

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

INDRĖ MEILIENĖ

**LIETUVOS RESPUBLIKOS NORMINIŲ AKTŲ,
REGULIUOJANČIŲ PRIDĖTINĖS VERTĖS
MOKESTĮ, TEISINĖ ANALIZĖ**

Magistro baigiamasis darbas

**Vadovas
prof. dr. A. Miškinis**

VILNIUS, 2012

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

**LIETUVOS RESPUBLIKOS NORMINIŲ AKTŲ,
REGULIUOJANČIŲ PRIDĖTINĖS VERTĖS
MOKESTĮ, TEISINĖ ANALIZĖ**

**Teisės ir valdymo magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 62601S104**

Vadovas
prof. dr. A. Miškinis
2012-0 -

Recenzentas
2012-0 -

Atliko
TVmis0-03 gr. stud.
I. Meilienė
2012-03-20

VILNIUS, 2012

TURINYS

LENTELĖS	4
PAVEIKSLAI	5
ĮVADAS.....	6
1. MOKESČIŲ TEISĖS NORMINIAI TEISĖS AKTAI.....	8
1.1 Teisės akto samprata.....	8
1.2 Bendrųjų teisės normų aktų požymiai	9
1.3 Teisės aktų leidyba mokesčių srityje	10
2. PVM IR JO REIKŠMĖ ŠALIES MOKESČIŲ SISTEMAI.....	16
3. PVM REGLAMENTAVIMO ANALIZĖ	20
3.1 Analizės kriterijai ir galiojančių PVM įstatymo nuostatų analizė.....	20
3.2 PVM įstatymo nuostatų analizė nuo 1994 m. gegužės 1 d. iki 2002 m. liepos 1 d.....	35
3.3 PVM įstatymo pokyčiai nuo 2002 m. liepos 1 d. ir harmonizavimas ES.....	39
3.3.1 PVM harmonizavimas ES ir jo įtakai Lietuvai.....	39
3.3.2 PVM direktyvos nuostatų analizė pagal kriterijus.....	42
3.3.3 PVM subjekto sąvokos pokyčiai pagal LR teisės aktus	51
3.3.4 PVM objekto sąvokos pokyčiai pagal LR teisės aktus.....	54
3.3.5 PVM apmokestinamosios vertės sąvokos pokyčiai pagal LR teisės aktus.....	55
3.3.6 PVM apmokestinimo momento sąvokos pokyčiai pagal LR teisės aktus.....	57
3.3.7 PVM tarifų pokyčiai pagal LR teisės aktus	60
4. ES TEISĖS ĮTAKA LIETUVOJE DĖL PVM REGLAMENTAVIMO	66
4.1. ES teisės viršenybės principas.....	66
4.2 ES teisės viršenybės principo taikymas Lietuvoje įgyvendinant PVM direktyvos nuostatas	67
5. TEISMŲ PRAKTIKOS DĖL PVM ANALIZĖ.....	72
5.1 Mokestinio ginčo sąvoka	72
5.2 LVAT ir ETT praktikos analizė pagal kriterijus	73
IŠVADOS	83
LITERATŪRA	85
ANOTACIJA	95
ANNOTATION.....	96
SANTRAUKA.....	97
SUMMARY	98

LENTELĖS

1 lentelė. Prievolė registruotis PVM mokėtoju	22
2 lentelė. PVM objekto sampratos pokytis LR PVM įstatyme	54

PAVEIKSLAI

1 paveikslas. PVM tarifai	33
2 paveikslas. Atlygio sumos, nuo kurios atsiranda prievolė registruotis PVM mokėtoju, kitimas ...	53
3 paveikslas. Standartinio PVM tarifo pokytis	63

IVADAS

Nepriklausomai nuo valstybės santvarkos modelio, visuomet įvedus tam tikrą tvarką, svarbu, kad būtų užtikrinamas tos tvarkos laikymosi mechanizmas. Šioje vietoje svarbų vaidmenį atlieka norminių aktų, nurodančių teisės ar kitokias normas, leidybos ir įgyvendinimo procesas. Norminiai teisės aktai yra leidžiami tiek siekiant nustatyti bendras elgesio taisykles, tiek siekiant reglamentuoti kiekvieną atskirą valstybės valdymo sritį. Pirmuoju atveju svarbiausiu teisės aktu, nustatančiu pagrindines taisykles, dažniausiai yra laikoma Konstitucija. Išskiriant konkrečias atskiras valdymo sritis šiame darbe svarbiausia jų yra valstybės mokesčių sistema ir teisinis jos reguliavimas. Lietuvos Respublikos (toliau – LR) Konstitucijos 127 straipsnio 2 dalyje yra nurodoma, kad valstybės biudžeto pajamos yra formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų. Apibrėžiant mokesčio sąvoką bendrąja prasme reikėtų pastebėti, kad tai svarbiausias valstybės finansų sistemos įrankis.

Darbo aktualumas ir naujumas. Mokesčių sistemos teisinis reguliavimas yra sudėtingas ir daug pastangų reikalaujantis procesas. Kiekvieno mokesčio įvedimas ir jo veikimo ribų apibrėžimas gali sukelti įvairių diskusijų. Šiuo metu LR mokestinėje sistemoje didelę reikšmę turime skirti pridėtinės vertės mokesčiui (toliau – PVM), kurio aktualumą ir taikymo problematiką pabrėžia įvairių mokestinių ginčų dėl PVM gausa. Nors Lietuvoje PVM yra pradėtas taikyti nuo 1994 m. iki šiol yra susiduriama su problemomis įgyvendinant pagrindines įstatymines normas, apibrėžiančias PVM. Pati PVM sistema susideda iš atskirų sudedamųjų dalių: PVM objekto, PVM atskaitos, registravimosi PVM mokėtojais, apmokestinimo momento, apmokestinamosios vertės, tarifų. Analizuojant Europos Teisingumo teismo (toliau – ETT) sprendimus (Nr. C-434/05 „Stichting regionaal opleidingen centrum Noord-Kennemerland/Wet-Firesland (Horizon college) prieš Staatssecretaris van Financiën“, Nr. C-415/04 „Staatssecretaris van Financiën prieš Stichting Kinderopvang Enschede“, Nr. C-58/04 „Antje Kohler prieš Finanzamt Dusseldorf-Nord“ ir kt.), Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktiką (Nr. A-442-1036/2010, Nr. A-438-716/2010, Nr. Nr. A-442-1015/2011 ir kt.) pastebime, kad nemažai mokestinių ginčų kyla dėl PVM objekto, subjekto, apmokestinimo PVM momento, apmokestinamosios vertės ar apmokestinamojo asmens sąvokų. Atskiras dėmesys mokestiniuose ginčiuose yra skiriamas ir PVM atskaitos klausimams, tačiau atlikta duomenų paieška analizė atskleidė, kad šiai temai yra skirta pakankamai daug dėmesio kitų autorių darbuose. Atsižvelgiant į tai, šiame darbe dėmesys bus skiriamas teisės aktų, reglamentuojančių PVM objektą, subjektą, apmokestinimo momentą, apmokestinamąją vertę bei PVM tarifus, analizei.

Apžvelgus mokslinius straipsnius socialinių mokslų tematikos leidiniuose, pastebime, kad PVM yra skiriama nemažai dėmesio, tačiau daug autorių paliečia atskirus apmokestinimo PVM

probleminius aspektus. Lietuvoje iki šiol nėra išleista išsamiai Lietuvos PVM analizei skirtų monografių, tėra tik vadovėlio tipo leidiniai (autoriai: E. Buškevičiūtė, P. Meidūnas, B. Sudavičius, A. Marcijonas), kuriuose yra pateikiamos bendros PVM įstatymo nuostatos, bendra PVM apžvalga. Pats PVM sudėtingumas lemia šio mokesčio problematiką. Pasak E. Buškevičiūtės „trys iš keturių mokesčiams skirtų klausimų, kuriuos mėgina išsiaiškinti praktikai, yra susiję su pridėtinės vertės mokesčiu“¹. Kadangi PVM įstatyminis reglamentavimas yra labai platus, šiame darbe bus siekiama analizuoti PVM reguliuojančius norminius teisės aktus pagal tam tikrus kriterijus, kurie iškeliami atsižvelgiant į pagrindinius mokesčio elementus.

Tyrimo problema. PVM reguliuojančių teisės normų painumas, skirtingas aiškinimas ir interpretavimas bei dažna kaita, sąlygoja nevienodą šio mokesčio apskaičiavimą, deklaravimą ir iš to kylančius mokestinius ginčus.

Tyrimo objektas. LR norminiai teisės aktai, reglamentuojantys apmokestinimą PVM.

Magistro baigiamojo darbo tikslas – išanalizuoti LR norminius teisės aktus, nustatančius apmokestinimą PVM, bei atskleisti jų taikymo problematiką.

Magistro baigiamojo darbo uždaviniai:

1. Apibrėžti teisės akto sąvoką.
2. Atskleisti PVM ypatumus ir jo reikšmę šalies mokesčių sistemai.
3. Išnagrinėti LR norminių teisės aktų, reglamentuojančių PVM subjektą, objektą, apmokestinimo momentą, apmokestinamąją vertę bei tarifus, pokytį nuo 1994 m. gegužės 1 d. iki 2012 m. sausio 1 d.
4. Atskleisti ES teisės įtaką PVM reglamentavimui Lietuvoje.
5. Išsiaiškinti apmokestinimo PVM reglamentavimo ir taikymo problemas.

Tyrimo hipotezė. Apmokestinimą PVM reguliuojančios įstatyminės ir poįstatyminės normos yra aiškios ir apibrėžtos, tačiau jų taikymas išsukia daug problemų.

Tyrimo metodai. Darbe naudojamas aprašomasis-analitinis metodas, dokumentų ir teisės aktų, teismų praktikos analizė, lyginamoji analizė. Autorė taip pat remiasi asmenine patirtimi, sukaupta dirbant su PVM mokėtojais Klaipėdos apskrities valstybinėje mokesčių inspekcijoje.

Literatūros ir šaltinių apžvalga. Atsižvelgiant į magistro baigiamajam darbui iškeltus uždavinius, pirmiausia apibrėžiant teisės akto sampratą remiamasi A. Vaišvilos, S. Vansevičiaus, E. Jarašiūno, R. Šimašiaus darbais. Pereinant prie mokesčių sistemos ir PVM yra svarbios E. Buškevičiūtės, E. Biko, Arvind Ashta išvalgos. Svarbiu literatūros šaltiniu taip pat yra Europos Sąjungos (toliau – ES) ir LR teisės aktai, teisės aktų aiškinamieji aktai, mokesčių administratoriaus parengti apibendrinti mokesčių įstatymų komentarai, LVAT ir ETT nagrinėtos bylos apmokestinimo PVM klausimais.

¹ Buškevičiūtė E, Mokesčių sistema, Kaunas: Technologija, 2005, p. 86.

1. MOKESČIŲ TEISĖS NORMINIAI TEISĖS AKTAI

1.1 Teisės akto samprata

Teisinis reguliavimas, teisės aktų kūrimas kyla iš būtinybės siekiant nustatyti tam tikras elgesio taisykles. Šios elgesio taisyklės, kurias įvardijame kaip teisės normas, yra kuriamos leidžiant teisės aktus, kurie yra suvokiami kaip oficialiai kompetentingos institucijos priimami teisiniai dokumentai. A. Vaišvilos teigimu teisės aktas - tai tautos, valstybės institucijų, pareigūnų ar pavienių asmenų tam tikra tvarka priimtas oficialus rašytinis dokumentas, kuriame yra suformuluotos teisės normos.² Teisės aktą kaip teisės normų išraiškos formą apibrėžia ir R. Šimašius, akcentuodamas teisės akto kaip informacijos šaltinio, kuriame nurodyti teisės reikalavimai, svarbą.³

Svarbu pažymėti, jog teisės akto, susidedančio iš atskirų elgesio taisyklių, oficialus pripažinimas ir priėmimas įtvirtina privalomumo sąlygą, kurią akcentuoja S. Vansevičius, pabrėždamas, jog tam tikrų visuomeninių ryšių visuma, tam tikras visuomenės narių elgesio variantas turi tapti privaloma taisykle.⁴ Kalbant apie teisės aktų privalomumą, yra svarbu išskirti jų rūšis, kadangi tam tikros teisės aktų rūšys turi skirtingą galią ir yra skirtingai nustatoma jų taikymo apimtis ir juridinė galia įtakojamų asmenų atžvilgiu. A. Vaišvila nurodo, kad yra trys pagrindinės teisės aktų rūšys⁵:

1. Bendrųjų teisės normų aktas - tai kompetentingų valstybės institucijų (teisėkūros subjektų) specialia tvarka išleistas oficialus rašytinis dokumentas, kurio turinį sudaro teisės normos, skirtos daugkartiniam naudojimui ir neribotam teisės subjektų skaičiui.
2. Individualių teisės normų aktai formuluoja vienkartinę, nors laiko atžvilgiu ir tęstinę elgesio taisyklę, skiriamą konkrečioms asmenims arba konkrečioms situacijoms.
3. Interpretuotų teisės normų aktai, kuriuos priima teisės normą aiškinanti institucija.

Pagal aukščiau pateiktus skirtingų teisės aktų rūšių apibūdinimus galima pastebėti pagrindinius minėtų rūšių skirtumus. Pirmiausia pastebime, kad bendrieji teisės normų aktai, nėra skirti konkrečiam adresatui, jie išreiškia bendrą valstybės valią, skirtą reguliuoti visuomeninius santykius apskritai, bei yra įforminami konkrečiu, pagal tam tikras taisykles sudarytu dokumentu.

² Vaišvila A, Teisės teorija, Vilnius: Justitia, 2004, p. 307.

³ http://www.teise.org/admin/docs/upload/2004%202%20Remigijus.doc#_ftn1 žiūrėta 2010 11 13 18.43 val.

⁴ Vansevičius S, Valstybės ir teisės teorija, Vilnius: Justitia, 2000, p. 115.

⁵ Vaišvila A, Teisės teorija, Vilnius: Justitia, 2004, p. 308.

Tuo tarpu individualaus teisės akto apibrėžime pateiktos savybės, nurodo, kad jie, formuojant tam tikrų asmenų valią, yra skirti konkrečioms subjektams, atskiriems gyvenimo įvykiams reguliuoti.

Tolesnei šio darbo analizei yra ne tiek svarbu suvokti bendrųjų ir individualių teisės normų aktų skirtumus, kiek suvokti būtent bendrojo teisės akto paskirtį, struktūrą ir taikymo ypatumus.

1.2 Bendrųjų teisės normų aktų požymiai

Kaip jau buvo pastebėta anksčiau A. Vaišvila, išskirdamas teisės aktų rūšis, kaip daugkartinio naudojimo ir tam tikrai nustatyta tvarka išleistą teisės aktą apibrėžia kaip bendrąją teisės normos aktą. Nagrinėjant kitų autorių (S. Vansevičius, R. Šimašius) teisės akto aiškinimo ypatumus, pastebime, kad tai ką A. Vaišvila įvardija kaip bendrąją teisės normos aktą, bendrai teisinėje literatūroje yra vartojama norminio teisės akto sąvoka. Todėl toliau šiame darbe sąvokos bendrasis teisės normų aktas ir norminis teisės aktas bus vartojamos lygiagrečiai.

Visi norminiai teisės aktai funkcionuoja kaip bendra visuma, kuriai būdingi tam tikri požymiai: abipusė sąveika, suderinamumas, hierarchiškumas, specializacija ir diferenciacija pagal teisės šakas. Lietuvos Respublikos (toliau – LR) norminių teisės aktų sistemą nustato Konstitucija.

Taigi norminiuose teisės aktuose yra formuluojamos pagrindinės elgesio taisyklės išreiškiama valstybės valia. „Visi be išimčių norminiai teisės aktai yra valstybiniai, nes juos leidžia arba sankcionuoja valstybės institucijos.“⁶ Pagal skirtingų institucijų veiklos pobūdį, galime išvelgti norminių teisės aktų skirstymą pagal subjektus: valstybės institucijų, valstybės sankcionuoti visuomeninių organizacijų, vietos savivaldos institucijų, tautos valios (referendumu priimti) teisės aktai. Pagal teisės šakas norminiai teisės aktai gali būti skirstomi į civilinius, administracinius, konstitucinius, baudžiamuosius ir pan. Šio darbo specifikai yra svarbus norminių teisės aktų skirstymas pagal teisinę galią į įstatymus ir poįstatyminius teisės aktus.

Lietuvos teisinėje sistemoje įstatymas yra suprantamas kaip Konstitucijos ir Seimo statuto nustatyta tvarka išleistas pirminis teisės aktas, išreiškiantis įstatymų leidėjo valią ir turintis aukščiausią galią.⁷ Šiuo atveju aukščiausia galia reiškia, kad įstatymo privalo laikytis visos valstybės institucijos, visuomeninės organizacijos, ūkio subjektai, pareigūnai ir gyventojai. Iš Konstitucinio Teismo praktikos pateikto įstatymo apibrėžimo galime išskirti keletą svarbių įstatymo kaip teisės akto požymių:

- tai aukščiausias atstovaujamosios valstybės valdžios institucijos (Seimo) aktas;
- įstatymas yra neginčijamas; niekas, išskyrus Konstitucinį teismą, neturi teisės užginčyti įstatymo teisėtumo ar teisingumo;

⁶ Vansevičius S., Valstybės ir teisės teorija, Vilnius: Justitia, 2000, p. 117.

⁷ Konstitucinio teismo 1994 m. sausio 19 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos 1993 m. birželio 17 d. Seimo nutarimo „Dėl žemės reformos pagrindinių kryptų“ atitikimo LR Konstitucijai“ // Valstybės žinios, 1994, Nr. 7-116.

- įstatymas gali būti pakeistas tik kitu įstatymu, ir tai gali padaryti tik pats Seimas;
- įstatymas, palyginti su kitais norminiais teisės aktais, turi aukščiausią teisinę galią.

Įstatymo, kaip aukščiausią teisinę galią (įstatymo ir poįstatyminių teisės aktų santykyje) turinčio norminio teisės akto apibūdinimas, sąlygoja išvadą, kad visi kiti žemiau einantys norminiai teisės aktai turi būti priimami remiantis įstatymais ir negali jiems prieštarauti. Šioje vietoje turėtume vartoti poįstatyminio teisės akto sąvoką. Konstitucinio Teismo praktikoje poįstatyminis teisės aktas yra apibrėžiamas kaip įstatymo nustatytas pagrindais ir tvarka kompetentingo organo priimtas teisės aktas, kuriuo realizuojamos įstatymo normos, tačiau toks teisės aktas negali pakeisti paties įstatymo ir sukurti naujų bendro pobūdžio teisės normų, kurios savo galia konkuruotų su įstatymo normomis.⁸ Šioje vietoje pabrėžiama skirtingų rūšių norminių teisės aktų, skirtinga galia ir tam tikras hierarchijos mechanizmas tarp įstatymo ir poįstatyminių teisės aktų. Būtent šioje vietoje daroma P. Ragauskio pabrėžta išvada, kad įstatymas skirtas įtvirtinti pirminėms normoms ir pirmines normas gali išreikšti tik įstatymas (arba Konstitucija).⁹

Apibendrinant bendrųjų teisės aktų pagrindinius požymius reikėtų pažymėti, kad šio darbo specifikai aktualiausias yra bendrųjų teisės aktų skirstymas pagal teisinę galią į įstatymus ir poįstatyminius teisės aktus, pabrėžiant pirmojo pirmumą poįstatyminio teisės akto atžvilgiu. Būtent šiame santykyje įstatymas turi įtvirtinti pirmines teisės normas, o poįstatyminis teisės aktas neturi joms prieštarauti.

1.3 Teisės aktų leidyba mokesčių srityje

Teisės aktų rengimas yra svarbus ir daug pastangų bei atsakomybės reikalaujantis procesas. Kalbant apie šį procesą ES lygmeniu yra svarbu išskirti elementarius reikalavimus rengiamiems teisės aktams, kuriuose akcentuojama, kad teisės aktai privalo būti:

- aiškūs, lengvai suprantami ir nedviprasmiški,
- paprasti, glausti, neturintys nereikalingų elementų,
- tikslūs, skaitytojui nesukeliantys neaiškumų.¹⁰

Įvardinti reikalavimai yra bendro pobūdžio taisyklės svarbios rengiant teisės aktus ir Lietuvoje, kurios yra atskleidžiamos LR Teisingumo ministro 1998 m. rugpjūčio 17 d. patvirtintu įsakymu Nr. 104 „Dėl įstatymų ir kitų teisės aktų rengimo rekomendacijų“ bei Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės norminių aktų rengimo tvarkos įstatyme, apibrėžiant konkrečias

⁸ LR Konstitucinio Teismo 1994 m. sausio 19 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos 1993 m. birželio 17 d. Seimo nutarimo „Dėl žemės reformos pagrindinių krypčių“ atitikimo LR Konstitucijai“ // Valstybės žinios, 1994, Nr. 7-116.

⁹ Ragauskas P, Įstatymo samprata, Jurisprudencija, 2005, t. 67 (59), p. 165.

¹⁰ Bendrijos teisės aktų rengimo bendrasis praktinis vadovas, Liuksemburgas: Europos Bendrijų oficialiųjų leidinių biuras, 2008, p. 12.

procedūras, struktūras, turinio ir kalbos reikalavimus. Pagrindiniai reikalavimai šiame įstatyme yra atskleidžiami per teisės aktų rengimo stadijas, kurios yra išskirtos keturios¹¹:

- 1) teisės akto paskirties ir jo rengimo užduoties nustatymas;
- 2) rengėjo nustatymas (parinkimas);
- 3) teisės akto teksto parengimas;
- 4) teisės akto derinimas ir aprobavimas.

Apibrėžti bendri teisės aktų rengimo reikalavimai yra taikomi kiekvienoje valstybės srityje, priimant bet kokio pobūdžio teisės aktą. Tačiau svarbu pabrėžti šio darbo temai aktualią mokesčių sritį, kurioje vyksta nuolatiniai pokyčiai, kurie sąlygoja sudėtingą šios srities teisinį reglamentavimą. Kaip teigia V. Lenkauskienė, teisės aktams nebūdingas sąstingis, jie nėra leidžiami kartą ir visiems laikams, o keičiasi ir tobulėja keičiantis visuomenei ir valstybei.¹²

Šalies mokesčių sistema yra formuojama atsižvelgiant į apmokestinimui keliamus uždavinius, kurių pagrindinis yra – gauti pajamų. „Kuriant mokesčių įstatymus ir vykdant valstybės ekonominę politiką, labai svarbu atsižvelgti į tai, kas, kaip ir iš kokių šaltinių tuos mokesčius mokės, koks mokėtojų finansinis pajėgumas, ar mokesčių našta nebus nepakeliama, stabdanti viso ūkio plėtojimąsi. Tuo tikslu suformuluojami bendri apmokestinimo principai.“¹³ Per juos yra išreiškiami mokesčių sistemai keliami reikalavimai ir jos kokybė. Tai skirtingų apmokestinimo metodų panaudojimo loginis pagrindas bei mokesčių sistemos ypatumus identifikuojančios charakteristikos. Apmokestinimo principai gali būti laikomi pagrindiniais mokesčių teisės principais.

LR aukščiausią galią turinčiame teisės akte – Konstitucijoje galima išvelgti formuluojamus pagrindinius mokesčių teisės principus. Pirmiausia apibrėžiant šios teisės reguliavimą Konstitucijos 46 straipsnyje yra nurodoma, jog valstybė reguliuoja ūkinę veiklą taip, kad ji tarnautų bendrai tautos gerovei.¹⁴ Tokiu būdu yra pabrėžiami visuomenės narių lygybės bei teisingumo, įgyvendinant valstybės reikalavimus mokesčių teisėje, principai. Konkrečiai įvardijant kas šių principų įgyvendinimo siekia, analizuojamo teisės akto 67 straipsnyje yra nurodoma, jog valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus nustato Seimas.¹⁵ Mokesčių nustatymas Seimo priimamais įstatymais siejamas ir su LR Prezidento tam tikra kontrole, kadangi Konstitucijos 70 straipsnyje yra numatyta, kad Seimo priimti įstatymai įsigalioja po to, kai juos pasirašo ir oficialiai paskelbia LR Prezidentas.¹⁶ Šios Konstitucijos nuostatos leidžia daryti prielaidą, kad ūkinės veiklos,

¹¹ Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės norminių aktų rengimo tvarkos įstatymas // Valstybės žinios, 1995, Nr. 41-991.

¹² Lenkauskienė V, Kaip ir kiek galioja mokesčius nustatantis teisės aktas?, 2005-12-12 „Mokesčių žinios“ Nr. 50

¹³ Simanavičienė Ž, Valstybinis verslo reguliavimas. Kaunas: Technologija, 2002, p. 59.

¹⁴ Lietuvos Respublikos Konstitucija// Valstybės žinios, 1992, Nr. 33-1014, 46 str.

¹⁵ Lietuvos Respublikos Konstitucija// Valstybės žinios, 1992, Nr. 33-1014, 67 str. 15 d.

¹⁶ Lietuvos Respublikos Konstitucija// Valstybės žinios, 1992, Nr. 33-1014, 70 str.

tarnaujančios bendrai visuomenės gerovei, įgyvendinimo mechanizmas yra siejamas su Seimo ir Prezidento institucijomis, tokiu būdu užtikrinant dvigubą kontrolę. Tačiau tolesnėse Konstitucijos nuostatuose¹⁷ dėl įstatymų priėmimo yra numatyta, jog Prezidentui per tam tikrą terminą negražinus ir nepasirašius Seimo priimto įstatymo, pastarasis vis tiek įsigalioja po to, kai jį pasirašo ir paskelbia Seimo Pirmininkas. Šios nuostatos sąlygoja daryti išvadą, jog Prezidentui nepasinaudojus atidėtojo veto teise t.y. negražinus Seimui iš naujo svarstyti tam tikrą įstatymą su pastabomis bei jo nepasirašius, Seimas vis tiek gali priimti tam tikrą įstatymą. Bet kokių atvejų Konstitucijos nuostatos sąlygoja daryti išvadą, kad mokesčius nustato valstybė, o tai reiškia, kad prievolė mokėti įstatymais nustatytus mokesčius atsiranda valstybės, o ne institucijos, atsakingos už administravimą, atžvilgiu.

Pagal LR Konstitucijos nuostatas trečioji institucija, turinti tam tikras galias Seimo priimamų įstatymų taikymui yra Konstitucinis Teismas, kurio pagrindinė kompetencija šioje srityje yra nagrinėjimas ir sprendimų priėmimas, ar Seimo priimti įstatymai ir kiti aktai neprieštarauja Konstitucijai.¹⁸ Kalbant apie bylos nagrinėjimą konkrečiuose teismuose ir esant pagrindui manyti, jog tam tikras įstatymas prieštarauja Konstitucijai, yra numatyta, jog toks bylos nagrinėjimas yra stabdomas ir atitinkamo teismo teisėjas kreipiasi į Konstitucinį Teismą prašydamas spręsti, ar atitinkamas įstatymas ar kitas teisės aktas atitinka Konstituciją.¹⁹ Galiausiai yra pabrėžiama, jog Konstitucinio Teismo sprendimai, klausimais, kuriuos Konstitucija priskiria jo kompetencijai, yra galutiniai ir neskundžiami.²⁰ Aptartos Konstitucijos nuostatos sąlygoja daryti išvadą, kad tokiu būdu siekiama įgyvendinti jau įvardintas 46 straipsnio nuostatas dėl ūkinės veiklos, tarnaujančios bendrai tautos gerovei, puoselėjimo. Aptarti Konstitucijos principai dėl teisės aktų, užtikrinančių visuomenės gerovę, formuluoja pagrindinius LR mokesčių teisės principus kitaip įvardijamus kaip apmokestinimo principus.

Žvelgiant iš istorinės perspektyvos reikėtų įvardinti klasikiniiais laikomus A. Smith pasiūlytus keturis pagrindinius apmokestinimo principus²¹:

- teisingumo principas – mokestis turi būti nustatomas pagal bendras objektyvias taisykles, kurias pripažįsta kaip teisingas ir protingas visuomenės dauguma;
- ekonominio efektyvumo principas – mokesčiai turi netrukdyti siekti ekonominių tikslų, turi neiškreipti išteklių paskirstymo, nepakenkti individų darbingumui, o priešingai- jį skatinti;

¹⁷ Lietuvos Respublikos Konstitucija// Valstybės žinios, 1992, Nr. 33-1014, 71 str.

¹⁸ Lietuvos Respublikos Konstitucija// Valstybės žinios, 1992, Nr. 33-1014, 102 ir 105 str.

¹⁹ Lietuvos Respublikos Konstitucija// Valstybės žinios, 1992, Nr. 33-1014, 110 str.

²⁰ Lietuvos Respublikos Konstitucija// Valstybės žinios, 1992, Nr. 33-1014, 107 str.

²¹ Ian T.G. Lambert, M.A, Some Modern Principles of Taxation -- Adam Smith Revisited, prieiga per internetą: http://www.cooperativeindividualism.org/lambert-ian_on-adam-smith.html žiūrėta 2011 08 21 15.33 val.

- administracinio paprastumo principas – mokesčio ėmimas turi būti lengvai įgyvendinamas, jo ėmimo kaštai turi būti minimalūs ir sudaryti kuo mažesnę mokesčio dalį;
- apmokestinimo elastingumo – mokesčių įplaukų automatinis reagavimas į ekonomikos sąlygas.

Įvardintais A. Smith apmokestinimo principais yra vadovaujamasi iki šiol, tačiau, kaip teigia E. Buškevičiūtė, praktiškai suderinti minėtuosius principus yra sunku, kadangi jie dažnai vienas kitam prieštarauja. Pavyzdžiui, nustačius tam tikrą mokesčio tarifą, sunku pasiekti kuo didesnių mokesčių įplaukų, kuo mažesnio ekonominio efektyvumo sumažėjimo ir kuo didesnio apmokestinimo teisingumo.²² Siekiant įgyvendinti optimalų apmokestinimą P. B. Sørensen pabrėžia netiesioginių mokesčių, ypač PVM, vaidmenį.²³

Nepaisant sunkumų derinant apmokestinimo principus, jų išskyrimas padeda nustatyti pačios mokesčių sistemos pagrindines gaires, todėl svarbu įvardinti kitų autorių pateikiamus apmokestinimo principus. Ž. Simanavičienė išskiria šešis pagrindinius apmokestinimo principus: teisingumo, lygybės, neutralumo, aiškumo, viešumo ir administravimo veiksmingumo. Šiuo atveju pastebime, kad gretimai A. Smith įvardintų valstybės mokesčių sistemos formavimo principų, minėta autorė papildomai išskiria lygybės, neutralumo, viešumo ir aiškumo principus, kurie, remiantis autorės mintimis, trumpai gali būti apibūdinami taip: mokesčių įstatymai turi suteikti galimybių taikyti skirtingas teisės normas, atsižvelgiant į mokesčio mokėtojo vykdomos veiklos rūšį ar mokesčio mokėtojo statusą; mokesčiai turi užtikrinti biudžeto pajamas, o ne spręsti pavienių ūkio subjektų problemas kitų mokėtojų sąskaita per įvairias mokesčių lengvatas ir kitas išimtis; mokesčių administravimas turi remtis savanoriško mokesčių mokėjimo skatinimu ir mokesčių mokėtojų švietimu; mokesčių įstatymai ir kiti teisės aktai privalo būti aiškūs, neprieštarauti vieni kitiems; rengiami teisės aktų projektai turi būti prieinami suinteresuotoms institucijoms.²⁴

Akcentuodama mokesčių aiškumo būtinumą O. Žėkienė, įvardija tokius pagrindinius apmokestinimo principus: mokesčių apskaitos ir atskaitomybės metodikos paprastumą (aiškumą), apmokestinimo teisingumą ir mokumo bei egzistencijos galimybę.²⁵

Siekiant apmokestinimo principais grįsti mokesčių teisinę sistemą Lietuvoje įstatymu įtvirtinti apmokestinimo principai²⁶ yra apibrėžti Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 6 str., kurie yra svarbūs tolimesnei šio darbo analizei:

²² Buškevičiūtė E, Viešieji finansai, Kaunas: Technologija, 2006, p. 169.

²³ Sørensen P. B, The theory of optimal taxation: what is the policy relevance?, Int Tax Public Finance 14, Springer Science Business Media, LLC 2007, p. 401.

²⁴ Simanavičienė Ž, Valstybinis verslo reguliavimas. Kaunas: Technologija, 2002, p. 56.

²⁵ Žėkienė E, Mokesčių sistemos Lietuvos Respublikos kūrimo prielaidos. Apskaita ir kontrolė, 1996, p. 4.

²⁶ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.

- mokesčių mokėtojų lygybės, kuris reiškia, kad visi mokesčių mokėtojai, taikant mokesčių įstatymus yra lygūs;
- teisingumo ir visuotinio privalomumo – laikantis mokesčių įstatymų nustatytos tvarkos visi mokesčių mokėtojai privalo mokėti mokesčius. Mokesčių administratorius turi vadovautis protingumo kriterijumi administruodamas mokesčius;
- apmokestinimo aiškumo – mokestinės prievolės turinys turi būti aiškiai apibrėžtas teisės aktuose.
- turinio viršenybės prieš formą.

Kaip matome pagrindiniame LR teisės akte, savo paskirtimi nustatančiame pagrindines sąvokas ir taisykles, kurių būtina laikytis vykdant mokesčių įstatymus, numatyti apmokestinimo principai, glaudžiai susiję su anksčiau aptartais skirtingų autorių išskirtais principais. Taip pat svarbu pažymėti, kad „nustatant mokesčius įstatymų leidėją saisto ir valstybės įsipareigojimai, kylantys iš LR tarptautinių sutarčių, taip pat reikalavimai, kylantys iš Lietuvos narystės ES“²⁷.

Viena iš pagrindinių taisyklių, kurių būtina laikytis vykdant mokesčių įstatymus, kalbant apie mokesčių srities teisinio reglamentavimo įgyvendinimą yra numatyta minėto įstatymo 3 str. 3 d. kurioje numatyta pareiga Seimui užtikrinti, kad mokesčių įstatymai, numatantys naują mokestį, naują mokesčio tarifą, mokesčio lengvatą, sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus arba iš esmės pakeičiantys apmokestinimo tam tikru mokesčių tvarką, įsigaliotų ne anksčiau kaip po šešių mėnesių nuo jų paskelbimo dienos.²⁸

Taigi kaip matome, įstatymo galią turinčiu teisės aktu yra numatytas mokesčių įstatymų pakeitimams įsigaliojimo terminas. Deja, LR patirtis yra kitokia, priimant naujus mokesčių tarifus numatančius teisės aktus. Pavyzdžiui, 2010 m. spalio mėn. priimtas, 2010 m. gruodžio 11 d. įsigaliojęs LR Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, įvedęs visiškai naują 5 procentų pajamų mokesčio tarifą individualios veiklos pagal pažymą pajamoms (taikomą visiems 2010 metams, kas kertasi su pagrindiniu įstatymų negaliojimo atgaline data principu). Taip pat gilių abejonių dėl LR mokesčių administravimo įstatymo 3 str. 3 d. numatytų terminų laikymųsi kelia 2008 m. gruodžio mėn. įstatymų pakeitimai, numatę naujas privalomojo sveikatos draudimo, socialinio draudimo, gyventojų pajamų mokesčio naujoves.²⁹

Pavyzdžiai rodo, kad įstatymu numatytų nuostatų ne visais atvejais, priimant naujus teisės aktus, yra laikomasi. Šiuo atveju vėlgi, kiekvienas, kuris mano, kad yra pažeistos jo teisės ar teisėti lūkesčiai gali kreiptis į teismą, prašydamas išaiškinti įstatymų neatitikimus. „Kai žlunga kūrybingas

²⁷ Sinkevičius V, Mokesčių konstitucinė doktrina: kai kurios formavimosi problemos, Socialinių mokslų studijos, 2009 3 (3), p. 27.

²⁸ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.

²⁹ Mano jaunas verslas, 2011-01-31, Nr. 1(14), p. 10.

atkūrimas, neveikia tikslinis interpretavimas, arba kai šiais metodais nustatoma, kad ginčijamas klausimas paprasčiausiai buvo paliktas teismų nuožiūrai, įstatymo aiškinimas transformuojasi į teismų praktiką <...>.³⁰

Apibendrinant reikėtų pastebėti, kad mokesčių srities teisingas teisinis reglamentavimas yra sudėtingas ir daug pastangų bei išteklių reikalaujantis procesas, kad teisėtumo ir pagrindinių taisyklių laikymąsi yra sudėtinga užtikrinti, o tai parodo akivaizdūs Lietuvos mokesstinės sistemos reglamentavimo pavyzdžiai. Vėlgi neužtikrinant teisingo ir teisėto reglamentavimo teisės aktus priimančių institucijų lygmeniu, teismų įsikišimas į teisės aktų aiškinimą „brangiai kainuoja: teismams tenka atsisakyti įstatymų leidėjo komunikacinių ketinimų ir panašių platesnių tikslų rimto vertinimo daugybėje bylų, kuriose tokie ketinimai gali būti išvelgti, o likusiose bylose teismams tenka atsisakyti vaidinti konstruktyvų vaidmenį formuojant teisingą viešąją politiką“.³¹

Aptarus pagrindines LR Konstitucijos bei Mokesčių administravimo įstatymo nuostatas dėl mokesčių teisės įgyvendinimo, apmokestinimo principų taikymo Lietuvoje, galima daryti išvadas, kad minėtuose teisės aktuose yra numatyti pagrindiniai principai, institucijos ir procedūros, kurių turi būti laikomasi siekiant įgyvendinti tokią mokesčių sistemą, kuri užtikrintų bendrą tautos gerovę ir teisingumą.

Autoriai apibrėždami teisės aktą pateikia skirtingą jo sąvoką, tačiau pagrindiniai teisės akto bruožai yra tokie: oficialumas, griežtumas, teisės akte yra formuluojamos pagrindinės teisės normos ir reikalavimai, kurie tampa privalomi. Paskutinis bruožas sąlygoja teisės aktų skirstymą į bendruosius (daugkartiniam naudojimui, privalomas visiems subjektams), individualius (skirti konkrečioms asmenims arba konkrečioms situacijoms), interpretuotus teisės aktus (kuriuos priima teisės normą aiškinanti institucija). Savo taikymo apimtimi bei visuotiniu privalomumu aktualiausi yra bendrieji teisės aktai, kitaip dar įvardijami bendrąja prasme kaip norminiai teisės aktai. Svarbus šių teisės aktų skirstymas pagal teisinę galią į įstatymus ir poįstatyminius teisės aktus.

Mokesčių teisėje teisės aktų leidyba grindžiama apmokestinimo principais, per kuriuos yra išreiškiami mokesčių sistemai keliami reikalavimai. LR mokesčių administravimo įstatyme numatyti keturi pagrindiniai apmokestinimo principai: mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo ir visuotinio privalomumo, apmokestinimo aiškumo, turinio viršenybės prieš formą.

³⁰ Posner Richard A, Jurisprudencijos problemos, Vilnius: Eurigmas, 2004, p. 233-234.

³¹ Posner Richard A, Jurisprudencijos problemos, Vilnius: Eurigmas, 2004, p. 234.

2. PVM IR JO REIKŠMĖ ŠALIES MOKESČIŲ SISTEMAI

Kiekvienos šalies vyriausybės tikslas yra surinkti į biudžetą kuo daugiau rinkliavų ir mokesčių. Būtent mokesčiai ir yra pagrindinis valstybės pajamų formavimo būdas, atsiradęs kartu su valstybe. LR Mokesčių administravimo įstatymo 2 str. 23 d. yra nustatyta, kad mokesčiu yra laikoma piniginė prievolė valstybei nustatyta mokesčių mokėtojų mokesčių teisės aktu.³² Valstybės nustatytos ir saugomos mokestinių santykių dalyvių elgesio taisyklės teisinėje literatūroje yra įvardijamos kaip mokesčių teisės normos, kurių pagrindinės funkcijos³³ yra šios:

- įtvirtinti valstybinę mokesčių sistemą;
- apibrėžti valstybės ir savivaldybių mokestinę kompetenciją;
- reglamentuoti apmokestinimo tvarką;
- sustatyti mokesčių administravimo tvarką.

Laikantis mokesčių teisės normų pagrindinių funkcijų ir siekiant vieno iš pagrindinio valstybės tikslo – surinkti kuo daugiau mokesčių į biudžetą, ypač parankiu mokestiniu instrumentu tampa PVM, kurio įplaukos į valstybės biudžetą visada yra didelės, neatsižvelgiant į veikiančias sukčiavimo schemas šioje srityje. Būtent šioje vietoje akcentuotina PVM reikšmė, kuri atkleidžiama per teisės aktų, reglamentuojančių PVM laikymąsi, taip užtikrinant aukštą skaidrumo lygį.³⁴

M. Nnpu apibūdina PVM kaip vartojimo mokestį, kurio veikimo pagrindas yra konkreti procentinė dalis apmokestinamosios papildomos vertės, kurią sukuria tiekėjas, gamintojas, pardavėjas ir pan., kai prekė ar paslauga eina per tiekimo grandinę. Oldman apibūdina PVM kaip daugiapakopės vartojimo mokestį, kaip skirtumą tarp įmonės pardavimų ir jos įsigytų žaliavų, naudojamų pagaminti prekės papildomą vertę. Šie du apibrėžimai, anot Michael Nnpu, pateikia bazinį supratimą apie PVM, pirmiausia pabrėžiant, jog tai vartojimo mokestis, visų antra, kad juo apmokestinama pridėtinė vertė (t.y. skirtumas tarp įsigytos žaliavos pardavimo ir vertės) ir galiausiai, jog - tai daugiapakopis mokestis.³⁵ Šioje vietoje akcentuotina PVM kaip cirkuliacijos mokesčio reikšmė, apmokestinant vertę, kuri gaunama gaminant ir parduodant prekes ar reikiant paslaugas, tokias kaip perdirbimo, remonto ar priežiūros.³⁶

PVM – tai netiesioginis mokestis, kurį ES valstybės narės bendrojoje rinkoje taiko nuo septintojo dešimtmečio pabaigos, nes jis neiškraipo ūkio veiklos, suteikia daugiau galimybių

³² Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.

³³ Marcijonas A, Sudavičius B, Mokesčių teisė. – Vilnius: VU spaustuvė, 1998. p. 14.

³⁴ Jose S, Understanding the revenue productivity of value added tax, The IUP journal of public finance, Vol. IX, No. 4, 2011, p. 39.

³⁵ Michael Nnpu, The benefits of value added tax, <http://www.helium.com/items/1453070-benefits-of-vat>, žiūrėta 2011 06 01 22.15 val.

³⁶ Huang Wei-mo, Brief analysis on value-added tax transformation and its influence on enterprises, Chinese business review, Feb. 2009, Volume 8, No. 2, p. 55.

nustatyti ir pašalinti ekonominę veiklą iškreipiančias eksporto subsidijas.³⁷ Kalbant apie ES, reikėtų pažymėti, kad PVM yra vienas didžiausias mokestinių pajamų šaltinių visoje ES, nepriklausomai nuo to, koks PVM tarifas yra taikomas kiekvienoje atskiroje narėje.³⁸

PVM reikšmę įvairių šalių mokesčių sistemoms sąlygoja jo įplaukų į valstybės biudžetą gausa, o taikymo problematiką atskleidžia PVM sukčiavimo ir grobstymo bylos aktualios visoje ES. Kaip teigia O. Fedosiuk, PVM tapo patraukliausiu nesąžiningo verslo taikiniu, o tai lemia paties PVM kaip apyvartos mokesčio prigimtis.³⁹ Nepaisant kylančių problemų PVM tapo populiarius visoje ES. Kaip teigia E. Buškevičiūtė, „istorijoje nėra žinoma atvejo, kai teoriškai sukurtas mokestis taip greitai būtų įgyvendintas ir daugelyje šalių taptų pagrindiniu vartojimo mokesčiu“⁴⁰. Pagrindinis PVM bruožas siekiant jį išskirti iš kitų ir yra tas, jog tai vartojimo mokestis, kurį sumoka galutinis vartotojas, nesvarbu kas jis: fizinis ar juridinis asmuo. Šis išskirtinis mokesčio bruožas sąlygoja tai, kad pagrindinė našta, susijusi PVM tarifų pokyčiu, tenka vartotojams, kurie šį mokestį moka tiek nuo prekių, tiek nuo paslaugų. PVM kaip mokesčio, kurį moka galutinis vartotojas bruožą akcentuoja J. Bleuel ir M. Stewen, teigdama, jog tai svarbu verslui, kada yra galutinis vartotojas yra įpareigotas sumokėti PVM.⁴¹ Tai sąlygoja šio mokesčio suvokimą kaip netiesioginį mokestį, kada vartojimas bei produktai apmokestinami, tačiau apmokestinamieji asmenys (gamintojai ar prekyautojai), kurie moka šį mokestį surenka jį valstybės vardu, įtraukdami į prekės kainą peradresuoja galutiniam vartotojui, kuriam ir tenka pagrindinė šio mokesčio našta.

Skirtingi autoriai išskiria tokius PVM privalumus:

- PVM – tai pagrindinis valstybės pajamų šaltinis, kuris tinkamai administruojamas ir modeliuojamas ji gali padidinti biudžeto pajamas, sumažinant išlaidas nei kiti vartojimo mokesčiai. Tačiau šioje vietoje pabrėžiamas tinkamas PVM administravimas, priešingu atveju, PVM gali tapti iškreiptu apyvartos mokesčiu, trukdančiu ekonomikos augimui.⁴²
- PVM yra alternatyvi mokesčio forma renkama nuo vartojamų prekių/paslaugų ištiesus metus, ne tik jiems pasibaigus. Kadangi PVM renkamas nuo vartojamų prekių/paslaugų, tai skatina taupymą ir išteklių išsaugojimą, atsižvelgiant į tai,

³⁷ Vitkus G. Europos Sąjunga: enciklopedinis žinynas. – Vilnius: Eugrimas, 2002. p. 212.

³⁸ Alino N. U, Schneider G P, European union value-added taxes on international sales of digital products, Allied academies international conference: Proceedings of the academy of legal, Ethical and Regulatory Issues, Volume 15, Number 1, Orlando, 2011, p. 3.

³⁹ Fedosiuk O, Sukčiavimas pridėtinės vertės mokesčio srityje: samprata ir kvalifikavimo pagrindai, Jurisprudencija, 2010, 4 (122), p. 171.

⁴⁰ Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 2005. p. 84.

⁴¹ Bleuel J, Stewen M, Value added taxes on electronic commerce: obstacles to the EU commission's approach, INTERECONOMICS, July/August 2000, p. 160.

⁴² Cnossen S, Global trends and issues in value added taxation, International tax and public finance, 5, 1998, Kluwer academic publishers, Boston, p. 413.

apmokestinimas PVM yra teisingesnė apmokestinimo forma negu „grynasis pajamų mokestis“.⁴³

- PVM pašalina mokesčių pakopas (cascading) bei gali laikinai aprūpinti tam tikrais finansų ištekliais paslaugų tiekėjus ir gamintojus, kadangi PVM surenkamas nuolat. Tai sąlygoja, kitą PVM privalumą, kad Vyriausybei šis mokestis yra didžiausias pajamų šaltinis, dėl savo plačios apmokestinimo bazės bei paprasto surinkimo mechanizmo. Taip pat PVM Vyriausybės atžvilgiu tarnauja kaip fiskalinės politikos priemonė.⁴⁴
- PVM kaip mokesčio, kurį moka galutinis vartotojas privalumus išskiria Barbara King, akcentuodama, jog tokiu būdu sumažėja mokesčių išlaidos ir yra skatinamas taupymas, kuris sąlygoja disponuojamų pajamų ir investicijų didėjimą.⁴⁵
- Johnnie D Williams akcentuoja PVM kaip vartojimo mokesčio svarbą mažmeninėje prekyboje ir tai sąlygojantį vartojimo bei valstybės pajamų didėjimą. Taip pat pabrėžia, jog PVM veikia kaip stabilizatorius, kuris padeda išvengti stipraus kainų padidėjimo netolygumų ES valstybėse narėse.⁴⁶
- Lyginant PVM su kitais mokesčiais išskiriami tokie PVM privalumai: jis užtikrina sprendimų dėl taupymo, investavimo ir darbo neutralumą, ypač jei didelė mokesčių bazė ir mokesčiai vienodi; PVM yra neutralus esant vertikalčiai įmonių integracijai arba gaminant kelioms nepriklausomoms įmonėms; apmokestinimo vietoje vadovaujantis tarptautiniu principu PVM užtikrina nedviprasmišką pasienio mokesčio taikymą – grąžinami eksporto mokesčiai ir tiksliai apibrėžiamas nediskriminacinis importo apmokestinimas.⁴⁷

Du pagrindinius PVM bruožus, kurie gali būti laikomi šio mokesčio privalumais išskiria E. Bikas, J. Raškauskas, teigdami, jog yra labai didelė grupė asmenų, kurie moka šį mokestį bei, kad tai sąlygoja didžiausią pajamų indėlį į valstybės biudžetą.⁴⁸

Apibendrinant PVM kaip mokesčio reikšmę šalies mokesčių sistemai reikėtų pažymėti, kad pagrindiniai šio mokesčio privalumai yra siejami su plačia apmokestinimo ir taikymo aprėptimi, kas

⁴³ Danny Yap, The benefits of value added tax, prieiga per internetą: <http://www.helium.com/items/18523-the-benefits-of-value-added-tax-vat>, žiūrėta 2011 06 01 22.25 val.

⁴⁴ Michael Nnoku, The benefits of value added tax, prieiga per internetą: <http://www.helium.com/items/1453070-benefits-of-vat>, žiūrėta 2011 06 01 22.40 val.

⁴⁵ Barbara King, The benefits of value added tax, prieiga per internetą: <http://www.helium.com/items/18536-the-benefits-of-value-added-tax-vat>, žiūrėta 2011 06 01 22.50 val.

⁴⁶ Johnnie D Williams, The benefits of value added tax, prieiga per internetą: <http://www.helium.com/items/2133996-the-benefits-of-value-added-tax-vat>, žiūrėta 2011 06 02 23.00 val.

⁴⁷ Damulienė A, Vengrauskas V, Europos Sąjungos mokesčių sistema ir jos įtaka verslo plėtojimui, Jurisprudencija, t. 23 (15), p. 14-15.

⁴⁸ Bikas E, Raškauskas J, Value added tax dimension: the case of Lithuania, Ekonomika 2011 Vol. 90(1), p. 22

užtikrina biudžeto pajamų apsaugą ir stabilumą, užtikrinant mažas galimybes išvengti mokesčio sumokėjimo.

PVM – tai netiesioginis, vartojimo mokestis, kuriuo apmokestinama pridėtinė vertė ir jis sudaro didelę dalį LR valstybės biudžeto pajamų. Pagrindiniai jo privalumai pabrėžiami tuo, kad jis neiškraipo ūkio veiklos, suteikia daugiau galimybių nustatyti ir pašalinti ekonominę veiklą iškreipiančias eksporto subsidijas. Tai mokestis, kuriuo siekiama apmokestinimo protingumo principo realaus veikimo. PVM veikia kaip stabilizatorius, kuris padeda išvengti stipraus kainų padidėjimo netolygumų ES valstybėse narėse. Žinoma, nuolat pabrėžiama, kad pagrindinė našta, susijusi PVM tarifų pokyčiu, tenka vartotojams, kurie šį mokestį moka tiek nuo prekių, tiek nuo paslaugų.

3. PVM REGLAMENTAVIMO ANALIZĖ

3.1 Analizės kriterijai ir galiojančių PVM įstatymo nuostatų analizė

Ankstesnėse šio darbo dalyse pateiktas teisės aktų skirstymas bei kiekvieno jų reikšmės nustatymas tolimesnei analizei yra svarbus suvokimui, jog pagrindinis teisės aktas, nustatantis PVM taikymo sąlygas bei apribojimus yra PVM įstatymas, kurio nuostatų pokyčio analizė bus pateikiama tolesnėje šio darbo eigoje. Atsižvelgiant į tai, jog minėtas teisės aktas yra platus ir jo nuostatos kiekvienu atveju yra gana sudėtingos, analizės pateikimui autorė pasirenka žemiau įvardintus kriterijus, kurių pagrindu bus pateikiama PVM įstatymo nuostatų pokyčio analizė nuo 1994 m. gegužės 1 d. iki 2012 m. sausio 1 d. Nuo galiojančių įstatymo nuostatų priklauso ir poįstatyminių teisės aktų galiojimas, tad tolesnėje šio darbo dalyje bus pateikiama ir atitinkamų poįstatyminių teisės aktų analizė, tiek kiek ji susijusi su išsikeltais analizės kriterijais.

Minėtų kriterijų apibrėžtumui ir adekvačios įstatymo nuostatų analizės pateikimui yra svarbus mokesčio turinio, kurio pagrindą sudaro mokesčių elementai, suvokimas. Pagrindiniai mokesčio elementai yra mokesčio subjektas, objektas, šaltinis, apmokestinamieji vienetai, mokesčio tarifai bei lengvatos. Kiekvieno atskiro mokesčio elemento reglamentavimo suvokimas padeda suprasti konkretaus mokesčio vaidmenį šalies mokesčių sistemoje. Svarbu pažymėti, kad Konstitucinis Teismas savo praktikoje yra nurodęs, jog esminiai mokesčio elementai tokie, kaip mokesčio objektas, mokesčių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio tarifai, mokėjimo terminai, išimties bei lengvatos turi būti nustatomi įstatymu.⁴⁹ Tad pagrindinis dėmesys atskleidžiant atskirų PVM elementų analizę bus skiriamas PVM įstatymui.

Kaip jau parodė ankstesnė šio darbo dalis, svarbiais PVM elementais yra subjektas, kuriam tenka prievolė mokėti mokestį; PVM objektas, kurio apmokestinimas apibrėžiamas įstatymu; PVM apmokestinimo momento ir apmokestinamosios vertės nustatymas; PVM tarifų dydis, kurių poveikį ypač jaučia galutinis vartotojas.

Taigi PVM įstatymo bei poįstatyminių nuostatų dėl PVM analizė bus atliekama atsižvelgiant į šiuos kriterijus:

- PVM subjekto t.y. mokesčio mokėtojo statusas;
- PVM objekto samprata;
- PVM apmokestinamosios vertės ir apmokestinamojo momento nustatymas;
- PVM tarifų dydžiai.

⁴⁹ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 "Dėl pridėtinės vertės mokesčio" 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui“// Valstybės žinios, 2000, Nr. 23-585.

Nuo 1994 m. priėmus pirmąjį PVM įstatymą iki šių dienų buvo įgyvendinta daug pakeitimų, kuriuos sąlygojo tiek vidiniai, tiek išoriniai pokyčiai. Tam, kad suvokti pagrindinių PVM nuostatų pokytį bei tai sąlygojusius veiksnius, pirmiausia yra svarbu pateikti šiuo metu galiojančių PVM įstatymo nuostatų analizę pagal išsikeltus kriterijus.

PVM mokėtojo statusas PVM įstatyme yra apibrėžiamas kaip asmens, kuriam nustatyta prievolė apskaičiuoti ir mokėti PVM ir, kuris mokesčio administratoriaus įregistruotas PVM mokėtoju, įskaitant kitaip PVM tikslais registruotus asmenis, išskyrus asmenis, kurie registruoti kompensacinio PVM tarifo schemos tikslais.⁵⁰ Tokia įstatyminė nuostata sąlygoja daryti išvadą, jog PVM subjektu gali būti laikomas tas asmuo, kuris atitinka dvi pagrindines sąlygas: yra įregistruotas PVM mokėtoju ir jam galioja prievolė apskaičiuoti ir mokėti PVM. Vienintelė išimtis, kada asmuo yra mokesčių administratoriaus įregistruotas, tačiau nelaikomas PVM mokėtoju – tai asmuo, kuris įsiregistravęs kompensacinio PVM tarifo schemos tikslais. Šioje vietoje įstatyminės nuostatos nukreipia į vieną poįstatyminį teisės aktą – Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR finansų ministerijos 2002 m. birželio 26 d. įsakymą Nr. 179 „Dėl įregistravimo į ūkininkų, kuriems taikoma kompensacinio PVM tarifo schema, registrą/išregistravimo iš ūkininkų, kuriems taikoma kompensacinio PVM tarifo schema registro taisyklių“. Trumpai apibūdinant pastarąsias taisykles, reikėtų pažymėti, jog pagrindinės jų nuostatos yra skirtos įregistravimo/išregistravimo iš ūkininkų, kuriems taikoma kompensacinio PVM tarifo schema, ypatumams ir procedūroms apibrėžti. Pagrindiniai reikalavimai keliama asmenims norintiems taikyti kompensacinio PVM tarifo schemą yra trejopi: bendra ūkininko/ūkininko ūkio narių atlygio suma per paskutinius dvylika mėnesių už vykdant ekonominę veiklą patiektas prekes ir suteiktas paslaugas nėra didesnė kaip 100 000 Lt; ūkininkas, įsiregistravęs ūkininko ūkį ir jo žemės plotas nėra didesnis kaip 7 ha; bei nei vienas iš ūkininko ūkio narių nėra registruotas PVM mokėtoju.⁵¹ Šie ūkininkai negali išrašyti PVM sąskaitų faktūrų, neturi teisės imti iš kitų pardavimo PVM ir patys susigrąžinti pirkimo PVM, nepildo PVM deklaracijų.⁵² Visi šie bruožai, sąlygoja tai, jog ūkininkai, kuriems taikoma kompensacinio PVM tarifo schema nėra laikomi PVM mokėtojais, be to už jų tiekiamą žemės ūkio produkciją ir (arba) teikiamas žemės ūkio paslaugas gaunamas 6 procentų kompensacinio dydžio priedas, kaip parodys tolesnė šio darbo analizė, nėra išskiriamas kaip atskirtas PVM tarifas.

Tapimas PVM mokėtoju per dvejopas įstatymu reglamentuotas sąlygas (įregistravimas PVM mokėtoju ir galiojanti prievolė apskaičiuoti ir mokėti PVM) veda prie vienos bendros taisyklės - kada atsiranda prievolė skaičiuoti PVM, yra privaloma ir registracija PVM mokėtoju. Šiuo atveju

⁵⁰ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271, 2 str. 29 d.

⁵¹ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR finansų ministerijos įsakymas „Dėl įregistravimo į ūkininkų, kuriems taikoma kompensacinio PVM tarifo schema, registrą/išregistravimo iš ūkininkų, kuriems taikoma kompensacinio PVM tarifo schema registro taisyklių“// Valstybės žinios, 2002, Nr. 66-2745, 3 p.

⁵² Novošinskienė A, Slavickienė A, Naujojo Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo taikymo ypatumai, Mano ūkis, 2003/1, prieiga per internetą <http://www.manoukis.lt/?s=15&m=1&z=6> žiūrėta 2011 08 10 12.25 val.

yra svarbus PVM įstatymo 71 straipsnis, kurio nuostatos numato, jog prievolė registruotis PVM mokėtoju ir skaičiuoti bei mokėti PVM tenka apmokestinamiesiems asmenims, kurie šalies teritorijoje tiekia prekes arba teikia paslaugas, už kurias atlygis per paskutinius 12 mėnesių sudaro 155 000 Lt ribą.⁵³ Analizuojant šias įstatymines nuostatas, reikėtų pažymėti, kad apmokestinamojo asmens sąvoka gali būti skirstoma dvejopai: LR ir užsienio apmokestinamasis asmuo bei fizinis ir juridinis asmuo. Toks skirstymas sąlygoja tam tikras ypatybes registravimosi PVM mokėtojais atžvilgiu.

1 lentelė. Prievolė registruotis PVM mokėtoju

Registravimosi kriterijus	Registravimosi prievolė
1. Lietuvoje tiekia prekes ar teikia paslaugas	LR juridiniam ir fiziniam asmeniui, kai atlygis per paskutiniuosius 12 mėnesių viršija 155 000 Lt. Užsienio juridiniam ir fiziniam asmeniui, nuo pat jų veiklos pradžios, neatsižvelgiant į 155 000 Lt atlygio ribą.
2. Iš kitų ES valstybių narių įsigyja prekių	LR ar užsienio juridiniam ir fiziniams asmeniui, kuriam nepriklauso registruotis PVM mokėtoju, bet jis įsigyja prekes (ne akcizais apmokestinamas ir ne naujas transporto priemonės), kurių vertė per kalendorinius metus viršija 35 000 Lt. Užsienio apmokestinamiesiems asmenims, nustatytoji 35 000 Lt iš kitos valstybės narės įsigyjamų prekių vertės riba netaikoma, jeigu šie asmenys vykdo veiklą, kuriai įsigytų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo PVM, sumokėtą Lietuvoje, turi teisę susigrąžinti (atskaityti).
3. Užsienio asmenys, Lietuvoje vykdančys nuotolinę prekybą	Tiekiamų ir atgabentų į Lietuvą prekių vertė per kalendorinius metus viršija 125 000 Lt (akcizais apmokestinamoms prekėms riba netaikoma).

Šaltinis: Valstybinės mokesčių inspekcijos leidinys „Ar reikia registruotis PVM mokėtoju?“.

Kaip pavaizduota 2-oje lentelėje LR fiziniam ir juridiniam asmeniui prievolė registruotis PVM mokėtoju atsiranda, jeigu:

- atlygis už LR parduotas prekes/paslaugas per metus (per paskutiniuosius 12 mėnesių) viršija 155 000 Lt;
- asmuo Lietuvoje iš kitų ES valstybių narių įsigyja prekes (išskyrus naujas transporto priemonės ir akcizais apmokestinamas prekes), kurių vertė per kalendorinius metus viršija 35 000 litų;
- asmuo kontroliuoja keletą juridinių asmenų, ir visų jų bendras gautas atlygis per metus (per paskutiniuosius 12 mėnesių) buvo didesnis negu 155 000 Lt. Prievolė registruotis PVM mokėtojomis atsiranda visoms įmonėms, neatsižvelgiant į tai, kad kiekvienos iš šių įmonių gautas atlygis gali būti mažesnis kaip 155 000 Lt.⁵⁴

Na, o užsienio asmenims prievolė registruotis PVM mokėtoju atsiranda esant kuriai nors iš dviejų sąlygų: užsienio apmokestinamieji asmenys pradeda vykdyti Lietuvoje ekonominę veiklą (prievolė registruotis PVM mokėtoju atsiranda nuo pat jų ekonominės veiklos Lietuvoje pradžios,

⁵³ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271, 71 str. 1 ir 2 d.

⁵⁴ Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko įsakymas „Dėl įregistravimo į PVM mokėtojų registrą/išregistravimo iš PVM mokėtojų registro“// Valstybės žinios, 2002, Nr. 66-2744, 4 ir 8 p.

t.y. neatsižvelgiant į 155 000 Lt atlygio ribą); ES valstybės narės asmuo Lietuvoje vykdo nuotolinę prekybą ir tiekiamų ir atgabentų į Lietuvos Respubliką prekių vertė per kalendorinius metus viršija 125 000 Lt.⁵⁵

Papildomai dėl registravimosi PVM mokėtoju reikėtų pažymėti, jog yra galimas ir savanoriškas registravimasis, reglamentuotas PVM įstatymo 72 straipsnyje, kuriuo pagrindinė nuostata yra tokia, jog LR asmuo vykdamas ekonominę veiklą ar ketinantis ją vykdyti gali pateikti prašymą registruotis PVM mokėtoju.⁵⁶

Apibendrinant PVM subjekto sampratą pagal šiuo metu LR galiojančius teisės aktus, galima daryti išvadas, kad nors yra numatytas ir savanoriškas registravimosi PVM mokėtoju mechanizmas, tačiau dažniausiu atveju PVM mokėtojo statusas suponuoja pareigą apskaičiuoti ir mokėti mokesť bei pareigą būti šio mokesčio mokėtoju pasiekus tam tikrą pajamų ribą.

Pateikus PVM subjekto sampratą yra svarbu apibrėžti PVM objektą t.y. už ką arba nuo ko reikia mokėti mokesť. PVM objektas pagal PVM įstatymą yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kuris tenkina tris sąlygas:

- prekės tiekiamos/paslaugos teikimas už atlygį;
- prekių tiekimas/paslaugų teikimas vyksta šalies teritorijoje;
- prekes tiekia/paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo vykdydamas savo ekonominę veiklą.⁵⁷

Įvardintos PVM įstatymo nuostatos sąlygoja daryti išvadą, jog PVM objektui yra būtini šie požymiai: prekių tiekimas ir/arba paslaugų teikimas, atlygis, šalies teritorija, apmokestinimasis asmuo bei ekonominė veikla. Tam tikra vykdoma ūkinė operacija bus laikoma PVM objektu tik tuo atveju, kai turės visus įvardintus požymius. Būtent vykdomo prekių tiekimo ar paslaugų teikimo už atlygį sąlyga svarbi kalbant apie anksčiau aptartą PVM mokėtojo statuso atsiradimą dėl prievolės skaičiuoti PVM pasiekus tam tikrą ribą pajamų. PVM objektu pagal PVM įstatymą taip pat yra laikomas prekių įsigijimas už atlygį iš kitoje valstybėje narėje įsiregistravusio PVM mokėtojo, ar apmokestinamojo asmens privalančio įsiregistruoti PVM mokėtoju, jei tas įsigijimas vyksta šalies teritorijoje, o prekes įsigyja bet koks apmokestinamasis asmuo, vykdamas ekonominę veiklą. Taip pat PVM objektu yra laikomas naujų transporto priemonių įsigijimas šalies teritorijoje iš kitos valstybės narės bei akcizais apmokestinamų prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės šalies teritorijoje, už kurias prievolė apskaičiuoti akcizą atsiranda LR. Be to, įstatyminės normos pabrėžia, jog importo PVM objektas yra prekių importas.⁵⁸

⁵⁵ Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko įsakymas „Dėl įregistravimo į PVM mokėtojų registrą/išregistravimo iš PVM mokėtojų registro“// Valstybės žinios, 2002, Nr. 66-2744, 5-6 p.

⁵⁶ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271, 72 str.

⁵⁷ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271, 3 str. 1d.

⁵⁸ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271, 3 str. 2 ir 3 d.

Pateiktą PVM objektą apibrėžiančių PVM įstatymo normų analizė, leidžia daryti išvadas, jog lingvistiškai aiškinant PVM objektą, jį turėtume suvokti kaip prekių tiekimo ar paslaugų teikimo metu sukurta pridėtinę vertę. Tačiau pagal šiuo metu galiojančias PVM įstatymo nuostatas PVM objektu yra laikoma visa pateiktų, išigytų ar importuotų prekių ar suteiktų paslaugų apmokestinamoji vertė. Toks PVM objekto įstatyminis apibrėžimas lemia tolesnę šio darbo analizę, pagal anksčiau išsikeltus kriterijus, pateikti apmokestinamosios vertės t.y. bazės, nuo kurios turi būti skaičiuojamas mokestis, sampratą.

PVM įstatyme apmokestinamosios vertės nustatymo nuostatos yra apibrėžiamos 15-17 straipsniuose, pagrindinį dėmesį skiriant aštuonioms pagrindinėms apmokestinamosios vertės nustatymo grupėms: šalies teritorijoje tiekiamos prekės/teikiamos paslaugos; prekės/paslaugos, skirtos privatiems poreikiams tenkinti; ilgalaikio materialaus turto pasigaminimas; nuosavybės teisės objekto perdavimas; prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės/pervežimas į kitą valstybę narę verslo tikslais; importuotos prekės/įvežtos į Lietuvą po to, kai jos buvo laikinai išvežtos perdirbti; tarpininkavimo paslaugos; prekės/paslaugos, kurioms taikoma marža.

Pirmiausia, kalbant apie prekių tiekimo/paslaugų teikimo šalies teritorijoje apmokestinamąją vertę, reikėtų pažymėti, kad šiuo atveju įstatymiškai reglamentuota galioja bendra taisyklė, kad apmokestinamąją vertę sudaro gautas atlygis (išskyrus patį PVM), kurį gavo arba turi gauti prekių tiekėjas arba paslaugos teikėjas. Toks apmokestinamosios vertės apibrėžimas, pateiktas PVM įstatymo 15 straipsnio 1 dalyje, sąlygoja nuorodą į to paties straipsnio 5 dalį, kurioje numatyta, kad į apmokestinamąją vertę nėra įtraukiamas pats PVM, tačiau visi kiti mokesčiai (pvz. muitai, akcizai) ir rinkliavos (pvz., valstybės rinkliavos už įvairių licencijų, leidimų išdavimą) yra įtraukiami.⁵⁹ Taip pat PVM įstatymo 15 straipsnio 5 dalyje yra numatyta, kad į apmokestinamąją vertę įtraukiamos su prekės tiekimu arba paslaugos teikimu susijusių ir pirkėjui tenkančių išlaidų (tokių kaip: pakavimo, transportavimo, draudimo ir kitos su prekių tiekimu ar paslaugų teikimu susijusios paslaugos) vertė bei bet kokios subsidijos ar dotacijos, turinčios įtakos galutinei prekės ar paslaugos kainai.⁶⁰ Įtakos galutinei prekės ar paslaugos kainai turėjimas yra atskleidžiamas analizuojamo įstatymo 15 straipsnio 6 dalyje, kur yra nurodoma, jog turi būti tenkinamos visos trys sąlygos tam, kad subsidija ar dotacija būtų laikoma turinčia įtakos galutinei prekės/paslaugos kainai: ji mokama pardavėjui; ją moka trečioji šalis; ši suma sudaro atlygį už prekę/paslaugą ar jo dalį.⁶¹

Kalbant apie subsidijų ir dotacijų įtraukimą į apmokestinamąją vertę, svarbu pažymėti, jog kai jų mokėjimas nėra susijęs su prekių tiekimu ar paslaugų teikimu (pvz., parama nelaimės atveju,

⁵⁹ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2009-12-10 raštas Nr. KD-4102.

⁶⁰ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271.

⁶¹ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271.

išmokos išlaidų kompensavimui ar pan.), tai tokios išmokos nepridedamos prie kokių nors prekių ar paslaugų apmokestinamosios vertės, nes šiuo atveju prekių tiekimo ar paslaugų teikimo nėra.⁶²

Aptarus kas sudaro apmokestinamąją vertę bendruoju atveju, svarbu yra išskirti, kas yra įstatymiškai reglamentuota apie tai, kas neįeina į apmokestinamąją vertę. Šiuo atveju įstatyminės normos yra atskleidžiamos PVM įstatymo 15 straipsnio 7 dalyje, numatant, kad į apmokestinamąją vertę neįtraukiamos: įvairios nuolaidos, suteikiamos prekės pirkimo ar paslaugos teikimo metu bei sumos, kurias pardavėjas gauna kaip kompensaciją išlaidoms, patirtoms atliekant įvairius mokėjimus tretiesiems asmenims pirkėjo vardu, jo naudai ir jo sąskaita, padengti. Šiuo atveju yra numatyta sąlyga, kad kompensacijos suma privalo būti lygi pardavėjo faktiškai patirtoms išlaidoms atliekant tokius mokėjimus.⁶³

Pagal PVM įstatymo 15 straipsnio 8 dalies nuostatas į apmokestinamąją vertę taip pat neįtraukiama prekės pakuotės vertė, tačiau tam, kad būtų galima taikyti šią įstatyminę nuostatą yra numatyta sąlyga tokia, kaip: pirkėjo ir pardavėjo susitarimas grąžinti pakuotę pardavėjui. Pakuotės negrąžinimo atveju per 12 mėnesių yra numatytas apmokestinamosios vertės didinimas, atvirkštiniu atveju – apmokestinamosios vertės mažinimas.⁶⁴

PVM įstatymo 15 straipsnio 9 dalyje atskiras dėmesys yra skiriamas palūkanų įtraukimui/neįtraukimui į apmokestinamąją vertę. Šiuo atveju įstatymiškai reglamentuota ir galioja tokia nuostata, kad palūkos, kurių dydis yra aiškiai nurodytas sutartyje, nėra traukiamos į tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos apmokestinamąją vertę. Analizuojamu atveju yra laikoma, kad yra sudaryti du sandoriai: pagrindinis – prekės tiekimo ar paslaugos teikimo ir papildomas – paskolos suteikimo sandoris, kurio apmokestinamąją vertę sudaro sutartyje nurodytos palūkanos.⁶⁵

Aptartos apmokestinamosios vertės nustatymo nuostatos dėl gauto atlygio galioja bendruoju atveju, tačiau šiuo metu galiojantis PVM įstatymas pateikia daug atvejų, su skirtingais apmokestinamosios vertės nustatymo būdais, kurios trumpai, vadovaujantis PVM įstatymo nuostatomis, bus aptariamoms.

Taigi nustatant apmokestinamąją vertę prekių, skirtų privatiems poreikiams tenkinti, prekių, kurios verslo tikslu iš Lietuvos pervežamos į kitą valstybę narę bei prekių įsigijimo ir kitos valstybės narės atveju, yra svarbu įvardinti šių prekių pirkimo kainą arba pasigaminimo savikainą. Pasigaminimo savikaina tampa apmokestinamąją verte ir ilgalaikio materialaus turto pasigaminimo atveju. Nuosavybės teisės objekto perdavimo atveju apmokestinamąją verte laikytina ta vertė, kuriai

⁶² Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2009-12-10 raštas Nr. KD-4104.

⁶³ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271.

⁶⁴ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271.

⁶⁵ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271, 15 str. 9 d.

ekvivalentišką atlygį būtų galima gauti parduodant šį nuosavybės objektą rinkoje. Perduodant turtinį įnašą, tokią vertę paprastai nustato turto vertintojai.⁶⁶

Importuotų prekių/įvežtų į Lietuvą po to, kai jos buvo laikinai išvežtos apmokestinamąją vertę, pagal PVM įstatymo 15 straipsnio 16 dalies nuostatas, sudaro už ES teritorijos ribų suteiktų atitinkamų paslaugų vertė, kuri yra lygi atlygiui (išskyrus PVM), kurį gavo paslaugų teikėjas. Na, o nustatant importuojamų prekių apmokestinamąją vertę, svarbu yra žinoti tų prekių muitinę vertę, kurios nustatymas apibrėžiamas Muitinės kodeksu ir jo taikymą reglamentuojančiuose teise aktuose, bei už šias prekes sumokėtus ne ES ar ne Lietuvos Respublikoje muitus, mokesčius ir kitas įmokas, išlaidų, susijusių su prekių vežimu bei draudimu dydį, sumokėtų komisinių už atstovavimą ir prekių pakavimo vertę dydį, paslaugų, susijusių su prekių gabenimu iš pirmosios paskirties vietos į kitą paskirties vietą ES teritorijoje, jeigu ši vieta yra žinoma apmokestinimo momentu, vertę.⁶⁷ Šiuo atveju minėtos išlaidos gali būti pridedamos prie prekių muitinės vertės, žinoma, jeigu išlaidos nebuvo įtrauktos į muitinę vertę, ir tokiu būdu yra nustatoma importuojamų prekių mokestinė vertė. Nustatant importuojamų prekių muitinę vertę reikėtų vadovautis 1992 m. spalio 12 d. EBB Reglamento 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, 29 - 36 straipsniais, taip pat 1993 m. liepos 2 d. Europos Komisijos Reglamento 2454/93, nustatančio Bendrijos muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatas, 141 - 181a straipsniais.⁶⁸

Kalbant apie importuojamų prekių pakuotės vertės įtraukimą/neįtraukimą į apmokestinamąją vertę, reikėtų pažymėti, kad šioje vietoje taikomos analogiškos nuostatos kaip ir prekių tiekimo šalies teritorijoje atveju, įvardintos PVM įstatymo 15 straipsnio 8 dalies nuostatose. Tačiau kalbant apie importuojamoms prekėms teikiamas nuolaidas, pagal minėto įstatymo 15 straipsnio 17 dalyje pateiktas įstatymines nuostatas, įvairios nuolaidos, žinomos prievolės apskaičiuoti importo PVM atsiradimo momentu, nėra traukiamos į importuojamų prekių apmokestinamąją vertę.

Aptariant priešpaskutinę iš šio skyriaus pradžioje išskirtų tam tikrų apmokestinamosios vertės nustatymo grupių – tarpininkavimo paslaugas, pirmiausia reikėtų pastebėti, kad šioje vietoje apmokestinamosios vertės nustatymą sąlygoja dvejopas tarpininko vaidmuo: atsiskleidusio tarpininko atveju – apmokestinamoji vertė yra atlygis, gautas už atstovavimą; neatsiskleidusio – visa pateiktos prekės arba suteiktos paslaugos vertė. Tiek atsiskleidusio, tiek neatsiskleidusio tarpininkų sąvokos yra pateiktos PVM įstatymo 2 straipsnyje nurodant, kad atsiskleidęs tarpininkas – tai apmokestinamasis asmuo, kuris tarpininkauja prekių tiekimo arba paslaugų teikimo sandoryje kito vardu ir sąskaita, o neatsiskleidęs tarpininkas – kuris tarpininkauja savo vardu, nors ir kito sąskaita.⁶⁹ Pirmuoju atveju, tarpininkas už atlygį, kuris ir yra laikomas PVM apmokestinamąja

⁶⁶ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras.

⁶⁷ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271, 15 str. 15 d.

⁶⁸ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2009-12-11 raštas Nr. KD-4220.

⁶⁹ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271, 2 str. 6 ir 17 d.

verte, suveda pirkėją ir pardavėją. Antruoju, tarpininkas savo vardu gaunas prekes (paslaugas) ir savo vardu jas patiekia (suteikia) galutiniam pirkėjui. PVM įstatymo prasme neatsiskleidęs tarpininkas yra traktuojamas kaip prekių (paslaugų) pardavėjas (teikėjas). Toks neatsiskleidusio tarpininko traktavimas sąlygoja tai, kad jo teikiamų prekių (teikiamų paslaugų) apmokestinamoji vertė yra nustatoma kaip visa patiektos prekės (suteiktos paslaugos) vertė.

Galiausiai, pereinant prie paskutinės apmokestinamosios vertės nustatymo grupės – prekės (paslaugos), kurioms taikoma marža, reikėtų išskirti konkrečių atvejų apmokestinamosios vertės nustatymą, analizuojamu atveju – maržos, reikėtų pastebėti, kad pvz. kelionės organizatoriaus marža apskaičiuojama kaip skirtumas tarp sumos (išskyrus patį PVM), kurią už kelionės organizatoriaus teikiamą paslaugą jam turi sumokėti galutinis vartotojas, ir sumos (įskaitant PVM), kurią kelionių organizatorius sumokėjo ar turi sumokėti tretiesiems asmenims už įsigytą iš jų paslaugą (jei parduodamas turizmo paslaugų rinkinys).⁷⁰ Kalbant apie prekių tiekimą (naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcinų ir antikvarinių daiktų) PVM įstatymo 107 straipsnio 2 dalyje, yra nurodyta, kad šiuo atveju apmokestinamoji vertė gali būti skaičiuojama nuo pardavėjo maržos, kuri apskaičiuojama kaip atlygio (išskyrus patį PVM), kurį pardavėjas gavo arba turi gauti už patiektą prekę atimant sumą (įskaitant PVM), kurią pardavėjas sumokėjo arba turi sumokėti savo tiekėjui šią prekę įsigydamas. Na, o aukciono organizatoriaus marža apskaičiuojama kaip viso iš prekės pirkėjo gauto ar gautino atlygio (įskaitant visus mokesčius ir rinkliavas, išskyrus patį PVM, su prekės tiekimu susijusias ir pirkėjui tenkančias išlaidas) ir aukciono vedėjo prekės pardavėjui sumokėtos ar mokėtinės sumos skirtumas.⁷¹

Atskiras dėmesys PVM įstatymo 17 straipsnyje yra skiriamas apmokestinamosios vertės nustatymui mokesčių administratoriaus sprendimu. Toks apskaičiavimas pagal įstatymines nuostatas yra galimas, kai mokesčių administratoriui LR Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatytais atvejais kyla pagrįstų įtarimų, kad tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos apmokestinamoji vertė yra dirbtinai padidinta arba sumažinta. Dirbtinas padidinimas arba sumažinimas gali būti laikomas tuo atveju, jeigu prekės ar paslaugos vertė neatitinka rinkos kainos.⁷² Analizuojamu atveju be PVM įstatymo svarbiais teisės aktais yra LR Vyriausybės nutarimas „Dėl rinkos kainos, pagal kurią mokesčių administratorius apskaičiuoja prekių ar paslaugų apmokestinamąją vertę savo sprendimu, nustatymo ir jų taikymo taisyklių patvirtinimo“ bei Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR finansų ministerijos viršininko įsakymas „Dėl prekių (paslaugų) apmokestinamosios vertės apskaičiavimo mokesčių administratoriaus sprendimu metodikos patvirtinimo“.

⁷⁰ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271, 102 str. 2 d.

⁷¹ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271, 107str. 3 d.

⁷² Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271, 17 str. 1 d.

Minėtame Vyriausybės nutarime pagrindinis dėmesys skiriamas sąlygoms, kada gali būti nustatoma rinkos vertė mokesčių administratoriaus sprendimu, metodams, pagal kuriuos apskaičiuojama apmokestinamoji vertė pagal rinkos kainą bei galimų šaltinių rinkos kainai nustatyti naudojimą. Apibendrintai aptariant analizuojamo Vyriausybės nutarimo pagrindines nuostatas, reikėtų pažymėti, kad nurodant sąlygas, kurios turi būti tenkinamos nustatant rinkos kainą mokesčių administratoriaus sprendimu, yra atkartojamos PVM įstatymo 17 straipsnio nuostatos, pabrėžiant, kad prekių ar paslaugų vertė yra daug mažesnė/didesnė už rinkos kainą ir, kad yra pagrindo manyti, jog šios vertės sumažinimas/padidinimas yra atliktas siekiant mokestinės naudos (žinoma tai turi būti nustatoma mokesčio administratoriaus atliekamo patikrinimo metu). Tolesnėje Vyriausybės nutarimo dalyje yra pateikiami keturi metodai apmokestinamajai vertei pagal rinkos kainą nustatyti: tapačių prekių (paslaugų) kainos, panašių prekių (paslaugų) kainos, prekių pasigaminimo (paslaugų suteikimo) savikainos arba įsigijimo kainos ir įprastos veiklos pelningumo normos; prekių pagaminimo (paslaugų suteikimo) savikainos ar įsigijimo kainos metodai. Kaip pagrindiniai šaltiniai yra numatyti apskaitos dokumentai, jeigu pagal juos neįmanoma nustatyti rinkos kainos, tuomet nutarimu numatyta, jog gali būti naudojami: turto vertintojų išvados, oficialios valstybės institucijų statistikos, komisijų duomenys.

Prekių (paslaugų) apmokestinamosios vertės apskaičiavimo mokesčio administratoriaus sprendimu metodikoje yra nurodyti nurodymai pareigūnams, atliekantiems patikrinimus, kurių metu tenka perskaičiuoti prekių ar paslaugų apmokestinamąją vertę. Šioje metodikoje iš esmės yra atkartojamos ankščiau aptartos Vyriausybės nutarimu patvirtintų „Rinkos kainos, pagal kurią mokesčių administratorius apskaičiuoja prekių ar paslaugų apmokestinamąją vertę savo sprendimu, nustatymo metodų ir jų taikymo taisyklių“ nuostatos, dar kartą nurodant sąlygas, kada mokesčių administratorius gali apskaičiuoti rinkos vertę, skaičiavimo metodai ir naudojami duomenų šaltiniai.

Apibendrinant apmokestinamosios vertės teisinį reglamentavimą kada ji yra apskaičiuojama mokesčių administratoriaus, reikėtų pažymėti, kad pagrindinės sąlygos yra numatytos PVM įstatymo 17 straipsnyje ir Vyriausybės nutarime „Dėl rinkos kainos, pagal kurią mokesčių administratorius apskaičiuoja prekių ar paslaugų apmokestinamąją vertę savo sprendimu, nustatymo ir jų taikymo taisyklių patvirtinimo“, pabrėžiant šių taisyklių taikymą patikrinimo metu. Na, o Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR finansų ministerijos viršininko įsakymas „Dėl prekių (paslaugų) apmokestinamosios vertės apskaičiavimo mokesčių administratoriaus sprendimu metodikos patvirtinimo“ yra skirtas konkretiems pareigūnams, atliekantiems patikrinimus ir numatantis konkrečius jų veiksmus ir galimus veikimo būdus skaičiuojant rinkos kainą, kurie šiame Finansų ministerijos viršininko įsakyme yra praplečiami iš dalies atkartojant pagal hierarchiją aukštesnėje vietoje esančių teisės aktų (įstatymo, nutarimo) nuostatas.

Aptarus apmokestinamosios vertės nustatymo būdus, skirtingais prekių tiekimo, paslaugų teikimo atvejais, galima daryti išvadas, kad apmokestinamoji vertė yra lygi atlygiui už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, tuo atveju, kai yra kalbama apie prekių tiekimą (paslaugų tiekimą) šalies teritorijoje bei nustatinėjama apmokestinamoji vertė prekių, įsigytų iš kitų valstybių narių. PVM mokėtojo patirtos išlaidos, pasigaminant tam tikrą nuosavybės teisės objektą yra lygios apmokestinamai vertei paslaugų, skirtų privatiems poreikiams tenkinti, teikimo atveju. Prekių, skirtų privatiems poreikiams tenkinti, prekių verslo tikslais išvežamų iš Lietuvos į kitą valstybę narę, tiekimo atveju bei ilgalaikio turto pasigaminimo ar nuosavybės teisės objekto perdavimo atveju, apmokestinamoji vertė yra lygi pasigaminimo savikainai arba pirkimo kainai (paskutiniu atveju, daikto vertei). Reimportuojamų prekių tiekimo atveju, apmokestinamoji vertė yra lygi perdavimo paslaugų vertei, o importuojamų prekių tiekimo metu – muitinei vertei pridedant sumokėtus muitus, mokesčių, įmokas bei patirtas išlaidas, susijusias su prekių pervežimu. Tarpininkavimo paslaugų teikimo apmokestinamosios vertės nustatymą sąlygoja tarpininko vaidmuo: atsiskleidusio tarpininko atveju apmokestinamoji vertė yra lygi atlygiui, gautam už atstovavimą, neatsiskleidusio – visai teikiamų prekių/teikiamų paslaugų vertei. Atskiri atvejai kada apmokestinamoji vertė yra lygi maržai, sąlygoja daryti išvadas, kad ji bet koku atveju apskaičiuojama pagal skirtumą tarp kainos ir savikainos. Galiausiai teisės aktuose yra numatyti atvejai kada apmokestinamoji vertė gali būti apskaičiuojama mokesčio administratoriaus sprendimu.

Apibendrinus galimus apmokestinamosios vertės nustatymo būdus, galima daryti išvadas, kad šiuo metu galiojančio PVM įstatymo apmokestinamosios vertės teisinis reglamentavimas teisės aktuose yra atskleistas išsamiai ir aiškiai, siekiant užtikrinti tikslų, teisingą ir vienodą tapačiais atvejais apmokestinamosios vertės skaičiavimą. Visai tai, sąlygoja daryti išvadas, kad apmokestinamosios vertės teisinis reguliavimas atitinka Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintus pagrindinius apmokestinimo principus.

Nustačius, kad pagal šiuo metu galiojančius teisės aktus sudaro apmokestinamąją vertę, svarbu yra suvokti ir kada ji skaičiuojama – t.y. įvardinti PVM apmokestinimo momentą. Apibrėžiant apmokestinimo momento sąvoką pirmiausia yra svarbu suvokti šių dviejų sąvokos sudedamųjų žodžių reikšmes. Apmokestinimo samprata per jo pagrindinių principų prizmę yra pateikta aukščiau, tuo tarpu apibūdinant momento sąvoką racionalūs ir šio darbo kontekstui reikšmingi apibrėžimo bruožai yra pateikti tarptautinių žodžių žodyne, kuriame įvardinta, kad momentas – tai trumpas laiko tarpas, akimirksnis, akimirka, bei, kad tai tam tikras kurio nors reiškinių bruožas aplinkybė.⁷³ Šiuo atveju apjungus atskirus žodžius į bendrą sąvoką apmokestinimo momentas turėtų būti suprantamas kaip akimirka kada turi būti apskaičiuotas ir

⁷³ Tarptautinių žodžių žodynas, prieiga per internetą: <http://www.zodziai.lt/> žiūrėta 2011 08 21 15.42 val.

deklaruojamas PVM. Šio momento nereikėtų suvokti kaip sumokėjimo momento. Nagrinėjamu atveju, svarbu nustatyti laikotarpį būtent deklaravimo atžvilgiu t.y. kurio mokestinio laikotarpio deklaracijoje turės būti nurodyta apmokestinamoji vertė konkrečiu apmokestinimo momentu.

LR PVM įstatyme apmokestinimo momento sąvoka yra pateikta 14 straipsnio 1 dalyje, kurioje įvardinta, kad „prievolė skaičiuoti PVM už šalies teritorijoje tiekiamą prekę arba teikiamą paslaugą atsiranda, kai šio įstatymo nustatyta tvarka išrašoma PVM sąskaita – faktūra, kuria įforminamas šis prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip“⁷⁴. Analizuojamame įstatyme įtvirtinta bendroji taisyklė, kad apmokestinimo PVM momentas atsiranda tada kai yra išrašoma PVM sąskaita – faktūra, kurios išrašymo privalomumas nedelsiant patiekus prekes ar suteikus paslaugas yra numatytas LR PVM įstatymo 79 str. 2 d. (neskaitant išimties teikiant ilgalaikes paslaugas). Tokios įstatyminės nuostatos sąlygotų daryti išvadą, kad bet kokių atveju patiekus prekes ar suteikus paslaugas atsiranda apmokestinimo PVM momentas. Tačiau svarbu pažymėti, kad praktikoje yra galimos išimtys kai PVM sąskaita–faktūra ne visais atvejais yra išrašoma iš karto patiekus prekes ar suteikus paslaugas, be to pačiame įstatyme yra numatytos išimtys, kada PVM sąskaita–faktūra suteikus paslaugas gali būti iš karto neišrašoma.

Apibendrinant PVM įstatymo 14 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą pagrindinę taisyklę dėl apmokestinimo PVM momento nustatymo, reikėtų pastebėti, kad PVM sąskaitos – faktūros išrašymą ne visais atvejais galima realiai įgyvendinti, todėl įstatyme įtvirtintos normos, atsižvelgiant į Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtinus protingumo ir teisingumo principus, numato tam tikras išimtis, kurios nustatytos teikiant pirmumą paslaugų teikimo turiniui.

Toliau analizuojant PVM įstatymo 14 straipsnio nuostatas apie apmokestinimo momentą yra svarbi 2 dalis, kurioje numatyta, kad „šio straipsnio 1 dalyje nenurodytu atveju arba kai už tiekiamą prekę ar teikiamą paslaugą PVM sąskaita–faktūra neišrašyta, prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda įvykus tam iš nurodytų įvykių, kuris įvyksta ankščiau: kai prekė perduodama ar paslauga suteikiama, arba kai gaunamas atlygis už patiektą prekę ar suteiktą paslaugą“⁷⁵.

Analizuojam atveju, yra numatytos dvi sąlygos kada PVM apmokestinimo momentas atsiranda perdavus prekes/suteikus paslaugas arba gavus atlygį. Pirmoji sąlyga įvardinta kaip „14 straipsnio 1 dalyje nenurodytu atveju“, kas sąlygoja daryti išvadą, kad tokia įstatyminė nuostata nėra aiški ir apibrėžta. Šioje vietoje trūksta aiškumo ir apibrėžtumo. Tam, kad būtų lengviau suvokti kas šioje vietoje įstatymų leidėjo turima omenyje yra svarbus LR PVM įstatymo komentaras, kuriame komentuojant 14 straipsnio 1 dalyje įvardintą pirmąją sąlygą, yra pabrėžiama, kad PVM sąskaita – faktūra neišrašoma, jeigu tai nėra privalu pagal PVM įstatymo 79 straipsnio nuostatas (šiuo atveju yra išskiriama aplinkybė, kai PVM mokėtojas tiekia prekes ir paslaugas teikia fiziniams

⁷⁴ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271.

⁷⁵ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271.

asmenis, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, išduodamas kasos aparato kvitą, pirkimo – pardavimo kvitą ar bilietą). Antroji sąlyga įvardinta konkrečiai – neišrašoma PVM sąskaita-faktūra. Remiantis komentare įtvirtintomis nuostatomis, šioje vietoje turima omenyje Buhalterinės apskaitos įstatymo ir PVM įstatymo reikalavimų pažeidimai.

Apibūdinus PVM įstatymo 14 straipsnio 1 ir 2 dalyse pateiktas apmokestinimo PVM momento sąlygas, galima daryti išvadą, kad apmokestinimo momentas atsiranda išrašius PVM sąskaitą-faktūrą, o neįvykdžius šios sąlygos – įvykus kažkuriam iš šių įvykių anksčiau: pardavus prekę/suteikus paslaugą arba gavus atlygį.

Tolesnėse PVM įstatymo 14 straipsnio dalyse yra kalbama apie atskirtus konkrečius PVM apmokestinimo momento nustatymo atvejus, tokius kaip užsienio apmokestinamojo asmens tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų (kada galioja anksčiau įvykusio įvykio taisyklė), avanso mokėjimo atvejis (svarbūs du dalykai: kada pagal sutartį yra numatyti mokėti avansą, jo gavimo momentu yra numatyta prievolė skaičiuoti PVM, t.y. apmokestinimo momentas tolygus avanso gavimo momentui, tačiau svarbi ir būtina antroji sąlyga – minimalus 12 mėnesių laikotarpis nuo sandorio sudarymo iki paslaugų suteikimo ar prekių tiekimo); prekių tiekiamų pagal nuomos (lizingo) sutartį (kada apmokestinimo momentas tapatinamas su prekių perdavimo momentu); prekių teikiamų tam tikrą laikotarpį ir ilgalaikių paslaugų teikimui (sąskaitos faktūros išrašymas yra apmokestinimo momentas); prekių (paslaugų), skirtų privatiems poreikiams tenkinti (prekės suvartojimas, paslaugos suteikimas); ilgalaikio materialaus turto pasigaminimui (kai pasigamintas turtas yra pradedamas naudoti, PVM mokėtojo ekonominėje veikloje); prekių tiekimas į kitą valstybę narę/įsigijimas iš kitos valstybės narės (sąskaitos faktūros išrašymas, pabrėžiant laiko sąlygą – ne vėliau kaip kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį prekės buvo išgabentos, 15 dieną); importuojamų prekių (kai prekės įvežamos į šalies teritoriją iš Europos Bendrijų teritorijos).

Atskiras dėmesys PVM įstatyme dėl apmokestinimo momento nustatymo yra skiriamas PVM mokėtojo, tiekiančio žemės ūkio produkciją, pasirinkimo taikyti specialią apmokestinimo momento nustatymo tvarką pasirinkimo galimybėms. Šioje vietoje reikalinga PVM įstatymo 14 straipsnio 9 dalies nuostatų analizė, kurią atliekant pirmiausia reikėtų pažymėti, kad pagal minėto įstatymo 79 straipsnio 9 dalį, už LR registruotų PVM mokėtojų tiekiamą žemės ūkio produkciją visais atvejais PVM sąskaitas-faktūras išrašo žemės ūkio produkcijos pirkėjas, jeigu jis yra LR PVM mokėtojas.⁷⁶ Šiuo atveju pagal 14 straipsnio 9 dalies nuostatas, PVM sąskaitos-faktūros išrašymas gali būti nelaikomas PVM apmokestinimo momentu, kadangi PVM mokėtojas, tiekiantis žemės ūkio produkciją gali pasirinkti taikyti specialią apmokestinimo momento nustatymo tvarką, pagal kurią prievolė apskaičiuoti PVM už jo tiekiamą žemės ūkio produkciją atsiranda, kai yra sumokamas atlygis. Šioje vietoje reikėtų pažymėti, kad atlygio mokėjimo dalimis atveju, PVM

⁷⁶ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271.

apmokestinimo momentas atsiranda kiekvienos atlygio dalies sumokėjimo momentu. Ta pati logika galioja kada yra mokamos subsidijos ar dotacijos, kurios traukiamos į apmokestinamąją žemės ūkio produkcijos vertę, - PVM nuo šios apmokestinamosios vertės dalies apskaičiuojamas, kai pirkėjas sumoka atitinkamą sumą.

Įstatymu numatyti tokią pasirinkimo galimybę už pateiktą žemės ūkio produkciją neskaičiuoti pardavimo PVM kol ūkininkui nesumokamas atlygis, sąlygoja pati ūkininkų tiekiamos produkcijos kaip veiklos specifika, kada patiekus prekes dažniausiai yra atsiskaitoma vėliau. Atsižvelgiant į tai, apmokestinimo momentas yra susiejamas su atsiskaitymo momentu, žinoma, paties ūkininko pasirinkimu.

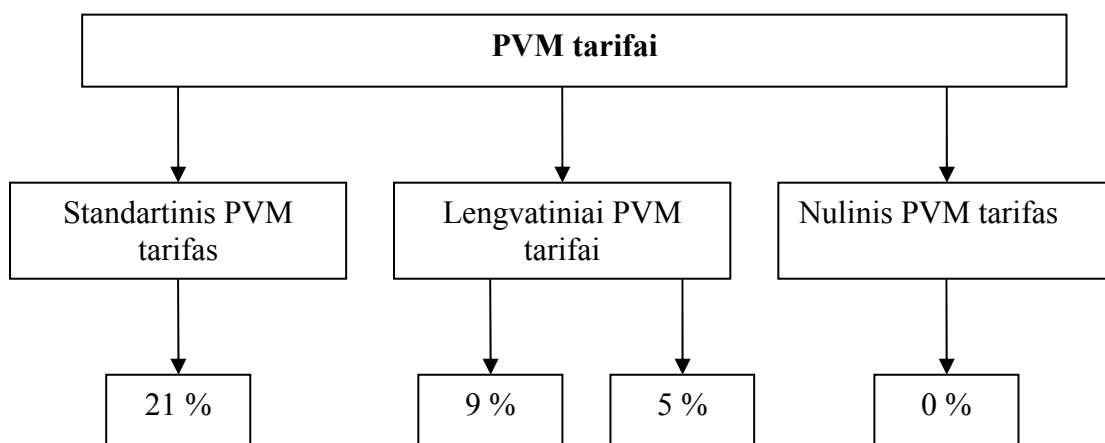
Analizuojamu atveju svarbu pažymėti, kad PVM mokėtojas, tiekiantis žemės ūkio produkciją, apie savo pasirinkimą taikyti specialią apmokestinimo momento nustatymo tvarką, privalo pranešti mokesčių administratoriui centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka. Šioje vietoje svarbiu dokumentu šios temos analizei yra 2003 m. balandžio 17 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR finansų ministerijos viršininko įsakymas Nr. V-111 „Dėl specialaus apmokestinimo momento taikymo tvarkos“, kuriame yra numatytos taisyklės, kaip žemės ūkio produkciją tiekiantis asmuo turi informuoti apskrities valstybinę mokesčių inspekciją apie pasirinkimą taikyti specialų apmokestinimo momentą. Trumpai apibūdinant minėtą tvarką, reikėtų pažymėti, kad joje pagrindinis dėmesys skiriamas konkretiems veiksams ir terminams pateikiant prašymą apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai taikyti specialaus apmokestinimo tvarką, išduodant atitinkamas pažymas, patvirtinančias apie specialų apmokestinimo momentą taikančius PVM mokėtojus (jų duomenys skelbiami „Valstybės žinių“ priede „Informaciniai pranešimai“) bei pateikiant prašymą dėl specialaus apmokestinimo momento taikymo atšaukimo. Šioje vietoje galima pastebėti, kad tiek PVM įstatyme, tiek aptariamame Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR finansų ministerijos viršininko įsakyme, yra pabrėžiama, kad specialaus apmokestinimo momento taikymas, pagal PVM mokėtojo prašymą gali būti atšaukiamas ne anksčiau kaip praėjus 24 mėnesiams nuo to mokesčio laikotarpio, kurį jis buvo pradėtas taikyti, pradžios. Dvejų metų termino nustatymu yra „siekiama, kad PVM mokėtojai gerai apsvarstytų savo pasirinkimą, žinodami, kad jo nebus įmanoma kaitalioti kada panorėjus“⁷⁷.

Apibendrinant PVM įstatymo 14 straipsnio nuostatas dėl PVM apmokestinimo momento nustatymo, reikėtų pažymėti, kad dažniausiai apmokestinimo momentas turėtų būti siejamas su PVM sąskaitos-faktūros išrašymu, tačiau tuo pačiu įstatymu yra numatyta ir išimčių, kurios taikomos tada, kai yra apmokestinamas avansas, prekių perdavimas pagal nuomos sutartį, kada atsiranda prievolė skaičiuoti PVM už prekes/paslaugas, suvartotas PVM mokėtojo privatiems

⁷⁷ Šimonytė I, Naujasis PVM įstatymas (14): speciali apmokestinimo momento nustatymo tvarka, Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 2003/07-08, prieiga per internetą: <http://www.verslobanga.lt/lt/leidinys.printer/3f5c50a3db52a> žiūrėta 2011-08-23 21.13 val.

poreikiams tenkinti, kai yra pasigaminamas ilgalaikis materialus turtas, ar kai PVM mokėtojas tiekia žemės ūkio produkciją ir pasirenka specialią apmokestinimo momento taikymo tvarką. Numatyti atitinkamas išimtis sąlygoja reali situacija rinkoje, kurios mokestinė pusė turi būti grindžiama teisingumo, lygybės bei turinio viršenybės prieš formą principais. Apibendrinant LR mokesčių administravimo įstatyme numatyta apmokestinimo aiškumo principą, galima daryti išvadas, kad įstatymu numatytos ir šiuo metu galiojančios apmokestinimo momento nustatymo normos atrodo pakankamai aiškios ir nesudėtingos.

Išsiaiškinus, kas yra PVM mokėtojas, už ką mokamas PVM, nuo kokio dydžio bei kada skaičiuojamas, svarbu žinoti ir konkretų tarifą. Pagal šiuo metu galiojančias PVM įstatymo nuostatas yra galimi keturi PVM tarifo dydžiai: standartinis, sudarantis 21 procentą, du lengvatiniai: 5 procentai ir 9 procentai ir 0 PVM tarifas.



1 pav. PVM tarifai

Šaltinis: sudaryta pagal Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 19 str., Valstybės žinios, Žin., 2002, Nr. 35-1271.

Standartinio PVM tarifo taikymo atvejai yra dažniausi ir, kaip parodys tolesnė, šio darbo analizė, jo taikymo sritis nuolat plečiasi. Šį faktą patvirtina ir šiuo metu galiojančio PVM įstatymo nuostatos dėl lengvatinių 5 ir 9 procentų PVM tarifo taikymo. Iki 2011 m. gruodžio 31 d. lengvatinis 9 procentų PVM tarifas taikomas 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; knygoms ir neperiodiniams informaciniams leidiniams; bei turizmo veiklą reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka teikiamoms viešbučio tipo ir specialaus apgyvendinimo paslaugoms. Na, o lengvatinis 5 procentų PVM tarifas taikomas vaistams ir medicinos pagalbos priemonėms, kai šių prekių įsigijimo išlaidos visiškai ar iš dalies kompensuojamos LR sveikatos draudimo įstatymo nustatyta tvarka.⁷⁸

⁷⁸ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271, 19 str.

Dėl lengvatinio 0 procentų PVM tarifo taikymo šiuo metu galiojančiame PVM įstatyme yra skiriamas visas VI skyrius, kuriuo pagrindinės nuostatos gali būti apibrėžiamos taip – lengvatinio 0 procentų PVM tarifo taikymui yra numatyti tokie atvejai:

- prekių išgabenimas iš Europos Bendrijų (toliau – EB) teritorijos (41 str.);
- keleivių išgabenamos prekės (42 str.);
- laivai ir orlaiviai; laivų ir orlaivių atsargos (43; 44 str.);
- vežimo paslaugos ir susiję sandoriai (45 str.);
- draudimo ir finansinės paslaugos, susijusios su prekių eksportu (46 str.);
- diplomatinėms atstovybėms, konsulinėms įstaigoms bei tarptautinėms organizacijoms ar jų atstovybėms, taip pat šių atstovybių ir įstaigų personalui ir jo šeimos nariams skirtos prekė ir paslaugos (47 str.);
- aukso tiekimas Europos centrinių bankų sistemai ir Europos centriniam bankui (48 str.);
- prekės, tiekiamos į kitą valstybę narę (49 str.);
- prekės, tiekiamos paramos gavėjams (50 str.);
- kilnojamųjų daiktų aptarnavimas ir perdirbimas (51 str.);
- atstovavimas PVM įstatymo VI skyriuje nurodytuose sandoriuose ir sandoriai už LR ribų (52 str.);
- tam tikrais atvejais su tarptautine prekyba susijusiais atvejais taikomos specialios taisyklės (53 str.);
- prekės, kurių tiekimas šalies teritorijoje neapmokestinamas PVM (55 str.).

Pateiktas atitinkamų PVM įstatymo straipsnių sąrašas sąlygoja daryti išvadas, kad šiuo metu egzistuoja gan plati lengvatinio 0 procentų PVM tarifo taikymo bazė, kuri daugiausiai siejama su prekių/paslaugų eksportu. Kiekvienos atskiros įstatymo grupės analizė būtų naudinga ir pravarti tuo atveju, jeigu šio darbo tikslas būtų išanalizuoti lengvatinio 0 procentų PVM tarifo taikymo galimybes ir problemas, tačiau, kadangi šio darbo tikslas yra pateikti teisės normų, reglamentuojančių PVM analizę pagal anksčiau išsikeltus kriterijus, išsamesnė lengvatinio 0 procentų PVM tarifo taikymo atvejų analizė nebus atliekama, išskyrus tiek, kiek ji bus reikalinga palyginimui su anksčiau galiojusiomis PVM įstatymo bei poįstatyminių teisės aktų nuostatomis.

Apibendrinant šiuo metu galiojančias PVM nuostatas, galima daryti išvadas, kad šio skyriaus pradžioje išsikelti analizės kriterijai, pagal kuriuos pateikiama galiojančių nuostatų analizė, atsikleidžia pagrindinius PVM elementus ir sąlygoja kiekvieno jų svarbą šio mokesčio skaičiavimo ir mokėjimo procese. Visi analizuoti PVM elementai yra apibūdinti pačiame PVM įstatyme, tik kai kurių jų platesnei bei išsamesnei analizei buvo reikalingi poįstatyminiai teisės aktai. Tokia įstatymo formuluotė sąlygoja daryti išvadas, kad šioje vietoje yra laikomasi minėtos Konstitucinio Teismo

praktikos, kada esminiai mokesčio elementai yra apibrėžiami įstatymu bei jų sampratos pateikimo procese yra atsižvelgiama į anksčiau aptartus LR mokesčių administravimo įstatymu įtvirtintus apmokestinimo principus.

3.2 PVM įstatymo nuostatų analizė nuo 1994 m. gegužės 1 d. iki 2002 m. liepos 1 d.

PVM Lietuvoje pradėtas taikyti nuo 1994 m. gegužės 1 d., įsigaliojus Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymui Nr. 3-40. Šis įstatymas su tam tikrais pakeitimais galiojo iki 2002 m. birželio 30 d.. Būtent laikotarpiu nuo 1994 m. gegužės 1 d. iki 2002 m. birželio 30 d. galiojusių įstatymo bei poįstatyminių teisės aktų nuostatų analizė dėl PVM subjekto, objekto, apmokestinamosios vertės, apmokestinimo momento bei tarifų bus pateikiama tolesnėje šio darbo dalyje.

Pirmasis PVM įstatymas įvestas 1994 m. PVM subjektą apibrėžė kaip juridinį asmenį, juridinio asmens teisių neturinčią įmonę, užsienio valstybių ūkio subjektų padalinius, veikiančius LR bei fizinius asmenis. Prievolė tapti PVM mokėtoju siejama su 50 000 Lt riba per metus už suteiktas paslaugas ar patiektas prekes. Na, o savanoriškas registravimasis buvo galimas kada pajamos per metus sudaro nuo 5 000 Lt iki 50 000 Lt.⁷⁹ Galiojusios įstatyminės nuostatos sąlygoja daryti išvadą, kad pirmaisiais PVM egzistavimo metais, privalomas PVM mokėtojo statusas buvo siejamas su 50 000 Lt pajamų riba būtent per metus, neįvardijant nei kalendorinių metų sąvokos nei 12 kalendorinių mėnesių (pastarasis papildymas įvestas 1997 m.⁸⁰). Tokios galiojusios nuostatos, klaidino ir tebeklaidina ūkinę veiklą vykdančius asmenis, ypač fizinius asmenis, dirbančius pagal individualios veiklos pažymą, verslo liudijimą ar įregistravusius ūkininko ūkį, iki šiol, kadangi tebėra išlikęs klaidingas suvokimas skaičiuojant ribą, kurią pasiekus atsiranda prievolė registruotis PVM mokėtoju būtent laikotarpiu laikant kalendorinius metus, o ne 12 paskutinių mėnesių.

Pokyčiai dėl PVM subjekto sampratos įvyko 1995 m., kada buvo papildytas pirminio PVM įstatymo varianto 5 straipsnis, atskirą dėmesį skiriant ūkininkams, kuriems taikomas kompensacinis PVM tarifas, nurodant, kad jie nemoka PVM už realizuotą produkciją ir suteiktas paslaugas. Dėl tos pačios priežasties buvo priimtos papildomos įstatymo nuostatos dėl PVM tarifų dydžių, nurodant, jog tarifo dydį ūkininkams, kuriems taikomas PVM kompensacinis tarifas nustato LR Vyriausybė, tačiau jo dydis negali viršyti 9 procentų.⁸¹ Greta PVM įstatymo pokyčių, buvo priimtas LR Vyriausybės nutarimas „Dėl PVM kompensacinio tarifo nustatymo ir jo taikymo ūkininkams, kurių realizacinės pajamos per metus (paskutiniuosius 12 mėnesių) neviršija 50 tūkst. litų“, pagal kurį

⁷⁹ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios, 1994, Nr. 3-40, 5 ir 6 str.

⁸⁰ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio 4, 5, 6, 16, 17, 19, 20, 23, 25, 29, 35 ir 36 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas // Valstybės žinios, 1997, Nr. 98-2479, 3 str.

⁸¹ Lietuvos Respublikos įstatymas dėl Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo, Žin., 1995, Nr.12-261, 5 str.

buvo nustatytas 6 procentų kompensacinis PVM tarifas, buvo numatytos konkrečios įregistravimo bei išregistravimo procedūros.

Nuo 1998 m. liepos 1 d. yra didinama prievolės registruotis PVM mokėtojų riba nuo 50 000 Lt iki 100 000 Lt, tokiu būdu keičiant PVM įstatymo nuostatas dėl prievolės tapti PVM subjektu bei galimybės ūkininkams taikyti kompensacinį PVM tarifą iki pasieks 100 000 Lt ribą.⁸²

Galiausiai nuo 2001 m. liepos 10 d. buvo lingvistiškai keičiama paties PVM subjekto sąvoka, atsisakant juridinio asmens teisių neturinčios įmonės sąvokos. PVM subjektas, buvo apibrėžiamas taip: juridiniai asmenys, užsienio valstybių ūkio subjektų padaliniai, veikiantys Lietuvos Respublikoje, ir fiziniai asmenys.⁸³

Pirminėse PVM įstatymo nuostatose apibrėžiant PVM objektą buvo akcentuojama pridėtinė vertė, sukurta prekių gamybos, atliekamų darbų ir teikiamų paslaugų procese bei importuojamos prekės.⁸⁴ Toks PVM objekto apibrėžimas atitiko ekonominėje literatūroje pateikiamą pridėtinės vertės sampratą. Juk pridėtinė vertė – tai skirtumas tarp įmonės pagamintos produkcijos rinkos kainos ir jos gamybos žaliavų bei paslaugų kainos.⁸⁵ Tačiau praktiškai PVM yra skaičiuojamas nuo parduotų prekių ir paslaugų vertės, o ne nuo skirtumo tarp pagaminimo (išsigijimo) ir pardavimo kainos. Neatsižvelgiant į tai, šios PVM įstatymo nuostatos dėl objekto iki 2002 m. liko nepakitusios. Tik vėlesnėse (po 2002 m.) PVM įstatymo redakcijose PVM objektas buvo apibūdinamas kaip apmokestinamojo asmens, vykdančio ekonominę veiklą, prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygį šalies teritorijoje bei importuojamas prekes.

Apmokestinamosios vertės samprata 1994 m. PVM įstatyme buvo pateikiama per prekių ir paslaugų vertę, kurią sudaro: gamybos ir teikimo kaina, pakavimo, transportavimo, draudimo išlaidos, įmokos už įrengimų surinkimą, už aptarnavimą, komisų, aukcionų mokesčiai, įvairios į sąskaitas-faktūras neįrašytos nuolaidos ir priedai, prekių pirkimo ir pardavimo kreditan išlaidos, įvairūs su produkcijos realizavimu susiję mokesčiai (išskyrus patį PVM) bei aptarnavimo išlaidos arba kitos į prekių gamybos ar paslaugų teikimo kainą neįskaitytos sumos.⁸⁶ Analizuojamu atveju įstatyminės nuostatos prekių ir/arba paslaugų vertę, į kurią įtraukiami įvardinti dydžiai, apibrėžia kaip apmokestinamąją vertę, kurios sampratoje neįvardijama atlygio sąvoka, kuri yra svarbi kalbant apie šiuo metu galiojančias PVM nuostatas dėl apmokestinamosios vertės nustatymo. Šioje vietoje apmokestinamosios vertės prilyginimas prekių ir/ar paslaugų vertei, sąlygoja dėti lygybės ženklą tarp minėtos vertės ir atlygio sumokėto už parduotas prekes ar suteiktas paslaugas

⁸² Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio 5, 6, 8 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 1998, Nr. 56-1544, 1 ir 2 str.

⁸³ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio 5 straipsnio pakeitimo įstatymas// Valstybės žinios, 2001, Nr. 62-2238, 1 str.

⁸⁴ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 1994, Nr. 3-40, 1 str.

⁸⁵ Paunksnienė J, Stalgienė A, Pridėtinės vertės augimą sąlygojantys veiksniai maisto ir gėrimų pramonėje. Žemės ūkio mokslai, 2009, p. 76.

⁸⁶ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 1994, Nr. 3-40, 9 str.

dydžio, tačiau 1994 m. PVM įstatymo nuostatos atlygio sąvokos neįvardija. Taip pat analizuojamo įstatymo nuostatos neįvardija kas nėra įtraukiama į apmokestinamąją vertę, kas sąlygoja daryti išvadas, jog viskas kas nėra įvardinta 1994 m. priimto PVM įstatymo 9 straipsnyje, nėra ir traukiama į PVM apmokestinamąją vertę.

1997 m. priėmus LR PVM įstatymo 2, 4, 9, 10, 11, 12, 13, 21, 22, 23, 24, 25, 35, 36, 38 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymą, buvo papildyta PVM apmokestinamosios vertės sandara, jos pačios nekeičiant, tačiau nurodant, jo apmokestinamoji vertė skaičiuojama nuo prekių vertės, kurią sudaro anksčiau įvardintos įeinančios dalys, tačiau išlyga padaroma importuojamoms prekėms, ko ankstesnėse PVM įstatymo nuostatose nebuvo.⁸⁷ Minėtu įstatymu taip pat keičiamos nuostatos dėl PVM apmokestinimo momento nustatymo, kada prekės yra importuojamos, pabrėžiant, kad prekių importo atveju apmokestinimo momentas apskaičiuojamas Muitinės kodekso nustatytais atvejais apskaičiuojant importo skolą muitinei.⁸⁸ Dar prieš šiuos pakeitimus, 1996 m. priėmus LR PVM įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymą buvo keičiamos nuostatos dėl PVM apmokestinimo momento nustatymo, pakeitimu įvardijant, jog kai prekės yra importuojamos, PVM apmokestinimo momentas už prekes ir paslaugas apskaičiuojamas importo mokesčiams nustatyta tvarka.⁸⁹

Pirminės momento, nuo kada turi būti skaičiuojamas PVM, nuostatos pagal 1994 m. priimto PVM įstatymo redakciją skambėjo trejopai: pagrindinė taisyklė galiojanti ir šiuo metu – tai sąskaitos-faktūros (PVM sąskaita-faktūra įvesta priėmus LR PVM įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymo 26 straipsnio pakeitimo įstatymą, kuris įsigaliojo nuo 1996 m. balandžio 1 dienos) ar kito dokumento už parduodamas prekes/teikiamas paslaugas išrašymas. Kai sąskaita-faktūra neišrašoma, o yra atsikaitoma grynais, apmokestinimo momentas siejamas su faktiniu pinigų sumokėjimu į kasą, na, o prekių importo atveju – pateikus importo krovinio deklaraciją.⁹⁰ Tokios PVM apmokestinimo momento nustatymo normos iš pirmo žvilgsnio atrodo paprastos ir aiškios, tačiau jose nėra kalbama apie atskirus momento nustatymo atvejus, aptartus ankstesnėje šio darbo dalyje, pagal šiuo metu galiojančias PVM įstatymo normas.

Apibrėžiant PVM tarifus yra nurodama, jog yra du galima PVM tarifai: 0 procentų - eksportuojamoms prekėms ir paslaugoms; bei 18 procentų - visoms prekėms ir paslaugoms, išskyrus, galiojusiame įstatyme įvardintoms prekių/paslaugų grupėms, kurios PVM apskritai neapmokestinamos.⁹¹ Minėtos nuostatos dėl PVM tarifų dydžių yra įvardijamos viename iš

⁸⁷ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio 2, 4, 9, 10, 11, 12, 13, 21, 22, 23, 24, 25, 35, 36, 38 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 1997, Nr. 117-2997, 3 str.

⁸⁸ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio 2, 4, 9, 10, 11, 12, 13, 21, 22, 23, 24, 25, 35, 36, 38 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 1997, Nr. 117-2997, 6 str.

⁸⁹ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio pakeitimo ir papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 1996, Nr. 13-343, 4 str.

⁹⁰ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 1994, Nr. 3-40, 12 str.

⁹¹ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 1994, Nr. 3-40, 13 str.

galiojusio įstatymo skyrių, kuris apibrėžiamas „Mokesčio tarifai“. Įdomu yra tai, jog papildomame skyriuje „Baigiamosios nuostatos“ vėl yra sugrįžtama prie PVM tarifų ir pabrėžiama, kad yra įvedamas ir laikinas 9 procentų PVM tarifas, kuriuo iki 1996 m. sausio 1 d. (vėliau⁹² terminas pratęstas iki 1997 m. sausio 1 d.) apmokestinama LR gamintojų pagaminti kombinuotieji pašarai, žemės ūkio produkcija ir žuvis, išskyrus mėsėdžius švelniaplaukius (nuo 1996 m. gegužės 16 d. – švelniakailius⁹³) žvėrelius, nutrijas ir jų kailiukus, iš šios produkcijos pagamintos maisto prekės, kurios iki įvedant PVM nebuvo apmokestinamos bendruoju akcizu.⁹⁴ Pateiktos galiojusios nuostatos dėl PVM tarifų, sąlygoja neaiškumo ir prieštaravimo galimybę jų pačių santykyje, kadangi įvardijant PVM tarifus yra išskiriami du galimi jų dydžiai, tačiau tolimesnėse nuostatose įvedamas laikinas 9 procentų PVM tarifas, kurio egzistavimas sąlygoja daryti išvadas, jog praktiškai galiojo trijų skirtingų dydžių PVM tarifai, nors pradinės įstatymo nuostatos to neįvardijo.

Apskritai PVM įstatymo nuostatų analizė pagal išsikeltus kriterijus, laikotarpiu nuo 1994 m. iki 2002 m. atskleidė, jog daugiausia pakeitimų (kiekybine išraiška) ir buvo atlikta PVM tarifų taikymo srityje. Papildomai prie 1994 m. įsigaliojusių PVM tarifų nuo 2000 m. gegužės 1 d. buvo įvestas naujas lengvatinis 5 procentų PVM tarifas, kuris taikomas maršrutinio keleivinio transporto paslaugoms Susisiekimo ministerijos ir vietos savivaldos institucijų nustatytais maršrutais.⁹⁵ Nuo 2001 m. sausio 1 d. buvo įvestas lengvatinis 9 procentų PVM tarifas už gyventojams tiekiamą šilumos energiją, skirtą gyvenamosioms patalpoms šildyti.⁹⁶ Vėliau 9 procentų PVM tarifo taikymas praplečiamas įtraukiant ir biokurą, pagamintą iš Lietuvos Respublikos kilmės biomasės.⁹⁷

Nuo 2001 m. sausio 1 d. atsisakoma 0 procento PVM tarifo taikymo sritį apibrėžti kaip eksportuojamas prekes ir paslaugas. Atsižvelgiant į tai, nurodant kam taikomas 0 procentų PVM tarifas pateikiamas konkretus prekių/paslaugų sąrašas (jis buvo ir seniau, tačiau buvo apibrėžiamas kaip eksportuojamos prekės/paslaugos). Minėtas sąrašas bet kokių atveju yra susijęs su eksporto veikla, pvz. įvardijant, kad 0 procentų PVM tarifu apmokestinamos eksportuotos prekės bei prekės, įvežamos į muitinės sandėlius, tarptautinis keleivių, krovinių vežimas, lėktuvų ir laivų, vežančių prekes ir keleivius tarptautiniais maršrutais, aprūpinimas, komplektavimas (įskaitant bilietų pardavimą), remontas, eksploatavimas ir nuoma, užsienio šalies rezidentų tiesiogiai apmokamos prekės ir paslaugos, susijusios su eksportui ir reeksportui skirtų prekių gamyba; taip pat dėmesys

⁹² Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 1995, Nr.92-2057, 38 str.

⁹³ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 38 straipsnio pateikimo įstatymas// Valstybės žinios, 1996, Nr. 49-1172.

⁹⁴ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 1994, Nr. 3-40, 38 str.

⁹⁵ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio 4, 13, 14 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 2000, Nr. 32-891, 2 str.

⁹⁶ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio 13 ir 14 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 2000, Nr. 108-3428, 1 str.

⁹⁷ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio 13 straipsnio papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 2001, Nr. 43-1491, 1 str.

skiriamas už Lietuvos ribų teikiamoms paslaugoms (nekilnojamojo turto agentų, vertintojų, rangovų veikla, meno, kultūros, mokslo, švietimo paslaugos, kilnojamojo turto nuoma).⁹⁸

Apibendrinant PVM įstatymo nuostatas laikotarpiu nuo 1994 m. gegužės 1 d. iki 2002 m. birželio 30 d. dėl PVM subjekto, objekto, apmokestinamosios vertės, apmokestinimo momento bei tarifų, galima daryti išvadas, jog jos buvo gan trumpos ir sąlygiškai konkrečios, neįvardijant atskirtų atvejų ar tam tikrų išimčių, kas tų nuostatų taikymo praktikoje sąlygojo eiles problemų ir klausimų, kurie skatino įstatymų leidėją priimti atitinkamų nuostatų pakeitimus. Tačiau šis įstatymas nuo 2002 m. birželio 30 d. neteko galios ir buvo priimtas savo apimtimi ir nuostatomis platesnis PVM įstatymas.

3.3 PVM įstatymo pokyčiai nuo 2002 m. liepos 1 d. ir harmonizavimas ES

3.3.1 PVM harmonizavimas ES ir jo įtakai Lietuvai

PVM įstatymo pokyčių analizė atskleidžia, jog nuo 2002 m. Lietuva pradėjo intensyviai ruoštis narytei ES būtent keisdama mokesčių teisės bazę. Nuo 2002 m. liepos 1 d. įsigaliojo naujos redakcijos PVM įstatymas, tiek savo struktūra, tiek teisės normų prasme visiškai pakeitęs iki tol galiojusį 1994 m. priimtą PVM įstatymą, kurio analizė buvo pateikta ankstesnėje šio darbo dalyje. 2002 m. priimtas naujos redakcijos PVM įstatymas praktiškai įgyvendino visas pagrindines ES teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimą PVM, nuostatas. Vienintelių reikalavimų, kurių taikymas įmanomas tik Lietuvai esant ES ir bendrosios rinkos nare, perkėlimas buvo atidėtas 2004 m., kada priėmus LR PVM įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymą Nr. IX-1960 buvo galutinai perkeltos ES teisės aktų, reglamentuojančių PVM, nuostatos, tokiu būdu harmonizuojant LR PVM įstatymą su šeštąja Tarybos direktyva Nr. 77/338/EEB (toliau – PVM direktyva).

Atsižvelgiant į tai, kad PVM įeina į prekių ir paslaugų kainas jų dedamuoju elementu, yra svarbus šio mokesčio derinimas ir vienodinimas, siekiant netrukdyti laisvo prekių, paslaugų, kapitalo judėjimo tarp šalių. Taip apibrėžiama harmonizavimo sąvoka, kuri ES netiesioginių mokesčių kontekste suvokiama kaip vienoda apmokestinimo bazės ir tarifų sistema, dėl kurios, remiantis ES sutarties 93 straipsniu, nuostatas priima Europos Taryba, remdamasi Komisijos siūlymu ir pasikonsultavusi su Europos Parlamentu bei Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetu.

Apibrėžiant pačią mokesčių harmonizavimo sąvoką, reikėtų pažymėti, jog tai procesas kai šalių mokesčių sistemos derinamos ir vienodinamos siekiant netrukdyti laisvo prekių, paslaugų, asmenų ir kapitalo judėjimo tarp šalių.⁹⁹ Šioje vietoje svarbu skirti mokesčių harmonizavimo ir

⁹⁸ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio 13 ir 25 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 2000, Nr. 90-2779, 1 ir 2 str.

⁹⁹ Buškevičiūtė E, Mokesčių sistemas, Kaunas: Technologija, 2003, p. 272.

koordinavimo sąvoka. Pastaroji yra apibrėžiama kaip ES mokesčių politikos suartinimas, remiantis elgesio kodeksais, rekomendacijomis ir sutartimis ar net direktyvomis.¹⁰⁰ Tuo tarpu mokesčių harmonizavimo atveju taip pat siekiama sistemos derinimo, tačiau svarbiu vaidmeniu tampa vienodos apmokestinimo bazės ir tarifų egzistavimo įgyvendinimas. Žinoma toks visiško harmonizavimo tikslas yra sunkiai pasiekiamas ir iki šiol visoje ES nėra taikomi vienodi PVM tarifai. Dėl kiekvienos valstybės narės skirtingos teisinės sistemos, yra diskutuojama PVM harmonizavimo ES efektyvumo.¹⁰¹ Kaip kurie autoriai (N. Hashimzade, H. Khodavaishi, G. D. Myles) pabrėžia, kad ES valstybių narių tarpusavio asimetrijos laipsnis sudaro kliūtis siekiant pažangos apmokestinimo principų derinimo srityje.¹⁰²

Atsižvelgiant į tai, harmonizavimo sąvoka glaudžiai susijusi su koordinavimu, nes būtent per susitarimus ir skirtingų teisės normų derinimą galima pasiekti bendrą mokesčių sistemos egzistavimą.

Žvelgiant iš istorinės perspektyvos, reikėtų pastebėti, kad pirmieji žingsniai link harmonizuotos PVM sistemos ES siekia 1960 m. Vis dėl to pagrindinis harmonizavimo reglamentavimas buvo 1977 m. gegužės 17 d. priimant Šeštąją PVM direktyvą (77/388/EES), kuri apibrėžė pagrindinius ES PVM teisės vystymosi tikslus – kaip vyriausybės sutaria dėl bendros PVM sistemos ES (ypač dėl tų prekių ir paslaugų, kurios neapmokestinamos šiuo mokesčiu).¹⁰³ Ši direktyva užtikrina, kad PVM bus taikomas tiems patiems sandoriams visose valstybėse narėse, ja buvo numatyti vieningi teisės pagrindai, kuriuos nacionalinė teisė turi įgyvendinti.

Vėliau buvo paruošta gausybė paskesnių iš dalies Šeštąją direktyvą keičiančių direktyvų, kuriomis mėginta pašalinti tam tikrus neaiškumus. Galiausiai 2007 m. priimtoje Direktyvoje 2006/112/EB („PVM direktyvoje“) į vieną teisės aktą sujungiami įvairūs bėgant metams padaryti Šeštosios PVM direktyvos pakeitimai taip supaprastinant ir aiškiau išdėstant šios srities teisės aktus.¹⁰⁴

Apibendrinant ES PVM harmonizavimo tikslus reikėtų pabrėžti, kad ES mokesčių politikos tikslas nėra įvesti bendrus mokesčius, ES veikiau siekia, kad mokesčių derinimas ir koordinavimas progresuotų. Kaip teigia Arvind Ashta, ES negali visiškai suderinti PVM sistemos nuostatų, nes skirtingose šalyse mokesčių sistemos skirtumus sąlygoja kultūriniai, ekonominiai bei istoriniai ypatumai. ES PVM sistema išlieka sudėtinga masė skirtingų vidaus reglamentų neperžengiant

¹⁰⁰ Mokesčių sistema ir Europos valiutų sąjunga, Verslo paramos programa, prieiga per internetą: <http://www.ueapme.com/business-support/Training%20tools/Lithuania/LT-SMECA%20Taxation%20and%20European%20union.pdf> žiūrėta 2011 10 13 10.32 val.

¹⁰¹ Sopkova E, Cost effectiveness of paying value added tax from the viewpoint of businesses, International journal of economic sciences and applied research 2 (2), p. 88.

¹⁰² Hashimzade N, Khodavaishi H, Myles G D, Country characteristics and preferences over tax principles, Int Tax Public Finance 18, Springer Science+Business Media, LLC 2010, p. 231.

¹⁰³ Seely A, „VAT: European law on VAT rates“, House of commons library, 2009, SN/BT/2683, p. 3.

¹⁰⁴ http://circa.europa.eu/irc/opoce/fact_sheets/info/data/policies/tax/article_7322_lt.htm žiūrėta 2011 06 05 13.43 val.

panašaus suvokimo.¹⁰⁵ Darant išlygą, jog visiškai vienodas PVM sistemos taikymas ES nėra įmanomas, siekiant pagrindinio derinimo tikslo yra svarbus tam tikrų išimčių numatymas atitinkamose srityse ar valstybėse narėse. Tačiau šioje vietoje svarbu pabrėžti Europos Teisingumo Teismo (toliau – ETT) poziciją, kad „harmonizavimo išimtys turi būti griežtai apibrėžtos“¹⁰⁶. ETT savo sprendimą pagrindžia akcentuodamas tai, kad kiekvieną kartą, kai pasinaudojama nuo PVM nukrypstančiais režimais, tarp valstybių narių susidaro mokesčių naštos skirtumai.¹⁰⁷ Tokie apibendrinimai leidžia daryti išvadas, kad kuo daugiau išimčių yra numatoma, tuo labiau yra tolstama nuo pagrindinio ES mokesčių teisės netiesioginių mokesčių srityje tikslo – mokesčių harmonizavimo.

ES teisė tapo neatsiejama ir Lietuvos teisės dalimi, valstybei prisijungus prie sąjungos. Bendrai suvokiant ES teisę reikėtų pažymėti, kad ji „apibrėžia ir reguliuoja Bendrijų, jų institucijų, valstybių narių, jų juridinių ir fizinių asmenų teises bei pareigas“¹⁰⁸. Šio darbo analizei svarbus yra ES teisės skirstymas į pirminę ir antrinę. Pirminei teisei priskiriant sutartis (steigimo, stojimo), protokolus bei deklaracijas, o antrinei: reglamentus, direktyvas, sprendimus, nuomones ir rekomendacijas. Europos Bendrijos steigimo (Romos) sutarties 249 straipsnyje yra numatytas vienas iš ES institucijų leidžiamų teisės aktų – tai direktyva, svarbi tolimesnei šio darbo analizei. Kaip teigia R. Martikonis pagrindinis direktyvos tikslas yra ne nustatyti visai ES vienodas taisykles, bet siekti, kad valstybių narių įstatymai būtų suderinti su ES institucijų patvirtintais standartais ir reikalavimais.¹⁰⁹

Konkrečiai kalbant apie PVM, pagrindinis dokumentas, numatantis vienodas taisykles ES narėms dėl PVM bendros sistemos yra 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl PVM bendros sistemos (toliau – PVM direktyva), kuri reglamentuoja beveik visus PVM taikymo aspektus, išskyrus: PVM grąžinimą užsienio apmokestinamiesiems asmenimis, kuri reglamentuoja 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/9/EB, nustatanti Direktyvoje 2006/112/EB numatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles ir 1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktoji Tarybos direktyva 86/560/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiems subjektams, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, tvarka; importo PVM lengvatų atvejai ir tvarka numatyta 2006 m. spalio 5 d. Tarybos direktyva 2006/79/EB dėl nekomercinio pobūdžio nedidelių prekių siuntų

¹⁰⁵ Arvind Ashta „European VAT – general principles, Burgundy School of Business, 2007, p. 1.

¹⁰⁶ Europos Teisingumo teismo 2005 m. liepos 14 d. sprendimas byloje Nr. C-434/03 „P.Charles, T.S. Charles-Tijmens prieš Staatssecretaris van Financiën“.

¹⁰⁷ Europos Teisingumo teismo 2005 m. liepos 14 d. sprendimas byloje Nr. C-434/03 „P.Charles, T.S. Charles-Tijmens prieš Staatssecretaris van Financiën“.

¹⁰⁸ Vitkus G. Europos Sąjunga: enciklopedinis žinynas. – Vilnius: Eugrimas, 2002. p. 59.

¹⁰⁹ Vitkus G. Europos Sąjunga: enciklopedinis žinynas. – Vilnius: Eugrimas, 2002. p. 95.

importo iš trečiųjų šalių atleidimo nuo mokesčių ir 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 2009/132/EB dėl Direktyvos 2006/112/EB 143 straipsnio b ir c punktų taikymo, neapmokestinant galutinio tam tikrų prekių importo pridėtinės vertės mokesčiu.

Kitas svarbus ES antrinės teisės šaltinis yra reglamentas, kuris, priešingai negu direktyva, yra tiesiogiai taikomas valstybėms narėms. Pagrindiniai reglamento, kaip ES teisės šaltinio bruožai būtų tokie: visuotinis galiojimas, visumos privalomumas, tiesioginis taikymas visose valstybėse narėse.¹¹⁰

Įgyvendinant PVM direktyvos pagrindinius siekius dėl bendros apmokestinimo PVM sistemos ES, 2011 m. kovo 15 d. buvo priimtas Tarybos įgyvendinimo reglamentas Nr. 281/2011 (pakeitęs reglamentą Nr. 1777/2005). Šio reglamento tikslas - užtikrinti vienodą dabartinės PVM sistemos taikymą nustatant Direktyvą 2006/112/EB įgyvendinančias taisykles, visų pirma taisykles dėl apmokestinamųjų asmenų, prekių tiekimo ir paslaugų teikimo bei apmokestinamųjų sandorių vietos.¹¹¹ Tiek savo paskirtimi, tiek teisine prasme, reglamentu siekiama įvardinti privalomas taisykles valstybėms narėms siekiant suderintos PVM taikymo sistemos.

Lietuva šiuo atveju irgi netapo išimtimi ir siekdama narystės ES turėjo suderinti savo teisės normas dėl PVM su ES teise. Taigi pagrindinė priežastis, sąlygojusi PVM nuostatų keitimą buvo siekis sukurti įstatymą, kuris maksimaliai apimtų visas sąvokas ir reglamentuojamas sritis, kurios galioja ES teisėje. Tokiu būdu buvo sudaromos sąlygos iki įstojimo į ES suprasti ir „išmokti“ šią teisę, kurios normos, kaip parodys tolesnė analizė, skirtingos negu iki 2002 m. galiojusios PVM įstatymo nuostatos. Taip pat reikėtų pažymėti, kad 2002 m. jau pradėdant perkelti ES teisės normas dėl PVM buvo siekiama ūkio subjektams suteikti persiorientavimo galimybę, kad ateityje Lietuvai tapus ES nare, liktų kuo mažiau neaiškumų.

3.3.2 PVM direktyvos nuostatų analizė pagal kriterijus

PVM direktyvos nuostatų analizė pagal anksčiau iškeltus kriterijus yra svarbi tiek ES teisės dėl PVM harmonizavimo, tiek pačios Lietuvos teisės normų dėl PVM suvokimui, kadangi Lietuva turi derinti savo teisę dėl PVM su ES teise. Atsižvelgiant į tai tolesnėje šio darbo dalyje bus pateikiama PVM direktyvos nuostatų analizė apibrėžiant PVM subjektą, objektą, apmokestinimo momentą, apmokestinamąją vertę bei PVM tarifus.

PVM direktyvoje PVM subjektui apibrėžti vartojama apmokestinamojo asmens sąvoka. Apmokestinamasis asmuo – tai asmuo, kuris vykdo savarankišką ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į galutinį jos tikslą ar rezultatą.¹¹² Tokia direktyvos nuostata sąlygoja daryti išvadą, jog būti PVM

¹¹⁰ Vitkus G, Europos Sąjungos enciklopedinis žinynas, Vilnius: Eurigmas, 2002, P. 271.

¹¹¹ Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011.

¹¹² 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl PVM bendros sistemos, 2006/112/EB, 9 str.

subjektu yra svarbios dvi sąlygos: ekonominė veikla, kuri pagal analizuojamos direktyvos nuostatas, apibūdinama kaip gamintojų, prekybininkų, paslaugas teikiančių asmenų veikla, bei savarankiška veikla, pabrėžiant, kad PVM subjektu nėra laikomi samdomi pagal darbo sutartį asmenys. Tai pagrindiniai bruožai pagal kuriuos PVM direktyvoje yra apibrėžiamas apmokestinamasis asmuo.

Atskiras dėmesys PVM direktyvoje skiriamas asmenims, kurie retkarčiais vykdo tam tikrą veiklą ir yra laikomi apmokestinamaisiais asmenimis bei asmenims, kurie išimtinai yra nelaikomi PVM subjektais. Konkrečiai įvardijant asmenis, kurie nors ir retkarčiais vykdantys tam tikro pobūdžio veiklą yra laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, reikėtų pažymėti, jog tai asmenys, tiekiantys naujas transporto priemones ES teritorijoje bei asmenys, kurių vykdoma veikla susijusi su žemės statybai tiekimu ir pastato, jo dalių ir žemės, ant kurios pastatytas pastatas tiekimu. Kalbant apie valstybines, regionines ir vietinės valdžios institucijas, kurios vykdo veiklą kaip valdžios institucijos, pabrėžiama, kad jos nėra laikomos apmokestinamaisiais asmenimis.¹¹³

Papildomai reikėtų pažymėti, jog PVM direktyvos nuostatos dėl PVM subjekto nurodo galimybes valstybėms narėms įtvirtinti PVM subjektą reglamentuojančių teisės aktų nuostatas taip, kad užkirstų kelią mokesčio slėpimui ar vengimui.¹¹⁴ Tokiu būdu valstybėms narėms paliekama pasirinkimo laisvė įvardijant konkrečias nuostatas dėl PVM subjekto nustatymo būtent siekiant išvengti sukčiavimo mechanizmo.

PVM direktyvos nuostatos dėl PVM objekto pateikiamos per sandorio apibrėžimą, kuris gali būti ketveriopas:

- prekių tiekimas už atlygį valstybėje narėje, kai prekės tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;
- prekių įsigijimas už atlygį ES teritorijoje, kai jas įsigyja apmokestinamasis asmuo veikdamas kaip toks bei naujų transporto priemonių ir akcizais apmokestinamų prekių įsigijimas tiek apmokestinamojo, tiek neapmokestinamojo juridinio asmens atveju;
- paslaugų tiekimas už atlygį valstybėje narėje, kai jas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;
- prekių importas.¹¹⁵

Apmokestinamasis momentas ir prievolė skaičiuoti PVM yra apibrėžti PVM direktyvos VI antraštinėje dalyje, pirmiausia dėmesį skiriant bendrosioms nuostatoms, kuriose yra pateikiama apmokestinimo momento sąvoka, įvardijant, jog tai momentas, kada yra įvykdomos prievolės apskaičiuoti PVM atsirasti būtinos teisinės sąlygos. Toliau mintis plėtojama nurodant, kad prievolė

¹¹³ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl PVM bendros sistemos, 2006/112/EB, 9, 12 ir 13 str.

¹¹⁴ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl PVM bendros sistemos, 2006/112/EB, 11 str.

¹¹⁵ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl PVM bendros sistemos, 2006/112/EB, 2 str.

apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai mokesčių institucija įgyja teisę reikalauti mokesčio iš asmens, kuris turi prievolę sumokėti PVM. Taigi matome, jog PVM direktyvoje apmokestinimo momento sąvoka pateikiama gana plačiai, paliekant galimybę valstybėms narėms savo teisės aktuose įvardinti konkrečius momentus, kada mokesčių institucijos gali reikalauti mokesčio iš asmens.

Tolesniuose PVM direktyvos straipsniuose yra aptariamas PVM apmokestinimo momento nustatymas per tris skirtingas grupes: prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, prekių įsigijimas Bendrijos viduje bei prekių importas.

Apibūdinant prekių tiekimą ir paslaugų teikimą PVM direktyvos 63 straipsnyje yra numatyta bendra taisyklė, kad prievolė skaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą. Jeigu sąskaitos faktūros yra pateikiamos ir apmokamos kelis kartu iš eilės, pagal PVM direktyvą, yra laikoma, kad prekių tiekimas ar paslaugų teikimas yra atliktas tada, kai baigiasi laikotarpis, su kuriuo yra susijusios šios sąskaitos ar apmokėjimas. Tuo pačiu yra numatyta galimybė valstybėms narėms numatyti, kad kada yra tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos tam tikrą nepertraukiamą laikotarpį, PVM apmokestinimo momentą sieti su šio tiekimo/teikimo užbaigimu ne anksčiau kaip pasibaigus vienerių metų laikotarpiui.¹¹⁶ Tuo tarpu avanso gavimo momentu, pagal PVM direktyvos 65 straipsnį, prievolė skaičiuoti PVM atsiranda gavus atlygį t.y. avansą ir skaičiuojama nuo gautos sumos dydžio.

Analizuojamos direktyvos 66 straipsnyje yra numatyta pasirinkimo galimybė valstybėms narėms nukrypti nuo PVM direktyvos 63, 64 ir 65 straipsnių nuostatų ir tam tikrais atvejais apmokestinimo momentą sieti su vienu iš šių įvykių:

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

Galiausiai apibūdinant prekių tiekimo ir paslaugų teikimo grupę, PVM direktyvoje dėmesys skiriamas prekių, kurios siunčiamos į kitą valstybę nei ta, kurioje prasidėjo prekių siuntimas ir, kurios yra neapmokestinamos PVM arba kai apmokestinamasis asmuo neskaičiuoja PVM už pervežamas jo veiklai skirtas prekes į kitą valstybę narę, prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį įvyksta apmokestinimo momentas, 15-ąją dieną. Jeigu analizuojamu atveju yra išrašoma sąskaita-faktūra iki kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį įvyksta apmokestinimo momentas, 15-osios dienos, tuomet prievolė skaičiuoti PVM atsiranda išrašius minėtą dokumentą.¹¹⁷ Šioje vietoje reikėtų pažymėti, kad pagal anksčiau aptartas nuostatas, PVM direktyvoje apmokestinimo momentas yra siejamas su prekių tiekimo ar paslaugų teikimo

¹¹⁶ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl PVM bendros sistemos, 2006/112/EB, 64 str.

¹¹⁷ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl PVM bendros sistemos, 2006/112/EB, 67 str.

atlikimu, todėl 67 straipsnyje įvardintu atveju, prievolė skaičiuoti PVM atsiranda jau įvykus prekių tiekimui ar paslaugų teikimui, kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį įvyko minėtas tiekimas/teikimas, 15-ąją dieną, išskyrus atvejus, kada iki 15-os dienos yra išrašoma PVM sąskaita-faktūra.

PVM direktyvos VI antraštinės dalies 3 skyriuje yra pateikiamos apmokestinimo momento nustatymo nuostatos, kada vyksta prekių įsigijimas Bendrijos viduje. Šiuo atveju apmokestinimo momentas yra siejamas su prekių įsigijimu, tačiau prievolė skaičiuoti PVM atsiranda kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį įvyksta apmokestinimo momentas, 15-ąją dieną. Sąskaitos-faktūros išrašymo atveju iki mėnesio, einančio po mėnesio, kurį įvyksta apmokestinimo momentas, 15-os dienos, prievolė skaičiuoti PVM laikomas sąskaitos-faktūros išrašymo momentas.¹¹⁸ Taigi matome, jog šiuo atveju analogiškai yra taikomos PVM direktyvos 67 straipsnio nuostatos, skirtos prekių tiekimui/paslaugų teikimui apibrėžti.

Prekių importo atveju, PVM direktyvos 70 straipsnyje yra numatyta, kad apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai prekės yra importuotos. Plėtojant importuojamų prekių apmokestinimo momento nustatymo tvarką, minėtos direktyvos 71 straipsnyje yra numatyti trys skirtingi atvejai apmokestinimo momentui nustatyti:

- kai į Bendriją įvežamos prekės, kurioms taikomos viena iš PVM direktyvos 156, 276 ir 277 straipsniuose numatytų procedūrų ar aplinkybių (padedamos laikinai saugoti, įvežamos į laisvąją zoną, taikomos muitinės sandėliavimo procedūros ir pan.) prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda, kai prekėms nebetaikomos minėtos procedūros ar aplinkybės;
- kai už importuojamas prekes reikia sumokėti muitą, žemės ūkio mokesčius ar kitas rinkliavas prievolė apskaičiuoti PVM, kai įvyksta apmokestinimas minėtais mokesčiais;
- kai importuojamoms prekėms netaikomi muitai, prievolės skaičiuoti PVM momentui nustatyti yra taikomos nuostatos, galiojančios dėl muitų.

Įvardijus PVM direktyvos pagrindines nuostatas dėl prekių importo apmokestinimo momento ir prievolės skaičiuoti PVM nustatymo, apibendrinant reikėtų pažymėti, kad importuojamų prekių PVM apmokestinimo momentas yra siejamas su prekių importo momentu, konkrečiau su apmokestinimu tam tikrais muitais ar mokesčiais momentu, laikino saugojimo ar panašių aplinkybių atveju – su nustojimu taikyti minėtas aplinkybes.

Apskritai apibendrinant PVM direktyvos nuostatas dėl apmokestinimo momento nustatymo, reikėtų akcentuoti, kad šiame teisės akte yra skiriamos dvi sąvokos: apmokestinimo momentas, kuris apibrėžiamas kaip momentas, kada įvykdomos sąlygos, būtinos atsirasti prievolei skaičiuoti

¹¹⁸ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl PVM bendros sistemos, 2006/112/EB, 68 ir 69 str.

PVM; ir prievolė apskaičiuoti PVM, kuri siejama su teise reikalauti mokesčio iš asmens, kuriam tenka prievolė mokėti mokestį.

Laikantis tos pačios „sistemos“ kaip ir apibrėžiant apmokestinimo PVM momentą, PVM direktyvoje yra pateikiamos nuostatos dėl apmokestinamosios vertės nustatymo. Pirmiausia yra apibūdinamos sąvokos, toliau dėmesys skiriamas kaip ir anksčiau trims skirtingoms grupėms: prekių tiekimui ir paslaugų teikimui, prekių įsigijimui Bendrijos viduje bei prekių importui. Baigiant apibūdinti ES nuostatas dėl apmokestinamosios vertės nustatymo, yra pateikiami atskiri, išimtiniai apmokestinamosios vertės nustatymo atvejai, įvardijami VII antraštinės dalies 5 skyriuje.

Taigi pirmiausia pateikiant sąvokos apibrėžimą yra pateikiama „atviros rinkos kainos“ sąvoka, kuri apibūdinama kaip „visa suma, kurią, siekdamas gauti atitinkamas prekes ar paslaugas, tuo pardavimo metu, kuriuo įvyksta prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo turėtų sumokėti nepriklausomam tiekėjui ar teikėjui sąžiningos konkurencijos sąlygomis tos valstybės narės, kurioje tiekimas yra apmokestinamas, teritorijoje“¹¹⁹. Šios sąvokos pateikimas susijęs su nuoroda į analizuojamos direktyvos 77 ir 80 straipsnius, kuriuose yra apibūdinamas apmokestinamosios vertės prilyginimas atviros rinkos kainai, kai apmokestinamasis asmuo paslaugas teikia savo verslo tikslais bei kada reikalingas atitinkamos valstybės narės mokesčių administratoriaus įsikišimas siekiant užkirsti kelią mokesčio slėpimui arba vengimui.

Pirmojoje PVM direktyvos 72 straipsnio dalyje pateiktas atviros rinkos kainos nustatymo apibūdinamas, pagal antrosios dalies minėto straipsnio nuostatas, gali būti laikomas palyginamuoju prekių tiekimo ar paslaugų teikimo rinkos kainos nustatymo būdu, kadangi toliau įvardijamas atviros rinkos kainos dydis, kai jos negalima nustatyti palyginamuoju prekių tiekimu ar teikimu. Šiuo atveju atviros rinkos kaina prekių tiekimo atveju prilyginama sumai, nemažesnei už tų prekių ar panašių įsigijimo kainą, tiekimo metu – savikainą. Paslaugų teikimo atveju atviroji rinkos kaina yra lygi sumai, nemažesnei už visas apmokestinamojo asmens, teikiančio paslaugas, išlaidas.¹²⁰

Prieš aptariant PVM direktyvoje apibūdintų atskirų prekių tiekimo/paslaugų teikimo apmokestinamosios vertės nustatymo atvejus, reikėtų pažymėti, kad pagal minėtos direktyvos 78 straipsnio nuostatas apmokestinamoji vertė apima mokesčius, muitus ir rinkliavas (išskyrus PVM) bei atsitiktines išlaidas (pvz. komisinius mokesčius, pakavimo, gabenimo, draudimo išlaidas), kurias turi padengti prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo. Kalbant apie atsitiktines išlaidas, PVM direktyvoje yra numatyta galimybė valstybėms narėms sudaryti atskirus susitarimus dėl išlaidų, kurias laikys atsitiktinėmis.¹²¹ Apibūdinant, ko neapima apmokestinamoji vertė yra nurodomos įvairios kainų nuolaidos, nuolaidos už greitą apmokėjimą bei sumos, kurias apmokestinamasis asmuo gavo iš prekes/paslaugas įsigyjančio asmens išlaidoms pastarojo vardu ir jo naudai padengti

¹¹⁹ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl PVM bendros sistemos, 2006/112/EB, 72 str.

¹²⁰ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl PVM bendros sistemos, 2006/112/EB, 72 str.

¹²¹ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl PVM bendros sistemos, 2006/112/EB, 78 str.

ir kurios jo apskaitoje įrašytos į tarpinę sąskaitą.¹²² Paskutiniųjų sumų, netraukiamų į apmokestinamąją vertę, apibūdinimas PVM direktyvoje nėra pakankamai aiškus ir konkretus. Gretimai pateikiant Lietuvos Respublikos PVM įstatymo nuostatas šioje vietoje, galima pastebėti, kad 15 straipsnio 7 dalies 2 punkte yra nurodama, jog į apmokestinamąją vertę neįtraukiamos „sumos, kurias pardavėjas gauna kaip kompensaciją išlaidoms, patirtoms atliekant įvairius mokėjimus tretiesiems asmenims pirkėjo vardu, jo naudai ir jo sąskaita, padengti“¹²³. Šios nuostatos praktiškai galėtų būti taikomos įvairių tarpininkų, lizingo bendrovių veikloje, kada paimamas mokestis ne tik už tarpininkavimo paslaugas, o ir už trečiajam asmeniui mokamas tarpininko paslaugas kliento vardu.

Taigi pagal PVM direktyvą, nustatant apmokestinamąją vertę galioja bendra taisyklė, kad apmokestinamoji vertė apima viską kas sudaro prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo atlygį. Šios nuostatos yra įtvirtintos PVM direktyvos 73 straipsnyje, pabrėžiant, kad jos galioja visais prekių tiekimo ir paslaugų teikimo atvejais, išskyrus 74 – 77 straipsniuose įvardintas išimtis. Pastarosios yra numatytos prekių pervežimui į kita valstybę narę, kurio metu apmokestinamoji vertė yra lygi savikainai; prekių, sunaudojamų privatiems poreikiams tenkinti ar paslaugų tiekiamų neatlygintinai apmokestinamoji vertė yra prilyginama apmokestinamojo asmens patirtoms išlaidoms; kada apmokestinamasis asmuo naudoja ar perleidžia jo veiklai skirtą dalį sudarančias prekes ar kai nutraukiama apmokestinamojo asmens veikla, prekių apmokestinamoji vertė yra šių prekių ar panašių prekių pirkimo kaina arba savikaina; verslo tikslais skirtų paslaugų apmokestinamoji vertė, jau buvo aptarta anksčiau, yra suteiktų paslaugų atviros rinkos kaina.

Aptariant apmokestinamosios vertės nustatymą prekių tiekimo ir paslaugų teikimo atveju, paskutiniuose nuostatose dėmesys skiriamas prekių tiekimo/paslaugų teikimo, į kurių vertę būtų įtraukiamas PVM direktyvos 346 straipsnyje apibrėžto neapmokestinamojo investicinio aukso, kurį tiekė įsigijantis asmuo, kad jis būtų naudojamas perdirbimui, ir kuris dėl to praranda PVM neapmokestinamojo aukso statusą, vertė bei meno kūrinių tiekimo apmokestinamosios vertės nustatymo pasirinkimo galimybės valstybėms narėms.

Nagrinėjant prekių įsigijimo Bendrijos viduje apmokestinamosios vertės nustatymo grupę dėmesį reikėtų skirti PVM direktyvos 83 ir 84 straipsniams, kuriuose pirmiausia yra nurodama, kad įsigyjant prekes Bendrijos viduje turėtų būti vadovaujasi anksčiau aptartomis 72 straipsnio nuostatomis dėl palyginamojo prekių tiekimo apmokestinamosios vertės nustatymo. Apibūdinant prekių įsigijimą Bendrijos viduje verslo ar savo tikslais (PVM direktyvos 21 ir 22 straipsniai) yra akcentuojama, kad šiuo atveju apmokestinamoji vertė yra pirktų arba panašių prekių pirkimo kaina, nesant jos – tiekimo metu nustatyta savikaina.

¹²² 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl PVM bendros sistemos, 2006/112/EB, 79 str.

¹²³ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271, 15 str. 7 d.

Prekių įsigijimo Bendrijos viduje specifika sąlygoja PVM direktyvos 84 straipsnio nuostatas, kuriose atkreipiamas dėmesys į 78 straipsnyje numatytą akcizo įtraukimą į apmokestinamąją vertę. Taip pat akcentuojama, kad asmeniui Bendrijos viduje įsigijusiam prekes ir susigražinusiam akcizą, apmokestinamoji vertė turi būti sumažinta valstybėje narėje, kurios teritorijoje prekės buvo įsigytos.

Analogiškos nuostatos, kurios buvo numatytos PVM direktyvos 78 ir 79 straipsnyje prekių tiekimo ir paslaugų teikimo grupėje, dėl to, kas įeina ir kas ne į apmokestinamąją vertę yra taikomos ir prekių importo apmokestinamosios vertės nustatymo atveju. Trumpai apibūdinant PVM direktyvos 85 – 89 straipsnių nuostatas, reikėtų pažymėti, kad importuojant prekes apmokestinamoji vertė yra prekių muitinė vertė, nustatoma pagal galiojančias Bendrijos nuostatas. Prie muitinės vertės reikia pridėti mokesčius, muitus ir rinkliavas (išskyrus patį PVM) bei atsitiktines išlaidas, tokias kaip komisiniai mokesčiai, pakavimo, transporto ar draudimo išlaidos (žinoma, šios nuostatos galioja, jeigu minėti mokesčiai ar išlaidos nebuvo įtrauktos į muitinę vertę). Apibūdinant kas neįtraukiama į apmokestinamąją vertę yra akcentuojamos nuolaidos už išankstinį apmokėjimą bei šiaip įvairios kainų nuolaidos.

PVM direktyvos VII antraštinėje dalyje 5 skyriuje pateikiant „įvairias nuostatas“ yra skiriamas dėmesys trimis skirtingoms apmokestinamosios vertės nustatymo situacijoms: apmokestinamosios vertės mažinimui atitinkamu dydžiu kada yra atšaukiamas, anuliuojamas arba nutraukiamas apmokėjimas; importuojamų prekių apmokestinamosios vertės nustatymui, kai sumos yra išreikštos ne tos valstybės, kurioje atliekamas apskaičiavimas valiuta; bei pakuotės įtraukimo/neįtraukimo į apmokestinamąją vertę atvejai. Pastaruoju atveju valstybėms narėms yra numatytos dvi galimos priemonės: grąžintinos pakuotės sąnaudų galima neįtraukti į apmokestinamąją vertę, tokiu atveju narės turi imtis būtinų priemonių užtikrinti, kad ši vertė būtų koreguojama, jeigu pakuotė negrąžinama; pakuotės vertę įtraukti į apmokestinamąją vertę ir imtis priemonių, kad ši vertė būtų koreguojama, jeigu pakuotė yra faktiškai grąžinama.¹²⁴ Šios PVM direktyvos nuostatos, kad ir įvardija valstybėms narėms galimybę pasirinkti vieną iš priemonių, vis tiek numato bendrą taisyklę pakuotės atveju: jeigu pakuotės vertė yra įtraukiama į apmokestinamąją vertę, pakuotė neturi būti grąžinta, priešingu atveju: pakuotės vertės neįtraukiant į apmokestinamąją vertę – pakuotė turi būti grąžinta.

PVM direktyvos 91 straipsnio nuostatos dėl apmokestinamosios vertės nustatymo importuojamoms prekėms, kai sumos yra išreikštos ne tos valstybės, kurioje atliekamas apskaičiavimas valiuta, pateikia dvi galimybes: valiutos keitimo kursą nustatyti pagal Bendrijos nuostatas, kurios reglamentuoja muitinės vertės apskaičiavimą bei taikyti valiutos keitimo kursą, kuris prievolės apskaičiuoti PVM atsiradimo metu užregistruojamas naujausiu pardavimo kursu

¹²⁴ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl PVM bendros sistemos, 2006/112/EB, 72 str.

reprezentatyviausioje atitinkamos valstybės narės valiutų keitimo rinkoje ar kuris nustatomas atsižvelgiant į tą rinką pagal tos valstybės narės nustatytas taisykles. Pagal šias 91 straipsnio nuostatas lieka neaišku kurią iš aukščiau įvardintų taisyklių reikėtų taikyti. Tačiau paskutiniuojuose minėto straipsnio dalyje yra nurodyta „tam tikriems pirmojoje pastraipoje nurodytiems sandoriams ar tam tikrų kategorijų apmokestinamiesiems asmenims valstybės narės gali toliau taikyti valiutų keitimo kursą, nustatomą pagal Bendrijos nuostatas, kuriomis reglamentuojamas muitinės vertės apskaičiavimas“¹²⁵. Grįžtant prie šiose nuostatose įvardintos pirmosios pastraipos, reikėtų pažymėti, kad joje yra kalbama apie importuojamų prekių apmokestinamąją vertę, į kurią įtraukiamos sumos yra išreikštos ne tos valstybės, kurioje atliekamas apskaičiavimas valiuta. Lygiai tokios pat sąlygos yra numatytos ir antrojoje analizuojamo straipsnio pastraipoje, kada yra numatyta galimybė taikyti valiutų nustatymo kursą pagal užregistruotą naujausią pardavimo kursą. Iš šių nuostatų analizės galima daryti išvadas, kad esant galimybei taikyti 91 straipsnio 1 dalies nuostatas, galima jomis vadovautis ir valiutų kursą nustatyti pagal galiojančias Bendrijos nuostatas dėl muitinės vertės apskaičiavimo, lygiagrečiai galima rinktis ir 2-oje dalyje numatytus valiutų kursų nustatymo būdus.

Apibendrinant PVM direktyvos nuostatas dėl apmokestinamosios vertės nustatymo, reikėtų pažymėti, kad šioje vietoje ES yra numačiusi bendras taisykles su tam tikromis pasirinkimo galimybėmis, tačiau ne plačiomis, valstybėms narėms. Apskritai apibrėžiant apmokestinamosios vertės sąvoką yra pateikiamos trys pagrindinės taisyklės atskiroms grupėms numatant, kad apmokestinamoji vertė yra atlygis prekių tiekimo ir paslaugų teikimo atveju, įsigyjant prekes Bendrijos viduje apmokestinamoji vertė apskaičiuojama pagal tų pačių prekių tiekimo atitinkamoje valstybėje narėje apmokestinamąją vertę, prekių importo atveju – apmokestinamoji vertė yra muitinės vertė. Visais trim atvejais galioja PVM direktyvos nuostatos, kad į apmokestinamąją vertę yra įtraukiami muitai, mokesčiai ir rinkliavos (išskyrus PVM) bei atsitiktinės išlaidos, o neįtraukiamos įvairios nuolaidos.

Pagal PVM direktyvą yra numatyti dviejų skirtingų rūšių PVM tarifai, kurių kiekvieno taikymo ypatybės aptartos direktyvos nuostatose. Pirmiausia - tai standartinis PVM tarifas, kuris turi būti taikomas toks pats tiek prekių tiekimui, tiek paslaugų teikimui bei negali būti mažesnis nei 15 procentų. Dėl minimalaus standartinio PVM tarifo dydžio numatymo, PVM direktyvoje įvardijamas laikotarpis nuo 2006 m. sausio 1 d. iki 2010 m. gruodžio 31 d.¹²⁶ Tačiau Europos Taryba yra priėmusi atskirą direktyvą, pagal kurią nuostatos dėl minimalaus standartinio PVM tarifo dydžio nuostatos nėra pakeistos ir nuo 2011 m. sausio 1 d.¹²⁷

¹²⁵ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl PVM bendros sistemos, 2006/112/EB, 91 str.

¹²⁶ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl PVM bendros sistemos, 2006/112/EB, 96 ir 97 str.

¹²⁷ 2010 m. gruodžio 7 d. Tarybos direktyva 2010/88/ES, kuria iš dalies keičiama Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostata dėl minimalaus standartinio tarifo taikymo trukmės, 1 str.

Savo apimtimi platesnės PVM direktyvos nuostatos yra dėl lengvatinių PVM tarifų taikymo, kuriomis pirmiausia yra numatomos trejopos lengvatinių PVM tarifų taikymo sąlygos: valstybės narės gali taikyti vieną arba du lengvatinius PVM tarifus, jie negali sudaryti mažiau nei 5 procentų apmokestinamosios vertės procentinės dalies bei yra numatytas konkretus sąrašas prekių tiekimo ir paslaugų teikimo kategorijų, patvirtintas PVM direktyvos III priedu.¹²⁸ Minėtu priedu patvirtintų kategorijų sąrašas yra gana platus, apimantis tokias prekes kaip maisto produktai, sėklos, farmacijos gaminiai, medicinos įranga, knygos bei laikraščiai, ir tokias paslaugas kaip vandens tiekimas, keleivių gabenimas, radijo ir televizijos laidų transliavimas, statybos, renovacijos, laidojimo, medicinos, šiukšlių surinkimo bei apdorojimo paslaugos, kultūros ir sporto renginiai. Taip pat svarbu pažymėti, kad atskiru PVM direktyvos priedu yra patvirtintas dar vienas sąrašas paslaugų, tokių kaip smulkaus taisymo, namų renovavimo ir remonto, langų ir patalpų valymo, priežiūros namuose ir kirpimo paslaugos, kurioms taip pat buvo galimas lengvatinio PVM tarifo taikymas valstybėse narėse iki 2010 m. gruodžio 31 d. Žinoma, minėtoms paslaugoms taikyti yra numatomos tam tikros sąlygos: galima taikyti lengvatinius PVM tarifus ne daugiau kaip dviejų kategorijų (išimtiniais atvejais – trijų) paslaugoms bei tos paslaugos turi būti imlios darbui, teikiamos tiesiogiai galutiniams vartotojams ir jos turi būti vietinės paslaugos bei neiškraipyti konkurencijos.¹²⁹

Kalbant apie PVM tarifus ES svarbu pažymėti, kad PVM direktyvoje yra numatyti tam tikri rėmai valstybėms narėms, atsižvelgiant į skirtingas ekonomines sąlygas kiekvienoje iš jų yra daromos tam tikros nuolaidos, leidžiančios nukrypti nuo tam tikrų nuostatų kiekvienai narei atskirai.¹³⁰ Priklausomai nuo kiekvienos ES narės viduje taikomų teisės normų, skiriasi ir pasirenkamas tam tikras PVM tarifo dydis.¹³¹

Apibendrinant PVM direktyvos nuostatas dėl PVM tarifų reikėtų pažymėti, jog joje yra numatomos tam tikros tarifų dydžių minimalios ribos, neįvardijant galimų aukščiausių lubų, kada yra sudaromos sąlygos valstybėms narėms diferencijuoti savo nuožiūra. Tuo pačiu gan konkrečiai ir griežtai yra reglamentuotos kategorijos prekių ir paslaugų, kurių tiekimui/teikimui galima taikyti lengvatinius PVM tarifus, tokiu būdu apribojant galimus teisės aktų pažeidimus ir tam tikrus nesusipratimus valstybėse narėse.

Įvardijus pagrindines PVM direktyvos nuostatas dėl PVM subjekto, objekto, apmokestinamosios vertės, apmokestinimo momento bei tarifų, reikėtų pažymėti, jog jos savo apimtimi yra gana plačios ir palieka tam tikras pasirinkimo galimybes valstybėms narėms, tačiau

¹²⁸ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl PVM bendros sistemos, 2006/112/EB, 98 ir 99 str.

¹²⁹ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl PVM bendros sistemos, 2006/112/EB, 106 ir 107 str.

¹³⁰ Alino N U, Schneider G P, European union value-added taxes on international sales of digital products, Allied academies international conference: Proceedings of the academy of legal, Ethical and Regulatory Issues, Volume 15, Number 1, Orlando, 2011, p. 3.

¹³¹ Gjems-Onstad O, Vaule added taxation and the third sector, Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations, 1993, Vol. 4, No. 3, p. 373.

minėtas pasirinkimas yra sąlygojamas PVM sukčiavimo schemų ir mokesčių slėpimo vengimui. Bet koku atveju PVM direktyvos analizė pagal išsikeltus kriterijus atskleidė tai, jog šia direktyva yra numatytos bendrosios taisyklės dėl apmokestinimo PVM, kurių turi laikytis visos valstybės narės, joms paliekant pasirinkimo galimybę tik tokia, koku būdu narės pasirenks įgyvendinti minėtas PVM direktyvos nuostatas.

3.3.3 PVM subjekto sąvokos pokyčiai pagal LR teisės aktus

2002 m. liepos 1 d. įsigaliojęs naujasis PVM įstatymas PVM subjektą apibrėžė trumpai, nurodant, jog tai apmokestinamasis asmuo, mokesčio administratoriaus įregistruotas PVM mokėtoju. Apmokestinamojo asmens suvokimui pateikiamas atskiras aiškinimas, pabrėžiant, jog juo gali būti LR arba užsienio apmokestinamasis asmuo. Mokesčių administratoriaus įregistravimas PVM mokėtoju siejamas su prievole pateikti prašymą įregistruoti, tuomet kai: LR apmokestinamojo asmens atlygis per metus (paskutinius dvylika mėnesių) sudarė 100 000 Lt (įskaitant tuos atvejus, kada tas pats asmuo kontroliuoja keletą juridinių asmenų); užsienio apmokestinamajam asmeniui, kuris šalies teritorijoje tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas. Papildomai yra nurodoma, jog užsienio apmokestinamajam asmeniui nereikia registruotis PVM mokėtoju tuo atveju, kai jis tiekia prekes/teikia paslaugas, kurios PVM neapmokestinamos, nėra PVM objektas, apmokestinamos 0 procentų PVM tarifu bei teikia atitinkamas paslaugas ir tik tokiems pirkėjams (klientams), kurie už jas privalo apskaičiuoti ir sumokėti PVM.¹³² Papildomai reikėtų pažymėti, kad pagal įstatyminę logiką užsienio apmokestinamajam asmeniui numatytos išimtys kada nereikia registruotis PVM mokėtoju, turėtų analogiškai galioti ir LR apmokestinamajam asmeniui, tačiau įstatyminės normos to neatskleidžia, kas kelia tam tikrų prieštaravimų jų taikymo srityje. Juk, jeigu tam tikra ūkinė veikla nėra PVM objektas arba apskritai įstatymo normose įvardijama kaip neapmokestinama veikla, tai tiek LR, tiek užsienio apmokestinamajam asmeniui neatsiras prievolė registruotis PVM mokėtoju. Taip pat, kaip ir iki 2002 m. liepos 2 d. galiojusiam PVM įstatyme, yra numatytas ir savanoriškas registravimasis PVM mokėtoju, įvardijant, jog asmuo vykdomas ar ketinantis vykdyti ekonominę veiklą gali pateikti prašymą registruotis PVM mokėtoju.¹³³

Taigi kaip matome pirminiuose 2002 m. pakeisto PVM įstatymo nuostatuose pateiktas PVM subjekto apibrėžimas savo apimtimi buvo gana siauras įvardijant, kad tai apmokestinamasis asmuo mokesčių administratoriaus įregistruotas PVM mokėtoju, o platesnė pastarosios (apmokestinamojo asmens, mokesčių administratoriaus įregistruoto PVM mokėtoju) sąvokos analizė atskleidžia tam tikrus neaiškumus.

¹³² Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 2002, Nr. 35/1271, 2 str. 1 ir 24 d., 71 str.

¹³³ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 2002, Nr. 35/1271, 72 str.

Platesnė PVM subjekto sąvoka buvo pateikiama 2004 m. sausio 15 d. priimtame PVM įstatyme (įsigaliojusiame nuo 2004 m. gegužės 1 d.), nurodant, jog PVM mokėtojas – tai asmuo, mokesčio administratoriaus įregistruotas PVM mokėtoju, įskaitant ir kitokią identifikavimą PVM tikslais, jeigu turimas atitinkamas identifikavimo numeris, išskyrus asmenų identifikavimą kompensacinio PVM tarifo schemos tikslais.¹³⁴ Nuo 2004 m. papildomas privalomų sąlygų registruotis PVM mokėtoju sąrašas, prie jau 2002 m. galiojusių nuostatų dar pridedant tai, jo PVM mokėtoju privalo registruotis asmuo (apmokestinamasis asmuo ir juridinis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis asmuo), kuris įsigyja prekių iš kitų valstybių narių už 35 000 Lt ir daugiau per kalendorinius metus.¹³⁵ Numatant išimtis, kada neprivaloma įsigyjant prekes iš valstybės narės registruotis PVM mokėtoju yra nurodomos dvejopos sąlygos: pirmiausia dėmesys skiriamas pačiam asmeniui, įvardijant, jog kai prekes įsigyja ūkininkas, kuriam taikoma kompensacinio PVM tarifo schema arba apmokestinamasis asmuo, vykdamas tik veiklą, kuriai skirtų prekių ir paslaugų pirkimo (importo) PVM pagal PVM įstatymą negali būti atskaitomas arba juridinis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis asmuo; visų antra, pabrėžiama, kad įsigytų prekių (išskyrus naujas transporto priemonės) vertė negali viršyti 35 000 Lt per kalendorinius metus.¹³⁶ Tokios įstatyminės normos sąlygoja daryti išvadas, jog 35 000 Lt riba galioja tik aukščiau įvardintoms trijų asmenų grupėms, įsigyjant prekes iš užsienio valstybės narės.

PVM subjekto sąvoka keičiama 2009 m. gruodžio 3 d. nurodant, jog PVM mokėtojas – tai asmuo, kuriam pagal PVM įstatymą nustatyta prievolė apskaičiuoti ir mokėti PVM ir kuris mokesčio administratoriaus įregistruotas PVM mokėtoju, įskaitant kitaip PVM tikslais registruotus asmenis, išskyrus asmenis, kurie yra registruoti kompensacinio PVM tarifo schemos tikslais. Taip pat yra keičiamos įstatymo nuostatos dėl privalomo registravimosi PVM mokėtoju, jas papildant paslaugų įsigijimu iš kitos valstybės narės arba jų teikimu kitoje valstybėje narėje.¹³⁷

Galiausiai paskutiniaisiais PVM įstatymo pakeitimais, įsigaliojusiais nuo 2012 m. sausio 1 d., pati PVM subjekto sąvoka nebuvo keičiama, tačiau įvyko pakeitimai dėl bendros atlygio už vykdamą ekonominę veiklą šalies teritorijoje pateiktas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas sumos pakeliant ją nuo 100 000 Lt iki 155 000 Lt.¹³⁸ Pastarieji pakeitimai sąlygoja tai, jog nuo 2012 m. sausio 1 d.

¹³⁴ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 2004, Nr. 17-505, 2 str. 28 d.

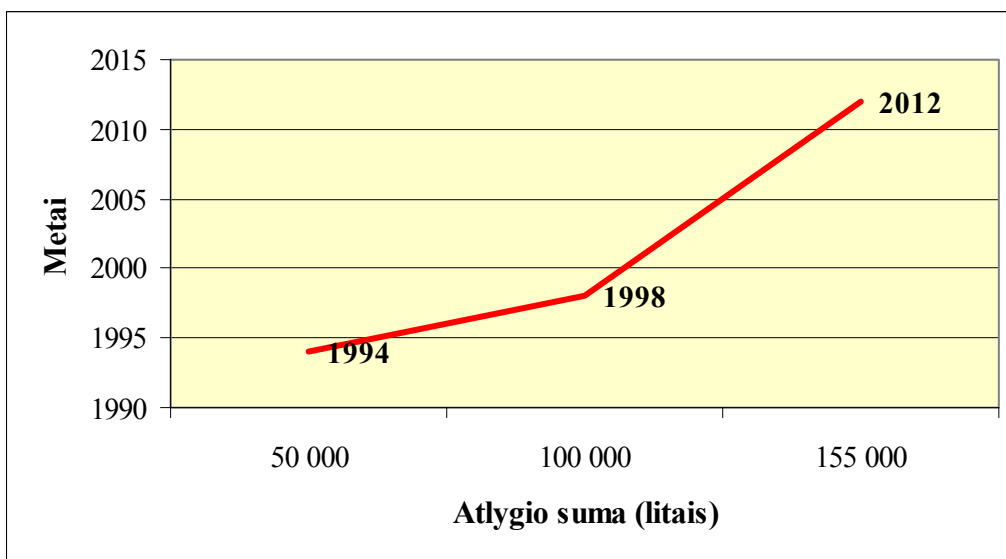
¹³⁵ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 2004, Nr. 17-505, 63 str.

¹³⁶ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 2004, Nr. 17-505, 63 str.

¹³⁷ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2, 3, 9, 12¹, 13, 14, 15, 25, 28, 31, 40, 46, 53, 58, 68, 71, 71¹, 74, 75, 78, 79, 84, 88¹, 88², 91, 95, 116, 117, 118, 119, 121 straipsnių, 2 priedo pakeitimo ir papildymo, XIII pavadinimo pakeitimo, 13¹, 91¹ ir 127 straipsnių pripažinimo netekusiais galios ir įstatymo papildymo 119¹ straipsniu įstatymas// Valstybės žinios, 2009, Nr. 151-6772, 1 ir 18 str.

¹³⁸ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 5¹, 14, 19, 31, 32, 36, 43, 47, 49, 53, 57, 64, 66, 71, 71¹, 78, 79, 80, 83, 92 straipsnių pakeitimo ir papildymo, 2 priedo papildymo, 82 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir įstatymo papildymo 63¹, 78¹, 89¹ įstatymas// Valstybės žinios, 2011, Nr. 161-7616, 15 str.

skaičiuojant pajamų ribą, galioja nuostata, jog prievolė registruotis PVM mokėtoju atsiranda tuo atveju, kai bendra patiektų prekių ir/arba suteiktų paslaugų vertė per paskutinius 12 mėnesių viršija 155 000 Lt ribą.



2 pav. Atlygio sumos, nuo kurios atsiranda prievolė registruotis PVM mokėtoju, kitimas

Šaltinis: sudaryta pagal Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimus (Valstybės žinios, 1994, Nr.3-40, Valstybės žinios, 1998, Nr. 56-1544, Valstybės žinios, 2011, Nr. 161-7616)

Apibendrinant PVM subjekto sampratos pokytį PVM įstatyme reikėtų pažymėti, jog paskutiniai PVM įstatymo nuostatų pakeitimai pateikė racionalią ir konkrečią PVM mokėtojo statuso sampratą, kurios egzistavimui yra būtina išpildyti dvi pagrindines prievoles: mokėti PVM ir įsiregistruoti mokėtoju. Apibūdinant PVM subjekto sampratos pokytį nuo 1994 m. iki 2012 m., reikėtų pažymėti, kad pagrindiniai pakeitimai buvo dvejoji. Pirmiausia susiję su paties subjekto sąvoka, iš pradžių ją apibrėžiant kaip tam tikrą Lietuvos ar užsienio juridinį bei fizinį asmenį, vėliau 2002 m. priimto, įstatymo nuostatos PVM subjektą sieja tik su įregistravimu į PVM mokėtojus mechanizmu, nuo 2004 m., PVM subjekto statuso samprata papildoma tam tikru PVM mokėtojo identifikavimu, padarant išimtį taikantiems kompensacinio PVM tarifo schemą, kol galiausiai, dėl 2009 m. pakeitimų, PVM subjektas įvardijamas kaip mokėtojas, turintis pareigą įsiregistruoti ir mokėti PVM. Kita PVM įstatymo nuostatų pakeitimų pusė dėl PVM subjekto buvo susijusi su prievole registruotis PVM mokėtoju/mokėti PVM atlygio ribos didėjimu: nuo 50 000 Lt (1992 m.), iki 100 000 Lt (1998 m.) bei galiausiai iki 155 000 Lt (2012 m.). Konkrečiai įvardijant Lietuvos narystės ES laikotarpio pradžią ir su tuo susijusius PVM įstatymo pakeitimus dėl PVM subjekto, galima būtų daryti išvadas, jog nuo 2004 m. gegužės 1 d. įsigalioję esminiai pakeitimai buvo susiję su prievole registruotis PVM mokėtoju tuo atveju, kai yra įsigyjamos prekės iš valstybių narių.

3.3.4 PVM objekto sąvokos pokyčiai pagal LR teisės aktus

Nuo 2002 m. liepos 1 d. įsigaliojus naujam PVM įstatymui, buvo numatyta, kad tam, kad prekių tiekimas ir paslaugų teikimas būtų laikomas PVM objektu, turi tenkinti visas šias sąlygas: prekės tiekiamos ir (arba) paslaugos teikiamos už atlygį; prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas vyksta šalies teritorijoje; prekes tiekia ir (arba) paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo vykdydamas savo ekonominę veiklą. Atskirai nurodoma, jog importo PVM tai prekių importas, kai dėl importuojamų prekių pagal Muitinės kodeksą atsiranda importo skola muitinei.¹³⁹

2004 m. priėmus PVM įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymą, pateikiant PVM objekto sąvoką, be 2002 m. išskirtų bruožų, papildomai buvo nurodoma, jog PVM objektas taip pat yra prekių įsigijimas už atlygį šalies teritorijoje iš kitos valstybės narės, kai yra įsigyjamos naujos transporto priemonės, akcizais apmokestinamos prekės (išskyrus atvejus, kai pirkėjas fizinis neapmokestinamasis asmuo), prekės iš apmokestinamojo asmens, kuris vykdo savo ekonominę veiklą, t. y. veikia kaip toks, ir kuriam netaikomos teisės aktų nuostatos, numatytos Direktyvos 77/388/EEB 24 straipsnyje, įsigyja apmokestinamasis asmuo, kuris sandorį sudaro vykdydamas savo ekonominę veiklą. Papildomai, apibūdinant pastarųjų prekių įsigijimą, yra nurodoma, jog PVM objektu nelaikomas prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės, kai tokiam prekių tiekimui, jeigu jis vyktų šalies teritorijoje, būtų taikomas 0 procentų PVM tarifas, naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcinų ir antikvarinių daiktų įsigijimas iš kitos valstybės narės, kai jie įsigijami iš apmokestinamojo asmens, kuris verčiasi šių prekių tiekimu, transporto priemonių įsigijimas iš kitos valstybės narės, kai jos įsigyjamos iš apmokestinamojo asmens, kuris verčiasi šių prekių tiekimu, o jų tiekimas buvo apmokestintas išgabenimo valstybėje narėje.¹⁴⁰

Žymesnių PVM įstatymo pakeitimų keičiančių PVM objekto sąvoką nebuvo atlikta. Visa tai leidžia daryti išvadas, kad PVM objektui būdingi požymiai, tokie kaip prekių tiekimas ir/arba paslaugų teikimas, atlygis, šalies teritorija, apmokestinimasis asmuo bei ekonominė veikla, buvo nekeičiami nuo 2002 m. priėmus naują PVM įstatymą.

2 lentelė. PVM objekto sampratos pokytis LR PVM įstatyme

Nuo 1994 m. gegužės 1 d.	Nuo 2002 m. liepos 1 d.	Nuo 2004 m. gegužės 1 d.
PVM objektas – tai pridėtinė prekių tiekimo ir paslaugų teikimo vertė	PVM objektas – prekių tiekimas ir paslaugų teikimas.	PVM objektas – prekių tiekimas ir paslaugų teikimas bei prekių įsigijimas už atlygį šalies teritorijoje iš kitų valstybių narių

Šaltinis: sudaryta pagal Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimus (Valstybės žinios, 1994, Nr.3-40, Valstybės žinios, 2002, Nr. 35/1271, Valstybės žinios, 2004, Nr. 17-505).

¹³⁹ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 2002, Nr. 35/1271, 3 str.

¹⁴⁰ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 2004, Nr. 17-505, 3 str.

Apibendrinant PVM objekto sampratą reikėtų pažymėti, kad atskiriant du laikotarpius (iki 2002 m. bei po 2002 m) PVM objekto samprata galima sakyti nekito kiekvienu iš šių laikotarpių atskirai. Tačiau kada PVM objekto samprata yra palyginama pagal atskirus laikotarpius, yra daroma išvada, kad nuo 2002 m. ruošiantis narystei ES PVM objekto suvokimas buvo keičiamas pereinant nuo pridėtinės vertės sampratos prie prekių tiekimo ir paslaugų teikimo bei, papildomai apibrėžiant PVM objektą nuo 2004 m. gegužės 1 d., jam priskiriant prekių įsigijimą už atlygį šalies teritorijoje iš kitų valstybių narių. Lietuvos narystė ES PVM objekto sampratą praplėtė būtent prekių pirkimui iš kitų ES narių, analogiškai kaip ir registravimosi PVM mokėtoju prievole buvo įvardintas prekių įsigijimas iš kitų narių, PVM subjekto prasme.

3.3.5 PVM apmokestinamosios vertės sąvokos pokyčiai pagal LR teisės aktus

Nuo 2002 m. įvedus naują PVM įstatymą apmokestinamosios vertės samprata buvo siejama su atlygiu už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas, nurodant, jog į apmokestinamąją vertę įtraukiami visi mokesčiai ir rinkliavos, išskyrus patį PVM; su prekės tiekimu arba paslaugos teikimu susijusių ir pirkėjui tenkančių išlaidų (tokių kaip: įpakavimo, transportavimo, draudimo ir kitų) vertė; bet kokios subsidijos ar dotacijos, turinčios įtakos galutinei prekės arba paslaugos kainai. Taip pat yra akcentuojama, kad įvairios nuolaidos, suteiktos prekės tiekimo ar paslaugos teikimo metu, sumos, kurias pardavėjas gauna kaip kompensaciją išlaidoms padengti bei netesybos (nuo 2004 m. gegužės 1 d. netesybų, kaip elemento netraukiamo į apmokestinamąją vertę nelieta)¹⁴¹ į apmokestinamąją vertę netraukiamos. Atskiras dėmesys skiriamas apmokestinamosios vertės nustatymo atvejams, kai prekės/paslaugos suvartojamos privatiems PVM mokėtojo poreikiams tenkinti, ilgalaikio turto pasigaminimo atvejui, importuojamoms prekėms, nuosavybės teisės objekto perdavimui kaip juridinio asmens turtiniam įnašui, dėl juridinio asmens pasibaigimo reorganizavimo būdu bei iš esmės pagerinto pastato (statinio), naudoto kitais pagrindais negu nuosavybės teise, grąžinimas savininkui.¹⁴²

Aptariant apmokestinamosios vertės sąvoką, atskiras dėmesys skiriamas tarpininkavimo atvejui, kada nurodoma, jog atsiskleidusio tarpininko teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė yra atlygis už atstovavimą, neatsiskleidusio tarpininkavimo atveju – visa patiektos prekės ar suteiktos paslaugos vertė.¹⁴³ Šios 2002 m. patvirtintos nuostatos nėra pakeistos iki šių dienų.

Taip pat atskiru straipsniu 2002 m. yra įvedamas apmokestinamosios vertės apskaičiavimas mokesčių administratoriaus sprendimu, kada jam kyla pagrįstų įtarimų, kad tiekiamos prekės arba

¹⁴¹ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 2004, Nr. 17-505, 16 str.

¹⁴² Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 2002, Nr. 35/1271, 15 str.

¹⁴³ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 2002, Nr. 35/1271, 16 str.

teikiamos paslaugos apmokestinamoji vertė yra dirbtinai sumažinta arba padidinta. Šioje vietoje svarbu pažymėti, jog apmokestinamoji vertė mokesčio administratoriaus sprendimu apskaičiuojama pagal rinkos kainą, nustatytą vadovaujantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos patvirtintais metodais ir jų taikymo tvarka.¹⁴⁴

Dėl naujo atvejo, kada mokesčių administratoriui suteikiam galimybė apskaičiuoti apmokestinamąją vertę, buvo priimti du nauji poįstatyminiai teisės aktai: LR Vyriausybės nutarimas Nr. 871 „Dėl rinkos kainos, pagal kurią mokesčių administratorius apskaičiuoja prekių ar paslaugų apmokestinamąją vertę savo sprendimu, nustatymo metodų ir jų taikymo taisyklių patvirtinimo“ bei Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR finansų ministerijos viršininko įsakymas Nr. 231 „Dėl prekių (paslaugų) apmokestinamosios vertės apskaičiavimo mokesčių administratoriaus sprendimų metodikos patvirtinimo“.

Pirminė minėto Vyriausybės nutarimo redakcija, lyginant su pakeitimas padarytais 2007 m., savo nuostatomis suteikė didesnes teises mokesčių administratoriui, kadangi buvo nurodoma, jog apmokestinamoji vertė mokesčių administratoriaus sprendimu yra apskaičiuojama patikrinimo metu kai yra pagrindo manyti, jog prekės ar paslaugos apmokestinamoji vertė yra dirbtinai sumažinta ar padidinta. Šiuo atveju mokesčių administratorius, priimdamas sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kartu priima ir sprendimą dėl apmokestinamosios vertės apskaičiavimo.¹⁴⁵ 2007 m. atliktuose šio nutarimo pakeitimuose buvo konkrečiai įvardijama, kad mokesčių administratoriaus sprendimu atliekant patikrinimą, apmokestinamoji vertė apskaičiuojama, jeigu yra tenkinamos dvi sąlygos: prekių ar paslaugų apmokestinamoji vertė yra daug mažesnė už rinkos kainą (arba daug didesnė) ir yra pagrindo manyti, kad minėtoji vertė dirbtinai sumažinta arba padidinta siekiant mokestinės naudos.¹⁴⁶ Tokiu būdu buvo siekiama konkrečiau apibrėžti sąlygas, kada minėtosios taisyklės gali būti pagrįstai taikomos.

Konkreči skaičiavimo metodika yra pateikta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR finansų ministerijos įsakymu „Dėl prekių (paslaugų) apmokestinamosios vertės apskaičiavimo mokesčių administratoriaus sprendimu metodikos patvirtinimo“, kurios nuostatų didelis pokytis, lyginant 2002 m. ir 2007 m. padarytus pakeitimus, neįvyko. Tiesiog buvo pakeista sąvoka mokesčio administratorius į mokesčių administratorių (kaip ir Vyriausybės nutarimo atveju) taip pat keičiantis nuostatoms dėl patikrinimo formų, buvo pakeisti atitinkami taisyklių punktai.

¹⁴⁴ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 2002, Nr. 35/1271, 17 str.

¹⁴⁵ Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl rinkos kainos, pagal kurią mokesčio administratorius apskaičiuoja prekių arba paslaugų apmokestinamąją vertę savo sprendimu, nustatymo metodų ir jų taikymo tvarkos patvirtinimo“// Valstybės žinios, 2002, Nr. 60-2434, 1 ir 2 p.

¹⁴⁶ Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl rinkos kainos, pagal kurią mokesčių administratorius apskaičiuoja prekių arba paslaugų apmokestinamąją vertę savo sprendimu, nustatymo metodų ir jų taikymo taisyklių patvirtinimo“// Valstybės žinios, 2007, Nr. 60-2434, 1 p.

Nuo 2004 m. gegužės 1 d. įsigalioję PVM įstatymo pakeitimai apmokestinamosios vertės nustatymo srityje buvo susiję su papildomai įvestu apmokestinamosios vertės nustatymu reimportuojamoms prekėms; prekėms, įsigyjamos iš kitos valstybės narės; prekių vežimo tarp valstybių narių paslaugoms, kai dalis vežimo maršruto eina per Europos Bendrijų teritorijai nepriklausančius vandenis. Taip pat svarbu pažymėti, jog dėl 2004 m. atliktų pakeitimų, įstatyme neliko nuostatų dėl apmokestinamosios vertės skaičiavimo perduodamų daiktų, naudotų PVM mokėtojo ekonominėje veikloje.¹⁴⁷

2009 m. gruodžio 3 d. priėmus PVM įstatymo pakeitimus buvo keičiamos nuostatos dėl apmokestinamosios vertės skaičiavimo, kai teikiamos prekių vežimo tarp valstybių narių paslaugos ir dalis vežimo maršruto eina per Europos Bendrijų teritorijai nepriklausančius vandenis. Šiuo atveju apmokestinamoji paslaugos vertė sumažinama dalimi, proporcinga tai maršruto daliai visame maršrute (šios nuostatos galiojo ir iki pakeitimų). Priėmus papildymus buvo nurodyta, jog minėtos paslaugos turi būti teikiamos asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys.¹⁴⁸

Pateikta apmokestinamosios vertės sampratos analizė leidžia daryti išvadas, jog PVM įstatymu ir poįstatyminiais teisės aktais pateikiant PVM apmokestinamosios vertės suvokimą buvo siekiama kuo konkrečiau įvardinti analizuojamą sąvoką, kad ateityje kiltų kuo mažiau neaiškumų. Siekiant minėto tikslo, pateikta analizė atskleidė, jog apmokestinamosios vertės samprata įstatyme yra reglamentuota išsamiai, atsižvelgiant į tam tikras atskiras specifines grupes ir pačios apmokestinamosios vertės samprata žvelgiant istoriniu rakursu PVM įstatyme nuo 2002 m. buvo nuolat plečiama pridėdant tam tikrus papildymus ir atskirų sričių plečiamuosius aiškinimus. Atskirą dėmesį skiriant Lietuvos narystei ES, svarbu pažymėti, kad šiuo laikotarpiu pagrindiniai pakeitimai buvo susiję su apmokestinamosios vertės nustatymo apibrėžimu reimportuojamoms prekėms, prekėms, įsigyjamos iš kitų valstybių narių, prekių vežimo tarp narių paslaugoms. Sugrįžtant prie 1994 m. pateiktos apmokestinamosios vertės sampratos, ją įvardijant kaip prekių ir paslaugų vertę, galima daryti išvadas, kad nuo 2002 m. apmokestinamosios vertės samprata buvo smarkiai išplėsta, skiriant atskiriems apmokestinamosios vertės nustatymo atvejams.

3.3.6 PVM apmokestinimo momento sąvokos pokyčiai pagal LR teisės aktus

PVM apmokestinimo momento nustatymo pagrindinė taisyklė lyginant su ankščiau galiojusia PVM įstatymo redakcija nepasikeitė – apmokestinimo momentas siejamas su PVM sąskaitos-faktūros išrašymu. Tuo atveju, jeigu PVM sąskaita-faktūra neišrašoma, PVM

¹⁴⁷ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 2004, Nr. 17-505, 17 str.

¹⁴⁸ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2, 3, 9, 12¹, 13, 14, 15, 25, 28, 31, 40, 46, 53, 58, 68, 71, 71¹, 74, 75, 78, 79, 84, 88¹, 88², 91, 95, 116, 117, 118, 119, 121 straipsnių, 2 priedo pakeitimo ir papildymo, XIII pavadinimo pakeitimo, 13¹, 91¹ ir 127 straipsnių pripažinimo netekusiais galios ir įstatymo papildymo 119¹ straipsniu įstatymas// Valstybės žinios, 2009, Nr. 151-6772, 8 str.

apmokestinimo momentas siejamas su įvykiu įvykusi anksčiau: prekės perdavimas/paslaugos suteikimas arba atlygio gavimas už pateiktą prekę ar suteiktą paslaugą.¹⁴⁹ Atskiri PVM apmokestinimo momento nustatymo būdai tam tikriems atvejams, 2002 m. įvestame naujajame PVM įstatyme buvo skiriami: užsienio apmokestinamojo asmens tiekimų prekių/teikiamą paslaugų grupei, avanso, įvardijamo kaip dalinis mokėjimas, mokėjimo atvejui, ilgalaikių paslaugų teikimui, prekėms, skirtoms suvartoti privatiems PVM mokėtojo poreikiams, ilgalaikio materialaus turto pasigaminimo atvejui bei importuojamų prekių apmokestinimo PVM momentui nustatyti.

2003 m. kovo 13 d. apmokestinimo PVM momento samprata buvo papildyta specialia apmokestinimo momento nustatymo tvarka PVM mokėtojams, tiekiantiems žemės ūkio produkciją. Pagal šią tvarką prievolė apskaičiuoti PVM už jo tiekiamą žemės ūkio produkciją atsiranda, kai sumokamas atlygis už ją.¹⁵⁰ Dėl šio PVM įstatymo papildymo buvo priimta ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR finansų ministerijos viršininko įsakymu Nr. V-111, patvirtina Specialaus apmokestinimo momento taikymo tvarka, pagal kurią buvo nustatyta, kaip žemės ūkio produkciją tiekiantis PVM mokėtojas turi informuoti apskrities valstybinę mokesčių inspekciją apie pasirinkimą taikyti specialų apmokestinimo momentą, per kiek laiko išduodamas tai patvirtinantis dokumentas, kaip ši tvarka atšaukiama.

Lyginant su 2002 m. priimtu naujuoju PVM įstatymu, pagrindiniai pakeitimai buvo atlikti 2004 m. realiai įstojus į ES. PVM apmokestinimo momento srityje šie pakeitimai buvo susiję su atsisakymu sąvokos „kito vietoj PVM sąskaitos-faktūros išrašomo dokumento“, buvo keičiamos PVM apmokestinimo momento nustatymo taisyklės prekių perdavimo pagal nuomos sutartį, kuri numato atlygio atidėjimą, nurodant, jog apmokestinimo momentas siejamas su prekės perdavimu (iki tol galiojo PVM sąskaitos-faktūros išrašymo momentas arba atlygio gavimo momentas).¹⁵¹ Būtent senoji apmokestinimo momento nustatymo tvarka tais atvejais, kai prekės yra įsigyjamoms lizingo sutarties pagrindu, PVM mokant ir traukiant į atskaitą dalimis, priklausomai nuo lizingo įmokų mokėjimo, neatitiko PVM direktyvos reikalavimų, todėl buvo keičiamos PVM įstatymo nuostatos.

Dėl PVM mokėtojo, tiekiančio žemės ūkio produkciją taikomo specialaus apmokestinimo momento, pakeitimai buvo susiję su 2004 m. vasario 27 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR finansų ministerijos viršininko įsakymu Nr. VA-24 „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR finansų ministerijos viršininko 2003 m. balandžio 17 d. įsakymo Nr. A-111 „Dėl specialaus apmokestinimo momento taikymo tvarkos“ pakeitimo“, kuriame buvo akcentuojama, jog PVM sąskaitą-faktūrą išrašo žemės ūkio produkcijos pirkėjas. Visa tai sudarė sąlygas keisti PVM

¹⁴⁹ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 2002, Nr. 35/1271, 16 str.

¹⁵⁰ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 14, 64, 81, 91, 98, 106 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 2003, Nr. 32-1310, 1 str.

¹⁵¹ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 2004, Nr. 17-505, 16 str.

įstatymo nuostatas dėl PVM mokėtojo, tiekiančio žemės ūkio produkciją, specialios apmokestinamojo momento nustatymo tvarkos.

PVM įstatymo nuostatos dėl importo PVM apskaičiavimo momento, kai atsiranda importo skola muitinei, keičiamos į apmokestinimo PVM momento nustatymą už prekių tiekimą į kitą valstybę narę, kai išrašoma PVM sąskaita-faktūra, kuria įforminamas toks prekių tiekimas, bet ne vėliau kaip kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį prekės buvo išgabentos, 15 dieną. Dėl importo PVM skaičiavimo atskira papildoma straipsnio dalimi nurodoma, jog PVM apmokestinimo momentas siejamas su prekių ne iš Europos Bendrijos įvežimu į šalies teritoriją.¹⁵²

Galiausiai reikėtų pažymėti, jog nuo 2004 m. gegužės 1 d. PVM apmokestinimo momento nustatymas papildomas nuostatomis, pabrėžiančiomis prievolės skaičiuoti PVM už prekių įsigijimą iš kitos valstybės narės, kai išrašoma PVM sąskaita-faktūra.¹⁵³

2009 m. gruodžio 3 d. atlikus PVM įstatymo pakeitimus buvo keičiami ir apmokestinimo momentui nustatyti skirti straipsniai, tačiau didelių pokyčių įstatymo analizė neatskleidžia. Tiesiog reikėtų pažymėti, kad buvo įvestos papildomos nuostatos dėl apmokestinimo PVM momento nustatymo avanso mokėjimo atveju, kurios pabrėžė, jog jeigu avansas gaunamas, kai pagal sandorio sąlygas prekės bus perduotos arba visos paslaugos suteiktos anksčiau kaip po 12 mėnesių nuo sandorio sudarymo dienos, apmokestinamasis asmuo turi teisę pasirinkti prekių tiekimo arba paslaugų teikimo apmokestinamuoju momentu laikyti avanso gavimo momentą ir nuo gauto avanso skaičiuoti PVM. Taip pat įstatymo nuostatos papildomos kalbant apie ilgalaikių paslaugų tiekimo apmokestinamojo momento nustatymą, nurodant, jog kai šių paslaugų teikėjas yra užsienio apmokestinamasis asmuo, kai apskaičiuoti ir sumokėti PVM privalo pirkėjas (klientas), prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda, kai išrašoma PVM sąskaita faktūra, kuria įforminamas per atitinkamą ataskaitinį laikotarpį suteiktų paslaugų kiekis, o jeigu PVM sąskaita faktūra neišrašoma, – kai sumokamas atlygis už per atitinkamą ataskaitinį laikotarpį suteiktų paslaugų kiekį, o tais atvejais, kai šios paslaugos teikiamos ilgiau nei 12 mėnesių ir šiuo laikotarpiu nėra išrašyta PVM sąskaita faktūra už per atitinkamą laikotarpį suteiktų paslaugų kiekį ir nesumokėtas atlygis, prievolė apskaičiuoti PVM už per atitinkamą laikotarpį suteiktų paslaugų kiekį atsiranda kiekvienų kalendorinių metų paskutinę dieną, iki paslaugos baigiamos teikti.¹⁵⁴

Apibendrinant apmokestinimo PVM momento sampratą, pateiktą PVM įstatymo nuostatose nuo 2002 m., reikėtų pažymėti, jog pirminiuose 2002 m. priimto PVM įstatymo straipsniuose buvo

¹⁵² Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 2004, Nr. 17-505, 16 str.

¹⁵³ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 2004, Nr. 17-505, 16 str.

¹⁵⁴ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2, 3, 9, 12¹, 13, 14, 15, 25, 28, 31, 40, 46, 53, 58, 68, 71, 71¹, 74, 75, 78, 79, 84, 88¹, 88², 91, 95, 116, 117, 118, 119, 121 straipsnių, 2 priedo pakeitimo ir papildymo, XIII pavadinimo pakeitimo, 13¹, 91¹ ir 127 straipsnių pripažinimo netekusiais galios ir įstatymo papildymo 119¹ straipsniu įstatymas// Valstybės žinios, 2009, Nr. 151-6772, 7 str.

pateiktas gan išsamus ir aiškus PVM apmokestinimo momento apibrėžimas, pagrindinį dėmesį skiriant PVM sąskaitos-faktūros išrašymui, to nesant vienam iš anksčiau įvykusių įvykių: atlygio gavimui arba prekės patiekimui/paslaugos suteikimui. Pagrindiniai pokyčiai įvykę nuo 2002 m., lyginant su PVM įstatymo nuostatomis, priimtomis 1994 m., buvo susiję su PVM apmokestinimo momento sampratos platesniu aiškinimu, išskiriant tam tikras grupes (PVM mokėtojai, tiekiančiam žemės ūkio produkciją, importo PVM apmokestinimo, avanso mokėjimo atveju, ilgalaikių paslaugų tiekimo momentui nustatyti), nuo 2004 m. gegužės 1 d. atskiras dėmesys buvo skiriamas apmokestinimo momento nustatymui prekių teikimui pagal nuomos sutartį, prekių teikimo į kitą valstybę narę, importo PVM skaičiavimui, prekių įsigijimui iš kitos valstybės narės atvejams, tačiau pagrindinė taisyklė dėl apmokestinimo momento nustatymo (sąskaitos faktūros išrašymo momentas) liko nepakitusi nuo 1994 m.

3.3.7 PVM tarifų pokyčiai pagal LR teisės aktus

2002 m. įsigaliojus naujam PVM įstatymui, buvo nustatyti keturių skirtingų dydžių PVM tarifai: standartinis 18 procentų, lengvatiniai – 9 procentai (gyvenamųjų namų statybos, renovacijos, šiltinimo ir projektavimo, inžinerinių tinklų statybos bei teritorijų tvarkymo paslaugoms, už kurias apmokama iš valstybės ir savivaldybių biudžeto, valstybės teikiamų lengvatinių kreditų ir valstybės specialiųjų fondų lėšomis); 5 procentai (keleivių ir bagažo vežimui reguliaraus susisiekimo maršrutais, knygoms, laikraščiams, žurnalams, vaistams ir medicinos prekėms, viešbučio tipo ir specialaus apgyvendinimo paslaugoms, ekologiškai švariems maisto produktams, šviežiai atšaldytai mėsei ir valgomiesiems subproduktams, šviežiai atšaldytai, užšaldytai, giliai užšaldytai naminių paukščių mėsei ir jų valgomiesiems subproduktams; ir 0 procentų PVM tarifas (prekių eksportas, keleivių išgabenamos prekės, su laivais ir orlaiviais susijusios prekės/paslaugos, vežimo paslaugos ir susiję sandoriai, draudimo ir finansinės paslaugos, susijusios su eksportu, diplomatinėms atstovybėms, konsulinėms įstaigoms bei tarptautinių organizacijų atstovybėms, taip pat šių atstovybių ir įstaigų personalui ir jo šeimos nariams skirtos prekės ir paslaugos, aukso tiekimas Lietuvos bankui, prekės ir paslaugos, įsigijamos iš tam tikrų lėšų, prekės, tiekiamos paramos gavėjams, kilnojamųjų daiktų aptarnavimas, atstovavimo sandoriai už LR ribų, muitinės prižiūrimų prekių tiekimas šalies teritorijoje, prekės ir paslaugos, susijusios su eksportu (reeksportui) skirtų prekių gamyba).¹⁵⁵

2004 m. Lietuvai tapus ES nare, PVM įstatymo nuostatose dėl tarifų, kaip ir kitais analizuojamais atvejais, buvo įvesta prekių arba paslaugų įsigijimo iš kitų valstybių narių sąvoka, kurios atveju taikomas standartinis (tuo metu 18 procentų) tarifas. Žymesni papildymai yra susiję su

¹⁵⁵ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 2002, Nr. 35/1271, 2 str. 27 d., 19 str., 41-54 str.

lengvatinio 5 procentų PVM tarifo taikymu, kadangi yra praplečiama jo taikymo sritis, nurodant, jog šiuo lengvatiniu tarifu apmokestinamos žemės ūkio bendrovių ir kooperatinių bendrovių paslaugos žemės ūkiui, teikiamoms savo nariams bei gyvos, šviežios ir atšaldytos žuvys.¹⁵⁶ Dėl lengvatinio 5 procentų PVM tarifo taikymo už šilumos energiją ir už į gyvenamąsias patalpas tiekiamą karštą vandenį arba šaltą vandenį karštam vandeniui paruošti bei šilumos energiją, sunaudotą šiam vandeniui pašildyti, nuo 2004 m. liepos 1 d. įsigaliojo PVM įstatymo nuostatos, jog apskaičiuotas 13 procentinių punktų PVM tarifo dydžio (skirtumas tarp 18 iki 5 proc.) dengiamas iš LR valstybės biudžeto.¹⁵⁷

2005 m. gegužės 26 d. įstatymu atlikti pakeitimai, susiję su PVM tarifais, yra tik lingvistinė prasme, nurodant, kad tam tikriems produktams, kuriems taikomi lengvatiniai PVM tarifai, reikalavimai turi atitikti atitinkamus LR teisės aktų reikalavimus ar standartus.¹⁵⁸

2006 m. sausio 12 d. PVM įstatymas papildytas nuostata dėl lengvatinio 5 procentų PVM tarifo taikymo visų rūšių meno ir kultūros bei sporto renginių, kuriems netaikomos šio įstatymo 23 straipsnio nuostatos (dėl neapmokestinimo PVM apskritai), lankymui.¹⁵⁹ Na, o nuo 2006 m. liepos 19 lengvatinis 5 procentų PVM tarifas taikomas ir rašytojo, kompozitoriaus ar teikiamos kūrybos ar atlikimo paslaugos ir paslaugos, už kurias šiems asmenims mokamas honoraras, kaip jis apibrėžtas LR gyventojų pajamų mokesčio įstatyme.¹⁶⁰

2008 m. vasario 1 d. buvo priimti PVM įstatymo pakeitimai, pagal kurios lengvatinis 5 procentų PVM tarifas papildomai turėjo būti taikomas ir daržovėms ir vaisiams, kurių sąrašas kaip įstatymo priedas buvo pateikiamas dėl minėtų pakeitimų.¹⁶¹ Šie pakeitimai turėjo įsigalioti nuo 2009 m. sausio 1 d., tačiau neatėjus minėtam terminui 2008 m. gruodžio 18 d. buvo priimtas įstatymas pripažįstantis netekusiu galios LR PVM įstatymo 19 straipsnio papildymo ir įstatymo papildymo 3 priedu įstatymą.¹⁶²

2008 m. gruodžio 23 d. priimami PVM įstatymo pakeitimai, pagal kuriuos nuo 2009 m. sausio 1 d. įsigalioja 19 procentų standartinis PVM tarifas vietoj 18 procentų. Taip pat minėtais pakeitimais naikinamos prekių/paslaugų sritys, kurioms buvo taikomi lengvatiniai 9 ir 5 procentų tarifai, paliekant galioti nuostatas, jog iki 2009 m. birželio 30 d. lengvatinis 9 procentų tarifas

¹⁵⁶ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 2004, Nr. 17-505, 19 str.

¹⁵⁷ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo papildymo 125⁽¹⁾ straipsniu įstatymas// Valstybės žinios, 2004, Nr. 103-3757, 1 str.

¹⁵⁸ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 19 straipsnio pakeitimo įstatymas// Valstybės žinios, 2005, Nr. 72-2590, 1 str.

¹⁵⁹ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 19 straipsnio papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 2006, Nr. 6-193, 1 str.

¹⁶⁰ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 19 straipsnio papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 2006, Nr. 82-3264, 1 str.

¹⁶¹ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 19 straipsnio papildymo ir įstatymo papildymo 3 priedu įstatymas// Valstybės žinios, 2008, Nr. 18-632, 1 str.

¹⁶² Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 19 straipsnio papildymo ir įstatymo papildymo 3 priedu įstatymo pripažinimo netekusiu galios įstatymas// Valstybės žinios, 2008, Nr. 149-6004, 1 str.

taikomas knygoms ir neperiodiniams informaciniais leidiniams bei lengvatinis 5 procentų PVM tarifas taikomas vaistų ir medicinos pagalbos priemonių tiekimui asmenims, kuriems šių prekių įsigijimo išlaidos visiškai ar iš dalies kompensuojamos (vėliau, 2009 m. birželio 23 d. PVM įstatymo pakeitimais¹⁶³ šis terminas buvo pratęstas iki 2010 m. gruodžio 31 d., 2010 m. lapkričio 30 d. priimti pakeitimai sąlygojo tai, jog lengvatinio 9 procentų PVM tarifo taikymo knygoms ir neperiodiniams leidiniams laikotarpis apskritai panaikintas, o lengvatinio 5 procentų PVM tarifo taikymo terminas vaistams pratęstas iki 2011 m. gruodžio 31 d.¹⁶⁴, vėliau iki 2012 m. gruodžio 31 d.¹⁶⁵). Be to, atsižvelgiant į žmogiškąjį faktorių ir protingumo kriterijų, buvo įvardijama, jog lengvatinius 9 ar 5 procentų PVM tarifus pagal iki šiol galiojusi PVM įstatymą galima taikyti iki 2008 m. gruodžio 31 d. sudarytoms ir apmokėtoms prenumeratos sutartims dėl knygų, laikraščių, žurnalų; viešbučio tipo ir specialaus apgyvendinimo paslaugoms, jeigu išankstinis tokių apgyvendinimo paslaugų užsakymas (rezervavimas) buvo registruotas iki 2008 m. gruodžio 31 d.; meno ir kultūros bei sporto renginių, muziejų, pramogų parkų, zoologijos sodų bilietams įsigytiems ir apmokėtiems iki 2008 m. gruodžio 31 d.; bei gyvenamųjų namų statybos, renovacijos, šiltinimo paslaugoms, jeigu sutartys dėl šių paslaugų teikimo buvo sudarytos iki 2008 m. gruodžio 31 d.¹⁶⁶

2009 m. liepos 22 d. pakeitimai įsigalioję nuo 2009 m. rugsėjo 1 d., įvedė naują 21 procento standartinį PVM tarifą, galiojantį iki šiol.¹⁶⁷ Standartinio PVM tarifo didėjimas per 2009 m. įvyko du kartus. Visa tai sąlygojo LR ekonomikoje vyraujantis nuosmukis ir recesija. Toks LR Seimo sprendimas dėl standartinio PVM tarifo didinimo kai kurių autorių nuomone (A. Dilius, R. Kareivaitė) parodė, kad nėra atsižvelgiama į darnaus vystymosi principus, kad yra daroma neigiama įtaka ne tik gamybos lygiui, bet ir visai makroekonomikai.¹⁶⁸ PVM tarifo padidinimas palieka neigiamą poveikį gyventojų perkamajai galiai ir ekonomikai, kadangi mažėja vartojimas.¹⁶⁹ Anot I. A. Lazarev ir A. S. Pleshchinskii, mokesčių tarifų augimas padidina verslo subjektų išlaidas ir tai veda prie gamybos mažėjimo ir kainų kilimo.¹⁷⁰ Tačiau neatsižvelgiant į tam tikrus vertinimus LR

¹⁶³ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 19 ir 56 straipsnių pakeitimo įstatymas// Valstybės žinios, 2009, Nr. 77-3173, 1 str.

¹⁶⁴ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2, 3, 5¹, 9, 12, 12¹, 12³, 13, 14, 15, 19, 35, 36, 40, 41, 42, 45, 46, 47, 50, 51, 52, 53, 56, 58, 71, 71¹, 75, 83, 92, 95, 98, 101, 104, 106, 115¹, 115², 115³, 115⁵, 116, 118, 120 straipsnių ir įstatymo 2 priedo pakeitimo ir papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 2010, Nr. 148-7562, 11 str.

¹⁶⁵ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 5¹, 14, 19, 31, 32, 36, 43, 47, 49, 53, 57, 64, 66, 71, 71¹, 78, 79, 80, 83, 92 straipsnių pakeitimo ir papildymo, 2 priedo papildymo, 82 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir įstatymo papildymo 63¹, 78¹, 89¹ įstatymas// Valstybės žinios, 2011, Nr. 161-7616, 3 str.

¹⁶⁶ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2, 19, 51, 56, 58, 91, 125¹ straipsnių pakeitimo ir 125¹ straipsnio pripažinimo netekusiu galios įstatymas// Valstybės žinios, 2008, Nr. 149-6034, 1 ir 9 str.

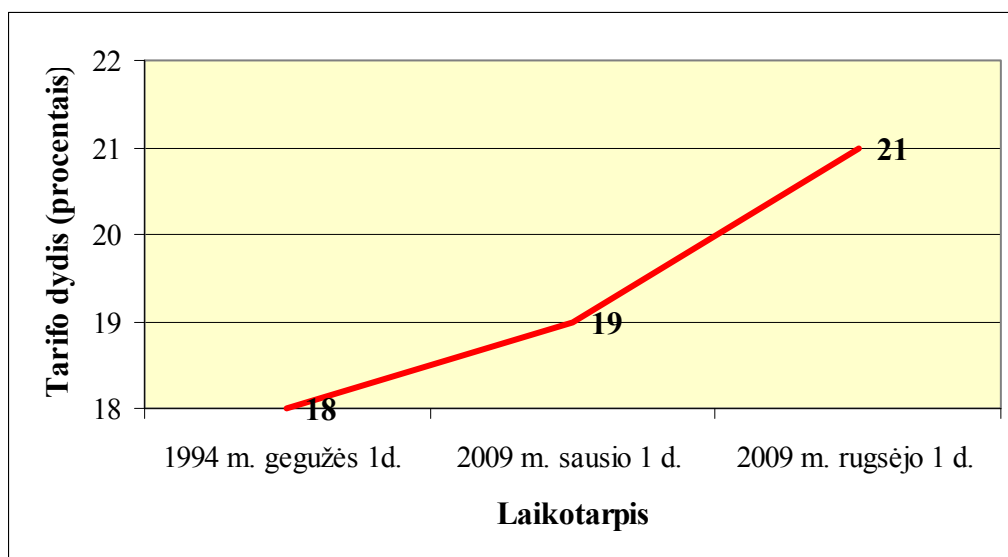
¹⁶⁷ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2, 58 ir 91 straipsnių pakeitimo įstatymas// Valstybės žinios, 2009, Nr. 93-3978, 1 ir 4 str.

¹⁶⁸ Dilius A, Kareivaitė R, Pridėtinės vertės mokesčio tarifo analizė Lietuvoje darnaus vystymosi kontekste, VADYBA, Journal of Management, 2010˙1 (17), p. 9.

¹⁶⁹ Romana M E, Ionut C, Cristian M, Value added tax in the economic crisis context., Annals of the University of Oradea, Economic Science Series, 2011, Vol. 20 Issue 1, p. 390.

¹⁷⁰ Lazaver I A, Pleshchinskii A S, Value added taxation: a mesoeconomic analysis, Studies on Russian economic development, Vol. 18, No 4, 2007, p. 428.

Seimo priimtais įstatymais įvyko standartinio PVM tarifo padidėjimas dviem procentiniais punktais per vienerius metus.



3 pav. Standartinio PVM tarifo pokytis

Šaltinis: sudaryta pagal Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymų pakeitimus (Valstybės Žinios, 1994, Nr.3-40, Valstybės žinios, 2008, Nr. 149-6034, Valstybės žinios, 2009, Nr. 93-3978).

2009 m. liepos 23 d. vėl keičiamos PVM įstatymo nuostatos dėl lengvatinių PVM tarifų, įvardijant, jog lengvatinis 9 procentų PVM tarifas papildomai iki 2010 m. gruodžio 31 d. taikomas 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, įsigaliojančios nuo 2009 m. rugsėjo 1 d.¹⁷¹ Vėliau šis terminas buvo pratęstas iki 2011 m. rugpjūčio 31 d.,¹⁷² o dar vėliau iki 2011 m. gruodžio 31 d.¹⁷³, na, o pagal paskutinius 2011 m. gruodžio 20 d. pakeitimus, terminas tęsiamas iki 2012 m. gruodžio 31 d.¹⁷⁴ Dėl pastarųjų pakeitimų nuo 2010 lapkričio 30 d. įvedama nuostata, kuri įsigalioja nuo 2011 m. sausio 1 d., dėl lengvatinio 9 procentų PVM tarifo taikymo viešbučio tipo ir specialaus apgyvendinimo paslaugoms iki 2011 m. gruodžio 31 d.¹⁷⁵ Šioje vietoje reikėtų pažymėti, kad kiti analizuojamu įstatymu atlikti pakeitimai su šio darbo kriterijais susiję tuo, jog įstatyme Europos Bendrijų sąvoka keičiama į ES sąvoką.

¹⁷¹ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 19 straipsnio pakeitimo įstatymas// Valstybės žinios, 2009, Nr. 93-3988, 1 str.

¹⁷² Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 19 straipsnio pakeitimo įstatymas// Valstybės žinios, 2010, 86-4541, 1 str.

¹⁷³ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2, 3, 5¹, 9, 12, 12¹, 12³, 13, 14, 15, 19, 35, 36, 40, 41, 42, 45, 46, 47, 50, 51, 52, 53, 56, 58, 71, 71¹, 75, 83, 92, 95, 98, 101, 104, 106, 115¹, 115², 115³, 115⁵, 116, 118, 120 straipsnių ir įstatymo 2 priedo pakeitimo ir papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 2010, Nr. 148-7562, 11 str.

¹⁷⁴ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 5¹, 14, 19, 31, 32, 36, 43, 47, 49, 53, 57, 64, 66, 71, 71¹, 78, 79, 80, 83, 92 straipsnių pakeitimo ir papildymo, 2 priedo papildymo, 82 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir įstatymo papildymo 63¹, 78¹, 89¹ įstatymas// Valstybės žinios, 2011, Nr. 161-7616, 3 str.

¹⁷⁵ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2, 3, 5¹, 9, 12, 12¹, 12³, 13, 14, 15, 19, 35, 36, 40, 41, 42, 45, 46, 47, 50, 51, 52, 53, 56, 58, 71, 71¹, 75, 83, 92, 95, 98, 101, 104, 106, 115¹, 115², 115³, 115⁵, 116, 118, 120 straipsnių ir įstatymo 2 priedo pakeitimo ir papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 2010, Nr. 148-7562, 11 ir 44 str.

Apibendrinant PVM tarifų pokyčio analizę galima daryti išvadas, kad daugiausia pokyčių kiekybine prasme buvo įvykę dėl lengvatinių PVM tarifų taikymo vis siaurinant apmokestinimo lengvatinais PVM tarifais bazę. Kalbant apie pokyčius dėl standartinio PVM tarifo taikymo, galima išskirti tik 2009 m. PVM įstatymo nuostatų pakeitimus, pagal kuriuos du kartus buvo didinamas standartinis PVM tarifas iš pradžių pridedant vieną procentą, vėliau dar du procentus.. Standartinio PVM tarifo padidėjimas iš viso trimis procentais mažiau nei per metus, buvo sąlygotas šalyje vyrausios krizės ir recesijos ir taip pat turėjo svarbų poveikį galutiniam vartotojui.

Pagrindiniai PVM elementai yra objektas, subjektas, apmokestinamoji vertė, apmokestinimo momentas bei tarifai. Analizuojant šių elementų sampratos pokytį nuo PVM įvedimo LR iki šių dienų (2012 m. sausio 1 d.) galima išskirti du pagrindinius laikotarpius: nuo 1994 m. gegužės 1 d. iki 2004 m. gegužės 1 d. bei nuo 2004 m. gegužės 1 d. iki šių dienų, kada buvo įgyvendinamos PVM direktyvos nuostatos ir siekiama harmonizuotos PVM sistemos visoje ES. Trečiuoju papildomu laikotarpiu turėtų būti laikomas pasiruošimo Lietuvos narystei ES laikotarpis, kurio pradžia laikytina 2002 m. liepos 1 d. kada buvo pradėti įgyvendinti esminiai PVM įstatymo pakeitimai, ruošiantis narystei ES.

Šioje darbo dalyje pateikta analizė atskleidė kiekvienu PVM įstatymo pakeitimu priimamus minėtų PVM elementų pokyčius. Lyginant PVM įstatymo nuostatas minėtų dviejų laikotarpių atžvilgiu, galima daryti išvadas, kad 2002 m. pradedant siekti pagrindinio PVM direktyvos tikslo – vienodos PVM sistemos, buvo iš esmės keičiama PVM įstatymo struktūra bei tam tikrų PVM elementų suvokimas. Pagrindinis pokytis įvyko PVM objekto sampratoje, kadangi pirmuoju laikotarpiu jį apibrėžiant buvo vartojama sukurtos pridėtinės vertės samprata, o nuo 2002 m. buvo pereita prie prekių tiekimo/paslaugų teikimo ar importuojamų prekių sampratos, kuri išliko nepakitusi apibrėžiant PVM objektą. Apskritai pirmuoju laikotarpiu apibrėžiant PVM objektą, subjektą, apmokestinimo momentą, apmokestinamąją vertę bei tarifus, PVM įstatymo nuostatos buvo gan trumpos, nenumatančios tam tikrų išimčių ar išskirtinių atvejų. Na, o nuo 2002 m. pradėjus ruošti narystei ES buvo perimamos PVM direktyvos nuostatos, kas sąlygojo minėtų PVM elementų platesnį apibrėžimą, įvairių atvejų dėl apmokestinimo momento nustatymo, apmokestinamosios vertės sandaros numatymą bei išimčių išskyrimą. Apibrėžiant PVM subjektą antruoju laikotarpiu, jo sąvoka buvo nuolat papildoma kol buvo pateiktas racionalus ir konkretus PVM mokėtojo apibrėžimas. Kaip ir pirmuoju laikotarpiu, taip pat ir antruoju – daugiausia PVM įstatymo pokyčių kiekybine prasme buvo atlikta PVM tarifų srityje. Konkrečiai kalbant apie Lietuvos narystės ES datą, galima apibendrinti, kad pagrindiniai pakeitimai įvyko dėl PVM objekto ir subjekto kada PVM objektu tapo prekių įsigijimas iš ES, o prievolė registruotis PVM mokėtoju

tapo siejama su prekių įsigijimu iš valstybinių narių už 35 000 Lt ir daugiau per kalendorinius metus; pakeitimai dėl apmokestinimo momento nustatymo buvo svarbūs pirkimo išsimokėtinai sutarčių srityje. Apibendrinant PVM įstatymo pokyčius ties 2004 m. gegužės 1 d. riba, galima daryti išvadas, jog šie pakeitimai buvo aktualiausi tiems ūkio subjektams, kurie veikė ne tik Lietuvoje, bet ir buvo sudarę sutartis su ES narėse registruotais PVM mokėtojais, kadangi Lietuvai įstojus į ES, tarp valstybių narių neliko importo bei eksporto procedūrų, kas sąlygoje esminius PVM įstatymo pakeitimus dėl PVM objekto, subjekto, apmokestinamosios vertės, apmokestinimo momento bei tarifų.

4. ES TEISĖS ĮTAKA LIETUVOJE DĖL PVM REGLAMENTAVIMO

4.1. ES teisės viršenybės principas

Pagal šio darbo tikslą ir uždavinius apibūdinus teisės aktais išreikštas nuostatas dėl PVM Lietuvoje ir ES, yra svarbu apibrėžti ES ir nacionalinės teisės santykį, kadangi kiekviena ES narė turi ES teisę įgyvendinti savo nacionalinės teisės sistemoje. Šis įgyvendinimo mechanizmas yra „sudėtingas procesas, kurio galutinis tikslas – užtikrinti, kad ES teisės aktų nustatyti reikalavimai būtų visiškai įgyvendinti“¹⁷⁶.

Kaip jau buvo minėta ankstesnėje šio darbo dalyje ES teisinė sistema yra savita ir savarankiška, ji nesutampa nei su tarptautine, nei su tam tikros valstybės nacionaline teisine sistema. Tai „Europos Bendrijos sutarčių sukurta teisinė santvarka, kuri veikia ne tik tarp valstybių, bet ir kaip bendra valstybėms narėms teisė“¹⁷⁷. „ES teisės požiūriu, konkuruojant nacionalinės ir ES teisės normoms, pirmenybė priklauso ES teisės normai.“¹⁷⁸ Tokias ES teisės ypatybes patvirtinta ETT sprendimas byloje Nr. C-26/62 (Van Gend en Loos), kurioje buvo pažymėta, kad Bendrija sukūrė naują teisinę tvarką, kurios naudai valstybės narės apribojo, nors tik kai kuriose srityse, savo suverenias teises ir kurios subjektais yra ne tik valstybės narės, bet ir fiziniai ir juridiniai asmenys.¹⁷⁹ Šioje byloje yra išplėtotas ir ES teisės viršenybės nacionalinės teisės atžvilgiu principas, pabrėžiant, kad Bendrija sukūrė naują teisinę sistemą, nesutampančią nei su nacionaline, nei su tarptautine teisine sistema.

ES teisės viršenybės principas buvo toliau plėtojamas ETT sprendime byloje Nr. C-6/64 (Costa/Enel). Ši byla buvo susijusi su prieštaravimu tarp kai kurių EB sutarties nuostatų ir Italijos įstatymo, numatančio elektros įmonės nacionalizavimą. Plėtojant ES teisės viršenybės principą ETT buvo pabrėžiama, kad nuostatų, kurios kyla iš Bendrijos integravimas į kiekvienos valstybės narės teisinę sistemą, neleidžia šioms valstybėms suteikti pirmenybę teisinės sistemos, kurią jos prisiėmė abipusiškumo pagrindu bei vienašaliai. Bendrijos teisė negali veikti skirtingai atskirose valstybėse dėl vėliau priimamų nacionalinių įstatymų vykdymo, nekeliant pavojaus Sutarties tikslų įgyvendinimui.¹⁸⁰

ETT savo praktikoje ir toliau vystė ES teisės viršenybės principą tokiose bylose kaip *Internationale handelsgesellschaft*, nurodant, kad Bendrijose teisės akto teisėtumo klausimas negali

¹⁷⁶ Kriaučiūnas D, Europos Sąjungos teisės įgyvendinimas ir taikymas Lietuvoje, *Politologija*, 2007/4 (48), p. 159.

¹⁷⁷ Vitkus G. *Europos Sąjunga: enciklopedinis žinynas*. – Vilnius: Eugrimas, 2002. p. 59.

¹⁷⁸ Ravlusevičius P, *Tarptautinės ir Europos Sąjungos teisės santykis su Lietuvos teise*, *Jurisprudencija*, 2007 2(92), p. 30.

¹⁷⁹ Europos Teisingumo Teismo 1963 m. lapkričio 5 d. sprendimas byloje C-26/62 „NV Algemene Transport – en Expeditie Onderneming van Gend & Loos v Netherlands Inland Revenue Administration“.

¹⁸⁰ Europos Teisingumo Teismo 1964 m. liepos 15 d. sprendimas byloje C-6/64 „Flaminio Costa v E.N.E.L“.

būti sprendžiamas lyginant jį su nacionaline teise.¹⁸¹ Dar aiškesnis ETT sprendimas buvo byloje Nr. 106/77 (Simmenthal), nurodant, kad Bendrijos teisės požiūris neleidžia teisėtai imtis tokių naujų nacionalinių priemonių, kurios prieštarautų ES teisės nuostatoms.¹⁸² Pareiga nepaisyti prieštaraujančio nacionalinio teisės akto taip pat buvo numatyta Factortame byloje, pažymint, kad viena kitai prieštaraujančių normų buvimas, įveda tam tikrą neaiškumą, todėl tokių situacijų reikėtų vengti ir nacionalinis įstatymų leidėjas turėtų atitinkamai reaguoti.¹⁸³

Apibendrinant šiuos ETT sprendimus reikėtų pažymėti, kad juose buvo suformuoti pagrindiniai teiginiai dėl ES teisinės sistemos nepriklausomumo nuo tarptautinės teisės, nurodant, kad ES teisė turi būti valstybių narių teisinių sistemų dalis, tuo pagrindžiant teiginį, kad valstybės narės perduoda savo suverenias teises Bendrijoms. Taip pat svarbu pažymėti, kad aptartuose ETT sprendimuose buvo plėtojama nuostata, kad ES teisės subjektai yra ne tik valstybės narės, bet ir jų piliečiai.

4.2 ES teisės viršenybės principo taikymas Lietuvoje įgyvendinant PVM direktyvos nuostatas

Apibrėžiant Lietuvos ir ES teisės santykį pirmiausia reikėtų pažymėti, kad „Lietuvos narystė ES turi neginčijamą poveikį Lietuvos teisei sistemai“¹⁸⁴, visų antra, Lietuva yra pripažinusi ES teisės viršenybės principą 2004 m. liepos 13 d. Lietuvos Respublikos Seimo patvirtintu Konstituciniu aktu „Dėl Lietuvos Respublikos narystės ES“, numatant, kad „ES teisės normos yra sudedamoji Lietuvos Respublikos teisinės sistemos dalis. Jeigu tai kyla iš sutarčių, kuriomis grindžiama Europos Sąjunga, Europos Sąjungos teisės normos taikomos tiesiogiai, o teisės normų kolizijos atveju jos turi viršenybę prieš Lietuvos Respublikos įstatymus ir kitus teisės aktus.“¹⁸⁵

Prievolė vadovautis ES teisės normomis yra numatyta ir Lietuvos Respublikos Civilinio proceso kodekse, pažymint, kad „teismas, nagrinėdamas bylas, taiko Europos Sąjungos teisės normas ir vadovaujasi Europos Sąjungos teisminių institucijų sprendimais, preliminariais nutarimais Europos Sąjungos teisės aktų aiškinimo ir galiojimo klausimais“¹⁸⁶. Ta pati įstatyminė nuostata yra įtvirtinta ir Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatyme akcentuojant,

¹⁸¹ Europos Teisingumo Teismo 1970 m. gruodžio 17 d. sprendimas byloje C-11/70 „Internationale Handelsgesellschaft“.

¹⁸² Europos Teisingumo Teismo 1978 m. sprendimas byloje C-106/77 „Amministrazione delle Finanze dello Stato v Simmenthal“.

¹⁸³ Europos Teisingumo Teismo 1990 m. birželio 19 d. sprendimas byloje C-213/89 „R. Secretary of State for Transport, ex parte Factortame Ltd“.

¹⁸⁴ Ravlusevičius P, The enforcement of the primacy of the European union law: legal doctrine and practice, Jurisprudencija, 2011, 18 (4), p. 1384.

¹⁸⁵ Lietuvos Respublikos Konstitucijos papildymo konstituciniu aktu „dėl Lietuvos Respublikos narystės Europos Sąjungoje“ ir Lietuvos Respublikos Konstitucijos 150 straipsnio papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 1992, Nr. 33-1014.

¹⁸⁶ Lietuvos Respublikos Civilinio proceso kodeksas// Valstybės žinios, 2002, Nr. 36-1340, 3 str. 5 d.

kad „taikydamas Europos Sąjungos teisės normas, teismas taip pat vadovaujasi Europos Sąjungos teisminių institucijų sprendimais ir preliminariais nutarimais“¹⁸⁷.

Šio darbo analizei yra svarbūs mokestiniai santykiai bei ginčai, todėl reikėtų išskirti ES teisės viršenybės principo turinio plėtojimą, atskleistą LR mokesčių administravimo įstatymo komentare, nurodant, kad sprendžiant klausimą dėl mokesčių teisės aktų neaiškumų ar prieštaravimų aiškinimo mokesčių mokėtojų naudai, mokesčių administratorius turi atsižvelgti į ETT sprendimus, formuojančius vieningą teismų praktiką mokesčių teisės srityje.¹⁸⁸

Iš ankstesnės šio darbo dalies jau yra aišku, kad kalbant apie ES ir nacionalinės teisės santykį PVM srityje, analizuotinas klausimas yra ES direktyvų ir Lietuvos Respublikos teisės aktų, reglamentuojančių PVM, santykis, kadangi PVM taikymo pagrindiniai aspektai yra numatyti ES teisės aktu – direktyva. Kaip jau buvo minėta, direktyvos tikslas yra siekti, kad valstybių narių įstatymai būtų suderinti. Pagal Europos Bendrijos steigimo sutarties 249 straipsnio nuostatas, direktyva „yra privaloma kiekvienai valstybei narei, kuriai ji skirta, siektino rezultato atžvilgiu, bet nacionalinės valdžios institucijos gali pasirinkti jos įgyvendinimo formą ir būdus“¹⁸⁹. PVM direktyvos įvadinėje dalyje yra numatyta, kad ji skirta visoms valstybėms narėms, pabrėžiant, kad „valstybėms narėms turėtų būti leidžiama, neperžengiant tam tikrų ribų ir tam tikromis sąlygomis, pradėti ar toliau taikyti specialias priemones, nukrypstančias nuo šio direktyvos, siekiant supaprastinti apmokestinimą arba užkirsti kelią sukčiavimui ir mokesčio vengimui“¹⁹⁰.

Toks direktyvų traktavimas ES teisės aktuose, sąlygoja daryti išvadą, kad direktyvomis ES yra siekiama teisės suvienodinimo politikos, numatant pagrindines atitinkamos srities kryptis ir sąlygas. Tačiau reikėtų pažymėti, kad pagal ETT nuomonę, išsakytą sprendime byloje Nr. C-8/81 (Ursula Becker), visais atvejais, kai direktyvos nuostatos turinio požiūriu yra besąlygiškos ir pakankamai aiškos, jomis galima remtis, jei per nustatytą terminą nebuvo priimtos įgyvendinimo priemonės, ginčijant bet kurią direktyvos neatitinkančią nacionalinės teisės nuostatą arba tuo atveju, jei jos apibrėžia teises, kuriomis asmenys gali remtis valstybės atžvilgiu.¹⁹¹

Atsižvelgiant į tai, kad ES yra įtvirtintas ES teisės viršenybės principas nacionalinės teisės atžvilgiu, direktyvų taikymo atveju taip pat galioja ta pati taisyklė, jeigu nacionaliniai teisės aktai prieštarauja ES teisei. Tokią poziciją yra patvirtinęs ETT byloje Nr. C-38/77 (Enka), pabrėždamas, kad direktyvos reikalavimai turi viršenybę prieš atskirtos valstybės teisinius reikalavimus, tais

¹⁸⁷ Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas// Valstybės žinios, 1999, Nr. 13-308, 4 str. 3 d.

¹⁸⁸ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras.

¹⁸⁹ 2002 m. gruodžio 24 d. Konsoliduota Europos Bendrijos Steigimo sutartis C 325/33, 249 str.

¹⁹⁰ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl PVM bendros sistemos, 2006/112/EB, įvadinė dalis (59).

¹⁹¹ Europos Teisingumo Teismo 1982 m. gruodžio 19 d. sprendimas byloje Nr. C-8/81 „Ursula Becker v Finanzamt Münster – Innenstadt“.

atvejais kai jie prieštarauja vieni kitiems. Šiame sprendime buvo faktiškai reikalaujama direktyvos nuostatas perimti pažodžiui į nacionalinės teisės sistemą.¹⁹²

Būtent pažodinis PVM direktyvos nuostatų perėmimas į Lietuvos nacionalinę teisę yra pastebimas iš ankstesnėje šio darbo dalyje pateiktos minėtos direktyvos ir PVM įstatymo nuostatų analizės. Toks šių dviejų teisės aktų santykis ko gero yra sąlygotas to, kad nacionalinėje teisėje įgyvendinti ES direktyvas yra sunku, nes, kaip teigia P. Ravluševičius, direktyvoje teisiniai reikalavimai yra apibrėžti labai detalai, o tai iš esmės riboja nacionalinio įstatymo leidėjo laisvę perimant ES direktyvos teisės normas.¹⁹³ Būtent PVM direktyvos aiškos ir konkrečios nuostatos dėl PVM subjekto, objekto, apmokestinimo momento ir apmokestinamosios vertės nustatymo, sąlygoja jų faktišką perėmimą pažodžiui pateikiant PVM įstatymą.

Direktyvų nuostatų perėmimo pažodžiui ir jų tiesioginio veikimo ribojimas yra galimas tuo atveju, kada pačia direktyva yra numatyta pasirinkimo galimybė valstybėms narėms. Šioje vietoje reikšmingas yra ETT sprendimas byloje Nr. C-141/00 (Ambulanter Pflegedienst Kugler GmbH), kuriuo buvo pažymėta, kad kuomet direktyva suteikia valstybėms narėms pasirinkimo laisvę, kaip įgyvendinti konkrečias direktyvos nuostatas ir valstybė narė laikosi šių ribų, asmuo negali remtis direktyvos nuostatomis tiesiogiai.¹⁹⁴

PVM direktyvos VI ir VII antraštinėse dalyse apibrėžiant apmokestinimo momento ir apmokestinamosios vertės pagrindines nuostatas, pasirinkimo galimybė valstybėms narėms yra numatyta tam tikriems sandoriams ar tam tikrų kategorijų apmokestinamiesiems asmenims taikyti vieną iš trijų prievolės skaičiuoti PVM atsiradimo momentų: išrašius sąskaitą-faktūrą, gavus apmokėjimą, per tam tikrą laikotarpį nuo apmokestinimo momento.¹⁹⁵ Šiuo atveju konkrečių momentų įvardijimas sąlygoja Lietuvos PVM įstatyme numatytą nuostatą PVM apmokestinimo momentu laikyti tą, iš įvardintų momentų, kuris įvyksta anksčiau (skaičiuojant PVM už užsienio apmokestinamojo asmens tiekiamą prekę/teikiamą paslaugą).¹⁹⁶

PVM direktyvos nuostatos dėl apmokestinamosios vertės taip pat palieka mažai galimybių valstybėms narėms savo nuožiūra formuoti įstatymines nuostatas. Dėl meno kūrinių apmokestinamosios vertės nustatymo yra numatyta galimybė apmokestinamąją vertę nustatyti pagal PVM direktyvos 73, 74, 76, 78 ir 79 straipsniuose numatytas nuostatas (savikaina arba atlygis), tačiau vėlgi yra išskiriamos dvi sąlygos, kad šiomis galimybėmis valstybės narės galėtų naudotis: nuo 1993 m. sausio 1 d. valstybės narės nepasinaudojo PVM direktyvos 98 straipsnyje numatyta

¹⁹² Europos Teisingumo Teismo 1977 m. lapkričio 23 d. sprendimas byloje Nr. C-38/77 „Enka BV gegen Inspecteur der Invoerrechte en Accijzenzen“.

¹⁹³ Ravlusevičius P, Europos Sąjungos vartotojų teisės įgyvendinimas nacionalinėje teisėje, Jurisprudencija, 2005, t. 72(64), p. 48.

¹⁹⁴ Europos Teisingumo Teismo 2002 m. rugsėjo 10 d. sprendimas byloje Nr. C-141/00 „Ambulanter Pflegedienst Kugler GmbH and Finanzamt für Körperschaften I in Berlin“.

¹⁹⁵ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl PVM bendros sistemos, 2006/112/EB, 66 str.

¹⁹⁶ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271, 14 str.

lengvatinio tarifo taikymo galimybe bei nuo meno kūrinių apmokestinamosios vertės mokamas PVM būtų ne mažesnis kaip 5 % sumos, nustatytos pagal minėtus penkis straipsnius.¹⁹⁷ Pagal PVM direktyvos 82 straipsnio nuostatas, valstybėms narėms yra numatyta galimybė į apmokestinamąją vertę traukti „346 straipsnyje apibrėžto neapmokestinamo investicinio aukso, kurį tiekė įsigijantis asmuo, kad jis būtų naudojamas perdirbimui, ir kuris dėl to praranda PVM neapmokestinamo investicinio aukso statusą, vertę“¹⁹⁸. Galiausiai ankstesnėje darbo dalyje aptartos PVM direktyvos 92 straipsnio nuostatos dėl pakuotės įtraukimo/neįtraukimo į apmokestinamąją vertę, irgi tik sąlyginai numato pasirinkimo galimybę valstybėms narėms, kadangi bet koku atveju iš šių nuostatų išplaukia galutinė išvada, kad pakuotės grąžinimo atveju – jos vertės reikia neįtraukti į apmokestinamąją vertę, atvirkštiniu atveju – įtraukti, nors pačios direktyvos nuostata skamba taip: „grąžintinos pakuotės sąnaudoms valstybės narės gali taikyti vieną iš priemonių <....>“¹⁹⁹.

PVM direktyvos nuostatų analizė dėl PVM tarifų taip pat atskleidė gan plačias pasirinkimo galimybes valstybėms narėms tiek standartinio PVM tarifo, tiek lengvatinio taikymo atveju, numatant tam tikras minimalias ribas, kurių pažeisti negalima. Tačiau bet koku atveju konkretaus PVM tarifo dydžio taikymui valstybėms narėms paliekama pasirinkimo galimybė.

Galimybių valstybėms narėms formuoti įstatymines nuostatas savo nuožiūra yra nepaliekama dėl PVM subjekto ir objekto apibrėžimo. Šiuo atveju yra konkrečiai įvardijamos abi minėtos sąvokos ir valstybės narės praktiškai turi apibūdintas sąvokas perkelti į savo nacionalinę teisę. Tokia direktyvos logika gali būti pagrįsta, kadangi skirtingai arba su tam tikromis išlygomis traktuojant tiek PVM subjektą, tiek objektą, nebūtų įmanoma pasiekti pagrindinio PVM direktyvos tikslo – bendros PVM sistemos.

Apibendrinant ES ir nacionalinės teisės santykį PVM subjekto, objekto, apmokestinimo momento ir apmokestinamosios vertės nustatymo srityse, reikėtų pažymėti, kad PVM direktyva dėl bendros PVM sistemos yra numatyti pagrindiniai apmokestinimo PVM ir apmokestinamosios vertės nustatymo principai, kuriuos Lietuva yra perėmusi į savo teisę PVM įstatymo nuostatomis. Pati direktyva kaip ES teisės aktas savo paskirtimi siekia ES suvienodinti teisės sistemą, konkrečiai analizuota PVM direktyva reikalavimus dėl PVM subjekto, objekto, apmokestinimo PVM, apmokestinamosios vertės numato gana detalai. Atsižvelgiant į tai, PVM įstatyme daugelis nuostatų yra perkeltos pažodžiui. PVM tarifų dydžių nustatymui PVM direktyva palieka gan plačias ribas valstybėms narėms, kas sąlygojo, kiekybine išraiška, daugiausia PVM įstatymo pakeitimų Lietuvoje.

¹⁹⁷ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl PVM bendros sistemos, 2006/112/EB, 81 str.

¹⁹⁸ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl PVM bendros sistemos, 2006/112/EB, 82 str.

¹⁹⁹ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl PVM bendros sistemos, 2006/112/EB, 92 str.

Kalbant apie ES ir nacionalinės teisės santykį būtina pabrėžti, kad galioja ES teisės viršenybės principas nacionalinės teisės atžvilgiu, kas sąlygoja daryti išvadą, jog ES teisė turi būti valstybių narių teisinių sistemų dalis. LR teisinėje sistemoje ES teisės viršenybės principo laikymasis įtvirtintas LR Seimo konstituciniu aktu „Dėl Lietuvos Respublikos narystės ES“, LR Civilinio proceso kodekse, LR mokesčių administravimo įstatymo komentare. Įgyvendinant PVM direktyvos nuostatas, kuriomis siekiama teisės suvienodinimo politikos, numatant pagrindines PVM sistemos kryptis ir sąlygas, Lietuvoje priimtas PVM įstatymas yra direktyvos nuostatų perėmimas pažodžiui dėl subjekto, objekto, apmokestinimo momento bei apmokestinamosios vertės, platesnės galimybės, žinoma, su tam tikromis ribomis, yra numatytos tik dėl PVM tarifų.

5. TEISMŲ PRAKTIKOS DĖL PVM ANALIZĖ

5.1 Mokestinio ginčo sąvoka

Pagrindinės institucijos Lietuvos mastu, nagrinėjančios mokestinius ginčus yra Centrinis mokesčių administratorius, Mokestinių ginčų komisija prie LR Vyriausybės, Vilniaus apygardos administracinis teismas bei Lietuvos Vyriausias administracinis teismas. Mokestinio ginčo sąvoka yra pateikiama LR mokesčių administravimo įstatyme nurodant, jog tai ginčas, „kylantis tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti grąžinti (iškaityti) mokesčio permoką (skirtumą)“²⁰⁰. Pateiktas mokestinio ginčo sąvokos apibrėžimas yra dvejopas, kas sąlygoja daryti išvadas, jog mokestinis ginčas gali kilti dėl mokesčių administratoriaus atsisakymo grąžinti tam tikrą permoką bei dėl mokesčių administratoriaus sprendimo priėmimo kada apskaičiuojamas papildomas mokestis. Būtent pastarieji mokestiniai ginčai yra aktualūs šio darbo kontekstui, kada PVM yra analizuojamas pagal ankstesnėje darbo dalyje išsikeltus analizės kriterijus.

Pagrindiniai mokestinio ginčo subjektai, kaip parodė aptartas įstatymiškai reglamentuotas jo apibrėžimas, yra mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas, kuriuo gali būti tiek fizinis, tiek juridinis asmuo. Įvardinant paties mokestinio ginčo nagrinėjimo eigą, reikėtų pažymėti, kad nagrinėjant mokestinius ginčus yra išlaikoma tam tikra hierarchija kada ginčas tarp mokesčių mokėtojo ir vietos mokesčių administratoriaus pirmiausia yra nagrinėjimas centrinio mokesčių administratoriaus. Ginčus, kylančius tarp centrinio mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo nagrinėja Mokestinių ginčų komisija, kurios nuostatose papildomai nurodoma, jog ji nagrinėja ir tokius mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus ginčus, kai centrinis mokesčių administratorius per LR mokesčių administravimo įstatymo nustatytus terminus nepriima sprendimo mokestiniame ginče bei ginčus dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimų, priimtų išnagrinėjus mokesčių mokėtojų skundus dėl vietos mokesčių administratoriaus sprendimų.²⁰¹

Vienas ar kitas subjektas, nesutikęs su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu turi teisę jį skųsti teismui. Šioje vietoje svarbu pažymėti, kad centrinis mokesčių administratorius turi minėtą teisę tuo atveju, jeigu jis ir Mokestinių ginčų komisija sprendami ginčą skirtingai interpretavo teisės aktų nuostatas.²⁰² Mokesčių mokėtojo teisė kreiptis į teismą yra numatyta ir dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo priėmimo. Šioje vietoje nėra būtina laikytis tam tikros hierarchijos

²⁰⁰ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas// Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.

²⁰¹ Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo“// Valstybės žinios, 2004, Nr. 136-4946.

²⁰² Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas// Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.

pirmiausia kreipiantis į Mokestinių ginčų komisiją dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo, po to į teismą.

Trumpai apibūdinus mokestinio ginčo nagrinėjimo eigą, galima konstatuoti, kad galutinį sprendimą priima teismas, konkrečiai mokestinio ginčo nagrinėjimo kontekste – Lietuvos vyriausias administracinis teismas. Atsižvelgiant į tai, kad teisinėje literatūroje teismų praktika priimti sprendimai yra įvardijami kaip teisės aktų šaltiniai tolimesnėje šio darbo dalyje bus pateikiama LVAT bei, paliečiant ES praktiką, ETT mokestinių ginčų nagrinėjimo praktika dėl PVM objekto, subjekto, apmokestinimo momento, apmokestinamosios vertės bei tarifų.

5.2 LVAT ir ETT praktikos analizė pagal kriterijus

Analizuojant LVAT praktiką dėl apmokestinimo PVM, pirmiausia reikėtų pažymėti, kad šioje vietoje pirmiausia yra akcentuotinas LR mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas, kuris reiškia, kad mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. Šioje vietoje svarbi LVAT nutartis Nr. A-442-1036/2010, kurioje buvo sprendžiamas ginčas dėl žemės sklypo pardavimo apmokestinimo PVM. Pagrindinė ginčo esmė buvo tai, jog mokesčių mokėtojas, vadovaudamasis PVM įstatymo 32 straipsnio 2 dalyje nustatytais nuostatomis neapmokestino žemės sklypo pardavimo pajamų, nelaikydamas šios žemės kaip skirtos statyboms. Nors, kaip parodė LVAT praktika, tikrasis šalių veiklos turinys sąlygojo daryti išvadas, jog žemė yra skirta statyboms (iš karto po įsigijimo buvo imtasi veiksmų dėl paskirties keitimo ir pan.), nors formali išraiška nusakė, jog žemės sklypas yra žemės ūkio paskirties. Analizuojamu atveju LVAT savo išvadoje pabrėžė, kad sprendžiant, ar konkretus žemės sklypo pardavimas yra apmokestinamas PVM turi būti sprendžiama atsižvelgiant į visas reikšmingas aplinkybes – į sandorio šalių tikrąją veiklos turinį, o ne į formalią išraišką, sandorio sudarymo aplinkybes, kontrahentų veiksmus iki sandorio sudarymo, tikruosius ketinimus. Nėra būtina, kad tikslinė žemės naudojimo paskirtis būtų nurodyta statyboms arba (ir) būtų patvirtintas sklypo detalusis planas.²⁰³

Analizuota teisminė praktika LVAT nutartyje Nr. A-442-1036/2010 bei joje suformuluotas teisminis precedentas nėra taikomas iš dalies panašioje byloje, atskleistoje LVAT nutartyje Nr. A-438-2247/2011. Trumpai apibūdinant minėtą nutartį reikėtų pažymėti, kad joje teismas pagrindinį dėmesį skyrė dviem aplinkybėms: tikslinės žemės naudojimo paskirties nustatymui pabrėžiant antrąją aplinkybę apmokestinimo momentą, t.y. konkrečią žemės sklypo paskirtį būtent PVM apmokestinimo momento atsiradimo metu. LVAT pabrėžė, kad sprendžiant klausimą, ar atsiranda prievolė apskaičiuoti PVM už parduodamus žemės sklypus, privalo būti vertinama ar šie sklypai jų pardavimo metu (t.y. jų perdavimo arba apmokėjimo už juos momentu, pagal PVM įstatymo nuostatas, priklausomai nuo to, kuris iš įvykių įvyko anksčiau) atitiko žemės, skirtos statyboms, kriterijus. Pabrėžtina, jog šios bylos nagrinėjimo metu buvo pateikti įrodymai, jog prieš įsigyjant žemės sklypą buvo kreiptasi į atitinkamas įstaigas dėl jo paskirties keitimo, tačiau iki pardavimo

²⁰³ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. spalio 7 d. nutartis Nr. A-442-1036/2010.

sandorio, paskirtis nebuvo pakeista. Įdomi aplinkybė yra tai, jog pardavimo sandoris ir atsiskaitymas įvyko 2007 m. spalio 23 d., o pagrindinė žemės sklypų naudojimo paskirtis atitinkamos savivaldybės tarybos sprendimu buvo pakeista 2007 m. spalio 25 d. Atsižvelgiant į šias aplinkybes teismas daro išvadą, jog žemės sklypai jų pardavimo metu ir faktinio perdavimo pirkėjui momentu, neatitiko žemės, skirtos statyboms kriterijų, ir dėl PVM neapmokestinami.²⁰⁴

Apibendrinant LVAT nutartis Nr. A-442-1036/2010 ir Nr. A-438-2247/2011, reikėtų pažymėti, kad esant iš esmės panašiomis aplinkybėmis dėl žemės sklypo paskirties nustatymo, t.y. subjektyvūs faktoriai dėl praktinės žemės sklypo paskirties, tikrieji mokesčių mokėtojų ketinimai, siekiant mokestinės naudos ir tikrosios sandorio sudarymo aplinkybės (pirkėjo veiksmai dėl paskirties keitimo), tačiau teismo praktika skiriasi iš esmės. Pirmuoju atveju yra akcentuojami subjektyvūs faktoriai, tokie kaip atsižvelgimas į kiekvieno atskiro žemės perleidimo sandorio sudarymo aplinkybes, kontrahentų veiksmus iki sandorio sudarymo, tikruosius mokesčių mokėtojų ketinimus. Na, o antruoju atveju yra daroma išvada, kad konkretus žemės sklypas gali būti priskirtas statybos sklypų kategorijai, kai apskrities viršininko sprendimu pagal parengtus ir patvirtintus specialiuosius teritorinio planavimo dokumentus ir detaliuosius planus, šiame sklype esančiai žemei buvo nustatoma tokia pagrindinė tikslinė žemės naudojimo paskirtis, kurios naudojimo būdas bei pobūdis leidžia šioje žemėje vykdyti statybų veiklą.

Toks LVAT sprendimo bei nuomonės pokytis nepraėjus nė metų laikotarpiui sąlygoja naujos teisminės praktikos įsitvirtinimą, pabrėžiant konkrečias ir faktines aplinkybes, neatsižvelgiant į tam tikrus mokesčių mokėtojų ketinimus. Nors pats LVAT akcentuoja, kad lyginant dvi minėtas nutartis, skiriasi bylose nagrinėtos bei atitinkamo procesinio sprendimo priėmimą sąlygojusios aplinkybės: 2010 metų byloje buvo keliamas klausimas dėl mokesčių administratoriaus pateiktų prieštarų ir mokesčių mokėtoją galimai suklaidinusių raštiškų PVM įstatymo 32 straipsnio 2 dalies išaiškinimų.²⁰⁵ Bet koku atveju, galima daryti išvadas, jog 2011 m. sprendimu LVAT priėmė naują savo praktikoje sprendimą, akcentuodamas faktinę žemės sklypo paskirtį jos perdavimo/apmokėjimo už ją momentu, nurodant PVM įstatymo nuostatas dėl PVM apmokestinimo momento nustatymo.

Teisminė praktika dėl žemės sklypų pardavimo apmokestinimo PVM buvo atskleista ir 2010-11-08 LVAT nutartyje Nr. A-8-1375/2010. Šioje byloje buvo atkreiptas dėmesys į pirkėjo, įsigyjančio atitinkamą žemės sklypą tikslą, kai žemės sklypas yra parduodamas su senais pastatais. Analizuojamu atveju LVAT pažymėjo, kad jeigu pirkėjas įsigyja turtą su tikslu nugriauti senus pastatus ir tokią teisę turi pagal patvirtintus detaliuosius planus, gali būti laikoma, kad parduodamas žemės sklypas, skirtas statyboms. Tokia situaciją sąlygotų pardavimą apmokestinti PVM. Tačiau, jeigu pirkėjas įsigyja turtą kitu tikslu ir pagal detaliuosius planus negali nugriauti senų pastatų, gali būti laikoma, kad įvykdyti du prekių tiekimai: žemės statyboms tiekimas ir senų pastatų tiekimas, pastarojo neapmokestinant PVM.²⁰⁶

²⁰⁴ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 201 m. liepos 21 d. nutartis Nr. A-438-2247/2011.

²⁰⁵ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 201 m. liepos 21 d. nutartis Nr. A-438-2247/2011.

²⁰⁶ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. lapkričio 8 d. nutartis Nr. A-8-1375/2010.

Apibendrinant LVAT praktiką dėl žemės sklypų pardavimo pajamų apmokestinimo/neapmokestinimo, reikėtų pažymėti paties teismo akcentuotą apibendrinimą, kad ginčiuose dėl žemės paskirties privalo būti surenkami ir ištiriami visi reikšmingi įrodymai dėl žemės paskirties – detalieji planai, nekilnojamojo turto registro duomenys, pirkimo pardavimo sutartys, pirkėjų paaiškinimai.²⁰⁷ Reikšmingų įrodymų rinkimui ir pagrindimui pagal paskutiniąją LVAT praktiką akcentuotina faktinė žemės sklypo padėtis pagal atitinkamus leidimus bei įsakymus, būtent jų perleidimo/atsikaitymo už juos momentu.

Dėl statybai skirtos žemės pardavimo apmokestinimo/neapmokestinimo PVM aktuali ETT 2011 m. rugsėjo 15 d. išsakyta pozicija sujungtose bylose Nr. C-180/10 ir C181/10. Ginčo esmė buvo tokia, kad fizinis asmuo, nevykdantis ekonominės veiklos, įsigijo žemės sklypą, pagal tuo metu galiojusį teritorinės plėtros planą priskirtą žemės ūkio paskirties teritorijai, kuri naudojo žemės ūkio veiklai vykdyti. Vėliau atitinkamas teritorijos plėtros planas buvo pakeistas ir priskirtas vasarnamių statybai, asmuo sklypą padalijo į dalis ir pradėjo pardavinėti. ETT minėtame sprendime pasisakė, kad fizinis asmuo, vykdęs žemės ūkio veiklą žemės sklype, perkvalifikuotame į žemę statybai dėl ne nuo šio asmens valios priklausančių priežasčių pakeitus teritorijos plėtros planus, neturi būti laikomas PVM apmokestinamuoju asmeniu, kai mėgina parduoti šį sklypą, jeigu šis pardavimo sandoris patenka į šio asmens privataus turto valdymą. Tačiau jeigu vykdydamas šiuos pardavimo sandorius šis asmuo imasi aktyvių prekybos žeme veiksmų, naudodamas priemones, panašias į gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens, šis asmuo turi būti laikomas vykdančiu ekonominę veiklą ir todėl laikomas PVM apmokestinamuoju asmeniu.²⁰⁸

Apibendrinant aptartą ETT praktiką dėl žemės sklypo pardavimo apmokestinimo/neapmokestinimo PVM, reikėtų pažymėti, kad PVM objekto ir PVM apmokestinamojo asmens buvimui šiuo atveju yra svarbus ekonominės veiklos vykdymas bei komerciniai asmens veiksmai. Esant tokioms aplinkybėms kai ne nuo asmens priklausančių priežasčių yra pakeičiama žemės sklypo paskirtis ir šis asmuo padalijęs nuosavybės teisę priklausančią žemės sklypą į mažus sklypelius, vėliau juos padavinėja per tęstinį laikotarpį, dar nesukuria jam prielaidų tapti PVM apmokestinamuoju asmeniu.

LVAT praktika dėl apmokestinimo PVM buvo atskleista 2011-06-13 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-556-1108/2011 atkreipiant dėmesį į medicinos paslaugų apmokestinimą PVM. Šioje byloje nagrinėjamas laikotarpis atitiko PVM įstatymo 20 straipsnio 1 dalies redakciją nuo 2004 m. gruodžio 16 d. iki 2005 m. birželio 9 d., kurioje buvo teigiama, kad PVM neapmokestinamos asmens ir visuomenės sveikatos priežiūros paslaugos, kurias teikia asmenys, atitinkantys teisės aktų nustatyta tvarka įgiję teisę teikti šias paslaugas. Tokia galiojusi įstatyminė nuostata, sąlygoja daryti išvadą, kad tam, kad būtų galima pasinaudoti nustatyta išimtimi, buvo reikalingos dvi sąlygos: paslaugos turėjo būti teikiamos asmens visuomenės sveikatos priežiūros srityje ir turėjo būti gauta teisė teikti tokias paslaugas. LVAT išaiškino, kad pagal tuo metu galiojančius teisės aktus dėl antrosios sąlygos tenkinimo – teisė teikti minėtas

²⁰⁷ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. sausio 3 d. nutartis Nr. A-442-999/2010.

²⁰⁸ Europos Teisingumo teismo 2011 m. rugsėjo 15 d. sprendimas sujungtose bylose Nr. C-180/10 „Jarosław Słaby prieš Minister Finansów“ ir C-181/10 „Emilian Kuć ir Halina Jeziorska-Kuć prieš Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie“.

paslaugas turėjo būti patvirtinta licencija. Būtent licencijos neturėjimas reiškia, kad mokėtojas neatitiko PVM įstatymo 20 straipsnio 1 dalies reikalavimų, suponuojančių veiklos neapmokestinimą PVM.²⁰⁹

Pateikta LVAT bylos reziumė nukreipia ir į ETT praktiką atskleistą 2006 m. balandžio 27 d. sujungtose bylose Nr. C-443/04 ir C-444/04. Pagrindinis ETT argumentas analizuojamame sprendime dėl sveikatos priežiūros paslaugų apmokestinimo/neapmokestinimo PVM buvo grindžiamas dvejomis sąlygomis: lengvata dėl sveikatos priežiūros paslaugų neapmokestinimo PVM galima pasinaudoti kai, pirma, asmuo turi teisę teikti sveikatos priežiūros paslaugas, ir antra, jas turi teikti gydytojai ir vidurinis bei pagalbos personalas, kaip jį apibrėžia pačios ES valstybės narės.²¹⁰ Pastarųjų dviejų LVAT ir ETT sprendimų aptarimas, sąlygoja daryti išvadas, kad antroji ETT pateikta sąlyga dėl lengvatos neapmokestinti sveikatos priežiūros paslaugų, pagal Lietuvos teismų praktiką buvo įvirtinta licencijos teikti sveikatos priežiūros paslaugas turėjimu.

Teismų praktika dėl apmokestinimo/neapmokestinimo PVM atskirą dėmesį taip pat skiria ir švietimo paslaugų teikimo priskyrimo/nepriskyrimo PVM objektui. Šioje srityje aktualus ETT sprendimas priimtas byloje Nr. C-434/05, kurios esmė buvo ta, kad tam tikra švietimo įstaiga pagal sudarytas trišales sutartis siuntė savo dėstytojus į kitas švietimo įstaigas, kurios nustatydavo dėstytojams užduotis, tačiau atlyginimą dėstytojams mokėjo siunčianti švietimo įstaiga, išrašydama sąskaitas faktūras priimančiai įstaigai, nenurodydama PVM. ETT šioje byloje pažymėjo, kad paslaugų teikimą laikyti glaudžiai susijusiu su švietimo veikla ir neapmokestinti PVM, galima tik tuo atveju, jeigu jis atitinka tokius kriterijus:

- teikiama paslauga turi būti pagrindinės švietimo paslaugos papildoma paslauga, be to, ši papildoma paslauga turi būti būtina pagrindinei paslaugai;
- tiek pagrindinę, tiek papildomą paslaugą turi teikti tam tikras subjektas (viešosios teisės subjektas įsteigtas teikti švietimo paslaugas arba subjektas, kurį valstybė narė pripažino tokiu;
- tokių paslaugų teikimas neturi būti būdas subjektui, teikiančiam paslaugas, gauti papildomų pajamų iš veiklos, konkuruojančios su panašia kitų subjektų veikla.²¹¹

Dėl glaudžiai susijusių paslaugų priskyrimo/nepriskyrimo PVM objektui taip pat yra svarbus ETT sprendimas byloje Nr. C-415/04. ETT sprendimas šioje byloje taip pat buvo grindžiamas trimis kriterijais, pabrėžiant, kad viešosios teisės subjekto ar kitos organizacijos, atitinkamos valstybės narės pripažintos labdaros organizacija, tarpininkavimo tarp asmenų, kuriems reikalinga vaikų priežiūros paslauga, ir šią paslaugą teikiančių asmenų, paslaugos PVM neapmokestinamos, tik jeigu: pati vaikų priežiūros paslauga atitinka PVM direktyvos nuostatose numatytas PVM neapmokestinimo sąlygas, be šios tarpininkavimo paslaugos nebūtų įmanoma gauti tokios pačios vertės ir kokybės vaikų priežiūros paslaugos iš kitų tarpininkavimo paslaugas

²⁰⁹ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. birželio 13 d. nutartis Nr. A-556-1108/2011.

²¹⁰ Europos Teisingumo teismo 2006 m. birželio 14 d. sprendimas sujungtose bylose Nr. C-443/04 „H.A. Solleveld prieš Staatssecretaris van Financiën“ ir C-444/04 „J. E. van den Hout-van Eijnsbergen prieš Staatssecretaris van Financiën“.

²¹¹ Europos Teisingumo teismo 2007 m. birželio 14 d. sprendimas byloje Nr. C-434/05 „Stichting regionaal opleidingen centrum Noord-Kennemerland/Wet-Firesland (Horizon college) prieš Staatssecretaris van Financiën“.

teikiančių asmenų, bei teikiant šias tarpininkavimo paslaugas, kurios tiesiogiai konkuruoja su komercinių įmonių, turinčių mokėti PVM, paslaugomis, iš esmės nesiekama gauti papildomų pajamų.²¹²

Analizuotos teismų praktikos dėl glaudžiai susijusių paslaugų švietimo ir vaikų priežiūros srityse bei ETT pozicija buvo artima minėtų paslaugų priskyrimui atitinkamai veiklai ir neapmokestinimui PVM (žinoma, atitikus minėtus kriterijus). Esant probleminei situacijai glaudžiai susijusių paslaugų sveikatos priežiūros srityje, atskleistoje ETT sprendimuose bylose Nr. C-394/04 ir C-395/04, dėmesys taip pat buvo skiriamas anksčiau aptartų kriterijų analizei ir šiuo atveju buvo priimtas sprendimas, pagal kurį ligoninės ligoniams suteiktos naudojimosi telefonu ir televizoriaus nuomos paslaugos bei maisto ir nakvynės pacientus lydintiems asmenims suteikimo paslaugos buvo pripažintos nesusijusiomis su sveikatos priežiūros paslaugų teikimu. ETT kaip ir anksčiau aptartose bylose pabrėžė, kad minėtų paslaugų būtų galima neapmokestinti PVM tik tuo atveju, jeigu šios paslaugos yra būtinos terapiniams tikslams, kurie yra numatyti teikiant ligoninių ir sveikatos priežiūros paslaugas, pasiekti ir jeigu jų teikimo tikslas nėra išimtinai jų teikėjui gauti papildomų pajamų iš sandorių, kurie tiesiogiai konkuruoja su komercinių įtaigų, turinčių mokėti PVM, sudaromais sandoriais. ETT konstatavo, kad sveikatos priežiūros įstaiga, teikdama ginčijamas paslaugas, konkuruoja su teikiančiais tokio paties pobūdžio paslaugas apmokestinamaisiais asmenimis (telefonų ir televizijos paslaugų teikėjais, restoranais ir viešbučiais, teikiančiais nakvynės paslaugas pacientus lydintiems asmenims). Todėl nagrinėjamos paslaugos yra apmokestinamos PVM, nes jų tikslas yra gauti papildomų pajamų jas teikiančiam asmeniui.²¹³

Aptarti ETT sprendimai sąlygoja daryti išvadas, kad sprendžiant klausimą dėl teikiamų glaudžiai susijusių paslaugų priskyrimo/nepiskyrimo PVM objektui klausimą yra svarbu įvertinti kas tas paslaugas teikia, ar teikiama papildoma paslauga būtina ir susijusi su pagrindine, ar tai nėra papildomas būdas gauti pajamų. Tik įvertinus minėtas sąlygas galima spręsti apie veiklos, glaudžiai susijusios su tam tikra sritimi, kurioje taikomos PVM apmokestinimo išimtys, apmokestinimą/nepamokestinimą PVM.

Kalbant apie PVM objektą bendrąja prasme, neišskiriant konkrečių paslaugų teikimo apmokestinimo/neapmokestinimo PVM, kaip jau buvo pastebėta, pateikiant teisės aktų, reglamentuojančių PVM objektą, analizę, pagrindinis dėmesys turi būti skiriamas PVM įstatymo 3 straipsnio nuostatoms, kuriose įvardijamos sąlygos būtinos prekių tiekimą ar paslaugų teikimą laikyti PVM objektą. Viena iš trijų sąlygų – ekonominės veiklos vykdymas buvo komentuojama LVAT 2011 m. balandžio 7 d. nutartyje Nr. A-442-1015/2011. Trumpa šios administracinės bylos fabula buvo tokia: mokėtojas pagal autorines sutartis vykdė savarankišką veiklą, teikdamas tam tikras paslaugas. Mokėtojo argumentas, kodėl jo paslaugos turėtų būti neapmokestinamos PVM buvo tai, kad subjektas, su kuriuo jis sudarė autorinę sutartį, taip pat vykdė ekonominę veiklą ir mokėjo PVM. Tačiau LVAT praktika atskleidė tai, kad vieno ekonominę veiklą vykdančio subjekto naudojimasis kito ekonominę veiklą vykdančio subjekto paslaugomis nereiškia vieningos

²¹² Europos Teisingumo teismo 2006 m. vasario 9 d. sprendimas byloje Nr. C-415/04 „Staatssecretaris van Financiën prieš Stichting Kinderopvang Enschede“.

²¹³ Europos Teisingumo teismo 2005 m. gruodžio 1 d. sprendimas sujungtose bylose Nr. C-394/04 ir C-395/04 „Diagnostiko and Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE prieš Ipourgos Ikonomikon“.

ekonominės veiklos vykdymo. Teismo nuomone, pareiškėjo veikla pagal autorines sutartis atitiko PVM įstatymo 3 straipsnio 1 dalies 3 punkte numatytą ekonominės veiklos vykdymo sąlygą. Mokėtojas neveikė kaip darbo teisinių santykių dalyvis – darbuotojas, kuris atlieka tam tikrą darbinę funkciją, laikydamasis nustatytos darbo tvarkos, darbo drausmės ir darbdavio nurodymų. Atsižvelgiant į įvardintas aplinkybes mokėtojo pagal autorines sutartis teikiamos paslaugos yra laikomos ekonomine veikla ir tai yra PVM objektas.²¹⁴

Aptarta teisminė praktika buvo tęsiama LVAT 2011 m. liepos 14 d. nutartyje Nr. A-438-2192/2011, pateikiant analogiškus argumentus dėl darbo santykių ir savarankiškos ekonominės veiklos skirtumus bei akcentuojant PVM įstatymo 22 straipsnio 1 dalies nuostatas dėl švietimo ir mokymo paslaugų neapmokestinimo PVM. Nagrinėjamu atveju buvo nustatyta, jog mokėtojas neatitinka minėtų įstatymo nuostatų, kadangi jis nėra juridinis asmuo, taip pat atkreiptas dėmesys į tai, jog PVM įstatymo 22 straipsnio 5 dalies nuostatos jam taip pat nėra taikytinos, kadangi nagrinėjamu atveju pareiškėjas mokymo paslaugas pagal autorines sutartis teikė ne pagal pradinio, pagrindinio, vidurinio ugdymo, profesinių arba aukštųjų mokyklų švietimo programas (kuomet galėtų būti taikoma išimtis dėl paslaugų neapmokestinimo PVM), bet pagal darbo rinkos profesinio mokymo programas. Šioje byloje, kaip ir anksčiau aptartoje galutinė LVAT išvada buvo tokia, jog gautas autorinis atlyginimas yra PVM objektas, jeigu nėra nustatomi darbo santykiai bei negali būti taikomas atitinkamos PVM įstatymo nuostatos dėl PVM neapmokestinamos vertės.²¹⁵

Apibendrinant ekonominės veiklos sąvoką, galima remtis ETT praktika atskleista sprendime byloje Nr. C223/03, pabrėžiant, kad sandoriai yra prekių teikimas ar paslaugų teikimas bei ekonominė veikla, jeigu atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos minėtos sąvokos, net jeigu jų vienintelis tikslas – gauti mokestinės naudos, neturint jokio kito ekonominio elemento.²¹⁶ Pagrindiniai principai, kuriais vadovaujasi ETT aiškindamas apmokestinamus sandorius yra tokie:

- PVM sistema pagrįsta bendru apmokestinamųjų sandorių aiškinimu;
- Šeštoji direktyva numato labai plačią PVM taikymo sritį, todėl ekonominės veiklos sąvoka apima „visokią“ gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą bei apima visus gamybos, prekybos ir paslaugų teikimo etapus, o apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, sąvoka apima visus apmokestinamojo asmens sandorius įvykdytus jo veiklos ribose;
- Sąvokos „ekonominė veikla“, „prekių tiekimas“ ir „apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks“ yra objektyvaus pobūdžio ir taikomos nepriklausomai nuo sandorių tikslų, rezultatų ir apmokestinamojo asmens ketinimų.²¹⁷

Probleminiai aspektai dėl PVM objekto yra aktualūs tokiose sferose kaip įvairių transportavimo ir su jomis susijusių paslaugų teikimas. Aktuali ETT praktika tokioje situacijoje yra jo sprendimas byloje Nr. C-58/04, kurios esmė prekybos vykdymas kruiziniam laive, kada jis

²¹⁴ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. balandžio 7 d. nutartis Nr. A-442-1015/2011.

²¹⁵ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. liepos 14 d. nutartis Nr. A-438-2192/2011.

²¹⁶ Europos Teisingumo teismo 2006 m. vasario 21 d. sprendimas byloje Nr. C-223/03 „University of Huddersfield Higher Education Corporation prieš Commissioners of Customs and Excise“.

²¹⁷ Europos Teisingumo teismo 2003 m. birželio 26 d. sprendimas byloje Nr. C-305/01 „Finanzamt Groß-Gerau prieš MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH“.

sustoja trečiųjų šalių uostose. Šioje vietoje kilo klausimas, ar laivo sustojimai trečiųjų šalių uostose, kurių metu keliautojai gali tik trumpam palikti laivą, nesant jokios galimybės pradėti ar užbaigti kelionę yra laivo sustojimai už Bendrijos ribų. ETT pozicija šiuo klausimu buvo gana konkreti, pabrėžiant, kad minėti laivo sustojimai yra laikomi sustojimais už Bendrijos ribų, atsižvelgiant į tai pardavimai, vykdomi tokio sustojimo metu nėra laikomi PVM objektu.²¹⁸

ETT praktika dėl PVM objekto yra glaudžiai susijusi ir su PVM apmokestinamojo asmens statusu. Tokia situacija atsispindi ETT sprendime byloje Nr. C-210/04, kurios esmė buvo neatlygintinai atlikta pagrindinės bendrovės veikla savo padaliniui, esančiam kitoje valstybėje narėje. Klausimas kilo dėl PVM objekto bei PVM apmokestinamojo asmens. ETT sprendimas šioje byloje buvo grindžiamas nuostata, kad bendrovės padalinys, įkurtas kitoje valstybėje narėje, kuris nėra atskiras juridinis asmuo, atskiras, savarankiškas juridinis asmuo ir kuriam pati bendrovė teikia tam tikras paslaugas, neturi būti laikomas atskiru apmokestinamuoju asmeniui, o minėtos paslaugos nėra laikomos PVM objektu.²¹⁹ Apibendrinant šią teismo praktiką reikėtų pažymėti, kad paslaugų teikimas apmokestinimas tik tuomet, kai tarp paslaugos teikėjo ir paslaugos gavėjo yra teisinis ryšys, pasireiškiantis tarpusavyje teikiamomis paslaugomis. Taip pat, grįžtant prie LR teisės aktų, reglamentuojančių PVM, reikėtų pažymėti, kad PVM įstatyme apibrėžtas apmokestinamojo asmens padalinys, kuris nėra savarankiškas nuo pagrindinio apmokestinamojo asmens, neturi būti laikomas atskiru apmokestinamuoju asmeniu.

Toliau analizuojant ETT praktiką dėl apmokestinamojo asmens sąvokos reikėtų sugrįžti prie PVM direktyvoje pateiktos sampratos, pabrėžiančios, jog apmokestinamuoju asmeniu yra laikomas bet koks asmuo, savarankiškai vykdamas ekonominę veiklą. ETT savo praktikoje pažymėjo, jog jeigu asmuo priklauso nuo tam tikros įmonės, šiai nustatant jo atlyginimo sąlygas, jeigu jis veikia kaip darbuotojas, ne savo vardu, sąskaita ar atsakomybe bei dėl savo veiksmų neprisiima ekonominės rizikos, toks asmuo yra laikomas darbuotoju ir negali būti laikomas atskiru apmokestinamuoju asmeniu.²²⁰

Kaip jau buvo atskleista ankstesnėje šio darbo dalyje į PVM apmokestinamąją vertę įeina visi mokesčiai, muitai ir rinkliavos, išskyrus patį PVM. Šioje vietoje svarbu pastebėti, kad ETT praktika atskleidė, jog tam, kad minėti elementai patektų į prekių apmokestinamąją vertę net ir tuomet, kai jie nėra pridėtinė vertė ir nesudaro ekonominio atlygio už prekių tiekimą, jie turi turėti tiesioginį ryšį su šiuo tiekimu.²²¹ Dėl registracijos mokesčio traukimo/netraukimo į PVM apmokestinamąją vertę ETT praktika atkleista sprendime Nr. C-98/05 (De Danske Bilimportører prieš Skatteministeriet). Šiame sprendime apmokestinamosios vertės sąvoka buvo siejama su apmokestinimo momentu, pabrėžiant, kad perkant naują transporto priemonę iš įgalioto platintojo, apmokestinimo registracijos mokesčiu momentas yra ne transporto priemonės pristatymas, bet

²¹⁸ Europos Teisingumo teismo 2005 m. rugsėjo 15 d. sprendimas byloje Nr. C-58/04 „Antje Kohler prieš Finanzamt Dusseldorf-Nord“.

²¹⁹ Europos Teisingumo teismo 2006 m. kovo 23 d. sprendimas byloje Nr. C-210/04 „Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate prieš FCE Bank plc“.

²²⁰ Europos Teisingumo teismo 2007 m. spalio 18 d. sprendimas byloje Nr. C-355/06 „J. A. Van der Steen prieš Inspecteur van de Belastingdiens Utrecht-Gooi/kantoor Utrrecht“.

²²¹ Europos Teisingumo teismo 1994 m. birželio 22 d. sprendimas byloje Nr. C-33/93 „Empire Stores Ltd prieš Commissioners of Customs and Excise“.

pirmasis jos įregistravimas šalies teritorijoje, ir toks mokestis nepatenka į prekės apmokestinamąją vertę pagal PVM direktyvos nuostatas. Šis mokestis ETT aiškinimu, atitinka sumą, gautą iš pirkėjo kompensuoti apmokestinamojo asmens išlaidoms, kurias patyrė pastarojo vardu ir sąskaita.²²²

Analizuojant teismų praktiką PVM tarifų taikymo srityje, galima pastebėti, kad daugiausia diskusijų kelia 0 PVM tarifo taikymo specifika. Šioje vietoje yra svarbi LVAT nutartis Nr. A-438-716/2010, kurios esmė buvo 0 PVM tarifo taikymo pagrįstumas kuomet prekės yra išgabamos iš šalies teritorijoje. Analizuojamu atveju LVAT sprendimas buvo grindžiamas tuo, kad pareiga įrodyti 0 PVM tarifo pritaikymo pagrįstumą tenka šį tarifą pritaikiusiam PVM mokėtojui, kuris privalo turėti pagrįstus įrodymus (patvirtintas krovinio pristatymas į paskirties vietą), kad prekės buvo išgabentos.²²³ Ši LVAT nutartis svarbi ir dėl ETT sprendimų taikymo Lietuvoje, kadangi minėtoje nutartyje yra nuorodos į dvi ETT panašaus pobūdžio bylas dėl 0 PVM tarifo taikymo pagrįstumo. Apskritai kalbant apie LVAT praktiką, reikėtų pažymėti, kad joje yra dažnos nuorodos į ETT sprendimus, o tai D. Soloveičikas iškelia kaip problemą, akcentuodamas tai, kad Lietuvos teismų praktikoje retai tiesiogiai remiamasi ES teise, kadangi dažniau yra pateikiamos nuorodos į ETT praktiką ir ES teisės aktus ir pagal tai formuojamos nacionalinių teisės aktų aiškinimo ir taikymo taisyklės.²²⁴

Akcentuojant ETT sprendimą byloje Teleos Nr. C-409/04, yra pabrėžiama, kad panaikinus sienų kontrolę tarp valstybių narių, mokesčių institucijos tikrinimą, ar prekės fiziškai tebėra, ar ne tiekimo valstybės narės teritorijoje, iš esmės atlieka remiantis mokesčių mokėtojo pateiktais įrodymais bei jų deklaracijomis. Taip pat svarbu pažymėti, kad minėtame ETT sprendime, kaip ir LVAT praktikoje, yra pabrėžiama, kad atleidimo nuo mokesčio įrodinėjimo našta tenka tam, kuris prašo leisti naudotis tokia teise.²²⁵

Analogiška praktika yra pateikiama ETT sprendime Nr. C-184/05 byloje „Twoh Internatioanl BV“, pabrėžiant, jog PVM direktyva nereglamentuoja klausimų, susijusių su įrodymu apie tiekimą Bendrijos viduje, t.y. nė viena PVM direktyvos nuostata tiesiogiai nenumato, kokius konkrečiai įrodymus dėl prekės išgabavimo iš šalies teritorijos privalo pateikti mokesčių mokėtojas. Analizuojamu atveju vėlgi prieinama prie išvados, jog įrodinėjimo našta tenka tam, kas prašo leisti naudotis atleidimo nuo mokesčio teise.²²⁶

Dėl 0 procentų PVM tarifo taikymo įrodinėjimo priemonių tiesioginio reglamentavimo nenumato ir PVM įstatymas, kurio 56 straipsnio 1 dalyje yra tiesiog pabrėžiama, kad PVM mokėtojas privalo turėti įrodymų, kad prekės yra išgabentos, o tais atvejais, kai procentų PVM tarifas taikomas prekes tiekiant kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui, - įrodymų, kad asmuo, kuriam prekės išgabentos, yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas.²²⁷

²²² Europos Teisingumo teismo 2006 m. birželio 1 d. sprendimas byloje Nr. C-98/05 „De Danske Bilimportorerer prieš Skatteministriet“.

²²³ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. spalio 11 d. nutartis Nr. A-438-716/2010.

²²⁴ Soloveičikas D, Europos Sąjungos teisės tiesioginis veikimas ir jos taikymas – dvi skirtingos tapačios doktrinos dalys?, *Jurisprudencija*, 2007 4 (94), p. 41.

²²⁵ Europos Teisingumo teismo 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas byloje Nr. C-409/04 „The Queen v Commissioners of Customs and Excise“.

²²⁶ Europos Teisingumo teismo 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas byloje Nr. C-184/05 „Twoh international BV“.

²²⁷ Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271.

Atsižvelgiant į tokias PVM įstatymo nuostatas bei remiantis bendrosiomis įrodinėjimo taisyklėmis, nustatytomis administracinių bylų teisenos įstatymo 57, 81, 86 straipsniuose galima daryti išvadą, kad 0 procentų PVM tarifo taikymo pagrįstumą PVM mokėtojas gali įrodinėti visomis leistinomis įrodinėjimo priemonėmis. Svarbiausia, kad PVM mokėtojas turi imtis pakankamų priemonių identifikuoti ūkinių operacijų partnerį ir jį atstovaujančius asmenis bei surinkti kuo daugiau informacijos, kuri patvirtintų, kad prekės bus pristatytos dokumentuose nurodytiems gavėjams.²²⁸

Pabrėžiant mokesčių administratoriaus teisę savo iniciatyva iš tiekėjo nurodomos paskirties valstybės narės valdžios institucijų susirinkti papildomus įrodymus dėl 0 procentų PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti, reikia pažymėti, kad tai turi būti suvokiama kaip mokesčių administratoriaus teisė, tačiau jokia būdu ne pareiga.²²⁹ Įrodinėjimo pareiga yra paliekama apmokestinamajam asmeniui, taikančiam 0 procentų PVM tarifą.

Apibendrinant LVAT ir EET praktiką dėl 0 procentų PVM tarifo taikymo, reikėtų pažymėti, kad norint naudotis minėta teise turi būti įvertinamos šios sąlygos:

- ar prekės buvo teikiamos PVM mokėtojui ir jas tiekė PVM mokėtojas;
- ar pirkėjas turi teisę disponuoti prekėmis kaip savo;
- ar prekės buvo fiziškai išgabentos iš šalies teritorijos.

Aktuali teismų praktika PVM tarifų taikymo srityje yra žemės ūkio paslaugų teikimo klausimas kalbant apie kompensacinio PVM tarifo schemą. Šioje vietoje aktualus ETT sprendimas byloje Nr. C-43/04, kurioje kilo klausimas dėl medžioklės licencijų išdavimo priskyrimo/nepriskyrimo žemės ūkio paslaugoms, kai tas licencijas išduoda ūkininkas, kuriam taikoma kompensacinio PVM tarifo schema. Atsakydamas į kilusį probleminį klausimą ETT pažymėjo, kad kompensacinio PVM tarifo schema gali būti taikoma tikrai žemės ūkio paslaugoms, kurios suprantamos, kaip paslaugos, būtinos žemės ūkio produktų gamyboje. ETT nuomone, jeigu žemės ūkio paslaugos apimtų ir medžioklės licencijų išdavimą, tai tokia minėtos sąvokos interpretacija neatitiktų nei kompensacinio tarifo schemos pobūdžio, nei tikslų, kadangi medžioklės licencijų išdavimas nėra skirtas žemės ūkio tikslams ir nėra susijęs su paprastai žemės ūkio, miškininkystės ar žuvininkystės ūkiuose naudojamais įrengimais.²³⁰

Teismų praktikos analizė atskleidė, jog pateikti kiekvieno atskiros PVM sudedamojo elemento analizę yra gana sudėtinga, kadangi kiekvienoje byloje tiek PVM objektas, tiek subjektas, tiek apmokestinamoji vertė bei apmokestinimo momentas yra glaudžiai susiję. Bendrai visi šie elementai buvo analizuojami per apmokestinimo PVM prizmę ir ši analizė atskleidė, jog teismų praktika šiek tiek kinta įgydama vis didesnę patirtį ir atskleisdama vis naujas aplinkybes. Tačiau svarbiausia teismų praktikos kaip teisės šaltinio esmė nustatant apmokestinimą PVM yra atsižvelgimas į visas reikšmingas aplinkybes. Kiekvienos atskiros srities analizė atskleidžia tam tikrus kriterijus, kurių būtina laikytis nustatinėjant PVM apmokestinimą. Tokios teismų praktikos išvalgos papildė PVM direktyvos nuostatas ir jos indėlis į teisės šaltinius yra svarus. Svarbu yra tai, kad teismų praktikoje apmokestinimo ar atleidimo nuo mokesčio atvejai turi būti aiškinami laikantis

²²⁸ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. liepos 11 d. nutartis Nr. A-438-415/2011.

²²⁹ Europos Teisingumo teismo 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas byloje Nr. C-184/05 „Twoh international BV“.

²³⁰ Europos Teisingumo teismo 2005 m. gegužės 26 d. sprendimas byloje Nr. C-43/04 „Finanzamt Arnsberg prieš Stadt Sundern“.

bendrojo ir neutralumo principų. Pirmojo esmė yra ta, kad PVM turi būti taikomas kiekvienam apmokestinamojo asmens už atlygį atliekamam prekių tiekimui ar paslaugų teikimui, o neutralumo principas draudžia apmokestinant PVM skirtingai vertinti tokius pat sandorius vykdančius ūkio subjektus. Žinoma, pateikta bylų analizė dėl žemės sklypų pardavimo atskleidė tam tikrą kintančią teismo poziciją, tačiau tai neleidžia daryti išvadų, jog minėtų principų nėra laikomasi. Tokios aplinkybės sąlygoja daryti išvadas, kad ETT nagrinėdamas bylas PVM srityje, formuoja vienodą PVM taikymo praktiką, tačiau ši institucija nėra varžoma savo paties sprendimų, todėl vėlesnėse bylose savo poziciją tam tikrais klausimais gali patikslinti.

Kaip ir ankstesnėse darbo dalyse pateikta teisės aktų analizė patvirtino tam tikrus jų leidybos pokyčius, atsižvelgiant į išorines aplinkybes, tokia pati tendencija pastebima ir analizuojant teismų praktiką tiek ES, tiek atskirai Lietuvos lygmeniu. Žinoma LVAT sprendimų analizė leidžia daryti išvadas, jog priimant galutinį sprendimą yra remiamasi ETT praktika, kas sąlygoja ETT bylų praktinę reikšmę visoje ES, lygiai taip pat, kaip ir priimant PVM įstatymo pakeitimus yra atsižvelgiama į PVM direktyvos nuostatas.

Analizuota LVAT ir ETT praktika atskleidė, jog daugiausia mokestinių ginčų kyla dėl PVM objekto bei dėl 0 procentų PVM tarifo taikymo pagrįstumo. Analizuojant teismų sprendimus dėl PVM subjekto, galima daryti išvadas, kad iškėlus klausimą dėl tam tikro prekių tiekimo ar paslaugų teikimo apmokestinimo/neapmokestinimo PVM mokestinio ginčo metu svarbiais klausimais tampa ir kiti PVM elementai – kaip subjektas, apmokestinamoji vertė ar apmokestinimo momentas, kadangi visi jie sudaro bendrą PVM sistemą. Konkrečiai išskiriant LR ir ES teismų praktiką, pažymėtina, kad LVAT savo sprendimuose remiasi ir juos grindžia atsižvelgdamas į ETT praktiką. Na, o pastarasis teismas, įgyvendindamas PVM direktyvos nuostatas dėl bendros PVM sistemos, savo praktikoje siekia formuoti vienodą PVM taikymo praktiką, tačiau būtina pažymėti, kad ETT nėra varžomas savo paties priimtų sprendimų ir vėlesnėse bylose gali patikslinti savo poziciją tam tikrais klausimais.

IŠVADOS

1. Teisės aktais yra formuluojamos privalomos elgesio taisyklės, išreikštos tam tikromis teisės normomis. Pagrindiniai teisės aktų bruožai yra oficialumas, griežtumas, privalomumas. Yra skiriamos trys teisės aktų rūšys: bendrieji, individualūs, interpretuoti. Savo taikymo apimtimi bei visuotiniu privalomumu aktualiausi yra bendrieji teisės aktai, kitaip dar įvardijami kaip norminiai teisės aktai. Atsižvelgiant į teisės akto kaip regulatoriaus vaidmenį, svarbus yra jo prieinamumas ir suprantamumas visuomenei, kas sąlygoja daryti išvadas, jog teisės aktai turi būti aiškūs, lengvai suprantami, nedviprasmiški, glausti, neturintys nereikalingų elementų, tikslūs ir nesukeliantys skaitytojui neaiškumų.
2. Pagrindiniai PVM kaip mokesčio ypatumai: tai netiesioginis, vartojimo mokestis, kurio pagrindinė našta tenka galutiniam vartotojui mokančiam šį mokestį. PVM reikšmė šalies mokesčių sistemai pasireiškia šio mokesčio įplaukų į biudžetą gausa, o taikymo problematiką atskleidžia įvairios mokesstinės bylos PVM klausimais. Autoriai, nagrinėjantys PVM, išskiria skirtingus jo privalumus, tačiau bet koku atveju pagrindinė PVM kaip mokesčio nauda yra siejama su plačia apmokestinimo ir taikymo apimtimi, kas užtikrina valstybės biudžeto pajamų apsaugą ir stabilumą.
3. PVM elementų (PVM subjekto, objekto, apmokestinamosios vertės, apmokestinimo momento ir tarifų) reglamentavimo LR teisės aktuose analizė atskleidė, kad esminis pokytis įvyko dėl PVM objekto sampratos, kuomet iš pradžių jį apibrėžiant buvo vartojama sukurta pridėtinės vertės samprata, o vėliau buvo pereita prie prekių tiekimo/paslaugų teikimo ar importuojamų prekių sampratos. Dėl apmokestinimo momento ir apmokestinamosios vertės nustatymo reglamentavimas nebuvo keičiamas iš esmės, tiesiog nuolat peržiūrint tam tikras nuostatas buvo apibrėžiamos atskiros sritys ar tam tikri taikymo atvejai. Daugiausia pakeitimų kiekybine prasme įvyko dėl PVM tarifų, kuomet 2009 m. du kartus per metus buvo didinamas standartinis PVM tarifas bei pradėtos riboti lengvatinių PVM tarifų taikymo galimybės, numatant tam tikrus terminus. Kiekybine prasme buvo keičiama ir PVM subjekto samprata vis didinant prievolės registruotis PVM mokėtoju pajamų ribą per metus. Teisės aktų analizės metu buvo atskleista, jog pagrindiniai pokyčiai dėl PVM elementų įvyko nuo 2004 m. gegužės 1 d. (pradėta ruošti nuo 2002 m. liepos 1 d.), Lietuvai įstojus į ES, kada buvo praplečiamos teisės normos, įvardinant atskirus atvejus ir išimtis.
4. Lietuva tapusi ES nare kartu patvirtino ir ES teisės viršenybės principą, kuris turi būti įgyvendamas LR teisės aktuose ir praktikoje. LR teisinėje sistemoje ES teisės viršenybės principo laikymasis įtvirtintas LR Seimo konstituciniu aktu „Dėl Lietuvos Respublikos narystės ES“, LR Civilinio proceso kodekse, LR mokesčių administravimo įstatymo komentare.

Igyvendinant PVM direktyvos nuostatas dėl bendros PVM sistemos LR teisės aktuose, reglamentuojančiuose PVM subjektą, objektą, apmokestinimo momentą, apmokestinamąją vertę yra perimamos PVM direktyvos nuostatos pažodžiui, vengiant tam tikro interpretavimo. Atsižvelgiant į tai, kad PVM direktyvoje dėl PVM tarifų yra paliktos gan plačios pasirinkimo galimybės (su tam tikromis minimaliomis ribomis) valstybėms narėms tiek standartinio PVM tarifo, tiek lengvatinių PVM tarifų taikymo atveju, Lietuva yra saistoma direktyvoje minėtų ribų, tačiau šioje vietoje nėra ir negali būti būdingas PVM direktyvos nuostatų pažodinis perėmimas.

5. Atskleidžiant PVM taikymo problemas dėl PVM objekto, subjekto, apmokestinimo momento, apmokestinamosios vertės bei PVM tarifų analizuota ETT ir LVAT praktika, kuri atskleidė, jog daugiausia mokestinių ginčų t.y. daugiausia teisės aktų, reglamentuojančių PVM, taikymo problemų kyla dėl PVM objekto ir 0 procentų PVM tarifo taikymo pagrįstumo. Kalbant apie kitus PVM sistemos elementus, daroma išvada, jog jie visi tarpusavyje yra glaudžiai susiję ir teismų praktikos skirstymas į atskiras bylas pagal tam tikrą PVM elementą yra sąlygiškas, kadangi iškėlus klausimą dėl tam tikro prekių tiekimo ar paslaugų teikimo apmokestinimo/neapmokestinimo PVM mokestinio ginčo metu svarbiais klausimais tampa ir kiti PVM elementai – kaip subjektas, apmokestinamoji vertė ar apmokestinimo momentas, kadangi visi jie sudaro bendrą PVM sistemą. Pateikiant teisės aktų ir teismų praktikos analizę pagrindinė darbo metu išryškėjusi PVM reglamentavimo ir taikymo problema Lietuvoje yra ta, kad LR teisės normos, reguliuojančios PVM yra aiškiai apibrėžtos (ypač pagal šiuo metu galiojančius LR teisės aktus), tačiau šių normų skirtingas interpretavimas sąlygoja problemas, kylančias jų taikymo metu.

LITERATŪRA

MONOGRAFIJOS:

1. **Buškevičiūtė E.** Mokesčių sistema - Kaunas: Technologija, 2005. – 337 p. – ISBN 9955-09-815-5.
2. **Buškevičiūtė E.** Viešieji finansai - Kaunas: Technologija, 2006. – 463 p. – ISBN 9955-25-016-X.
3. **Buškevičiūtė E., Pukelienė V.** Valstybės mokesčių sistema - Kaunas: Technologija, 1998. – 221 p.
4. **Marcijonas A., Sudavičius B.** Mokesčių teisė. – Vilnius: VU spaustuvė, 1998. – 116 p. – ISBN 9986-19317-6.
5. **Posner R. A.** Jurisprudencijos problemos - Vilnius: Eurigmas, 2004. – 397 p. – ISBN 9955-501-60-X.
6. **Simanavičienė Ž.** Valstybinis verslo reguliavimas - Kaunas: Technologija, 2002. – 113 p. – ISBN 9955-09-311-0.
7. **Stačiokas R., Rimas J.** Mokesčiai: teorija ir praktika - Kaunas: Technologija, 2004. – 196 p. – ISBN 9955-09-624-1.
8. **Šapalienė L.** Lietuvos mokesčių sistema: teoriniai ir praktiniai pagrindai - Vilnius: Mokesčių srautai, 2008. – 159 p. – ISBN 978-9955-453-83-3.
9. **Vaišvila A.** Teisės teorija - Vilnius: Justitia, 2004. – 525 p. – ISBN 9955-616-07-5.
10. **Vansevičius S.** Valstybės ir teisės teorija - Vilnius: Justitia, 2000. – 253 p. – ISBN 9986-567-35-1.

STRAIPSNIAI PERIODIKOJE:

11. **Bendikienė D., Šaparnis G.** Changes in the Imposition of Value Added Tax in Lithuania (1994-2004), ENGINEERING ECONOMICS, 2006. No 2 (47), p. 23-29, ISSN 1392-2785.
12. **Bikas E., Raškauskas J.** Value added tax dimension: the case of Lithuania, Ekonomika, 2011 Vol. 90(1), p. 22-38, ISSN 1392-1258.
13. **Cnossen S.** Global trends and issues in value added taxation, International tax and public finance, 5, 1998, Kluwer academic publishers, Boston, p. 399-428.
14. **Damulienė A., Vengrauskas V.** Europos Sąjungos mokesčių sistema ir jos įtaka verslo plėtojimui, Jurisprudencija, 2001, t. 23 (15), p. 7-18.
15. **Dilius A., Kareivaitė R.** Pridėtinės vertės mokesčio tarifo analizė Lietuvoje darnaus vystymosi kontekste, VADYBA, Journal of Management, 2010'1 (17), p. 9-14, ISSN 1648-7974.

16. **Fedosiuk O.** Sukčiavimas pridėtinės vertės mokesčio srityje: samprata ir kvalifikavimo pagrindai, *Jurisprudencija*, 2010, 4 (122), p. 169-187, ISSN 1392-6195.
17. **Gjems-Onstad O.**, Vaule added taxation and the third sector, *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 1993, Vol. 4, No. 3, p. 372-394.
18. **Hashimzade N., Khodavaisi H., Myles G. D.** Country characteristics and preferences over tax principles, *Int Tax Public Finance* 18, Springer Science Business Media, LLC 2010 , p. 231.
19. **Huang Wei-mo**, Brief analysis on value-added tax transformation and its influence on enterprises, *Chinese business review*, Feb. 2009, Volume 8, No. 2, USA, p. 55-58, ISSN1537-1506.
20. **Jose S.** Understanding the revenue productivity of value added tax, *The IUP journal of public finance*, Vol. IX, No. 4, 2011, p. 28-40.
21. **Kriaučiūnas D.** Europos Sąjungos teisės įgyvendinimas ir taikymas Lietuvoje, *Politologija*, 2007, 4 (48), p. 133-164, ISSN 1392-1681.
22. **Lazaver I. A., Pleshchinskii A. S.**, Value added taxation: a mesoeconomis analysis, *Studies on Russian economic development*, Vol. 18, No 4, Pleiades Publishing Ltd., 2007, p. 428-435, ISSN 1075-7007.
23. **Paunksnienė J., Stalgienė A.** Pridėtinės vertės augimą sąlygojantys veiksniai maisto ir gėrimų pramonėje, *Žemės ūkio mokslai*, 2009, T. 16, Nr. 1-2, p. 76–86, ISSN 1392-0200.
24. **Prapiestytė D.** Europos teisės ir nacionalinės administracinės justicijos santykis Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo veikloje, *Jurisprudencija*, 2006, Nr. 5 (83), p. 102-108, ISSN 1392-6195.
25. **Ragauskas P.** Įstatymo samprata, *Jurisprudencija*, 2005, t. 67 (59), p. 159-170, ISSN 1392-6195.
26. **Ravlusevičius P.** Europos Sąjungos vartotojų teisės įgyvendinimas nacionalinėje teisėje, *Jurisprudencija*, 2005, t. 72(64), p. 46-54, ISSN 1392-6195.
27. **Ravlusevičius P.** Tarptautinės ir Europos Sąjungos teisės santykis su Lietuvos teise, *Jurisprudencija*, 2007 2(92), p. 28-36, ISSN 1392-6195.
28. **Ravlusevičius P.** The enforcement of the primacy of the European union law: legal doctrine and practice, *Jurisprudencija*, 2011, 18 (4), p. 1369-1388, ISSN 1392-6194.
29. **Romana M. E., Ionut C., Cristian M.**, Value added tax in the economic crisis context., *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*, 2011, Vol. 20 Issue 1, p. 389-395.
30. **Rotomskis I., Štītis D.** Elektroninės komercijos apmokestinimas PVM, *Informacijos mokslai: mokslo darbai*, 2007, Nr. 42-43, p. 84-90, ISSN 1392-0561.

31. **Seely A.** VAT: European law on VAT rates, House of commons library, 2009, p.1-25, SN/BT/2683.
32. **Sinkevičius V.** Mokesčių konstitucinė doktrina: kai kurios formavimosi problemos, Socialinių mokslų studijos, 2009, 3 (3), p. 25-51, ISSN 2029-2236.
33. **Smalakienė E.** PVM atskaitos probleminiai aspektai, Jurisprudencija, 2004, Nr. 51 (43), p. 62-69, ISSN 1392-6195.
34. **Soloveičikas D.** Europos Sąjungos teisės tiesioginis veikimas ir jos taikymas – dvi skirtingos tapačios doktrinos dalys?, Jurisprudencija, 2007 4 (94), p. 35-43, ISSN 1392-6195.
35. **Sopkova E.** Cost effectiveness of paying value added tax from the viewpoint of businesses, International journal of economic sciences and applied research 2 (2), p. 87-94.
36. **Sørensen P. B.** The theory of optimal taxation: what is the policy relevance?, Int Tax Public Finance 14, Springer Science Business Media, LLC 2007, p. 383–406, DOI 10.1007/s10797-007-9024-1.
37. **Vaišvila A.** Teisinis aiškinimas kaip teisės atpažinimas įstatymų tekstuose, Jurisprudencija, 2006, Nr. 8 (86), p. 7-17, ISSN 1392-6195.

TEISĖS AKTAI:

38. 2002 m. gruodžio 24 d. Konsoliduota Europos Bendrijos Steigimo sutartis C 325/33.
39. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl PVM bendros sistemos, 2006/112/EB.
40. 2010 m. gruodžio 7 d. Tarybos direktyva 2010/88/ES, kuria iš dalies keičiama Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostata dėl minimalaus standartinio tarifo taikymo trukmės.
41. 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011.
42. Konstitucinio Teismo 1994 m. sausio 19 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos 1993 m. birželio 17 d. Seimo nutarimo „Dėl žemės reformos pagrindinių krypčių“ atitikimo LR Konstitucijai“ // Valstybės žinios, 1994, Nr. 7-116.
43. Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 "Dėl pridėtinės vertės mokesčio" 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui“// Valstybės žinios, 2000, Nr. 23-585.
44. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas// Valstybės žinios, 1999, Nr. 13-308.

45. Lietuvos Respublikos Civilinio proceso kodeksas// Valstybės žinios, 2002, Nr. 36-1340.
46. Lietuvos Respublikos įstatymas dėl Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo// Valstybės žinios, 1995, Nr.12-261.
47. Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų norminių teisės aktų rengimo tvarkos įstatymas, 1995 05 02, Nr. I-872// Valstybės žinios, 1995, Nr. 41-991.
48. Lietuvos Respublikos Konstitucija// Valstybės žinios, 1992, Nr. 33-1014.
49. Lietuvos Respublikos Konstitucijos papildymo konstituciniu aktu „dėl Lietuvos Respublikos narystės Europos Sąjungoje“ ir Lietuvos Respublikos Konstitucijos 150 straipsnio papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 1992, Nr. 33-1014.
50. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.
51. Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio 13 ir 25 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 2000, Nr. 90-2779.
52. Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio 13 straipsnio papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 2001, Nr. 43-1491.
53. Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio 2, 4, 9, 10, 11, 12, 13, 21, 22, 23, 24, 25, 35, 36, 38 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 1997, Nr. 117-2997.
54. Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio 4, 13, 14 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 2000, Nr. 32-891.
55. Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio 4, 5, 6, 16, 17, 19, 20, 23, 25, 29, 35 ir 36 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 1997, Nr. 98-2479.
56. Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio 5 straipsnio pakeitimo įstatymas// Valstybės žinios, 2001, Nr. 62-2238.
57. Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio 5, 6, 8 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 1998, Nr. 56-1544.
58. Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 1994, Nr. 3-40.
59. Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271.
60. Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios, 1995, Nr.92-2057.
61. Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 14, 64, 81, 91, 98, 106 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 2003, Nr. 32-1310.

62. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 19 ir 56 straipsnių pakeitimo įstatymas// Valstybės žinios, 2009, Nr. 77-3173.
63. Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 19 straipsnio pakeitimo įstatymas// Valstybės žinios, 2005, Nr. 72-2590.
64. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 19 straipsnio papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 2006, Nr. 6-193.
65. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 19 straipsnio papildymo ir įstatymo papildymo 3 priedu įstatymas// Valstybės žinios, 2008, Nr. 18-632.
66. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 19 straipsnio papildymo ir įstatymo papildymo 3 priedu įstatymo pripažinimo netekusiu galios įstatymas// Valstybės žinios, 2008, Nr. 149-6004.
67. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 19 straipsnio pakeitimo įstatymas// Valstybės žinios, 2009, Nr. 93-3988.
68. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 19 straipsnio pakeitimo įstatymas// Valstybės žinios, 2010, 86-4541.
69. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2, 19, 51, 56, 58, 91, 125¹ straipsnių pakeitimo ir 125¹ straipsnio pripažinimo netekusiu galios įstatymas// Valstybės žinios, 2008, Nr. 149-6034.
70. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2, 3, 5¹, 9, 12, 12¹, 12³, 13, 14, 15, 19, 35, 36, 40, 41, 42, 45, 46, 47, 50, 51, 52, 53, 56, 58, 71, 71¹, 75, 83, 92, 95, 98, 101, 104, 106, 115¹, 115², 115³, 115⁵, 116, 118, 120 straipsnių ir įstatymo 2 priedo pakeitimo ir papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 2010, Nr. 148-7562.
71. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2, 3, 9, 12¹, 13, 14, 15, 25, 28, 31, 40, 46, 53, 58, 68, 71, 71¹, 74, 75, 78, 79, 84, 88¹, 88², 91, 95, 116, 117, 118, 119, 121 straipsnių, 2 priedo pakeitimo ir papildymo, XIII pavadinimo pakeitimo, 13¹, 91¹ ir 127 straipsnių pripažinimo netekusiais galios ir įstatymo papildymo 119¹ straipsniu įstatymas// Valstybės žinios, 2009, Nr. 151-6772.
72. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2, 58 ir 91 straipsnių pakeitimo įstatymas// Valstybės žinios, 2009, Nr. 93-3978.
73. Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 38 straipsnio pateikimo įstatymas// Valstybės žinios, 1996, Nr. 49-1172.
74. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 5¹, 14, 19, 31, 32, 36, 43, 47, 49, 53, 57, 64, 66, 71, 71¹, 78, 79, 80, 83, 92 straipsnių pakeitimo ir papildymo, 2 priedo papildymo, 82 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir įstatymo papildymo 63¹, 78¹, 89¹ įstatymas// Valstybės žinios, 2011, Nr. 161-7616.

75. Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 2004, Nr. 17-505.
76. Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo papildymo 125⁽¹⁾ straipsniu įstatymas// Valstybės žinios, 2004, Nr. 103-3757.
77. Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio pakeitimo ir papildymo įstatymas// Valstybės žinios, 1996, Nr. 13-343.
78. Lietuvos Respublikos teisingumo ministro 1998 m. rugpjūčio 17 d. įsakymas „Dėl įstatymų ir kitų teisės aktų rengimo rekomendacijų“ Valstybės žinios, 1998, Nr. 104.
79. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo“ // Valstybės žinios, 2004, Nr. 136-4946.
80. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl rinkos kainos, pagal kurią mokesčio administratorius apskaičiuoja prekių arba paslaugų apmokestinamąją vertę savo sprendimu, nustatymo metodų ir jų taikymo tvarkos patvirtinimo“// Valstybės žinios, 2002, Nr. 60-2434.
81. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl rinkos kainos, pagal kurią mokesčių administratorius apskaičiuoja prekių arba paslaugų apmokestinamąją vertę savo sprendimu, nustatymo metodų ir jų taikymo taisyklių patvirtinimo“// Valstybės žinios, 2007, Nr. 60-2434.
82. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR finansų ministerijos įsakymas „Dėl įregistravimo į ūkininkų, kuriems taikoma kompensacinio PVM tarifo schema, registrą/išregistravimo iš ūkininkų, kuriems taikoma kompensacinio PVM tarifo schema registro taisyklių“// Valstybės žinios, 2002, Nr. 66-2745.
83. Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko įsakymas „Dėl įregistravimo į PVM mokėtojų registrą/išregistravimo iš PVM mokėtojų registro“// Valstybės žinios, 2002, Nr. 66-2744.

EUROPOS TEISINGUMO TEISMO PRAKTIKA:

84. Europos Teisingumo Teismo 1963 m. lapkričio 5 d. sprendimas byloje C-26/62 „NV Algemene Transport – en Expeditie Onderneming van Gend & Loos v Netherlands Inland Revenue Administration.
85. Europos Teisingumo Teismo 1964 m. liepos 15 d. sprendimas byloje C-6/64 „Flaminio Costa v E.N.E.L“.
86. Europos Teisingumo Teismo 1970 m. gruodžio 17 d. sprendimas byloje C-11/70 „Internationale Handelsgesellschaft“.
87. Europos Teisingumo Teismo 1977 m. lapkričio 23 d. sprendimas byloje Nr. C-38/77 „Enka BV gegen Inspecteur der Invoerrechte en Accijzenen“.

88. Europos Teisingumo Teismo 1978 m. sprendimas byloje C-106/77 „Amministrazione delle Finanze dello Stato v Simmenthal“.
89. Europos Teisingumo Teismo 1982 m. gruodžio 19 d. sprendimas byloje Nr. C-8/81 „Ursula Becker v Finanzamt Münster – Innenstadt“.
90. Europos Teisingumo Teismo 1990 m. birželio 19 d. sprendimas byloje C-213/89 „R. Secretary of State for Transport, ex parte Factortame Ltd“.
91. Europos Teisingumo teismo 1994 m. birželio 22 d. sprendimas byloje Nr. C-33/93 „Empire Stores Ltd prieš Commissioners of Customs and Excise“.
92. Europos Teisingumo Teismo 2002 m. rugsėjo 10 d. sprendimas byloje Nr. C-141/00 „Ambulanter Pflegedienst Kugler GmbH and Finanzamt für Körperschaften I in Berlin“.
93. Europos Teisingumo teismo 2003 m. birželio 26 d. sprendimas byloje Nr. C-305/01 „Finanzamt Groß-Gerau prieš MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH“.
94. Europos Teisingumo teismo 2005 m. gegužės 26 d. sprendimas byloje Nr. C-43/04 „Finanzamt Arnsberg prieš Stadt Sundern“.
95. Europos Teisingumo teismo 2005 m. gruodžio 1 d. sprendimas sujungtose bylose Nr. C-394/04 ir C-395/04 „Diagnostiko and Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE prieš Ipourgos Ikonomikon“.
96. Europos Teisingumo teismo 2005 m. liepos 14 d. sprendimas byloje Nr. C-434/03 „P.Charles, T.S. Charles-Tijmens prieš Staatssecretaris van Financien“.
97. Europos Teisingumo teismo 2005 m. rugsėjo 15 d. sprendimas byloje Nr. C-58/04 „Antje Kohler prieš Finanzamt Dusseldorf-Nord“.
98. Europos Teisingumo teismo 2006 m. birželio 1 d. sprendimas byloje Nr. C-98/05 „De Danske Bilimportører prieš Skatteministriet“.
99. Europos Teisingumo teismo 2006 m. birželio 14 d. sprendimas sujungtose bylose Nr. C-443/04 „H.A. Solleveld prieš Staatssecretaris van Financien“ ir C-444/04 „J. E. van den Hoult-van Eijnsbergen prieš Staatssecretaris van Financien“.
100. Europos Teisingumo teismo 2006 m. kovo 23 d. sprendimas byloje Nr. C-210/04 „Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate prieš FCE Bank plc“.
101. Europos Teisingumo teismo 2006 m. vasario 21 d. sprendimas byloje Nr. C-223/03 „University of Huddersfield Higher Education Coporation prieš Commissioners of Customs and Excise“.
102. Europos Teisingumo teismo 2006 m. vasario 9 d. sprendimas byloje Nr. C-415/04 „Staatssecretaris van Financien prieš Stichting Kinderopvang Enschede“.

103. Europos Teisingumo teismo 2007 m. birželio 14 d. sprendimas byloje Nr. C-434/05 „Stichting regionaal opleidingen centrum Noord-Kennemerland/Wet-Firesland (Horizon college) prieš Staatssecretaris van Financien“.
104. Europos Teisingumo teismo 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas byloje Nr. C-184/05 „Twoh international BV“.
105. Europos Teisingumo teismo 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas byloje Nr. C-409/04 „The Queen v Commissioners of Customs and Excise“.
106. Europos Teisingumo teismo 2007 m. spalio 18 d. sprendimas byloje Nr. C-355/06 „J. A. Van der Steen prieš Inspecteur van de Belastingdiens Utrecht-Gooi/kantoor Utresht“.
107. Europos Teisingumo teismo 2011 m. rugsėjo 15 d. sprendimas sujungtose bylose Nr. C-180/10 „Jarosław Słaby prieš Minister Finansów“ ir C-181/10 „Emilian Kuć ir Halina Jeziorska-Kuć prieš Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie“.

LIETUVOS VYRIAUSIOJO ADMINISTRACINIO TEISMO PRAKTIKA:

108. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. liepos 21 d. nutartis Nr. A-438-2247/2011.
109. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. lapkričio 8 d. nutartis Nr. A-8-1375/2010.
110. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. spalio 11 d. nutartis Nr. A-438-716/2010.
111. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. spalio 7 d. nutartis Nr. A-442-1036/2010.
112. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. balandžio 7 d. nutartis Nr. A-442-1015/2011.
113. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. birželio 13 d. nutartis Nr. A-556-1108/2011.
114. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. liepos 11 d. nutartis Nr. A-438-415/2011.
115. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. liepos 14 d. nutartis Nr. A-438-2192/2011.
116. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. sausio 3 d. nutartis Nr. A-442-999/2010.

KITA INFORMACINĖ MEDŽIAGA:

117. **Alino N. U., Schneider G. P.**, European union value-added taxes on international sales of digital products, Allied academies international conference: Proceedings of the academy of legal, Ethical and Regulatory Issues, Vol. 15, No. 1, Orlando, 2011, p. 1-5.
118. **Arvind Ashta** „European VAT – general principles”, Burgundy School of Business, 2007.
119. **Bendrijos teisės aktų rengimo bendrasis praktinis vadovas**, Liuksemburgas: Europos Bendrijų oficialiųjų leidinių biuras, 2008.
120. **Bleuel J., Stewen M.** Value added taxes on electronic commerce: obstacles to the EU commission's approach, INTERECONOMICS, July/August 2000, p. 155-161.
121. **Danny Yap**, The benefits of value added tax, prieiga per internetą: <http://www.helium.com/items/18523-the-benefits-of-value-added-tax-vat> .
122. **Europos Sąjungos informacinis puslapis**, prieiga per internetą: <http://circa.europa.eu>.
123. **Ian T.G., Lambert M.A.** Some Modern Principles of Taxation -- Adam Smith Revisited, prieiga per internetą: http://www.cooperativeindividualism.org/lambert-ian_on-adam-smith.html .
124. **Johnnie D Williams**. The benefits of value added tax, prieiga per internetą: <http://www.helium.com/items/2133996-the-benefits-of-value-added-tax-vat> .
125. **Kavaliūnas A., Bilkšytė R.** PVM iš arti, Mokesčiai/Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 2006, Nr. 7-8.
126. **King B.** The benefits of value added tax, prieiga per internetą: <http://www.helium.com/items/18536-the-benefits-of-value-added-tax-vat> .
127. **Lenkauskienė V.** Kaip ir kiek galioja mokesčius nustatantis teisės aktas?, 2005-12-12 „Mokesčių žinios” Nr. 50.
128. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras.
129. Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras.
130. **Mokesčių sistema ir Europos valiutų sąjunga**, Verslo paramos programa, prieiga per internetą: <http://www.ueapme.com/business-support/Training%20tools/Lithuania/LT-SMECA%20Taxation%20and%20European%20union.pdf>.
131. **Nnoppu M.** The benefits of value added tax, <http://www.helium.com/items/1453070-benefits-of-vat>.
132. **Novošinskienė A., Slavickienė A.** Naujojo Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo taikymo ypatumai, Mano ūkis, 2003/1, prieiga per internetą: <http://www.manoukis.lt/?s=15&m=1&z=6> .

133. **Šidlauskas A.** Reklamos ir valdymo paslaugų apmokestinimas PVM, Rimess Baltic.
134. **Šimašius R.** Teisės aiškinimas ir jo privalomumas, prieiga per internetą: http://www.teise.org/admin/docs/upload/2004%202%20Remigijus.doc#_ftn1 .
135. **Šimonytė I.** Naujasis PVM įstatymas (14): speciali apmokestinimo momento nustatymo tvarka, Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 2003/07-08, prieiga per internetą: <http://www.verslobanga.lt/lt/leidinys.printer/3f5c50a3db52a> .
136. **Tarptautinių žodžių žodynas**, prieiga per internetą: <http://www.zodziai.lt/> žiūrėta 2011 08 21 15.42 val.
137. Valstybinės mokesčių inspekcijos leidinys „Ar reikia registruotis PVM mokėtoju?“, prieiga per internetą <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=101340>.
138. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos leidinys „Avanso apmokestinimas PVM“, 2011.
139. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2009-12-10 raštas Nr. KD-4102.
140. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2009-12-10 raštas Nr. KD-4104.
141. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2009-12-11 raštas Nr. KD-4220.
142. **Vitkus G.** Europos Sąjunga: enciklopedinis žinynas. – Vilnius: Eugrimas, 2002.
143. **Žėkienė E.** Mokesčių sistemos Lietuvos Respublikos kūrimo prielaidos. Apskaita ir kontrolė, 1996.

Meilienė I. Lietuvos Respublikos norminių aktų, reguliuojančių pridėtinės vertės mokestį, teisinė analizė / Teisės ir valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovas prof. dr. A. Miškinis. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2012. - 98 p.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe pateikta Lietuvos Respublikos teisės aktų ir jų pakeitimų nuo 1994 m. gegužės 1 d. iki 2012 m. sausio 1 d., reglamentuojančių pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) pagrindinius elementus, analizė, atskleistos jų taikymo problemos bei santykis su PVM direktyva, galiojančia visoje Europos Sąjungoje (toliau – ES). Pirmojoje darbo dalyje teoriniu aspektu aptariama teisės akto samprata, analizuojamas skirtingų teisės aktų santykis. Antroje darbo dalyje dėmesys skiriamas PVM reikšmei šalies mokesčių sistemai apibūdinti. Trečiojoje darbo dalyje pateikiama PVM įstatymo pakeitimų dėl PVM subjekto, objekto, apmokestinamosios vertės, apmokestinimo momento bei tarifų analizė nuo 1994 m. gegužės 1 d. iki 2012 m. sausio 1 d., taip pat nagrinėjamos PVM direktyvos nuostatos dėl minėtų PVM elementų. Ketvirtojoje darbo dalyje per ES ir Lietuvos Respublikos teisės santykį atskleidžiamas PVM direktyvos ir Lietuvos Respublikos PVM įstatymo santykis. Paskutinėje darbo dalyje pateikiant Europos Teisingumo Teismo (toliau – ETT) ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktiką analizuojamos praktinės problemos dėl teisės aktų, reglamentuojančių PVM subjektą, objektą, apmokestinamąją vertę, apmokestinimo momentą bei tarifus, taikymo tiek Lietuvoje, tiek ES.

Pagrindiniai žodžiai: pridėtinės vertės mokestis, PVM subjektas, PVM objektas, PVM apmokestinimo momentas, PVM apmokestinamoji vertė.

Meiliene I. Juridical analysis of Lithuanian Republic standard deeds regulating value added tax / Law and Management Master Thesis. Supervisor Prof. Dr. A. Miskinis. - Vilnius: Mykolas Romeris University, Faculty of Economics and Financial Management, 2012. - 98 p.

ANNOTATION

In the current Master Thesis analysis of Lithuanian Republic law deeds and their changes since 1 May 1994 to 1 January 2012 regulating Value Added Tax (hereinafter VAT) essential elements has been provided, their application problems and relation to VAT directive eligible in the entire European Union (hereinafter EU) have been revealed. In the first part of the current paper work the concept of legal deed is described on the theory aspect, the relation between different legal acts is examined. In the second part the focus is laid on the description of the VAT importance to the national tax system. In the third part the analysis of VAT law changes related to the VAT subject, object, tax value, tax moment and rates from 1 May 1994 to 1 January 2012 is provided, besides, the attitude of the VAT directives to the mentioned VAT elements is examined. In the fourth part the relation between VAT directives and Lithuanian Republic VAT regulation is disclosed considering legal relationship of EU and Lithuanian Republic. In the final part of the current paper work through practices of the EU Court of Justice (hereinafter EUCJ) and Supreme Administrative Court of Lithuania (hereinafter SACL) the actual problems related to legal deeds that regulate VAT subject, object, tax moment, tax value and rates applied both in Lithuania and EU are examined.

Key words: value added tax, VAT subject, VAT object, VAT moment, VAT rate.

Meilienė I. Lietuvos Respublikos norminių aktų, reguliuojančių pridėtinės vertės mokestį, teisinė analizė / Teisės ir valdymo magistro baigiamasis darbas. Vadovas prof. dr. A. Miškinis. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2012. - 98 p.

SANTRAUKA

Valstybės mokesčių sistemoje PVM yra populiarus, tačiau jį taikant susiduriama su nemažai problemų ir neaiškumų. Tinkamas, aiškus ir konkretus PVM teisinis reglamentavimas užtikrina vienodą šio mokesčio apskaičiavimą, deklaravimą ir mažesnę tikimybę kilti mokestiniams ginčams.

Šiame darbe siekiant pateikti teisės aktų reglamentuojančių PVM analizę, šis mokestis yra analizuojamas atsižvelgiant į pagrindinius jo sudedamuosius elementus (objektą, subjektą, apmokestinamąją vertę, apmokestinimo momentą, tarifus). Siekiant įgyvendinti pagrindinį tikslą, pirmiausia yra pateikiama teisės akto sąvokos ir jo skirstymo samprata. PVM kaip mokesčio suvokimui yra pateikiamos įvairių autorių nuomonės akcentuojant šio mokesčio privalumus bei reikšmę šalies mokesčių sistemai. Tyrimo objektu pasirinkus LR teisės aktus, reglamentuojančius PVM, darbe yra pateikiama šių teisės aktų analizė pagal pagrindinius mokesčio elementus nuo 1994 m. gegužės 1 d. iki 2012 m. sausio 1 d., atskleidžiant esminius pokyčius ir juos įtakančius veiksniai, atskirą dėmesį skiriant Lietuvos narystės ES periodui bei iš to išplaukiančiai PVM direktyvai ir jos poveikiui PVM reglamentavimui Lietuvoje. Tolesnei analizei plėtoti bei siekiant išsiaiškinti pagrindines praktikoje kylančias problemas dėl PVM subjekto, objekto, apmokestinimo momento, apmokestinamosios vertės bei tarifų, yra analizuojama LVAT bei ETT praktika.

Pateikiama teisės aktų analizė atskleidė, kad PVM elementų reglamentavimo srityje didžiausias pokytis, narystės ES įtakoje, įvyko dėl PVM objekto sampratos. Apskritai žvelgiant iš istorinės perspektyvos teisės aktų analizės metu nustatyta, jog pastebimas nuolatinis PVM elementų apibrėžimų konkretinimas, išplėtimas, pateikiant tam tikras išimtis ar numatant tam tikrus atvejus. Pateikiant teismų praktikos analizę buvo atskleista, kad daugiausia mokestinių ginčų kyla dėl 0 procentų PVM tarifo taikymo pagrįstumo. Teismų praktika dėl kitų PVM elementų atskleidė jų tarpusavio sąveiką sudarant bendrą PVM sistemą.

Meiliene I. Juridical analysis of Lithuanian Republic standard deeds regulating value added tax / Law and Management Master Thesis. Supervisor Prof. Dr. A. Miskinis. - Vilnius: Mykolas Romeris University, Faculty of Economics and Financial Management, 2012. - 98 p.

SUMMARY

VAT is popular in the state tax system, however there are considerable amount of problems and indistinctness faced in its application. A proper, clear and particular legal regulation of VAT secures even calculation of this tax, declaration and less probability for tax disputes.

In the current work to provide analysis of legal deeds regulating VAT the mentioned tax is being researched in reference to the main components (object, subject, tax value, tax moment, rates). To implement the main goal firstly the concepts of legal act and its distribution have been provided. To perceive VAT as a tax there are different authors' opinions presented highlighting advantages and importance to the national tax system. The Object of the research being LR legal deeds regulating VAT in the current paper analysis of the legal deeds is provided according to the main tax elements since 1 May 1994 to 1 January 2012 revealing the essential changes and their influencing factors with a special focus on the period of Lithuanian membership in EU and consequently following VAT directive and its influence on VAT regulation in Lithuania. Further on to develop the analysis and to seek for clarification of the essential problems happening in practice because of the VAT subject, object, tax moment, tax value and rates the practice of SACL and EUCJ are examined.

The provided analysis of legal deeds revealed that the greatest change in VAT element regulation area influenced by EU membership happened because of the concept of VAT object. In general, considering the historical perspective of the analysis of legal deeds it has been established that constant concretization, expansion of VAT elements is observed indicating specific exceptions and outstanding cases. Providing analysis of court practice it has been defined that most of tax disputes arise because of application 0 per cent VAT rate validity. Court practice related to other VAT elements showed their interrelation in the common VAT system.