented with appropriate VAT sums. EU VAT provisions are analysed and assessed in the light of EU discussions on the reform of the VAT system, and this provides for the novelty and topicality of the Thesis.

The author examines EU VAT legal acts together with the jurisprudence of EU Court of Justice, as well as national case-law and national legal acts of Lithuania, as an EU member state, with a view to revealing the essence of certain provisions, especially those leaving the place for member states to manoeuvre as regards their implementation. The author analyses the legal doctrine, as well as EU legal acts and documents of exploratory and explanatory nature. The Master's Thesis employs historical, analytical, logical, systematic and documentary analysis' and deduction's methods.

The hypothesis presented in the beginning of the Thesis is proven to be correct at the end of the work. The author makes the conclusion that VAT regulation in EU legal acts is complex and complicated, lacking higher harmonization and insufficiently contributing to the smooth functioning of the internal market. The main reasons for that are many exemptions for all or certain member states and a considerable discretion of member states to choose the way for the implementation of individual provisions. Thus, different VAT rules are created in individual member states, influencing complexity of economic activities, causing a heavy administrative burden, legal uncertainty and obstacles for the smooth functioning of the internal market. Therefore, there is an obvious need for a review of the current EU VAT system with a view to making it simpler, more efficient, neutral, uniform and reliable.

PRIEDAS 1

PVM tarifai ES valstybėse narėse (2012-07-01)¹⁷³

Eil.Nr.	ES valstybė narė	Standartinis PVM tarifas, %	Lengvatiniai PVM tarifai, %
1.	Airija	23	13,5; 9; 4,8
2.	Austrija	20	12; 10
3.	Belgija	21	12; 6
4.	Bulgarija	20	9
5.	Čekija	20	14
6.	Danija	25	-
7.	Estija	20	9
8.	Graikija	23	13; 6,5
9.	Ispanija	18	8; 4
10.	Italija	21	10; 4
11.	Jungtinė Karalystė	20	5
12.	Kipras	17	8; 5
13.	Latvija	21	12
14.	Lenkija	23	8; 5
15.	Lietuva	21	9; 5
16.	Liuksemburgas	15	12; 6; 3
17.	Malta	18	5; 7
18.	Nyderlandai	19	6
19.	Portugalija	23	6; 13
20.	Prancūzija	19,6	7; 5,5; 2,1

¹⁷³ VAT Rates Applied in the Member States of the European Union

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf [žiūrėta 2012-11-30]

21.	Rumunija	24	9; 5
22.	Slovakija	20	10
23.	Slovėnija	20	8,5
24.	Suomija	23	13; 9
25.	Švedija	25	12; 6
26.	Vengrija	27	18; 5
27.	Vokietija	19	7