

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Konstitucinės ir administracinės teisės katedra**

Ievos Kazakauskaitės
V kurso, finansų ir mokesčių teisės
studijų atšakos studentės

Magistro darbas

**Teisė į PVM atskaitą kaip fundamentalus PVM principas: praktinės
šios teisės realizavimo problemos Lietuvoje**

Vadovas: lekt. dr. Vitas Vasiliauskas

Recenzentas: doc. dr. Bronius Sudavičius

Vilnius 2008

TURINYS

TURINYS	1
ĮŽANGA	3
1. PVM RAIDA IR ESMĖ.....	7
1.1. PVM raida ir privalumai.	7
1.2. PVM veikimo mechanizmas.	10
1.3. PVM objektas.....	176
2. TEISĖS Į PVM ATSKAITĄ TEISINIS REGULIAVIMAS	19
2.1. Teisinis reguliavimas Europos Sąjungoje.	19
2.2. Teisinis reguliavimas Lietuvos Respublikoje.	22
2.2.1. PVM mokėtojas – teisės į PVM atskaitą turėtojas.	23
2.2.2. Veikla, suteikianti teisę į PVM atskaitą.	24
2.2.3. Reikalavimai dėl PVM sumų įtraukimo į PVM atskaitą.	26
3. TEISĖS Į PVM ATSKAITĄ REALIZAVIMO PROBLEMOS PRAKTIKOJE	28
3.1. Teisės į PVM atskaitą atsiradimo prielaidų nebuvimas.	29
3.2. Netinkama teisės į PVM atskaitą realizavimo sąlyga.	34
3.2.1. Formalūs sąskaitos – faktūros trūkumai.	36
3.2.2. Sąskaita – faktūra neatspindi tikrosios ūkinės operacijos.	39
3.3. Sąžiningumo principo taikymas.....	39
3.4. Piktnaudžiavimas mokesčių įstatymų suteikiamomis teisėmis.....	47
IŠVADOS	532
LITERATŪROS SĄRAŠAS	Klaida! Žymelė neapibrėžta. 4
SANTRAUKA	60
SUMMARY.....	61

IŽANGA

Lietuvai iškovojus Nepriklausomybę, o vėliau įstojus į Europos Sąjungą, padidėjo ekonomikos plėtra, atsivėrė bendra Europos Sąjungos (toliau ES) rinka. Atsiradus įvairių verslo formų, galimybių Lietuvos verslo plėtrai kitose ES šalyse, išaugus vartojimo lygiui, aktualus tampa pridėtinės vertės mokesčio klausimas. Lietuvai, integruojantis į ES, pirmiausia PVM srityje reikėjo nacionalinius įstatymus suderinti su ES galiojančiomis nuostatomis, nes PVM – viena iš nedaugelio sričių, išimtinai reguliuojama ES lygiu.

Europos Taryba yra priėmusi daugybę teisės aktų (kurių svarbiausias 1977 m. Šeštoji Tarybos direktyva Nr. 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo; nauja redakcija 2006 m. lapkričio 28 d. direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos), susijusių su netiesioginio mokesčio tai yra, PVM reguliavimu. Šiuo metu Lietuvoje PVM klausimus reglamentuoja 2002 m. kovo 5 d. priimtas Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (nemažai kartų keistas ir pildytas), kuris yra visiškai suderintas su minėtais ES teisės aktais.

Šio **darbo tema** – „Teisė į PVM atskaitą kaip fundamentalus PVM principas: praktinės šios teisės realizavimo problemos Lietuvoje“.

Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – mokestis imamas nuo papildomai sukurtos pridėtinės vertės. PVM pirmą kartą buvo įvestas Prancūzijoje 1957 m. (galutinai – 1968 m.), dabar jis įvestas 135 šalyse. Tai vienas bene plačiausiai pasaulio mokesčių sistemose naudojamų netiesioginių mokesčių, išsivystęs iš apyvartos mokesčio.¹ Tarp išsivysčiusių kapitalistinių šalių jo nėra tik JAV ir Australijoje.²

Atskaita – viena svarbiausių PVM apibūdinančių savybių, ji užtikrina, kad tiekėjams už iš jų įsigytas prekes ar paslaugas, taip pat už importuotas prekes sumokėtas PVM tol, kol dalyvauja tolesniame „PVM generavimo“ procese, neturi įtakos gaminamų ar parduodamų prekių ar teikiamų paslaugų savikainai, tai yra taip įgyvendinamas principas „PVM – vartojimo mokestis“.³

¹ MARCIJONAS, A; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 2003. Psl. 112.

² Vikipedija laisvoji enciklopedija [interaktyvus]. [Žiūrėta 2008 m. kovo 14 d.]. Prieiga per internetą: <http://lt.wikipedia.org/wiki/Prid%C4%97tin%C4%97s_vert%C4%97s_mokestis>.

³ ŠIMONYTĖ, Ingrida. Naujasis Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas: PVM ataskaitos taisyklės. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga* [interaktyvus]. 2002, nr. 10. [Žiūrėta 2008 m. kovo 25 d.]. Prieiga per internetą: <<http://verslas.banga.lt/lt/leidinys.full/3de4cce92a18e>>.

Teisės į PVM atskaitą fundamentalumą įrodo tai, kad šiuo principu remiasi visas PVM mechanizmas. Teise į PVM atskaitą yra grindžiamas mokestinės naštos perkėlimas iš ekonominę veiklą vykdančių asmenų sektoriaus į vartojimo sektorių. Tai reiškia, kad teisės į PVM atskaitą turėtojas, ekonominę veiklą vykdančias subjektas, PVM prasme lieka neutralus, nes gali iš mokėtinos PVM sumos atimti mokesčio sumą, tenkančią prekėms ir paslaugoms, kurios buvo tiesiogiai bei betarpiškai apmokestinamojo asmens naudojamos jo vykdomos veiklos metu prekių bei paslaugų pridėtinei vertei kurti. PVM netiesiogiai sumoka galutinis prekių ar paslaugų vartotojas. Taigi teisė į PVM atskaitą ne vartotojiškoje plotmėje ir yra PVM sistemos esmė.

Pasirinktos **temos aktualumą** pirmiausia pagrindžia tai, jog Lietuvoje PVM yra svarbiausias nacionalinio biudžeto pajamų šaltinis.⁴ Taigi prasmę įgyja ir atskirų PVM elementų – teisės į PVM atskaitą – nagrinėjimas. Sukčiavimo ir piktnaudžiavimo atvejai, siekiant neteisėtais būdais įgyti teisę į PVM atskaitą, yra įvardijami ir mokesčių administratorių, ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo, ir Europos Teisingumo Teismo. Su šia problema susiję mokestiniai ginčai kiekvienais metais sudaro reikšmingą dalį visų mokestinių ginčų.⁵ Pagal Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo metinį pranešimą, pateiktą 2007 m. gegužės mėnesį, 2006 m. šiame teisme buvo išnagrinėti 109 administraciniai ginčai (tai yra 8 proc. visų nagrinėtų bylų), kilę mokesčių srityje. Tais metais didžiausią dalį ginčų sudarė su PVM apskaičiavimu bei teisės į PVM atskaitą įgyvendinimu susiję mokestiniai ginčai (39 administraciniai ginčai)⁶. Pagal paskutinį šio teismo metinį pranešimą, pateiktą 2008 m. balandžio 2 d., minėtame teisme 2007 m. mokestinės bylos taip pat sudarė 8 proc. visų nagrinėtų bylų.⁷ Europos Teisingumo Teisme dėl Šeštosios Europos Tarybos direktyvos nuostatų taikymo iki 2007 m. kovo 1 d. buvo išnagrinėti 384 ginčai, susiję su PVM, iš kurių apie 100 tiesiogiai susiję su teisės į PVM atskaitą realizavimu.⁸ Toks didelis teisminių ginčų nagrinėjama tema skaičius parodo temos aktualumą.

⁴ BUŠKEVIČIŪTĖ, Eugenija. *Viešieji finansai*. Kaunas, Kauno technologijos universitetas, „Technologija“, 2006. Psl. 217.

⁵ Mokestinių ginčų komisija *2005 m veiklos analizė* [interaktyvus], 2006 m. vasario 24 d., Nr. VN-2, Vilnius. [Žiūrėta 2007 m. gruodžio 9 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.mgk.lt/index.php?m0=item20031228235305>>.

⁶ Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas *Metinis pranešimas* [interaktyvus], 2007 m. gegužės 9 d. [Žiūrėta 2008 m. kovo 16 d.]. Psl.27, 127. Prieiga per internetą: <<http://www.lvat.lt/?item=wnews>>.

⁷ Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas *Metinis pranešimas* [interaktyvus], 2008 m. balandžio 2 d. [Žiūrėta 2008 m. balandžio 4 d.]. Psl.152. Prieiga per internetą: <<http://www.lvat.lt/?item=wnews&lang=1>>.

⁸ ETT sprendimų, susijusių su PVM sąrašas [interaktyvus], 2007 m. kovo 1 d. [Žiūrėta 2008 m. kovo 20 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10045580>> .

Taigi nagrinėjamos temos **objektas** – teisės į PVM atskaitą kaip fundamentalaus PVM principo realizavimo problemos Lietuvoje. Teisė atskaityti PVM yra PVM veikimo mechanizmo pagrindas, atskleidžiantis PVM kaip netiesioginį, vartojimo, daugiapakopį mokestį, renkamą atsižvelgiant į sukurtą pridėtinę vertę. Kad asmuo įgytų teisę į PVM atskaitą – būtina juridinių faktų visuma: realus prekių ir paslaugų įsigijimas bei realizavimas, ūkinės operacijos aplinkybių patvirtinimas sąskaitomis – faktūromis, asmens, įgyjančio teisės į PVM atskaitą, sąžiningumas. Pabrėžtina, kad jei mokesčio mokėtojo veiksmai atitinka nustatytus reikalavimus, teisė į PVM atskaitą negali būti ribojama. Tačiau nesąžiningi mokesčių mokėtojai gali bandyti ieškoti neleistinų būdų nepagrįstai padidinti PVM atskaitą ir sumažinti mokėtinas į valstybės biudžetą sumas arba neteisėtai gauti iš biudžeto jam nepriklausančias sumas. Pripažinus tokius neteisėtus atvejus, mokesčių administratorius gali užkirsti kelią mokesčių mokėtojui įgyvendinti teisę į PVM atskaitą. Kita vertus, ne visada mokesčių administratoriai situacijas įvertina tinkamai, tai yra, dėl neesminių pažeidimų, trūkumų mokesčio mokėtojo veikloje mokesčių administratoriai bando paneigti mokesčio mokėtojo teisę į PVM atskaitą. Taip gali atsirasti neigiamų pasekmių sąžiningam, tačiau neįgudusiam verslo subjektui.

Tyrimo tikslas – išanalizuoti teisę į PVM atskaitą, kaip fundamentalų PVM principą, ir praktines šios teisės realizavimo problemas Lietuvoje.

Tyrimo uždaviniai:

1. Atskleisti PVM teisinį veikimo mechanizmą.
2. Teoriškai pagrįsti teisės į PVM atskaitą reglamentavimą.
3. Išnagrinėjus svarbiausių Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo ir Europos Teisingumo Teismo bylų medžiagą, susijusią su PVM atskaita, identifikuoti praktines teisės į PVM atskaitą realizavimo problemas Lietuvoje.

Taigi magistro darbe bus nagrinėjama, kaip veikia praktikoje Europos Sąjungos ir Lietuvos teisės aktais reglamentuotas teisės į PVM atskaitą mechanizmas ir kokias šios teisės realizavimo problemas jis iškelia.

Darbe naudojami šie **tyrimo metodai**: istorinis, analizės, lingvistinis, lyginamasis, analitinis, loginis, aprašomasis. Apžvelgiant PVM raidą ES ir Lietuvoje, darbe naudojamas istorinis metodas. Lingvistinio metodo pagalba analizuojami tiek ES, tiek ir nacionaliai Lietuvos Respublikos teisės aktai, atskleidžiamos PVM ir teisės į PVM atskaitą sąvokos. Kadangi PVM yra mokestis, reguliuojamas visos ES mastu, be to pasaulyje šiuo metu PVM

nėra įsivedusios tik kelios valstybės, nagrinėjama tema yra nemažai užsienio autorių literatūros darbu, Europos Teisingumo Teismo praktikos. Vadovaujantis lyginamuoju metodu magistro darbe pateikiama Lietuvos ir užsienio autorių mokslinės literatūros bei Lietuvos vyriausiojo administracinio ir Europos Teisingumo Teismo praktikos lyginamoji analizė. Analitiniu metodu išnagrinėjus teismų praktiką bei pritaikius aprašomąjį metodą, tiriamajame darbe pateikiami pavyzdžių modeliai. Loginio metodo pagalba formuluojamos išvados ir apibendrinimai.

Tiriamajame darbe naudojamos įvairiomis **šaltinių** rūšimis. Kadangi PVM yra specifinė sritis, reguliuojama Europos Sąjungos mastu, tai pirmiausia neišvengiamai tenka analizuoti Europos Sąjungos teisės aktus. Vis dėlto valstybėms narėms Europos Sąjungos teisės aktus reikia įgyvendinti nacionalinėje teisėje, todėl magistro darbe nagrinėjami ir nacionaliniai Lietuvos Respublikos teisės aktai PVM srityje. Kadangi tiriamojo darbo objektas yra teisės į PVM atskaitą realizavimo problemos Lietuvoje, aktualiausiu šaltiniu šiame darbe tampa Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika. Palyginimui pasirinkti Europos Teisingumo Teismo išaiškinimai. Lietuvos teisės moksle ši tema nagrinėta tik fragmentiškai, išsamesnių mokslinių studijų šioje srityje nėra. Tiriamajame darbe remiamasi lietuvių autorių – A.Marcijono ir B.Sudavičiaus, E.Buškevičiūtės, G.Kalčinsko, J.Ališauskaitės-Paulavičienės – knygomis, kuriose analizuojami apskritai mokesčių, finansiniai klausimai, o PVM atskaitos institutas konkrečiai nėra nagrinėjamas. Taip pat naudojama užsienio autorių – B.Terra, E.Liam, B.Subhagit, A.Melville ir kt. – mokslinės knygos. Rašant magistro darbą remiamasi ir kita specialiaja literatūra – straipsniais, veiklos ataskaitomis.

Pažymėtina, kad beveik analogiška tema („Teisės į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą įgyvendinimo teoriniai ir praktiniai aspektai“) 2006 metais buvo rašytas magistro darbas. Minėto darbo autorius R.Bagdonavičius analizavo PVM naštos perkėlimo mechanizmą, tai yra teisės į PVM atskaitą reikšmę PVM sistemoje, tačiau mažiau dėmesio skyrė konkrečių PVM atskaitos įgyvendinimo problemų išskėlimui. Šio, autorės pasirinktos temos, darbo **originalumą** pagrindžia tai, kad pasirinktas kitas tyrimo aspektas – pabandyta identifikuoti konkrečias praktikoje iškylančias problemas, lemiančias teisės į PVM atskaitą ribojimą, šiuo tikslu analizuojant teisinį reglamentavimą bei teismų praktiką.

Darbo struktūra. Magistro darbą sudaro trys skyriai (1. PVM raida ir esmė; 2. Teisės į PVM atskaitą teisinis reguliavimas; 3. Teisės į PVM atskaitą realizavimo problemos

praktikoje), įžanga, išvados, naudotos literatūros sąrašas, santrauka lietuvių ir anglų kalbomis. Iš viso darbo apimtis – 61 puslapis.

1. PVM RAIDAI IR ESMĖ

1.1. PVM raida ir privalumai.

1957 m. kovo 25 d. šalys, pasirašiusios Romos sutartį, įkūrė Europos Ekonominę Bendriją (Bendrija arba EEB), kurios tikslas buvo skatinti darnią ekonominės veiklos plėtrą, nuolatinę ir suderintą plėtotę, vis didesnę stabilumą, greitesnę gyvenimo lygio gerėjimą ir glaudesnius valstybių narių santykius.⁹ Siekiant išskeltų tikslų, sutartyje buvo numatyta, jog pagrindinė Bendrijos veiklos sritis yra „muitų ir prekių importo bei eksporto kiekybinių apribojimų bei visų kitų lygiaverčio poveikio priemonių tarp valstybių narių panaikinimas“¹⁰, užtikrinantis laisvą prekių judėjimą. Taip pat sutartyje numatyta, kad prekybai iš valstybių narių negali būti daromas joks poveikis. Turi būti panaikinti visi teisės aktai, kurie kokiu nors būdu suteiktų privilegijas vienai ar kitai įmonei. Muitų mokesčių, netiesioginių mokesčių, kiekybinių apribojimų ir visų kitų priemonių pašalinimas tarp valstybių narių, imortuojant ir eksportuojant prekes, buvo vienas iš pagrindinių prioritetų sekiant įgyvendinti vieningos Europos idėją. Kad bendra Europos rinka galėtų funkcionuoti, pirmiausia reikėjo sukurti bendrą visoms valstybėms narėms vienodą teisės aktų bazę. Europos Bendrijos sutartis numatė, jog siekiama suderinti visų valstybių teisės aktus.¹¹

Europos Komisija, atsižvelgdama į Romos sutartį, ėmė ieškoti galimybių Bendrijos mastu harmonizuoti apyvartos mokesčius, kurie labiausiai prisidėtų prie Bendrijos vieningos rinkos sukūrimo. Tam buvo pasirinktas pridėtinės vertės mokestis (toliau PVM).

Pimą kartą pridėtinės vertės mokesčio idėją 1920 m. iškėlė vokiečių verslininkas Siemens. Vėlesniais metais PVM buvo plėtojamas toliau. 1921 m. buvo pasiūlytas sąskaitų – faktūrų metodas¹², taikant PVM. Svarbų indėlį PVM raidai padarė prancūzas M.Lore, kuris ir yra laikomas PVM idėjos pradininku.¹³ M.Lore 1957 m. aprašė šio mokesčio veikimo šchemą ir pasiūlė įvesti PVM vietoj apyvartos mokesčio. Prancūzijoje galutinai PVM buvo

⁹ 1957 m. kovo 25 d. Europos ekonominės bendrijos steigimo sutartis. 2 straipsnis.

¹⁰ *Ibid.*, 3 straipsnis.

¹¹ TATHAM, Allan. *Europos Sąjungos Teisė*. Vilnius: „Eugrimas“, ISBN 9986-752-50-7, 1999 m. Psl.255.

¹² Tai reiškia, kad PVM priskaičiavimo momentas ir atitinkamos skolos biudžetui atsiradimas siejamas su dokumento – PVM sąskaitos – faktūros išrašymu. Savo ruožtu pirkėjas, turėdamas pardavejo jam išrašytą sąskaitą – faktūrą, gali sumokėtą mokestį susigrąžinti iš biudžeto.

¹³ LIAM, Ebrill, *et al.* *The modern VAT*. Washington: International Monetary Fund, 2001. Psl.4.

įvestas tik 1968 m. ir nuo to laiko sparčiai plito kitose šalyse. Vokietija tapo antrąja šalimi, kurioje įsigaliojo PVM. Iki tol PVM visu pajėgumu neveikė nė vienoje šalyje.¹⁴

Pirmieji teisės aktai, kuriais Bendrijos mastu pradėti derinti apyvartos mokesčiai, priimti 1967 m. balandžio 11 d. Tai buvo Pirmoji Tarybos direktyva Nr. 67/227/EEB ir Antroji Tarybos direktyva Nr. 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo. Šiomis direktyvomis visoms valstybėms narėms buvo nurodyta iki 1970 m. sausio 1 d. panaikinti kaupiamuosius daugiapakopius mokesčius ir įdiegti vieningą bendrą PVM sistemą. Vėliau buvo priimta Trečioji, Ketvirtoji ir Penktoji direktyvos, kurios pratęsė anksčiau minėtų direktyvų įgyvendinimo terminus.¹⁵

Kadangi atskirose valstybėse narėse įgyvendintos PVM sistemos gana smarkiai skyrėsi, PVM reglamentuojantys teisės aktai turėjo būti detaliau suderinti. 1977 m. gegužės 17 d. buvo priimta Šeštoji Tarybos direktyva Nr. 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo. Šia direktyva buvo detaliai sureglamentuoti visi pagrindiniai PVM apskaičiavimo ir mokėjimo klausimai. Vėliau priimta dar kelios dešimtys PVM klausimus reglamentuojančių direktyvų, kurių dauguma keitė arba papildė Šeštąją Tarybos direktyvą.

1987 m. buvo nustatyti Europos Bendrijos narių vienodi apmokestinimo kriterijai, o 1992 m. panaikintas PVM rinkimas, pereinant Europos Bendrijos šalių sienas. Šiuo metu PVM taiko apie 135 šalys, iš jų – visos Europos Sąjungos šalys. Daugelis šalių PVM įvedė palyginti neseniai. Vengrijoje PVM įvestas dar planinės ekonomikos sąlygomis (1988 m.), o Slovakijoje ir Čekijoje 1993 m. Argentina ir Indija šį mokestį įvedė 1985 m., Japonija – 1989 m., Malta, Rumunija, Šri Lanka, Šveicarija, Estija, Latvija – 1993 m.¹⁶

Lietuvoje nagrinėjamas vartojimo mokestis įvestas 1991 m. gruodžio 10 d. vietoj apyvartos mokesčio ir pavadintas bendrojo akcizo mokesčiu (dabartinis PVM). Čia PVM iki 2002 m. liepos 1 d. reglamentavo Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (toliau PVM įstatymas), priimtas 1993 m. gruodžio 22 d. (Nr. 1-345)¹⁷. Vėliau išleista daugybė šio įstatymo pakeitimų bei papildymų. Taip pat Finansų ministerijos parengta „PVM apskaičiavimo ir mokėjimo instrukcija“, kiti poįstatyminiai teisės aktai. 2002 m. liepos 1 d.

¹⁴ BUŠKEVIČIŪTĖ, Eugenija. *Viešieji finansai*. Kaunas: Kauno technologijos universitetas, „Technologija“, 2006. Psl. 214.

¹⁵ BILKŠTYTĖ, Rūta; KAVOLIŪNAS Andrius. PVM iš arti 2 – Teisinis reguliavimas Europos Sąjungoje. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2006 m. balandis, Nr. 4, psl. 60-67.

¹⁶ BUŠKEVIČIŪTĖ, Eugenija. *Viešieji finansai*. Kaunas, Kauno technologijos universitetas, „Technologija“, 2006. Psl. 214.

¹⁷ Valstybės žinios, 1994, Nr. 3-40.

priimta nauja PVM įstatymo redakcija (Nr. IX-751)¹⁸. Šis įstatymas įgyvendino pagrindinių Europos Sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimą PVM, nuostatas. 2004 m. sausio 15 d. PVM įstatymo papildymo ir pakeitimo įstatymu (Nr. IX-1960)¹⁹ buvo perkelti visi reikalavimai, būtini Lietuvai esant Europos Sąjungos nare. Lietuvos Respublikos PVM įstatymas buvo galutinai suderintas su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos nuostatomis.

EEB esminiai tikslai buvo valstybių narių vidaus rinkų ir Bendrijos sudaromų sandorių skirtumų panaikinimas. Buvo siekiama, kad išivyrautų dvi sistemos: sandoriams, sudaromiems Bendrijos mastu, ir sandoriams, sudaromiems su trečiosiomis valstybėmis, kurios nėra Bendrijos narės. Buvo būtina garantuoti sistemos paprastumą ir efektyvumą. Siekiant šių tikslų, buvo stiprinamos pagrindinės PVM savybės: PVM sistemos savireguliacija bei aiškus atsakomybės pasidalijimas tarp tiekėjo ir pirkėjo.²⁰

Istorijoje nėra žinoma atvejų, kad teoriškai sukurtas mokestis, šiuo atveju PVM, taip greitai būtų įgyvendintas ir daugelyje šalių taptų pagrindiniu vartojimo mokesčiu. Kyla klausimas, kodėl PVM taip plačiai paplito. Kokie PVM privalumai tai lėmė?

PVM yra konkrečiai pritaikytas išvengti prekybos deformacijos, iškraipymų, kurie buvo susiję su anksčiau egzistavusiais netiesioginiais mokesčiais, galėjusiais sukelti vadinamąjį „kaskadinį efektą“ (mokesčio tarifas taikomas bendrajai prekės vertei, akumuliuotai visose ankstesnėse prekių judėjimo stadijose). PVM buvo matomas kaip instrumentas, užtikrinantis ekonomikos stabilumą ir augimą šalyje. Juo bandoma pasiekti fiskalinį neutralumą.²¹ Bendra PVM sistema yra paprasčiausia ir neutraliausia tada, kai mokestis yra taikomas kiek įmanoma bendresniu būdu ir kai jo taikymo sritis apima visus gamybos ir paskirstymo bei paslaugų teikimo etapus.²² Bendra PVM sistema užtikrina visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatus su sąlyga, kad jai iš principo būtų taikomas PVM.²³

Kiekvienos šalies vyriausybė pirmiausia siekia gauti iš biudžetą kuo daugiau mokestinių įplaukų. PVM tam yra parankus, kadangi šis mokestis turi plačią apmokestinimo

¹⁸ Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271.

¹⁹ Valstybės žinios, 2004, Nr. 17-505.

²⁰ TERRA, Ben. *The place of Supply in European VAT*. Hague: Kluwer Law International, ISBN 90-411-0750-9, 1998. Psl.

²¹ LIAM, Ebrill, et al. *The modern VAT*. Washington: International Monetary Fund, 2001. Psl. 2.

²² 2006 m. lapkričio 28 d. Europos Sąjungos Tarybos direktyva Nr. 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. Preambulė (5).

²³ ETT. 2006 m. vasario 21 d. *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise*. Nr. C-255/02.

bazę, taikant jį nesudėtinga apmokestini paslaugas, mokesčio veikimo mechanizmas trukdo išvengti apmokestinimo, lengva jį surinkti. Valstybės, kurios pradėjo taikyti PVM pripažino, jog tai efektyvus mokestis, kuris nuolat ir nuosekliai padeda surinkti vis daugiau ir daugiau biudžetinių pajamų. PVM naudingas vykdant valstybės ekonominę politiką.²⁴

Mokesčių ekspertai teigia, kad siekiant efektyvesnės ekonomikos, pirmenybę reikia teikti vartojimo mokesčiams, o ne pajamų mokesčiams, kadangi vartojimo mokesčiai skatina šalies ekonomikos augimą. Žmonės su savo pajamomis elgiasi dvejopai: jas taupo arba vartoja. Besivystančiai šaliai žalinga apmokestinti ne tik verstininkystės pajamas, bet ir taupomas lėšas, tai belieka tiesiogiai apmokestinti vartojimą, ir čia geriausias būdas yra įvesti PVM. Specialistai mano, kad PVM yra efektyvus mokestis. Jis paprastai padeda surinkti daug pajamų, esant nedideliems tarifams ir per daug nemenkinant veiklos skatinimo. PVM yra lengviau surinkti, nes jis įvedamas gamybos pradžioje, kur jį galima lengvai nustatyti ir kontroliuoti, o paskui jis pats save kontroliuoja, t.y. nereikia tikrinti, ar kiekvieną kartą perkant šis mokestis priskaičiuojamas, nes jis jau atsispindi pirkinio kainoje. PVM įvedamas kiekvienoje gamybos bei prekybos pakopoje ir gyvuoja, kol pasiekia vartotoją, t.y. mokestis perkeliamas galutiniam vartotojui, kuris pirkdamas prekes ar paslaugas šį mokestį sumoka ir tampa faktiniu, tikruoju PVM mokėtoju.²⁵

Apibendrinant PVM raidą, galima teigti, jog PVM atsiradimą sąlygojo Europos Ekonominės Bendrijos įsikūrimas bei su jos veikla susijusi darnios ekonominės veiklos plėtra, vieningos Europos rinkos funkcionavimo siekis. Tai įtakojo reikalingų teisės aktų atsiradimą. Su minėto dokumento nuostatomis suderintas Lietuvos Respublikos PVM įstatymas. Mokesčių ekspertų nuomone, PVM – efektyvus mokestis. Jis naudingas vykdant valstybės ekonominę politiką, nes skatina šalies ekonomikos augimą, padeda surinkti į biudžetą reikiamas pajamas. Taikant PVM, yra apmokestinamas vartotojas, įsigijęs prekes ar paslaugas.

1.2. PVM veikimo mechanizmas.

Europos sąjungos valstybėse galioja vieninga PVM samprata. Ji yra įtvirtinta minėtoje 1967 m. balandžio 11 d. Pirmojoje Europos Tarybos direktyvoje Nr. 67/227/EEB

²⁴ LIAM, Ebrill, *et al.* *The modern VAT*. Washington: International Monetary Fund, 2001. Psl. 5.

²⁵ BUŠKEVIČIŪTĖ, Eugenija. *Viešieji finansai*. Kaunas: Kauno technologijos universitetas, „Technologija“, 2006. Psl. 215.

dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius suderinimo. Šioje direktyvoje apibrėžiama tokia PVM samprata: „pagal bendros PVM sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nors daugelis sandorių vykdomi gamybos ir paskirstymo metu iki to etapo, kai skaičiuojamas mokestis <...> už kiekvieną sandorį PVM apskaičiuojamas taip – iš PVM, apskaičiuoto prekių ar paslaugų kainai taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, atimama įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma“.²⁶ Paminėse Europos Sąjungoje galiojančios bendrosios PVM sistemos nuostatose, atsispindi pagrindiniai PVM principai: tai yra *bendro pobūdžio* mokestis; tai yra *vartojimo* mokestis; tai yra *netiesioginis* mokestis; jis *mokamas kiekviename gamybos ir paskirstymo proceso etape*; jis *renkamas į biudžetą, atsižvelgiant į sukurtą pridėtinę vertę*; jis yra *tiksliai proporcingas šių prekių ir paslaugų kainai, neatsižvelgiant į prieš tai buvusių operacijų skaičių*.²⁷

Būtų tikslinga išvardintus pagrindinius PVM principus aptarti detaliau. Tai padės atskleisti PVM veikimo mechanizmą ir teisės į PVM atskaitą vaidmenį šio mokesčio kontekste.

Kaip minėta, PVM yra priskiriamas *bendro pobūdžio* vartojimo mokesčiams. Praktikoje beveik visa ekonominę veiklą vykdančio asmens apyvarta patenka į PVM taikymo sritį, todėl šis mokestis dar yra vadinamas apyvartos mokesčiu. Tai skiriamoji mokesčio ypatybė, kuri atskiria PVM nuo konkretaus pobūdžio mokesčio. Į PVM taikymo sritį patenka tiek prekių tiekimas, tiek paslaugų teikimas, o šiuolaikinėse PVM sistemose, įskaitant ir Europos Sąjungoje galiojančią sistemą, prekės ir paslaugos PVM atžvilgiu traktuojamos vienodai.

Bendras PVM pobūdis išryškėja paslaugų teikimo apibrėžime – tai bet koks sandoris dėl bet kokio civilinių teisių objekto, jeigu šis sandoris nelaikomas prekių tiekimu.²⁸ Tokia įstatyminė konstrukcija užtikrina, kad į PVM taikymo sritį patektų beveik visi komercinėje apyvartoje pasitaikantys sandoriai.

²⁶ 1967 m. balandžio 11 d. Pirmoji Europos Tarybos direktyva Nr. 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius suderinimo. 2 straipsnis.

²⁷ BILKŠTYTĖ, Rūta; KAVOLIŪNAS Andrius. PVM iš arti 1 – Koks tai mokestis. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2006 m. vasaris, Nr. 2, psl. 34-41.

²⁸ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271. Aktuali redakcija 2008 m. vasario 1 d., Nr. IX-751. 7 straipsnis.

PVM, kaip ir daugelis apyvartos mokesčių, yra priskiriamas *vartojimo* mokesčiams. Vienas iš pagrindinių PVM sistemos principų yra šio mokesčio neutralumas PVM mokėtojų atžvilgiu. Tai reiškia, kad šios mokesčio yra ne prekių ar paslaugų tiekėjo, PVM mokėtojo, o galutinio vartotojo negražintinos išlaidos.²⁹ Šio mokesčio faktiniai mokėtojai yra galutiniai produkto ar paslaugos vartotojai, tai yra asmenys, kurie įsigyja prekę ar paslaugą savo asmeniniams poreikiams tenkinti ir nebenaudoja jos tolesnėje ekonominėje apyvartoje.

Vartotojas yra paskutinė tiekimų ir prekybos grandinės dalis, kuri realiai ir pakelia šio mokesčio našta. Net ir tuo atveju, kai PVM apmokestinamas viešųjų paslaugų teikimas, mokesčio naštos perkėlimas vartotojams yra pateisinamas tuo, jog iš tikro vartotojai ir yra pagrindiniai teikiamų viešųjų paslaugų naudos gavėjai.³⁰

Galutinis vartotojas PVM požiūriu nebūtinai turi būti fizinis asmuo, kuris perka prekes ar paslaugas savo buičiai ir kitiems asmeniniams poreikiams. Vartotoju taip pat laikomas bet koks subjektas, kuris įsigytų prekių ir paslaugų nepanaudoja tolesnėje komercinėje apyvartoje. Galutiniu vartotoju gali būti ir valstybė, ir pelno nesiekianti organizacija, ir verslo subjektas, kuris įsigytų prekių ar paslaugų nepanaudoja savo gaminamoms prekėms ar teikiamoms paslaugoms sukurti.

Tai, kad PVM yra vartojimo mokestis, nereiškia, kad šiuo mokesčiu yra tiesiogiai apmokestinamas pats faktinis vartojimas. Apmokestinti vartojimo yra beveik neįmanoma, nes tam reiktų sukontroliuoti, kiek konkretus vartotojas per tam tikrą laikotarpį pats suvartojo prekių ar panaudojo paslaugų. Dėl šios priežasties pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas ne tiesiogiai pats vartojimas, bet asmens išlaidos, kurias jis patiria pirksdamas vartoti skirtas prekes ir paslaugas.³¹ Vartojimo samprata nulemia ir teisinę PVM objekto išraišką. Mokesčio objektas yra ne konkrečios prekės suvartojimas ar paslaugos panaudojimas, bet sandorio dėl šių prekių tiekimo ar paslaugų teikimo vykdymas. Svarbu yra ne suvartojimo kiekis, o išlaidos, kurias asmuo patyrė.

PVM – *netiesioginis* mokestis. Tai reiškia, kad valstybė surenka PVM ne tiesiogiai iš vartotojų, kuriems faktiškai tenka mokestinė našta, o iš kitų asmenų, kurie PVM įstatymo prasme laikomi apmokestinamaisiais asmenimis. Paprastai tai yra prekės ar paslaugos

²⁹ MILTENYTĖ, Aušra. Užsienio valstybėje sumokėto PVM susigrąžinimas. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2006 m. lapkritis, Nr. 11, psl. 32-37.

³⁰ SUBHAJIT, Basu. *Global Perspectives on E-Commerce Taxation Law*. UK: Queen's University Belfast, 2007. Psl. 64.

³¹ BILKŠTYTĖ, Rūta; KAVOLIŪNAS Andrius. PVM iš arti 1 – Koks tai mokestis. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2006 m. vasaris, Nr. 2, psl. 34-41.

pardavėjai, kurie mokesťi surenka iš pirkėjų, įskaičiuodami jį į prekės ar paslaugos kainą. Ši PVM savybė leidžia PVM laikyti netiesioginiu mokesčiu. Teisine prasme netiesioginį PVM pobūdį lemia kelios aplinkybės. Pirma, PVM yra tiksliai proporcingas prekės ar suteiktos paslaugos kainai, todėl visada įmanoma tiksliai apskaičiuoti, kokia mokesčio našta tenka konkrečiam sandoriui. Antra, įstatymas nustato prievolę pardavėjui išskirti sandoriui tenkantį pardavimo PVM pirkėjui išrašomame apskaitos dokumente ir šį mokesťi paimti iš pirkėjo. Trečia, pardavėjas, atskaitęs paties sumokėtą pirkimo PVM, sumoka iš pirkėjų surinktą pardavimo PVM į valstybės biudžetą.³²

Pardavėjai, tiekėjai PVM atžvilgiu lieka neutralūs. Jie iš savo lėšų šio mokesčio nemoka. Būtent tai užtikrina PVM sistemoje veikiantis atskaitos mechanizmas. Mokesčio našta visiškai ir be įtakos sąžiningai konkurencijai yra perkeliama pirkėjui. Jei pirkėjas toliau prekybos ar gamybos procese nebedalyvauja, jei jis yra vartotojas, tai jis nebeturi teisės į PVM atskaitą ir tampa galutiniu PVM mokėtoju.

PVM yra *mokamas kiekviename gamybos ir prekybos etape*.³³ Pavyzdžiui, viena įmonė išgauna žaliavas, gamykla iš tų žaliavų gamina produktą, transporto įmonė perveža prekę didmeninėms įmonėms, kurios parduoda prekes mažmeninėms įmonėms ir t.t. Kiekvienu atveju yra skirtingas prekės gamybos ir platinimo etapų skaičius.

PVM sistemos tikslas – perkelti mokesčio našta į vartojimo sektorių. Apmokestinus tik gamybos ar didmeninės prekybos stadijoje vykstančius sandorius, mokesčio naštos perkėlimas vartotojui tampa nebe toks aiškus. Tokiu atveju sunku apskaičiuoti vartotojui tenkančio mokesčio dydį, nes galutinė produkto ar paslaugos kaina taip pat priklauso nuo tolimesniuose etapuose realizuojamų antkainių, kurie ankstesniuose etapuose nėra žinomi.

Europos Sąjungoje PVM mokamas kiekviename gamybos ir prekybos etape. Mokestis mokamas, neatsižvelgiant į tai, kurioje gamybos ar prekybos stadijoje vyksta sandoris, taip pat neatsižvelgiant į tolimesnį prekės likimą. Mokesčio našta visais atvejais yra perkeliama pirkėjui, tačiau ji galutinai tenka šiam pirkėjui tik tais atvejais, kai jis yra galutinis vartotojas. Verslo subjektas paprastai turi teisę susigrąžinti tiekimų grandinėje sumokėtą pirkimo PVM pasinaudodamas teise į PVM atskaitą, todėl jis į biudžetą sumoka tik tą dalį sandoriui tenkančio PVM, kuri atspindi jo sukurtą pridėtinę vertę.

³² BILKŠTYTĖ, Rūta; KAVOLIŪNAS Andrius. PVM iš arti 1 – Koks tai mokesťis. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2006 m. vasaris, Nr. 2, psl. 34-41.

³³ SUBHAJIT, Basu. *Global Perspectives on E-Commerce Taxation Law*. UK: Queen's University Belfast, 2007. Psl. 63.

Taip pat *PVM renkamas atsižvelgiant į sukurta pridėtinę vertę*. Asmuo, patiriantis mokesčio našta ir asmuo, į valstybės biudžetą sumokantis mokesčio sumą, nesutampa. Dėl šios priežasties PVM prievolės reikia analizuoti ir iš vartotojo, ir iš pardavėjo pozicijų. Galutinis vartotojas, pirkdamas prekes ar paslaugas, sumoka PVM už visą sandorio kainą, neatsižvelgiant į ankstesniuose gamybos ar prekybos etapuose sukurta pridėtinę vertę. Todėl jam nėra reikalo rūpintis pridėtinės vertės apskaičiavimu. Tačiau pardavėjas, kuris teisine prasme būtent ir yra laikomas apmokestinamuoju asmeniu, privalo apskaičiuoti ir sumokėti PVM į biudžetą. Kadangi PVM yra mokamas kiekviename gamybos ir prekybos etape, būtina užtikrinti, jog kiekvienas šiame gamybos ar prekybos procese dalyvaujantis apmokestinamasis asmuo į biudžetą sumokėtų tik tą dalį iš pirkėjo surinkto mokesčio, kuri atspindi jo sukurta pridėtinę vertę. Priešingu atveju PVM už tą pačią vartotojo įsigytą prekę ar paslaugą į valstybės biudžetą būtų sumokamas kelis ar daugiau kartų.³⁴

Pati pridėtinė vertė nėra tiesioginis PVM objektas. Tačiau ji PVM atžvilgiu atlieka svarbią funkciją – PVM apskaičiavimas ir mokėjimas į biudžetą yra pagrįstas pridėtinės vertės skaičiavimu. Ją lengviausia apskaičiuoti remiantis atskaitos arba taip vadinamuoju sąskaitų – faktūrų metodu.

PVM apskaičiavimo mechanizmas yra savireguliacinis. Ši savybė yra svarbi, atsižvelgiant į tai, kad PVM yra mokamas kiekviename gamybos ir prekybos etape. Kiekviename tokia etape sprendimą atskaityti pirkimo PVM priima pats pirkėjas, atsižvelgdamas į ketinimus įsigyti prekę ar paslaugą naudoti tolesnėje komercinėje apyvartoje. Todėl pardavėjui nereikia rūpintis, ar jo pirkėjas yra vartotojas, ar verslo subjektas. Jis iš visų pirkėjų surenka PVM ir atskaitęs paties sumokėtą PVM, sumoka skirtumą į valstybės biudžetą. Iš kitos pusės savireguliacija pasireiškia tuo, kad PVM apmokestinamas asmuo į biudžetą sumokės tik tą dalį iš vartotojo surinkto PVM, kuri atspindi šio apmokestinamojo asmens sukurta pridėtinę vertę.

PVM našta visada yra tiksliai proporcinga prekių ir paslaugų kainai, neatsižvelgiant į gamybos ir prekybos etapų skaičių. Tokį rezultatą padeda užtikrinti atskaita pagrįstas PVM prievolių apskaičiavimo mechanizmas. Bendra PVM suma, kurią gamybos ir prekybos procese dalyvaujantys subjektai sumoka į valstybės biudžetą, yra tiksliai proporcinga vartotojo sumokėjimui galutinei prekės kainai. Ši PVM savybė garantuoja didžiausią teisinį

³⁴ BILKŠTYTĖ, Rūta; KAVOLIŪNAS Andrius. PVM iš arti 1 – Koks tai mokeskis. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2006 m. vasaris, Nr. 2, psl. 34-41.

neutralumą. Siekiant užtikrinti visų mokesčių mokėtojų lygybę, būtina užtikrinti, kad būtų konkretus ryšys tarp mokesčio naštos ir vartotojo patirtų išlaidų. PVM atskaita pagrįstas mokesčio apskaičiavimo mechanizmas garantuoja, kad mokesčio našta visada atitiktų įstatyme nustatytą vartotojų patirtų išlaidų proporciją. O tai reiškia, kad PVM neturi įtakos konkurencijai.

Tikslinga panagrinėti *pavyzdį*, kuriame atspindi PVM veikimo schema.³⁵

Tarkime, lentpjūvė pirko medienos už 2000 Lt su 18 % PVM (iš viso už 2000 Lt + 360 Lt = 2360 Lt). Perdirbusi visą pirktą medieną į lentas, lentpjūvė pardavė jas už 3000 Lt su PVM (iš viso 3000 Lt + 540 Lt = 3540 Lt). Perkant prekes yra sumokamas pirkimo PVM (360 Lt), o jas parduodant gaunamas pardavimo PVM (540 Lt). Pardavimo ir pirkimo PVM skirtumas (180 Lt) apskaičiuojamas iš pardavimo PVM atimant pirkimo PVM. Šiuo konkrečiu atveju įmonė, naudodama tam tikrus išteklius (samdydama darbininkus, nuomodama įrangą ir pan.) ir perdirbdama žaliavas (medieną) į naują prekę (lentas), sukūrė 1000 Lt pridėtinę vertę, nuo kurios apskaičiuojamas PVM sutampa su jau apskaičiuotu pardavimo ir pirkimo PVM skirtumu (180 Lt). Ši suma turi būti sumokama į valstybės biudžetą kaip sukurtos pridėtinės vertės mokestis.

Tokiu būdu galima stebėti visą PVM apskaičiavimo grandinę nuo pradinės gamybos stadijos iki galutinio vartotojo. Baldų gamybos pavyzdys pateiktas *1 lentelėje*.

1 lentelė

	Prekės pavadinimas	Pirkimas (Lt)		Pardavimas (Lt)		Į biudžetą mokėtina PVM suma (Lt)
		Kaina be PVM	Pirkimo PVM (18%)	Kaina be PVM	Pardavimo PVM (18%)	
Miškų ūkio įmonė	Rąstai			2000	360	360
Lentpjūvė	Lentos	2000	360	3000	540	540-360=180
Baldų fabrikas	Stelažai	3000	540	5500	990	990-540=450
Baldų parduotuvė	Pardavimo paslauga	5500	990	6800	1224	1224-990=234
Iš viso:	x	X	X	x	x	360+180+450+234=1224

³⁵ KALČINSKAS, Gediminas. *Buhalterinės apskaitos pagrindai. Šeštoji laida*. Vilnius: „Pačiolis“, ISBN 9955-04-166-8, 2007. Psl.699, 701.

Pateiktame pavyzdyje matyti, kaip kiekviename gamybos ir prekybos etape yra kaupiamas PVM, kaip yra kuriama prekių pridėtinė vertė. Galutinę prekės kainą 6800 Lt kartu su PVM 1124 Lt sumoka vartotojai, kurie prekės nebenaudoja tolimesnėje komercinėje apyvartoje. Gamybos ir prekybos grandinės dalyviai (miško ūkio bendrovė, lentpjūvė, baldų fabrikas, baldų parduotuvė) PVM atžvilgiu lieka neutralūs, nes į biudžetą perveda tik skirtumą tarp pirkimo ir pardavimo PVM, kurie yra išskirti PVM sąskaitose – faktūrose. Jie atskaito pirkimo PVM iš pardavimo PVM, o tai reiškia, kad naudojasi teise į PVM atskaitą. Galutinis vartotojas neturi teisės į PVM atskaitą, todėl jam tenka visa mokesčio našta.

Apibendrinant įvairių autorių pateiktas nuomones, galima apibrėžti tokią PVM sąvoką³⁶: PVM yra apibūdinamas kaip bendro pobūdžio, netiesioginis, daugiapakopis, vartojimo mokestis, kuriuo apmokestinama pridedamoji vertė – prekių ir paslaugų parduodamosios ir perkamosios vertės skirtumas įvairiose gamybos stadijose. PVM į valstybės biudžetą perveda tiekėjas, nors realiai jį sumoka vartotojas. Tai reiškia, kad mokestis turi būti įtrauktas į kainą (normaliomis sąlygomis tai yra rinkos kaina), kurią sumoka galutinis vartotojas, įsigydamas konkrečią prekę ar paslaugą. PVM yra apmokestinama pasiūla, egzistuojanti ekonominėje sferoje. Taip yra pasiekiamas ekonominis neutralumas. Tokiomis esminėmis savybėmis pridėtinės vertės mokestis pasižymi ir kitose didžiosiose Europos Sąjungos valstybėse: Didžiojoje Britanijoje, Prancūzijoje, Ispanijoje ir kt.³⁷ Įvertinus PVM atskleistas savybes, galima teigti, jog PVM prievolių apskaičiavimas, naudojant atskaitą pagal išrašytas sąskaitas – faktūras, yra kertinis Europos Sąjungoje, tuo pačiu ir Lietuvoje, galiojančios PVM sistemos akmuo.

1.3. PVM objektas.

Prieš pradėdant analizuoti teisės į PVM atskaitą reglamentavimą, reikėtų atskleisti pridėtinės vertės mokesčio objektą. Asmuo turi teisę į PVM atskaitą tik tokiu atveju, kai vykdo veiklą, kuri yra apmokestinama PVM, tai yra, kai tokia veikla laikoma PVM objektu.

³⁶ ALBREGSTE, Dirk; KOGELS, Hans. *Selected issues in European tax law. The legal Character of VAT and Application of General Principles of Justice*. Rotterdam: Foundation for European Fiscal Studies, Erasmus University, Kluwer Law, 1999. Psl.14.

³⁷ SOUNDERS, R. *International Tax Systems and Planing Techniques*. Sweet and Maxwell, 1999. Psl. 1048, 1250A, 2844-2850.

Pagal Lietuvos Respublikos PVM įstatymą PVM objektas yra apmokestinamojo asmens, vykdančio ekonominę veiklą, prekių³⁸ tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygį šalies teritorijoje ir už importuojamas prekes bei prekių įsigijimas iš kitos valstybės.

Prekių tiekimu įvardijamas prekių perdavimas kitam asmeniui, kai šis asmuo įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip savininkas, prekių išgabenimas iš šalies teritorijos kitos valstybės narės PVM mokėtojui. Taip pat prekių tiekimu laikoma prekių perdavimas pagal nuomos sutartį ar kitą sutartį, kuri numato atlyginimo už perduodamas prekes atidėjimą ir (arba) atlyginimą dalimis, jeigu pagal sandorio sąlygas asmeniui, kuriam prekės perduotos, arba trečiajam šaliai perduodama didžioji dalis rizikos ir naudos, susijusios su turto nuosavybe, ir numatytas turto nuosavybės perdavimas. Daiktinių teisių į nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą (servituto, uzufukto, užstatymo teisės ar ilgalaikės nuomos) nustatymas ar perdavimas šiame PVM įstatyme taip pat laikomas prekės (to nekilnojamojo pagal prigimtį daikto, dėl kurio jos nustatytos) tiekimu.³⁹

Paslaugų teikimas – tai bet koks sandoris dėl bet kokio civilinių teisių objekto, jei jis nėra laikomas prekių tiekimu. PVM įstatymas įvardija, kad paslaugų teikimu, be kita ko, laikoma: nestandartizuotos programinės įrangos pardavimas ar kitoks perdavimas, nuoma, nematerialiojo turto ir turtinių teisių perdavimas, statybos darbai, įsipareigojimas susilaikyti nuo veiksmų, taip pat įsipareigojimas toleruoti veiksmus arba padėti.⁴⁰

PVM apmokestinamo asmens vykdomas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas turi atitikti įstatyme nurodytas sąlygas.

Viena iš tų sąlygų – PVM apmokestinamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas turi būti vykdomas už atlygį. Tai iš pirkėjų (klientų) ar iš trečiosios šalies gautas (gautinas) atlyginimas už tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas nepriklausomai nuo tokio atlyginimo formos, tai yra, įskaitant tuos atvejus, kai atlyginama (visiškai ar iš dalies) prekėmis ar paslaugomis. Atlygiu yra laikomas ne tik gautas, bet ir gautinas atlyginimas, tai yra, prekių pirkėjo ir paslaugų tiekėjo (ar trečiojo asmens) įsipareigojimas sumokėti atlyginimą už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad atlygiu yra laikomas

³⁸ Prekė – bet koks daiktas (įskaitant numizmatinės paskirties pinigus), taip pat elektros energija, dujos, šilumos ir kitų rūšių energija. Preke nelaikoma kompiuterinė laikmena, jeigu jos turinį sudaro nestandartizuota programinė įranga. Nestandartizuota laikoma programinė įranga, kuri nėra masiniam naudojimui sukurta programinė įranga, kurią vartotojai galėtų savarankiškai naudoti po įdiegimo ir riboto apmokymo, reikalingo standartizuotoms operacijoms ar funkcijoms atlikti (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751, Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271.).

³⁹ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271. Aktualiai redakcija 2008 m. vasario 1 d., Nr. IX-751. 4 straipsnis.

⁴⁰ *Ibid.*, 7 straipsnis.

ne bet kokios asmens įplaukos, bet tik atlyginimas už tiekiamas prekes (teikiamas paslaugas), tai yra, tarp atlyginimo ir prekių tiekimo (paslaugų teikimo) turi būti tiesioginis ryšys ir tokį atlyginimą turi būti įmanoma išreikšti pinigais.⁴¹

Kita sąlyga – prekes tiekia ir paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, vykdydamas savo ekonominę veiklą. Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas pateikia ekonominės veiklos sąvoką – tai veikla, kurią vykdant siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdant siekiama gauti pelno). Į šią veiklą įskaitoma gamyba, prekyba, paslaugų teikimas, žemės ūkio veikla, žuvininkystė, kasyba, profesinė veikla, naudojimas turtu, turtinių teisių turėjimas. PVM įstatymas numato, kokia veikla nėra laikoma ekonomine veikla (darbo veikla, valstybės ir savivaldybių veikla, akcijų ir vertybinių popierių turėjimas, banko indėlio ir sąskaitos ar banko kortelės turėjimas, atsitiktiniai sandoriai). Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. vasario 9 d. nutartyje konstatuota, kad valstybės ar savivaldybių vykdoma veikla taip pat gali būti pripažįstama ekonomine, jeigu yra teikiamų paslaugų ar tiekiamų prekių konkurencingumas.⁴²

Europos Teisingumo Teismas vienoje iš savo bylų⁴³ šiuo klausimu: yra taip pažymėjęs tai, kad valstybės narės privalo užtikrinti, jog viešosios teisės subjektai būtų laikomi apmokestinamaisiais asmenimis tokios veiklos, kurią jie vykdo kaip valdžios institucijos, atžvilgiu, kada su ja gali konkuruoti privatūs asmenys, jei jų laikymas neapmokestinamais asmenimis žymiai iškraipytų konkurenciją.

Paskutinė sąlyga, kurią turi tenkinti prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kad būtų laikomas PVM objektu – tas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas vyksta šalies teritorijoje. Tai Lietuvos Respublikos teritorija ir greta jos teritorinių vandenių esantis plotas, kuriame pagal Lietuvos Respublikos įstatymus ir tarptautinę teisę Lietuvos Respublika turi teisę tyrinėti ir eksploatuoti jūros dugno ir požeminius gamtos išteklius.

Taigi PVM objektu laikoma veikla yra susijusi su šiomis sąlygomis: prekes tiekia ir paslaugas teikia ekonominę veiklą vykdydamas apmokestinamasis asmuo, prekės tiekiamos ir paslaugos teikiamos už atlygį, prekių tiekimas ar paslaugų teikimas vyksta šalies teritorijoje.

⁴¹ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras. 2 straipsnis 3 dalis.

⁴² LVAT. 2006 m. vasario 9 d. nutartis. *Ignalinos atominės elektinės apsaugos rinktinė prieš Utenos apskrities valstybinę mokesčių inspekciją*. Nr.A4-779/2006.

⁴³ ETT. 1990 m. gegužės 15 d. nutarimas. *Carpaneto Piacentino and others prieš Ufficio provinciale imposta sul valore aggiunto di Piacenza*. Nr.C-4/89.

2. TEISĖS Į PVM ATSKAITĄ TEISINIS REGULIAVIMAS

2.1. Teisinis reguliavimas Europos Sąjungoje.

Teisė į PVM atskaitą – fundamentalus PVM principas, kuriuo grindžiamas visas PVM veikimo mechanizmas, tai yra, teisės į PVM atskaitą instituto pagalba mokestinė našta iš ekonominę veiklą vykdančių subjektų sektoriaus perkeliama į vartojimo sektorių, taip įgyvendinant fiskalinio neutralumo principą, užtikrinant gamybos ir prekybos grandinėje dalyvaujančių asmenų lygybę ir sąžiningą konkurenciją. Todėl svarbu būtų aptarti teisės į PVM atskaitą instituto teisinį reguliavimą. Kadangi Europos Sąjungoje galioja bendra PVM sistema, tai pirmiausia reikėtų nagrinėti teisės aktus, reglamentuojančius teisę į PVM atskaitą visos Europos Sąjungos mastu, ir tik po to pereiti prie nacionalinių Lietuvos Respublikos teisės aktų.

Kaip minėta, pagrindinis Europos Sąjungos mastu įtvirtintas teisės šaltinis, kuriame apibrėžiama teisė į PVM atskaitą, yra 1977 m. gegužės 17 d. priimta Šeštoji Tarybos direktyva Nr.77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau Šeštoji direktyva). Ši direktyva yra visapusiškiausia ir išsamiausia iš visų Tarybos direktyvų PVM srityje, ji padėjo pamatus tolimesniam PVM harmonizavimui.⁴⁴ Šia direktyva buvo detalai sureglamentuoti visi pagrindiniai PVM apskaičiavimo ir mokėjimo klausimai (nustatytas mokesčio objektas, neapmokestinamųjų tiekimų sąrašas, apmokestinamoji vertė, apmokestinimo momentas, galimi tarifai, teisė į PVM atskaitą ir kt.).

Šeštojoje direktyvoje PVM atskaitai skirta XI dalis ir keturi straipsniai. Juose nustatyti teisės į PVM atskaitą atsiradimo pagrindai bei apimtis, teisę į PVM atskaitą reglamentuojančios taisyklės, atskaitos proporcijos apskaičiavimas, atskaitos tikslinimas.

Europos Sąjungos Taryba, atsižvelgdama į tai, kad 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva keletą kartų buvo iš esmės keista, aiškumo ir racionalumo tikslais minėtą Šeštąją direktyvą nutarė išdėstyti nauja redakcija. Tarybos direktyva Nr.2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio naujosios sistemos buvo priimta 2006 m. lapkričio 28 d. Naujos redakcijos priėmimas nereiškė esminių galiojančios teisės pakeitimų. Ja buvo siekiama užtikrinti geresnio reglamentavimo principą, atitinkantį aiškų ir racionalų nuostatų

⁴⁴ SUBHAJIT, Basu. *Global Perspectives on E-Commerce Taxation Law*. UK: Queen's University Belfast, 2007. Psl. 67.

išdėstymą.⁴⁵ Taip pat naujojoje direktyvoje pabrėžiama, kad turėtų būti suderintos ir PVM atskaitą reglamentuojančios taisyklės. Turint aiškią ir visos Europos Sąjungos mastu bendrą įstatyminę bazę galima siekti ir kitų tikslų – taikyti tokius teisės aktus, kurie neiškraipo konkurencijos sąlygų ir netrukdo laisvai judėti prekėms ir paslaugoms.

Naujojoje direktyvoje PVM atskaitai, analogiškai kaip ir Šeštojoje direktyvoje, yra skirta viena dalis. Ši dalis suskirstyta į skyrius: Teisės į atskaitą atsiradimas ir taikymo sritys, Proporcinė atskaita, Teisės į atskaitą apribojimai, Teisės į atskaitą įgyvendinimo taisyklės, Atskaitos tikslinimas. Taip pat yra nuorodos ir į kitas dalis, skyrius, ypač kalbant apie sąskaitą – faktūrą, jai keliamus reikalavimus.

Teisė į PVM atskaitą atsiranda tuomet, kai atsiranda prievolė apskaičiuoti atskaitytiną PVM. Asmuo turi teisę atskaityti jo sumokėtą PVM už įsigytas prekes ar paslaugas, jei šias prekes ar paslaugas jis naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams.⁴⁶ Galima atskaityti: mokėtiną ar sumokėtą PVM valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kuri apmokestinamajam asmeniui atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo, mokėtiną PVM už sandorius, kurie laikomi prekių tiekimu arba paslaugų teikimu, mokėtiną arba sumokėtą PVM už prekių importą. Teise į PVM atskaitą galima pasinaudoti, jei prekės ir paslaugos yra naudojamos atitinkamais direktyvoje išvardintais tikslais.

Pagal Tarybos direktyvos dėl pridėtinės vertės mokesčio bendrosios sistemos 179 straipsnį, apmokestinamasis asmuo teisę į PVM atskaitą įgyvendina taip: iš visos PVM sumos, mokėtiną per atitinkamą mokestinį laikotarpį, atima visą PVM sumą, į kurios atskaitą per tą patį laikotarpį jis įgijo teisę ir ja naudojasi.

Kad apmokestinamasis asmuo galėtų įgyvendinti teisę į PVM atskaitą, pirmiausia turi būti patenkinta pagrindinė sąlyga – atskaitos tikslais už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą jis privalo turėti tai patvirtinančią ir formalius reikalavimus atitinkančią sąskaitą – faktūrą arba importo dokumentą.⁴⁷

Aiškinant nustatytą teisės į PVM atskaitą reglamentavimą bei vienodinant praktiką Europos Sąjungos mastu, didelį vaidmenį vaidina Europos Teisingumo Teismo išaiškinimai. Tai yra pagrindinis praktinis Europos Bendrijos teisės šaltinis teisės į PVM atskaitą srityje.

⁴⁵ 2006 m. lapkričio 28 d. Europos Sąjungos Tarybos direktyva Nr.2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. Preambulė (3).

⁴⁶ COOPERS & LYBRAND. *A guide to VAT in the EU The Single Market Changes 1994 update*. Netherlands, 1994. Psl. 45.

⁴⁷ 2006 m. lapkričio 28 d. Europos Sąjungos Tarybos direktyva nr.2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. 178 straipsnis, a ir e punktai.

Valstybės narės nacionalinis teismas turi teisę kreiptis į Europos Teisingumo Teismą su prašymu pateikti preliminarų nutarimą. Gavęs išaiškinimą, nacionalinis teismas juo vadovaujasi priimdamas galutinį sprendimą.

Taigi Europos Sąjungoje yra priimti teisės aktai, atskleidžiantys teisės į PVM atskaitą atsiradimo ir taikymo sąlygas, teisės į PVM atskaitą apribojimus, tikslinimo atvejus, įtvirtinantys atskaitos įgyvendinimo taisykles.

2.2. Teisinis reguliavimas Lietuvos Respublikoje.

Vertinant Šeštojoje PVM direktyvoje išdėstytas taisykles teisiniu požiūriu, visada svarbu atsižvelgti į specifinį direktyvos taikymo pobūdį. Direktyvos yra adresuojamos valstybėms narėms. Jose numatomi tikslai, kuriuos valstybėms narėms privaloma pasiekti, tačiau jos pačios gali pasirinkti šių tikslų įgyvendinimo būdus, priimdamos nacionalinius, direktyvas įgyvendinančius įstatymus. Taigi direktyvos nėra tiesiogiai taikomi teisės aktai – jų teisinė galia dažniausiai pasireiškia tik per jas įgyvendinančius nacionalinius įstatymus.

Lietuvos Respublikos Konstitucija įtvirtina, kad mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai.⁴⁸ Kaip jau minėta, Lietuvos Respublikoje Šeštąją PVM direktyvą įgyvendina 2002 m. kovo 5 d. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr.IX-751. Šis įstatymas buvo laipsniškai derinamas su Europos Bendrijos teisine baze. Pilna apimtimi Šeštoji Tarybos direktyva buvo įgyvendinta Lietuvai tapus visaverte Europos Sąjungos valstybe nare.⁴⁹ Tai reiškia, kad mokesčių mokėtojai, mokesčių administratorius, mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos, sprendamos su PVM susijusius klausimus, remiasi ne tiesiogiai Šeštąja PVM direktyva, o Lietuvos Respublikos PVM įstatymu, kuriame įtvirtintos pagrindinės sąvokos, apibrėžtos PVM objekto ribos bei visos kitos esminės PVM apskaičiavimo ir mokėjimo taisyklės, tarp jų ir PVM atskaita. Taip pat aiškinant ir taikant praktikoje PVM įstatymą, būtina naudotis papildomu šaltiniu – apibendrintu PVM įstatymo komentaru, kuriame pateikiama oficiali Lietuvos Respublikos valstybinės Mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos nuomonė.

⁴⁸ Lietuvos Respublikos Konstitucija Nr. 33-1014 .Valstybės žinios, 1992. 127 straipsnis.

⁴⁹ BILKŠTYTĖ, Rūta; KAVOLIŪNAS Andrius. PVM iš arti 3 – PVM teisinis reguliavimas Lietuvos Respublikoje. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2006 m. birželis, Nr. 6, psl. 42-46.

Pagal Lietuvos Respublikos PVM įstatymo pateiktus apibrėžimus PVM atskaita – tai pirkimo ir (arba) importo PVM dalis, atskaitoma pagal šio įstatymo nuostatas.⁵⁰ Tai reiškia, kad PVM mokėtojas gali atskaityti, tai yra, mažinti mokėtiną į biudžetą mokesčio sumą ar didinti gražintiną iš biudžeto PVM sumą.

Pirkimo PVM – tai PVM suma, sumokėta arba priklausanti sumokėti už įsigytas prekes ir paslaugas. Importo PVM – tai PVM suma, kuri PVM įstatymo ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka apskaičiuota arba turi būti apskaičiuota už importuojamas prekes, dėl kurių pagal teisės aktus atsiranda prievolė skaičiuoti importo PVM. Į PVM atskaitą asmuo turi teisę įtraukti visą arba dalį jam išrašytose įsigytų prekių ar paslaugų PVM sąskaitose – faktūrose išskirto pirkimo PVM bei sumokėto importo PVM.⁵¹

Taikant PVM įstatymą reikšmingą vaidmenį vaidina Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. Lietuvos Respublikos teismų įstatymo 31 straipsnio 2 dalis paveda Lietuvos vyriausiajam administraciniam teismui formuoti vienodą administracinių teismų praktiką, aiškinant ir taikant įstatymus bei kitus teisės aktus. Į Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo paskelbtose nutartyse pateiktus įstatymų taikymo išaiškinimus turi atsižvelgti visi teismai, valstybės ir kitos institucijos, taip pat ir kiti asmenys taikydami PVM įstatymą bei kitus teisės aktus.

2.2.1. PVM mokėtojas – teisės į PVM atskaitą turėtojas.

Nagrinėjant PVM įstatymo nuostatas, atskleidžiančias teisės į PVM atskaitą turinį, pabrėžtina, jog teise į PVM atskaitą gali pasinaudoti tik asmenys, kurie vykdo PVM įstatymo nurodytą konkrečią veiklą ir kurie yra PVM mokėtojai. PVM mokėtojas – apmokestinamasis asmuo, mokesčio administratoriaus įregistruotas PVM mokėtoju (registruojami PVM mokėtojų registre; registruojami privalomai arba savanoriškai), įskaitant ir kitokią identifikavimą PVM tikslais, jeigu turimas atitinkamas identifikavimo numeris, išskyrus asmenų identifikavimą kompensacinio PVM tarifo schemos tikslais.⁵²

Tokiu būdu per PVM atskaitą užtikrinama, kad PVM, sumokėtas (mokėtinas) tiekėjams už iš jų įsigytas prekes arba gautas paslaugas, o taip pat importo PVM, sumokėtas

⁵⁰ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271. Aktuali redakcija 2008 m. vasario 1 d., Nr. IX-751. 2 straipsnis, 27 punktą.

⁵¹ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras. 57 straipsnis, 2 dalis.

⁵² Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271. Aktuali redakcija 2008 m. vasario 1 d., Nr. IX-751. 2 straipsnis, 28 punktą.

už importuotas prekes, neturėtų įtakos savikainai tų PVM mokėtojo gaminamų ir parduodamų prekių ar teikiamų paslaugų, kurios yra PVM objektas ir už kurias pats PVM mokėtojas turi mokėti į biudžetą nustatyto dydžio PVM.⁵³

Asmenys, turintys teisę į PVM atskaitą, gali šia teise ir nesinaudoti. Asmuo nors ir vykdomas ekonominę veiklą, bet nesantis PVM mokėtoju, PVM mokėjimo atžvilgiu tampa galutiniu vartotoju. Todėl tokio asmens sumokėtas (mokėtinas) tiekėjui įsigytų prekių ar paslaugų pirkimo PVM bei į muitinės sąskaitą sumokėtas importuotų prekių importo PVM jam nekompensuojamas, t.y. jis neturi teisės į PVM atskaitą. Tai reiškia, kad neįsiregistravęs PVM mokėtoju asmuo savo ekonominei veiklai vykdyti iš PVM mokėtojų įsigijęs prekių ar paslaugų, kurių įsigijimo dokumentuose išskirtos PVM sumos, ar importavęs prekių, už kurias sumokėtas nustatyto dydžio importo PVM, šių PVM sumų negali įtraukti į PVM atskaitą.⁵⁴ PVM atskaita neturi teisės naudotis tie PVM mokėtojai, kurie nustatyta tvarka yra įsiregistravę PVM mokėtojais elektroniniu būdu teikiamų paslaugų teikimui. Teisės į PVM atskaitą neturi ir tie PVM mokėtojai, kurie įregistruoti PVM mokėtojais vien dėl to, kad įsigyja prekes iš kitų valstybių, nors patys nevykdo jokios ekonominės veiklos (nevykdo prekių tiekimo ar paslaugų teikimo).

2.2.2. Veikla, suteikianti teisę į PVM atskaitą.

Asmuo į atskaitą gali įtraukti pirkimo ar importo PVM, sumokėtą už įsigytas prekes ir paslaugas, jei tas prekes ar paslaugas jis naudoja tokiai PVM įstatyme nustatytai veiklai: pirma, PVM apmokestinamam prekių tiekimui ar paslaugų teikimui, tai yra bet kokiai ekonominei apmokestinamai veiklai; antra, prekių tiekimui ar paslaugų teikimui už šalies teritorijos ribų tuo atveju, kai toks prekių tiekimas ar paslaugų teikimas pagal PVM įstatymo nuostatas nebūtų neapmokestinamas PVM, jeigu jis vykėtų šalies teritorijoje.⁵⁵

Pirmuoju atveju PVM mokėtojas gali atskaityti prekių ir paslaugų pirkimo PVM, kai įsigytos prekės yra skirtos PVM apmokestinamoms prekėms tiekti ar paslaugoms teikti. PVM apmokestinamu prekių tiekimu ar paslaugų teikimu laikomas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kuris apmokestinamas taikant PVM tarifus. Nėra svarbu, kokio dydžio PVM

⁵³ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras. 57 straipsnis, 1 dalis.

⁵⁴ Mokesčiai, jų administravimas, PVM atskaita, jos tikslinimas [interaktyvus]. [Žiūrėta 2008 m. vasario 10 d.]. Prieiga per internetą: <www.vmi.lt>.

⁵⁵ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271. Aktuali redakcija 2008 m. vasario 1 d., Nr. IX-751. 58 straipsnis, 1 dalis.

mokėtojui priklauso apskaičiuoti už savo teikiamas apmokestinamąsias prekes ar paslaugas, jis turi teisę įtraukti į PVM atskaitą visą šiai veiklai įsigytų prekių ar paslaugų pirkimo (importo) PVM sumą.⁵⁶

Pabrėžtina, kad PVM mokėtojas turėtų teisę į PVM atskaitą įtraukti įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM, tarp tų prekių ar paslaugų pirkimo ir vieno ar kelių pardavimo sandorių (dėl kurių įgyjama teisė į PVM atskaitą), turi būti tiesioginis ir betarpiškas ryšys. Tačiau teisė į PVM atskaitą gali būti suteikiama ir kai tokio tiesioginio ir betarpiško ryšio tarp minėtų sandorių, nėra, bet su tų prekių ar paslaugų įsigijimu susijusios išlaidos sudaro dalį PVM mokėtojo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis ir jei PVM mokėtojas gali tai pagrįsti objektyviais įrodymais.⁵⁷

Teisė į PVM atskaitą PVM mokėtojui išlieka ir tuo atveju, jeigu jis PVM apmokestinamas prekes ar paslaugas įsigyja numatamai ekonominei PVM apmokestinamai veiklai vykdyti (tai PVM mokėtojas turi pagrįsti objektyviais įrodymais), tačiau dėl atitinkamų objektyvių priežasčių tos veiklos, kuriai vykdyti įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM buvo įtraukęs į PVM atskaitą, vykdyti nepradėjo. Tokiu atveju PVM mokėtojas turi teisę atskaityti PVM tik tada, jeigu jis pasinaudodamas teise į PVM atskaitą veikia sąžiningai ir jeigu tai nėra susiję su mokesčių vengimu bei sukčiavimu.⁵⁸

Taigi PVM mokėtojas neturi teisės į PVM atskaitą įtraukti pirkimo ar importo PVM sumų už prekes ar paslaugas, kurių jis nenaudoja ar nenaudos minėtoje veikloje. PVM mokėtojas turi pareigą pats įrodyti, kad jo įsigytos prekės ar paslaugos, kurių pirkimo ar importo PVM yra įtraukiamas į PVM atskaitą, yra susijusios su jo vykdoma ar numatoma vykdyti veikla.

Antruoju atveju, kad asmuo įgytą teisę atskaityti pirkimo ar importo PVM už įsigytas prekes ar paslaugas, jos turi būti skirtos tokiam prekių tiekimui ar paslaugų teikimui už šalies teritorijos ribų, kai toks prekių tiekimas ir paslaugų teikimas būtų apmokestinamas PVM, jeigu jis vyktų šalies teritorijoje.

Kaip minėta, PVM įstatymas PVM objektą apibrėžia, kaip trijų būtinų sąlygų visumą. Viena iš sąlygų – prekių tiekimas, paslaugų teikimas vyksta šalies teritorijoje. Išeina taip, jei PVM mokėtojas prekes tiekia ar paslaugas teikia ne šalies viduje, PVM objekto nėra –

⁵⁶ ALIŠAUSKAITĖ-PAULAVIČIENĖ, Jolanta. *Pridėtinės vertės mokestis per dvi savaites*. Vilnius: „Pačiolis“, 2006 m. Psl.108.

⁵⁷ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras. 58 straipsnis, 1 dalis, 1 punktas.

⁵⁸ *Ibid.*

pardavimo PVM neskaičiuojamas. Tačiau jei apmokestinamasis asmuo PVM požiūriu ne šalyje tiekia prekes ar teikia paslaugas, kurios šalyje būtų apmokestintos, tokie veiklai tenkančių pirkimo PVM sumų atskaita neribojama. Prekių, paslaugų pirkimo PVM sumos, susijusios su tokiais tiekimais ar teikimais ne šalyje, traukiamos į atskaitą, kaip ir vykdamas PVM apmokestinamą veiklą.⁵⁹

Pavyzdžiui, Reklamos agentūra sudarė sutartį su Latvijos trikotažo fabriku, įsikūrusiu Latvijoje, dėl šio fabriko trikotažo gaminių reklamos Lietuvoje. Kadangi suteiktos kitos šalies juridiniam asmeniui reklamos paslaugos nėra PVM objektas Lietuvoje, todėl už minėtas paslaugas reklamos agentūra Latvijos fabrikui išrašytoje PVM sąskaitoje – faktūroje nurodė 25000 Lt reklamos paslaugų vertę (PVM neišskyrė, nes šios paslaugos nėra PVM objektas Lietuvoje). Šioms reklamos paslaugoms atlikti agentūra iš kitų PVM mokėtojų įsigijo įvairių prekių ir paslaugų už 5000 Lt ir 900 Lt PVM, iš viso už 5900 Lt. Kadangi agentūros teikiamos šalies viduje reklamos paslaugos yra PVM apmokestinamos, ji turi teisę įtraukti į atskaitą ir pirkimo PVM, tenkantį atliktoms užsienio apmokestinamajam asmeniui reklamos paslaugoms.⁶⁰

Svarbu akcentuoti, kad PVM mokėtojas, norėdamas į PVM atskaitą įtraukti prekių ir paslaugų pirkimo ar importo PVM, kai minėtos prekės bus naudojamos veiklai ne šalies viduje, privalo turėti dokumentus, pagrindžiančius, kad prekių tiekimas ar paslaugų teikimas gali būti laikomas įvykusių už šalies teritorijos ribų. To neįrodžius, laikoma, kad prekių tiekimas ar paslaugų teikimas įvyko šalies teritorijoje.⁶¹ Kokius įrodymus pateikti, sprendžia pats PVM mokėtojas.

2.2.3. Reikalavimai dėl PVM sumų įtraukimo į PVM atskaitą.

Teisė atskaityti mokestį atsiranda tada, kai atskaitomas mokestis turi būti sumokamas, tai yra tada, kai išrašoma sąskaita.⁶² Pirkimo PVM į PVM atskaitą gali būti įtraukiamas tik tokiu atveju, kai PVM mokėtojas turi atitinkamą PVM sąskaitą – faktūrą. Turimoje sąskaitoje

⁵⁹ ALIŠAUSKAITĖ-PAULAVIČIENĖ, Jolanta. *Pridėtinės vertės mokestis per dvi savaites*. Vilnius: „Pačiolis“, 2006 m. Psl.110.

⁶⁰ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras. 58 straipsnis, 1 dalis, 2 punktas.

⁶¹ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271. Aktuali redakcija 2008 m. vasario 1 d., Nr. IX-751. 58 straipsnis, 3 dalis.

⁶² *Europos Sąjungos Teisės seminarų medžiaga*. 2004 m. PHARE dvynių projekto Nr. LT/2002/IB/JH/05 Lietuvos administracinių teismų mokymo programos sukūrimas ir įgyvendinimas. Vilnius: Teisinės informacijos centras, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2004. Psl. 162.

– faktūroje PVM suma privalo būti išskirta, o PVM mokėtojas nurodytas kaip prekių ar paslaugų pirkėjas. Tuo atveju, kai prekių pardavėjas, PVM mokėtojas, į tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainą įtraukė PVM sumą, tačiau PVM sąskaitoje – faktūroje PVM suma nebuvo išskirta, pats PVM mokėtojas (pirkėjas) negali nuo PVM sąskaitoje – faktūroje nurodytos pardavėjui mokėtinos PVM sumos išskirti PVM sumos ir įtraukti jos į PVM atskaitą. Tokiu atveju prekių pardavėjas turėtų išrašyti prekių pirkėjui kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nuo pateiktų prekių ar suteiktų paslaugų apmokestinamosios vertės išskirtų PVM sumą.⁶³

PVM sąskaita – faktūra privalo atitikti PVM įstatymo ir kitų jį įgyvendinančių teisės aktų jai numatytus reikalavimus (rekvizitai, atitinkamas blankas, egzempliorių skaičius). Tačiau PVM įstatymo 64 straipsnio 9 dalis įtvirtina atvejus, kai PVM sumos negali būti atskaitomos, nors PVM sąskaita – faktūra ir atitinka visus jai keliamus reikalavimus, ir atvirkščiai, PVM sumos gali būti atskaitomos, kai PVM sąskaita – faktūra atitinka ne visus jai keliamus reikalavimus.

Su šiomis PVM įstatymo nuostatomis glaudžiai siejasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnis, kuriame yra įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas: „tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, tai yra, tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, mokesčių administratorius apskaičiuodamas mokesťį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesťį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas“.⁶⁴

Šių nuostatų santykį yra reikšminga analizuoti, kadangi nustačius piktnaudžiavimo teise ir nesąžiningumo atvejus, nors PVM mokėtojas ir turi formaliai atitinkančius reikalavimus PVM sąskaitas – faktūras, pagal tokias PVM sąskaitas – faktūras pirkimo PVM atskaita nebus pripažįstama. Bendrąją piktnaudžiavimo teise doktriną ir turinio viršenybės

⁶³ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras. 64 straipsnis, 1 dalis.

⁶⁴ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su papildymais ir pakeitimais). Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243. Aktuali redakcija 2007 m. lapkričio 22 d., Nr. IX-2112. 69 straipsnis, 1 dalis.

prieš formą principą paprastai siekiama pritaikyti tais atvejais, kai PVM į biudžetą nesumokamas dėl mokesčių nuslėpimo, dokumentų suklastojimo ar kitos nusikalstamos veikos, taip pat, kai mokesčių mokėtojai sudaro dirbtinai mokestinę naštą mažinančius sandorius, o prie to žinomai prisideda ir kiti tiekimų grandinėje esantys asmenys. Pastarieji, nors ir realiai įsigiję prekę ar paslaugą, pasinaudoja teise į PVM atskaitą, žinodami, kad pardavėjas apskaičiuoto PVM nesumokės į valstybės biudžetą. Vadovaujantis šiomis nuostatomis, siekiama paneigti nesąžiningo pirkėjo teisę į PVM atskaitą.⁶⁵

Taip pat yra numatyti ir atvirkštiniai atvejai, kuomet PVM mokėtojo turimose PVM sąskaitose – faktūrose nurodytos pirkimo PVM sumos gali būti atskaitomos neatsižvelgiant į tai, kad PVM sąskaita – faktūra atitinka ne visus šiame straipsnyje nustatytus reikalavimus. Minėtame Mokesčių administravimo įstatymo straipsnyje nustatyta, kad „tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas, įformindamas apskaitos dokumentus ir pateikdamas mokesčio deklaraciją, suklysta, taip pat kitais atvejais, kai mokesčio mokėtojo veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, mokestis apskaičiuojamas taikant minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas“⁶⁶. Vadovaujantis šiomis nuostatomis, jeigu išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje, kuria įformintas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, trūksta kurių nors rekvizitų, tai neatsižvelgiant į tai, prekių ar paslaugų gavėjas, PVM mokėtojas, turi teisę įtraukti į PVM atskaitą tokioje PVM sąskaitoje – faktūroje išskirtą PVM sumą, jeigu įsigytos prekės ar paslaugos yra skirtos jo vykdomai PVM apmokestinamai veiklai.

Apibendrinant teisės į PVM atskaitą teisinį reguliavimą Lietuvos Respublikoje, konstatuotina, kad Lietuvoje šią teisę reglamentuoja Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, kuriuo atskleidžiamas teisės į PVM atskaitą turinys, tai yra teisės į PVM atskaitą turėtojas, veikla, suteikianti teisę į PVM atskaitą, PVM sąskaitų – faktūrų reikalavimai.

⁶⁵ BILKŠTYTĖ, Rūta; KAVOLIŪNAS Andrius. PVM iš arti 4 – PVM administravimas Lietuvos Respublikoje. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2006 m. liepa-rugpjūtis, Nr. 8, psl. 73-76.

⁶⁶ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su papildymais ir pakeitimais). Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243. Aktuali redakcija 2007 m. lapkričio 22 d., Nr. IX-2112. 69 straipsnis, 2 dalis.

3. TEISĖS Į PVM ATSKAITĄ REALIZAVIMO PROBLEMOS PRAKTIKOJE

Teisės į PVM atskaitą realizavimo problemos praktikoje ryškėja nagrinėjant Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo ir Europos Teisingumo Teismo medžiagą.

Mokestinių ginčų nagrinėjimas Vyriausiame administraciniame teisme yra viena iš šio teismo darbo sričių. Įvertinus minėto teismo pastarųjų metų nagrinėtų bylų statistinius duomenis, galima teigti, kad didelę dalį mokestinių ginčų sudarė su PVM apskaičiavimu bei teisės į PVM atskaitą įgyvendinimu susiję ginčai. Teismo išaiškinimai nemažai prisideda prie to, kad teisę į PVM atskaitą reglamentuojančios nuostatos taptų aiškesnės.

Lietuvos teismų praktikoje teisė į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą yra pripažįstama vienu iš pagrindinių visos pridėtinės vertės mokesčio sistemos elementu. Aplinkybė, kad PVM turi būti proporcingas galutiniam vartotojui pateikiamos prekės ar paslaugos kainai, lemia, jog mokestis, kuris sumokėtas visuose civilinės apyvartos etapuose iki galutinio prekės ar paslaugos pardavimo, turi būti atskaitomas. Priešingu atveju būtų paneigiama pati PVM esmė: PVM mokamas kiekvienoje civilinės apyvartos stadijoje už įsigyjamas prekes ir paslaugas, o vėliau su šiomis prekėmis ar paslaugomis sukūrus pridėtinę vertę atskaitomas. Apmokestinant prekių ar paslaugų teikimą kiekvienoje civilinės apyvartos stadijoje ir uždraudus atskaitą, sukurta pridėtinė vertė būtų apmokestinama ne vieną, o gal ir daugiau kartų.⁶⁷

Teisės į PVM atskaitą klausimais yra susiformavusi gana reikšminga Europos Teisingumo Teismo praktika, išnagrinėta nemažai bylų šiuo klausimu. Priimtuose sprendimuose suformuluotomis aiškinimo taisyklėmis remiasi visi Europos Sąjungos valstybių narių mokesčių mokėtojai, mokesčių administratoriai, teismai. Europos Sąjungoje tiek teoriškai, tiek ir praktiškai teigiama, jog PVM mokamas už kiekvieną gamybos ir prekybos proceso etapą⁶⁸, o tai atliekant atskaitomas PVM, kuriuo tiesiogiai buvo apmokestinta ankstesnė apyvarta.⁶⁹ PVM turi apsinkinti tik galutinį vartotoją, o mokesčių mokėtojams, dalyvavusiems gamybos ir platinimo etapuose iki galutinio apmokestinimo, yra visiškai neutralus.⁷⁰ PVM apmokestinami asmenys, gamybos ir platinimo grandinės dalyviai, gali pasinaudoti savo teise į PVM atskaitą.

⁶⁷ Teismų praktika: Teisė į PVM atskaitą. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga (1)*, 2005 m. balandis, Nr.4. Psl.79-82.

⁶⁸ MELVILLE, A. *Taxation Finance Act 2006 Twelfth edition*. England: Financial times, 2006. Psl. 475.

⁶⁹ ETT. 2000 m. rugsėjo 19 d. nutarimas. *Ampafrance and Sanofi*. Nr.C-177/99.

⁷⁰ ETT. 2002 m. spalio 15d. nutarimas. *Commission / Germany*. Nr.C-427/98.

Taigi teisė į PVM atskaitą ne vartotojiškoje plotmėje ir yra PVM sistemos esmė. Ši teisė paprastai negali būti ribojama, jei asmuo, pretenduojantis atskaityti PVM, sudaro reikiamas sąlygas šiai teisei atsirasti. Paprastai praktikoje, taikant PVM atskaitos institutą, daugiausia problemų kyla tuomet, kai apmokestinamojo asmens vykdoma veikla neatitinka įstatyme keliamų reikalavimų ir tenka spręsti, ar toks asmuo turi teisę į PVM atskaitą, ar dėl tam tikrų savo veiksmų ją prarado.

Išanalizavus PVM sistemos veikimo mechanizmą, įstatyminių PVM atskaitos reglamentavimą bei teismų praktiką, galima daryti prielaidą, kad tik egzistuojant tam tikrų elementų visumai asmuo įgyja teisę į PVM atskaitą. Visų pirma – turi atsirasti prielaida teisei į PVM atskaitą atsirasti, tai yra, turi būti atlikti prekės įsigijimo ir pardavimo veiksmai. Kitas reikalavimas – šios teisės tinkamo realizavimo sąlyga, tai yra juridinę galią turinčios PVM sąskaitos – faktūros ar kito apskaitos dokumento buvimas. Taip pat labai svarbus elementas yra prekybos ir tiekimo grandinės dalyvių sąžiningumas bei nepiknaudžiavimas mokesčių įstatymais. Taigi logiška būtų manyti, jei nėra bent vieno iš šių juridinių faktų, teisė į PVM atskaitą gali būti apribota.

Šiame darbe išnagrinėjus 15 Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo ir 10 Europos Teisingumo Teismo bylų, bandoma analizuoti minėtus elementus, jų buvimo ar nebuvimo apmokestinamų asmenų veikloje pasekmes.

3.1. Teisės į PVM atskaitą atsiradimo prielaidų nebuvimas.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas ne kartą akcentavo (2003 m. spalio 16 d. nutartis *II „Ažuolas“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją* Nr.A8-953-2003 (toliau „Ažuolas“)), o 2004 m. spalio 27 d. nutartyje *UAB „Tauja“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją* Nr.A1-355-2004 (toliau „Tauja“) dar kartą sistemiškai išaiškino, jog siekiant įgyvendinti teisę į PVM atskaitą, pirmiausia turi būti patenkinta prielaida šiai teisei atsirasti. Tai reiškia, kad ūkio subjektas privalo atlikti šiuo veiksnius:

- pirma, PVM mokėtojas turi prekę įsigyti ir sumokėti už ją prekės pardavėjui atitinkamą PVM sumą (pirkimo PVM);

- antra, sukūręs su šia preke pridėtinę vertę, prekę turi realizuoti.⁷¹

⁷¹ LVAT. 2004 m. spalio 27 d. nutartis. *UAB „Tauja“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją*. Nr. A1-355-2004.

Taigi mokesčių mokėtojas turi įsigyti prekę ar paslaugą ir ją panaudoti PVM apmokestinamoms prekėms gaminti ar paslaugoms teikti.⁷² Šis reikalavimas išplaukia iš PVM įstatymo 58 straipsnio. Reikalavimas atlikti prekės įsigijimo ir realizavimo veiksmus sudaro PVM mokėtojo subjektinės teisės – teisės į PVM atskaitą – atsiradimo turinį.

Pabrėžtina, kad teisė į PVM atskaitą galima tik esant mokesčio mokėtojo realiai atliktiems prekės įsigijimo ir su šia preke sukurtos pridėtinės vertės realizavimo veiksmams. Realumo reikalavimas akcentuotas ir vėlesnėse Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo nutartyse (2006 m. vasario 26 d. nutartis Nr. A11-769/2006 *S.T. prieš Valstybinę mokesčių inspekciją*, 2006 m. balandžio 6 d. nutartis Nr. A1-794/2006 *“Galinta ir partneriai“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją* (toliau „Galinta“)).

Taigi realumo reikalavimas yra būtinas, nes jei realaus sandorio nėra, sandoriai – fiktyvūs, tai nėra paties PVM objekto. Iš to seka, kad teisė į PVM atskaitą apskritai neatsiranda.⁷³

Praktikoje mokesčių administratorius gan dažnai bando nuneigti mokesčio mokėtojo teisę į PVM atskaitą remdamasis tuo, kad nebuvo realaus prekių ar paslaugų įsigijimo bei realizavimo veiksmų, tai yra, kad ūkinės operacijos, kokios yra užfiksuotos apskaitos dokumentuose, realiai neįvyko. Dažniausiai mokesčių administratorius nori tai įrodyti teigdamas, kad pateikiamos sąskaitos – faktūros yra neteisėtos, nes turi formalius trūkumus, neatitikimus arba teigiama, kad atliktos ūkinės operacijos iš viso nebuvo įformintos sąskaitose – faktūrose. Tai tokie atvejai, kai apskaitos dokumentuose įrašomos įmonės, kurios nebuvo arba jau nėra PVM mokėtojos, kai sandoriai sudarinėjami su jau mirusiais fiziniais asmenimis, kai sąskaitų – faktūrų blankai priklauso visai kitiems asmenims, kurie nėra sandorio dalyviai, ir panašiais atvejais. Tai reiškia, kad sąskaitose – faktūrose neatsispindi tikroji ūkinė operacija, ir pagal pateiktas sąskaitas – faktūras toks prekių tiekimas ar paslaugų teikimas apskritai neįvyko (2004 m. gegužės 4 d. nutartis Nr. A3-411-04 UAB *“Mitnija” prieš Valstybinę mokesčių inspekciją* (toliau „Mitnija“), 2005 m. lapkričio 4 d. nutartis Nr. A2-1652-05 UAB *„Svetomas“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją* (toliau „Svetomas“), 2005 m. gruodžio 30 d. nutartis Nr. A2-1882-05 UAB *„Čeltaura“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją* (toliau „Čeltaura“) ir kt.). Taip pat mokesčių administratorius bando argumentuoti, kad įkurtos fiktyvios įmonės, per kurias bandoma tik dirbtinai sukurti pridėtinę prekių ar paslaugų vertę, nors realiai yra sudarinėjami visiškai kitokie sandoriai

⁷² LVAT. 2004 m. spalio 27 d. nutartis. UAB *„Tauja“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją*. Nr. A1-355-2004.

⁷³ *Europos Sąjungos teisė. Seminarai*. VĮ Teisinės informacijos centras, Vilnius, 2006 m., 695 psl.

arba jų iš viso nėra. Tokiu atveju mokesčių administratorius teigia, kad nors pagal buhalterinės apskaitos dokumentus apmokestinamasis asmuo formaliai atitiko prielaidas teisei į PVM atskaitą atsirasti, tačiau iš tikrųjų nesukūrė pridėtinės vertės, todėl neįgijo teisės į PVM atskaitą („Galintos“ byla).

Tačiau įrodyti, kad nebuvo prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, praktikoje gana sunku. Visų pirma yra vertinama aplinkybių visuma – prekės įsigytos ir po to, sukūrus pridėtinę vertę, realizuotos. Pavyzdžiui, „Ažuolo“ byloje mokesčių administratoriui nepavyko nuneigti subjekto teisės atskaityti PVM, nes mokesčių administratorius neįrodė, kad nebuvo realaus prekių tiekimo. Šioje byloje nustatyta, kad ūkio subjektas prekes faktiškai realizavo. Konstatuotina, kad prekių realizavimas neįmanomas be jų įsigijimo.

Taip pat įrodinėjant, jog realiai prekės nebuvo įsigytos ar realizuotos, susiduriama su kitu aspektu, tai yra savininko teisėmis. 2006 m. balandžio 6 d. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo „Galintos“ byloje mokesčių administratorius teigė, kad neteisėtai yra formuojama atskaita, nes ūkinės operacijos, kokios buvo užfiksuotos apskaitos dokumentuose, realiai neįvyko (prekės buvo perduotos visai kitam subjektui, už jas atsiskaitė kitas asmuo ir panašiai). Tačiau teismas konstatavo, kad prekės realiai egzistavo, buvo realiai atliekami jų įsigijimo ir realizavimo veiksmai. Ūkio subjektas buvo prekių savininkas, vadinasi su tomis prekėmis galėjo elgtis savo nuožiūra. Tai reiškia, kad teisė kaip savininkui disponuoti materialiu turtu apima ir teisę nurodyti, kur įsigyjamos prekės turi būti pristatytos (jų pirkėjui ar kitam asmeniui), kaip turi būti atsiskaitoma už tiekiamas prekes (tiesiogiai ar pervedant pinigus pirminiam prekių tiekėjui), kokiomis priemonėmis vykdomas atsiskaitymas (pinigais, reikalavimų perleidimo sutartimis, akcijomis) ir kt. Prekių tiekimo pridėtinės vertės mokesčio prasme nėra tokiu atveju, kai apskritai neegzistuoja prekės, kurių tiekimui įforminti išrašoma sąskaita – faktūra, dėl ko prekių įgijėjas neįgyja teisės disponuoti tokiais prekėmis kaip savininkas.⁷⁴

Taigi Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo praktika rodo, kad vien nustačius, jog buhalterinės apskaitos dokumentai neatitinka formaliųjų rekvizitų dar nereiškia, kad prekių įsigijimo ar realizavimo veiksmai realiai nebuvo atlikti ir savaime nepaneigia asmens teisės atskaityti PVM. Reikia įrodyti visumą, kad atlikti subjektų veiksmai neatitinka sąskaitoje – faktūroje ar kitame buhalterinės apskaitos dokumente įformintos situacijos. Jei

⁷⁴ LVAT. 2006 m. balandžio 6 d. nutartis. „Galinta ir partneriai“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją. Nr.A1-794/2006.

sąskaitose – faktūrose atsispindi realiai atlikti prekių įsigijimo ir realizavimo veiksmai, toks asmuo įgyja teisę į PVM atskaitą.

Europos Teisingumo Teismas taip pat pabrėžia, kad PVM atskaita įmanoma tik esant realiam sandoriui. Teismas vienoje iš savo bylų *Schmeink & Cofreth* konstatavo, kad Vokietijos prekybininkai išrašė PVM sąskaitas faktūras, nors tos įmonės neišgijo iš jo prekių ar paslaugų, tai yra išrašė sąskaitas už tiekimus, kurių realiai nebuvo. Sąskaitos išrašymo pagrindas neegzistavo, todėl galėjo būti padaryta žala biudžetui.⁷⁵ Nesant realių prekių ar paslaugų įsigijimo ir realizavimo veiksmų, teisę į PVM atskaitą bandoma riboti.

Europos Teisingumo Teismo praktikos analizė įrodo, kad pagrįsti, jog nebuvo realaus prekių ar realizavimo yra nelengva. Svarbios šiuo požiūriu 2006 m. sausio 12 d. minėto teismo jungtinės *Optigen Ltd* (Nr.C 354/03), *Fulcrum Electronics Ltd* (Nr.C 355/03), *Bond House Systems Ltd* (Nr.C 484/03) prieš *Commissioners of Customs & Excise* bylos (toliau „*Optigen, Fulcrum, Bond House*“). Šiose bylose teigta, jog ūkio subjektai neįgyja teisės į PVM atskaitą. Bandyta įrodyti, kad įmonės neišgijo prekių, naudojamų ar naudotinių komercinėje veikloje PVM tikslais, taigi dėl šių pirkimų tariamai sumokėtos pirkimo sumos nebuvo pirkimo mokestis. Be to, PVM tikslais atitinkami pardavimai nebuvo tiekimai, atlikti vykdant komercinę veiklą ir dėl to nesuteikė jokios teisės į atskaitą. Toliau teigiama, kad objektyviai vertinant, pirkimai ir pardavimai, nagrinėjami šiose bylose, neturėjo ekonominio pagrindo ir nebuvo ekonominės veiklos dalis. Todėl PVM tikslais šie pirkimai negalėjo būti tiekimai, naudojami ar naudotini ekonominei veiklai, o pardavimai nebuvo tiekimai, atlikti vykdant ekonominę veiklą.⁷⁶ Nurodoma, kad įmonės nevykdo ekonominės veiklos PVM reglamentuojančių teisės aktų prasme, jei tiekimų grandinėje kitas subjektas elgiasi neteisėtai.

Tačiau Europos Teisingumo Teismas, vertindamas situaciją minėtose bylose, pateikė prekių tiekimo sąvokos (tai yra teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas, apimantis visus vienos šalies materialaus turto perdavimo kitai šaliai, suteikiant teisę juo disponuoti kaip savininkui, sandorius), apmokestinamojo asmens sąvokos (tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdantis ekonominę veiklą, nesvarbu, koks šios veiklos tikslas ar rezultatas) ekonominės veiklos sąvokos (tai yra visokia gamintojų, prekyautojų bei kitų

⁷⁵ ETT. 2000 m. rugsėjo 19 d. nutarimas. *Schmeink & Cofreth & Co.KG prieš Finanzamt Borken ir Manfred Strobel prieš Finanzamt Esslingen*. Nr. C-454/98.

⁷⁶ ETT. 2006 m. sausio 12 d. sujungtos bylos *Optigen Ltd* (Nr.C 354/03), *Fulcrum Electronics Ltd* (Nr.C 355/03), *Bond House Systems Ltd* (Nr.C 484/03) prieš *Commissioners of Customs & Excise*.

paslaugas teikiančių asmenų veikla, apimanti visus gamybos, prekybos ir paslaugų teikimo etapus) išaiškinimus ir konstatavo, jog šių sąvokų analizė rodo ekonominės veiklos sąvokos taikymo srities apimtį bei jos objektyvų pobūdį, ta prasme, kad veikla vertinama savaime, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus. Taigi teismas pripažino, kad sandoriai yra laikomi prekių tiekimu, nes atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos sąvokos, neatsižvelgiant į kito nei atitinkamas apmokestinamasis asmuo toje pačioje tiekimų grandinėje dalyvaujančio ūkio subjekto ketinimus ir galimo kito sandorio, ankstesnio ar vėlesnio nei minėto apmokestinamojo asmens sandoris, kuris yra tiekimų grandinės dalis, apgaulingą pobūdį, apie kurį šis apmokestinamasis asmuo nežinojo ir negalėjo žinoti.⁷⁷

Taip pat ir 2006 m. vasario 21 d. Europos Teisingumo Teismo *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise* bylos Nr.C-255/02 (toliau „Halifax“) analizė leidžia daryti išvadą, kad negalima teigti, jog nebuvo realaus prekių tiekimo ir ekonominės veiklos vien dėl to, kad tiekimų grandinės dalyvių vienintėlis tikslas buvo mokesčio pranašumo įgijimas. Nesigilinant į veiklos tikslus ir pasekmes, vertinama pati veikla.⁷⁸

Taigi Europos Teisingumo Teismo praktika atskleidžia situaciją kitu aspektu – tai yra konstatuoja, jog kiekvienas sandoris, nagrinėjant jį teisės į PVM atskaitą atsiradimo prielaidų kontekste, turi būti vertinamas atskirai nuo visos prekybos ir tiekimų grandinės, žiūrint į objektyvias aplinkybes ir neatsižvelgiant į veiklos tikslus ir rezultatus.

3.2. Netinkama teisės į PVM atskaitą realizavimo sąlyga.

PVM mokėtojas norėdamas įgyvendinti savo teisę į PVM atskaitą, privalo turėti atitinkamą, juridinę galią turinčią, PVM sąskaitą – faktūrą. Šiuo atveju juridinę galią turinti PVM sąskaita – faktūra turėtų būti suprantama kaip atitinkanti formaliųjų PVM sąskaitos – faktūros rekvizitų buvimą ir šių rekvizitų atitikimą tikrosioms ūkinės operacijos vykdymo aplinkybėms. Jei to nėra, laikytina, kad sąskaita – faktūra yra netinkama teisės į PVM atskaitą realizavimo sąlyga ir tokiu atveju gali būti svarstoma dėl prekybos ar tiekimų grandinės dalyvio teisės į PVM atskaitą ribojimo.

⁷⁷ ETT. 2006 m. sausio 12 d. sujungtos bylos *Optigen Ltd* (Nr.C 354/03), *Fulcrum Electronics Ltd* (Nr.C 355/03), *Bond House Systems Ltd* (Nr.C 484/03) prieš *Commissioners of Customs & Excise*.

⁷⁸ 2006 m. vasario 21 d. Europos Teisingumo Teismo *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise* bylos Nr.C-255/02.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. vasario 9 d. nutartyje nr. A11-139/2005 *J.Valionienės firma „Egstama“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją* (toliau „Egstama“) pateikiama sąskaitos – faktūros sąvoka. Tai yra „specialus buhalterinės apskaitos dokumentas, skirtas įforminti prekių tiekimą ar paslaugų tiekimą iš tiekėjo (pardavėjo) naudotojui (pirkėjui) tam, kad būtų konkretizuota (išskirta) PVM suma, kurią tiekėjas (pardavėjas) privalės sumokėti biudžetui ir kurią naudotojas (pirkėjas), realizavęs prekę ar paslaugą savo ekonominėje veikoje, galėtų apskaičiuoti ir atskaityti vykdydamas savo mokestinę prievolę. Savo ruožtu šiam buhalterinės apskaitos dokumentui minėtų įstatymų nustatyti specialūs reikalavimai formai, kurie lemia jo tinkamumą būti panaudotam prekių ar paslaugų naudotojui (pirkėjui) apskaičiuojant PVM sumą, kuri gali būti atskaityta iš jo mokėtinos biudžetui PVM sumos. Taigi darytina išvada, kad PVM sąskaita – faktūra atlieka materialaus santykio tarp prekių ar paslaugų tiekėjo (pardavėjo) ir šių prekių ar paslaugų gavėjo (pirkėjo) buvimo įrodomosios priemonės funkciją bei savarankišką, lemiančią galimybę apskaičiuoti PVM ir padaryti jo atskaitą, funkciją.“⁷⁹

Taigi konkreti PVM sąskaita – faktūra laikytina pagrindiniu įrodymu, patvirtinančiu, jog tarp joje nurodytų ūkio subjektų ir joje nurodytomis sąlygomis ūkinė operacija įvyko. Tai reiškia, kad šis apskaitos dokumentas turi būti tikrinamas ir įvertinamas kaip įrodymų visuma, pagrindžianti ūkio subjekto teisę atskaityti PVM.

Taip pat pažymėtina, kad valstybės narės sąskaita – faktūra gali laikyti ne tik jos originalą, bet ir bet koki kitą komercinį dokumentą, atliekantį tą pačią funkciją, tačiau tas kitas dokumentas turi atitikti numatytus kriterijus. Reikia reikalauti sąskaitos – faktūros originalo, bet turi būti galimybė ir pateikti kitus įrodymus, patvirtinančius, kad sandoris iš tikrųjų įvyko. Tai – PVM apskaičiavimo pagrindas ir atskaitymo teisė.⁸⁰

Praktikoje būtų galima išskirti dvi esmines problemas, susijusias su sąskaitos – faktūros, kaip tinkamos teisės į PVM atskaitą realizavimo sąlygos, vertinimu:

- pirma, sąskaita – faktūra turi formalius trūkumus;
- antra, sąskaita – faktūra neatitinka tikrosios ūkinės operacijos aplinkybių, tai yra, ji išrašyta neegzistuojančiai ūkinei operacijai arba visai kitokiai ūkinei operacijai.

Ir pirmuoju, ir antruoju atveju išrašyta sąskaita – faktūra neatitinka įstatyme įtvirtintų nuostatų, kurios nustato reikalavimus teisei į PVM atskaitą atsirasti. Taigi, logiška būtų teigti,

⁷⁹ LVAT. 2005 m. vasario 9 d. nutartis. *J.Valionienės firma „Egstama“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją*. Nr. A11-139/2005.

⁸⁰ ETT. 1996 m. gruodžio 5 d. nutarimas. *John Reisdorf prieš Finanzamt Köln-West*. Nr. C-85/95.

kad asmuo pateikiantis tokią neteisingą sąskaitą – faktūrą, teisės į PVM atskaitą neįgyja. Tačiau taip kategoriškai konstatuoti negalima. Išanalizavus Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išaiškinimus bei Europos Teisingumo Teismo praktiką, galima daryti išvadą, kad pirmuoju atveju (sąskaita – faktūra turi formaliuosius trūkumus) teisė į PVM atskaitą paprastai nėra ribojama, nors pasitaiko atveju, kai susiduriama ir su šios teisės netekimu. Na, o antruoju atveju teisė į PVM atskaitą apskritai neatsiranda, nes pagal išrašytą sąskaitą – faktūrą neįmanoma identifikuoti PVM objekto konkrečioje situacijoje.

3.2.1. Formalūs sąskaitos – faktūros trūkumai.

Subjektinei teisei į PVM atskaitą atsirasti, kaip minėta, be turinio reikalavimų yra numatyti ir atitinkami formos reikalavimai – teisė į PVM atskaitą atsiras tik tokiu atveju, jei PVM mokėtojas turės įstatymo nustatyta tvarka išduotą ir nustatytos formos prekių įsigijimo PVM sąskaitą – faktūrą.⁸¹ Šis reikalavimas visų pirma yra siejamas su reikalavimu išskirti PVM sumą, PVM mokėtoją nurodyti kaip pirkėją. Taip pat reikalaujama, kad sąskaita – faktūra turėtų visus būtinuosius rekvizitus, būtų išrašyta ant specialaus blanko.⁸²

Praktikoje sąskaitos – faktūros ne visuomet turi šiuos reikalavimus ir tai ganėtinai apsunkina teisės į PVM atskaitą įgyvendinimą.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas „Taujios“ byloje pabrėžia, jog aplinkybė, kad mokesčio mokėtojo turimoje PVM sąskaitoje – faktūroje nėra nurodyti ar neteisingai nurodyti visi formalieji rekvizitai dar pati savaime nepaneigia teisės į PVM atskaitą, jeigu įrodymų visuma leidžia teigti, kad įvyko būtent tokio turinio ūkinė operacija, kuri atsispindi buhalterinės apskaitos dokumentuose. Kiekvienu konkrečiu atveju, mokesčių administratorius turi žiūrėti, ar čia yra įsivėlusį klaidą, ar sąskaita – faktūra turi trūkumų dėl kitų priežasčių. Svarbiausia, kad pateiktoje sąskaitoje – faktūroje turi atsispindėti realiai įvykusi ūkinė operacija.

Pažymėtina, jog jeigu PVM sąskaitos – faktūros rekvizito nebuvimas ar neteisingas jo nurodymas gali būti vertinamas kaip klaida, ji turi būti taisoma. Jeigu buhalterinės apskaitos dokumentai, kuriais remdamasis mokesčių mokėtojas siekia įgyti teisę į PVM atskaitą yra

⁸¹ LVAT. 2003 m. spalio 16 d. nutartis. II „Ažuolas“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją. Nr.A8-953-2003.

⁸² Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271. Aktuali redakcija 2008 m. vasario 1 d., Nr. IX-751. 64 straipsnis.

įforminti netinkamai, ir tai neleidžia nustatyti tikrojo ūkinės operacijos turinio, įrodyti tikrąjį ūkinės operacijos turinį turi į PVM atskaitą pretenduojantis mokesčių mokėtojas.⁸³

Jei galima nustatyti, kad ūkinė operacija iš tikro įvyko, arba jei to nustatyti negalima, bet ūkio subjektas, pretenduojantis į PVM atskaitą, įrodo, kad tokia ūkinė operacija, kokia įforminta sąskaitoje – faktūroje, iš tikro įvyko, tai subjekto teisė atskaityti pirkimo PVM tampa absoliuti ir negali būti paneigta remiantis ūkinės operacijos trūkumais.

Aptariant sąskaitas – faktūras, kuriose yra įsivėlusios klaidos, reikšminga paminėti ir Europos Teisingumo Teismo poziciją šiuo klausimu. 1989 m. gruodžio 13 d. šio Teismo byla *Genius Holding BV prieš Staatssecretaris van Financiën* buvo susijusi su atveju, kuomet subrangovas klaidingai išrašė sąskaitą – faktūrą pagrindiniam subrangovui. Kilo klausimas, ar asmuo gali pasinaudoti teise į PVM atskaitą remdamasis klaidinga sąskaita – faktūra. Pabrėždamas, kad „valstybės narės savo vidaus teisės sistemose turi numatyti galimybę ištaisyti klaidingai išrašytą mokesčių, kai asmuo, išrašęs sąskaitą faktūrą, įrodo, kad veikė sąžiningai“ Teisingumo Teismas nusprendė, kad „teisė atskaityti <...> netaikoma mokesčiui, kuris yra mokėtinas vien tik dėlto, kad jis nurodytas sąskaitoje faktūroje“.⁸⁴

Dar viena Europos Teisingumo Teismo 2000 m. rugsėjo 19 d. byla *Schmeink & Cofreth & Co.KG prieš Finanzamt Borken* ir *Manfred Strobel prieš Finanzamt Esslingen*, taip pat susijusi su situacija, kai PVM sąskaitoje – faktūroje išrašytas klaidingai. Tačiau šioje byloje, klaidinga suma buvo išrašyta ne veikiant sąžiningai, o sukčiaujant. Nepaisant to, Teismas laikėsi požiūrio, kad siekiant patikslinti, sąžiningumo kriterijus nebuvo būtinas, jei buvo pašalinta bet kokia pajamų praradimo rizika. Teismas konstatavo: pirma, kai sąskaitą – faktūrą išrašantis asmuo per pakankamą laiką visiškai pašalino bet kokią mokesčių pajamų praradimo riziką, pagal PVM neutralumo principą reikalaujama, kad klaidingai sąskaitoje – faktūroje išrašytas PVM gali būti patikslintas, ir toks patikslinimas atliekamas neatsižvelgiant į tai, ar atitinkamą sąskaitą – faktūrą išrašęs asmuo veikė sąžiningai. Antra, valstybės narės turi numatyti patikslinimo procedūrą, kiek tai susiję su klaidingai išrašyta PVM sąskaita faktūra, jei toks patikslinimas nepriklauso nuo mokesčio administratoriaus diskrecijos.⁸⁵

Kitoje Europos Teisingumo Teismo nagrinėtoje byloje 1988 m. liepos 14 d. *Jeunehomme and others prieš Belgian State* ūkinės grandinės dalyvis reikalavo gražinti

⁸³ LVAT. 2004 m. spalio 27 d. nutartis. *UAB „Tauja“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją*. Nr.A1-355-2004.

⁸⁴ ETT. 1989 m. gruodžio 13 d. nutarimas. *Genius Holding BV prieš Staatssecretaris van Financiën*. Nr. C-342/87.

⁸⁵ ETT. 2000 m. rugsėjo 19 d. nutarimas. *Schmeink & Cofreth & Co.KG prieš Finanzamt Borken* ir *Manfred Strobel prieš Finanzamt Esslingen*. Nr. C-454/98.

pirkimo PVM, sumokėtą pagal sąskaitas, kuriose nebuvo pardavėjo PVM mokėtojo kodo. Sąskaitose nebuvo įmonės registravimo numerio, prekės tiekimo datos ir pilno gavėjo vardo ir pavardės. Kita įmonė norėjo, kad būtų panaikintas reikalavimas sumokėti priskaičiuotą PVM, kadangi PVM buvo neteisėtai atskaitytas, pažeidžiant tuo metu galiojančias teisės normas, susijusias su netinkamais sąskaitos rekvizitais. Teisingumo Teismas nusprendė, kad valstybės narės gali nustatyti galimybę pasinaudoti atskaitos teise tiems sąskaitų turėtojams, kurių sąskaitos turi privalomus rekvizitus.⁸⁶ Apmokestinamasis asmuo, norėdamas atskaityti PVM, turi pateikti sąskaitas, kuriose yra tam tikri rekvizitai. Jie reikalingi ir norint tinkamai apskaičiuoti mokesį, tinkamai jį taikyti, turi suteikti mokesčių administratoriui galimybę kontroliuoti mokesčių mokėtoją. Tačiau rekvizitai negali būti vienintelė priežastis, dėl kurios nesuteikiama teisė atskaityti PVM. Be to tie rekvizitų reikalavimai neturi būti per dideli, negalima nustatyti neįmanomų reikalavimų.

Kita vertus yra situacijų, kuomet tam tikrų būtinųjų rekvizitų nenurodymas sąskaitoje – faktūroje atima iš asmens teisę į PVM atskaitą. *Pavyzdžiui*, nenurodytas prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas⁸⁷. Tokiu atveju nėra galimybių identifikuoti, tarp kokių ūkio subjektų iš tikro įvyko operacija. Gali būti pripažinta, kad nebuvo realaus prekių tiekimo ar paslaugų teikimo arba konstatuotas prekybos ir tiekimų grandinės dalyvių nesąžiningumas. Kitas atvejis, kai sąskaitoje faktūroje nenurodytas arba nurodomas neteisingas prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo PVM mokėtojo kodas⁸⁸. Taip pat sąskaitas – faktūras pasirašo asmenys, nedirbantys toje įmonėje, dėl to neturintys teisės to daryti⁸⁹. Tokiais atvejais gali būti pripažįstama, kad asmens, pretenduojančio įgyvendinti teisę į PVM atskaitą, sutarties kontrahentas veikia neteisėtai, nemoka PVM. Dėl tokių aplinkybių gali nukentėti ir pats mokesčio mokėtojas – jis bus pripažintas kaip nerūpestingas, aplaidus, o dėl to ir nesąžiningas ūkio subjektas. Taigi jis praras teisę į PVM atskaitą.

Taigi ir Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo, ir Europos Teisingumo Teismo išaiškinimuose akcentuojama, kad PVM sąskaitų – faktūrų rekvizitų trūkumas ir pakankamumas – tai aplinkybės, kurios turi būti vertinamos kiekvienu konkrečiu atveju, atsižvelgiant į tai, ar atitinkamo rekvizito trūkumas, jo nenurodymas yra esminis pažeidimas, susijęs su pardavėjo

⁸⁶ ETT. 1988 m. liepos 14 d. nutarimas. *Jeunehomme and others prieš Belgian State*. Nr. C-123/87.

⁸⁷ LVAT. 2007 m. vasario 19 d. nutartis. *AB „Vingriai“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją*. Nr. A4-161/2007.

⁸⁸ LVAT. 2005 m. lapkričio 4 d. nutartis *UAB „Svetomas“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją*. Nr. A2-1652-05.

⁸⁹ LVAT. 2004 m. liepos 8 d. nutartis *UAB „Elistra“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją*. Nr. A3-631-04.

identifikavimu, ūkinės operacijos tikrumu ir panašiai, ar tai tik akivaizdus apsirikimas, kurį galima ištaisyti nustatyta tvarka.⁹⁰ Nuo to priklausys, ar asmuo galės įgyvendinti savo teisę į PVM atskaitą, ar ši teisė jam bus ribojama.

3.2.2. Sąskaita – faktūra neatspindi tikrosios ūkinės operacijos.

Vertinant sąskaitos – faktūros tinkamumo pobūdį, būtina aptarti šio reikalavimo santykį su ankstesne teisės į PVM atskaitą įgijimo prielaida – atlikti realūs prekės įsigijimo ir realizavimo veiksmai. Ši prielaida išreiškia visą pridėtinės vertės mokesčio sistemos esmę – su įsigyta preke sukūrus pridėtinę vertę ir ją realizavus sumokamas pridėtinės vertės mokestis, o mokestis, kurį mokesčio mokėtojas sumokėjo įsigydamas prekes ar paslaugas, reikalingas pridėtinei vertei sukurti, gali būti atskaitomas. Būtent šias aplinkybes turi patvirtinti PVM sąskaitos – faktūros.

Formalius įstatymo reikalavimus atitinkančios PVM sąskaitos – faktūros buvimas laikytinas teisės į PVM atskaitą tinkamo įgyvendinimo sąlyga, kuri pati savaime dar nepatvirtina teisės į PVM atskaitą buvimo. Teisė į PVM atskaitą gali būti įgyvendinama tik egzistuojant minėtų elementų visumai – šios teisės prielaidai ir šios teisės tinkamo realizavimo sąlygai, iš kurių neabejotinai pirmenybė yra teikiama pirmajai, atspindinčiai pačią sistemos esmę. Taigi, jei nustatoma, kad sąskaita – faktūra įformina realiai neįvykusią operaciją, arba kitą ūkinę operaciją, tai remdamasis tokia sąskaita – faktūra mokesčių mokėtojas teisės į PVM atskaitą neįgyja, nes pagal išrašytą sąskaitą – faktūrą neįmanoma identifikuoti tikrojo PVM objekto. Jei nėra objekto, nėra mokamas PVM, vadinasi, negalima įgyvendinti ir teisės į PVM atskaitą, na o išrašyta sąskaita – faktūra yra laikoma neturinčia juridinės galios.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, tokiose situacijose pasitelkia turinio viršenybės prieš formą principą ir teigia⁹¹, jog aplinkybė, kad mokesčio mokėtojas turi įstatymo reikalaujamus formaliuosius rekvizitus turinčią PVM sąskaitą faktūrą dar pati savaime nepagrindžia jo teisės į PVM atskaitą, jeigu turimų įrodymų visuma leidžia teigti, kad ūkinė operacija neįvyko arba jos turinys yra ne toks, koks pavaizduotas buhalterinės apskaitos dokumentuose.

⁹⁰ LVAT. 2005 m. lapkričio 4 d. UAB „Svetomas“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją. Nr. A2-1652-05.

⁹¹ LVAT. 2004 m. spalio 27 d. nutartis. UAB „Tauja“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją. Nr. A1-355-2004.

Galima daryti išvadą, jog realus ūkinės operacijos atlikimas ir šios operacijos turinį leidžiantis nustatyti įforminimas buhalterinės apskaitos dokumentais yra teisiškai reikšmingos aplinkybės, leidžiančios teigti, kad pirkėjas turi teisę į PVM atskaitą. PVM atskaita galima tik tada, kai įstatymų nustatytame apskaitos dokumente nurodyta ūkinė operacija įvyko, ir įvyko apskaitos dokumente nurodytomis sąlygomis, tai yra, įrodymų visuma turi patvirtinti apskaitos dokumente nurodytos atliktos ūkinės operacijos tikrąjį turinį.⁹²

Todėl ūkio subjektai, atlikdami neteisėtus veiksmus, bando juos paslėti apskaitos dokumentuose, kurie neva atspindi ūkinės operacijos tikrąjį turinį. Kitu atveju – nors apskaitos dokumentai ir nevisiškai atitinka formaliuosius reikalavimus, tačiau toks mokesčių mokėtojas, pasiremdamas turinio viršenybės prieš formą principu, gali pasinaudoti teise į PVM atskaitą. Išspręsti susiklosčiusias situacijas tokiais atvejais tampa labai sunku, gal netgi ir neįmanoma. Dėl to ginčiuose, kuriuose yra sprendžiama, ar apmokestinamasis asmuo turi teisę į PVM atskaitą, ar, atvirkščiai, ši teisė tokiam asmeniui turi būti ribojama, yra pasitelkiamas dar vienas reikšmingas kriterijus – mokesčio mokėtojo sąžiningumas. Taip galima įvertinti, ar asmuo veikia teisėtai ir nepiktnaudžiauja jam įstatymo suteikta teise atskaityti PVM.

3.3. Sąžiningumo principo taikymas.

Kita su teisės į PVM atskaitą realizavimu glaudžiai susijusi ir teismų praktikoje nuolat išskylanti problema yra tapatinama su mokesčio mokėtojo sąžiningumo vertinimu, nuo kurio ypač priklauso teisės į PVM atskaitą įgyvendinimas. Problema kyla konkrečiu atveju sprendžiant, ar asmuo įgyja teisę į PVM atskaitą, ar ši teisė, įvertinus jo elgesį, pasitelkiant sąžiningumo kriterijų, gali būti ribojama.

Kalbant apie sąžiningumą, pabrėžtina, kad šis reikalavimas ūkio grandinėje dalyvaujantiems subjektams, ketinantiems įgyvendinti teisę į PVM atskaitą, įvestas palyginus neseniai. 2004 m. spalio 27 d. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas priėmė „Taujos“ bylos nutartį, kurioje pirmą kartą užsiminta apie sąžiningumo principo taikymą, sprendžiant ginčus, susijusius su teisės į PVM atskaitą įgyvendinimu. Vėlesnėse Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo bylose („Svetomas“; 2007 m. vasario 19 d. nutartis AB „Vingriai“

⁹² LVAT. 2007 m. vasario 19 d. nutartis. AB „Vingriai“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją. Nr.A4-161/2007.

prieš Valstybinę mokesčių inspekciją Nr.A4-161/2007 (toliau „Vingriai”); 2007 m. balandžio 27 d. nutartis UAB „Daukas“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją Nr.A2-457/2007 (toliau „Daukas“) ir kt.) vertinant mokesčio mokėtojo elgesį, pasitelkiant sąžiningumo principą, pateikiamos nuorodos būtent į „Taujose“ nutartį.

V.Pakalkaitė, pateikdama LVAT Teismų praktikos departamento direktoriaus R.Norkaus patirtį, nurodo, kad „anksčiau praktika buvo tokia: pardavėjas pirkėjui išrašo PVM sąskaitą – faktūrą. Po to pardavėjas dėl kokių nors priežasčių neperveda PVM į biudžetą arba sąskaitoje – faktūroje trūksta kažkokių „kabliukų“. Teismų praktika iki tol ėjo ta linkme, kad verslininkas, kuris įsigijo prekes, nors būtų visiškai sąžiningas, teisės į PVM atskaitą neturėdavo, dėl to stipriai nukentėdavo“.⁹³ Galima teigti, kad pirkėjas tapdavo atsakingas už neteisėtą pardavėjo veiklą, nors apie tai nežinodavo.

Taigi iki „Taujose“ bylos nutarties pateikimo sąžiningo prekybos ir tiekimų grandinės dalyvio teisės nebuvo ginamos, jis netekdavo teisės į PVM atskaitą. Šiuo metu ginčiuose dėl teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo teismams subjekto sąžiningumo klausimą tenka spręsti beveik visose bylose.

Kaip minėta, „Taujose“ byloje buvo apibrėžta sąžiningumo kategorija. Tai yra bendrasis teisės principas, išreiškiantis elgesio matą, atitinkantį protingumo ir teisėtumo principų reikalavimus. Sąžiningas subjektas yra toks, kuris veikia rūpestingai ir teisingai. Sąžiningumas reikalauja atidumo, rūpestingumo bei draudžia piktnaudžiauti teise, o nesąžiningas subjektas teisės į PVM atskaitą neįgyja. Taip pat nustatyta kokiu kriterijum remiantis reikėtų įrodyti, ar ūkio subjektas buvo sąžiningas ar ne: „reikia nustatyti, ar mokesčių mokėtojas žinojo arba turėjo galimybę žinoti apie neteisėtą kontrehento veiklą, susijusią su konkrečia ūkine operacija“.⁹⁴

Sprendžiant ginčus, susijusius su mokesčio mokėtojo teise į PVM atskaitą, visuomet tiekimų ir pardavimų grandinėje yra subjektas, kuris neteisėtai vykdo savo veiklą, nesumoka PVM į valstybės biudžetą. Tačiau tokiu atveju tenka analizuoti, kiek tokio, neteisėtai veikiančio subjekto veikla įtakoja kitų ūkinės operacijos dalyvių teises, susijusias su teise į PVM atskaitą. Taip pat įvertinti mokesčio mokėtojo, kuris pretenduoja į PVM atskaitą, veiklą santykiuose su savo veiklos partneriu, tai yra, reikia nuspręsti, ar subjektas elgėsi sąžiningai, ar ne.

⁹³ PAKALKAITĖ, Vija. PVM bylose – sąžiningumo kriterijus [interaktyvus], 2006 m. rugsėjo 26 d. [žiūrėta 2008 m. sausio 4 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.edomus.lt/?act=article.view&article_id=628>.

⁹⁴ LVAT. 2004 m. spalio 27 d. nutartis. UAB „Tauja“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją. Nr.A1-355-2004.

Reikia pabrėžti mokesčio surinkimo sąsają su viešo intereso apsauga. Valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų.⁹⁵ Konstatuotina, kad nemokant mokesčių, pažeidžiamas viešas interesas (nesumokėjus mokesčių arba sumokėjus juos ne laiku valstybės biudžetas negauna pajamų, yra ribojamos valstybės galimybės vykdyti jai priskirtas funkcijas. Be to, vieniems ūkinės veiklos subjektams nemokant mokesčių, kiti jos subjektai – sąžiningi mokesčio mokėtojai atsiduria jiems nepalankioje padėtyje, yra pažeidžiami esminiai laisvosios rinkos, grindžiamos sąžininga konkurencija, principai⁹⁶), o subjektas, tiesiogiai ar netiesiogiai prisidedantis prie mokesčių nemokėjimo, mokesčių teisės prasme elgiasi nesąžiningai. Pažeidžiant šiuos principus, subjekto veikla negali būti laikoma teisėta. Taigi, jeigu mokesčio mokėtojas žino apie tai, jog atlikdamas ūkinę operaciją ar kitokia vykdoma veikla prisideda prie mokesčių nesumokėjimo, arba nors ir nežino, bet, atsižvelgiant į visumą teisiškai reikšmingų aplinkybių turi galimybę žinoti ir nepasydamas to, atlieka tokią ūkinę operaciją, galima teigti, kad jis elgiasi nesąžiningai.⁹⁷

Galima daryti išvadą, kad atsižvelgiant į tai, ar asmuo žinojo, kad vykdoma neteisėta veikla, arba nors ir nežinojo, bet turėjo ir galėjo tai žinoti, yra nustatomas subjekto sąžiningumas. Siekiant nustatyti, ar mokesčių mokėtojas žinojo arba turėjo galimybę žinoti apie savo kontrahento neteisėtą veiklą, susijusią su konkrečia ūkine operacija, reikia įvertinti visumą bylos aplinkybių, tokių kaip šalių tarpusavio santykių pobūdis, jų tęstinumas, elgsena prieš sandorio sudarymą, jo sudarymo ir vykdymo metu, mokesčių mokėtojo atlikti veiksmai, siekiant įsitikinti kitos sandorio šalies veiklos teisėtumu, įsigyjamų prekių ir paslaugų kaina bei kitos aplinkybės.⁹⁸

Tikslinga paanalizuoti pardavimų grandinės *schemą* (1 pav.), darbo autorės sukurta pagal Europos Teisingumo Teismo nagrinėtoje „Optigen, Fulcrum, Bond House“ byloje vykdytus sandorius⁹⁹, kuomet vienas grandinės dalyvis veikia neteisėtai ir dėl to tenka spręsti, ar mokesčio mokėtojas A yra sąžiningas, ar ne.

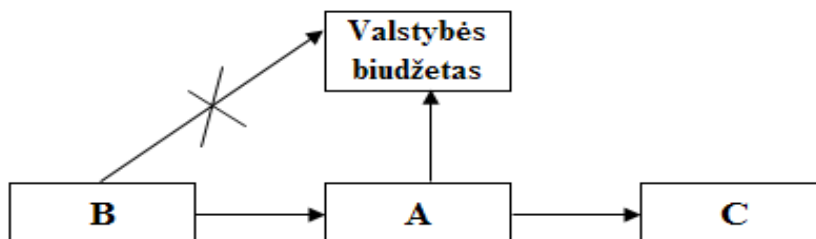
⁹⁵ Lietuvos Respublikos Konstitucija Nr. 33-1014. Valstybės žinios, 1992. 127 straipsnis.

⁹⁶ 2003 m. lapkričio 17 d. LR Konstitucinio teismo nutarimas dėl mokesčių bazės netiesioginio nustatymo.

⁹⁷ 2007 m. vasario 19 d. nutartis. AB „Vingriai“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją. Nr.A4-161/2007.

⁹⁸ LVAT. 2008 m. sausio 17 d. nutartis. UAB „Daukas“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją. Nr.P21-17/2008.

⁹⁹ ETT. 2006 m. sausio 12 d. sujungtos bylos *Optigen Ltd* (Nr.C 354/03), *Fulcrum Electronics Ltd* (Nr.C 355/03), *Bond House Systems Ltd* (Nr.C 484/03) prieš *Commissioners of Customs & Excise*.



Tarkime, tiekimų grandinėje dalyvauja subjektai A, B ir C. Subjektas B teikia konsultacijos paslaugas subjektui A. Subjektas B išrašo sąskaitas – faktūras, pagal kurias subjektas A sumoka teikiamų paslaugų kainą, bei sąskaitoje – faktūroje išskirtą pirkimo PVM. Toliau subjektas A, vykdydamas savo veiklą, panaudoja įgytas žinias ir sukuria kažkokį produktą, kurį parduoda subjektui C. A išrašo sąskaitą – faktūrą, kurioje nurodo prekės kainą bei išskiria pardavimo PVM už sukurtą pridėtinę vertę. Pagal galiojančius įstatymus subjektas A gali įgyvendinti savo teisę atskaityti pirkimo PVM. Tai reiškia, kad į valstybės biudžetą subjektas A turi pervesti pardavimo PVM ir pirkimo PVM skirtumą. Tačiau šiuo konkrečiu atveju subjektui A kyla problemų įgyvendinant jam įstatymų suteiktą teisę, kadangi subjektas B į valstybės biudžetą PVM nesumokėjo. Taigi reikia išsiaiškinti, kiek subjekto B veiksmai įtakoja subjekto A teisę atskaityti pirkimo PVM.

Mokesčių administratorius turi įrodyti, kad mokesčio mokėtojo veiklos partneris (subjektas B) veikė neteisėtai. Tai lengviausiai pagrindžia faktas, jog subjektas B nedeklaravo ir nesumokėjo PVM į valstybės biudžetą. Dažniausiai praktikoje pasitaikantis atvejis yra toks, kad subjektas nesumoka į valstybės biudžetą PVM, nes paprasčiausiai jis nėra PVM mokėtojas (iš vis neįsiregistravęs arba jau išsiregistravęs). Taigi per šią prizmę galima paanalizuoti ir subjekto A, pretenduojančio įgyvendinti savo teisę į PVM atskaitą, sąžiningumą. Gal būt subjektas A žinojo, apie neteisėtą subjekto B veiklą, o gal, nors ir nežinojo, bet turėjo galimybę žinoti. O gal iš tikrųjų, subjektas A yra sąžiningas ir net neįtarė apie savo partnerio neteisėtus veiksmus.

Subjektas A galėtų įgyti teisę į PVM atskaitą tik tuo atveju, jeigu jis būtų buvęs sąžiningas, tai yra, jeigu jis nebūtų žinojęs arba nebūtų turėjęs galimybių žinoti apie galimą jo sutarties partnerio veiklos neteisėtumą. Savo sąžiningumą turi įrodyti į PVM atskaitą pretenduojantis subjektas.

Pagal galiojančias teisės normas teise į PVM atskaitą gali pasinaudoti asmuo, turintis įstatymo reikalavimus atitinkančias sąskaitas – faktūras. Vienas iš būtinųjų sąskaitos –

faktūros rekvizitų yra prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo PVM mokėtojo kodas.¹⁰⁰ Kadangi analizuojamame pavyzdyje subjektas B nėra PVM mokėtojas, vadinasi jis neturi ir PVM mokėtojo kodo. Taigi sąskaitoje – faktūroje PVM mokėtojo kodas buvo nenurodytas arba nurodytas klaidingas PVM mokėtojo kodas.

Dėl PVM mokėtojo kodo, kaip vieno iš pagrindinių rekvizitų, buvimo sąskaitoje – faktūroje išaiškinta Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo „Svetomas“ nutartyje. PVM mokėtojo kodas – tai rekvizitas, liudijantis apie ūkio subjekto įregistravimą PVM mokėtojų registre ir ūkio subjekto buvimą PVM mokėtoju. PVM mokėtojo kodo nenurodymas sąskaitoje – faktūroje (juolab, jei tai daroma ne vieną kartą) kiekvienam rūpestingam ir sąžiningam mokesčių mokėtojui sukeltų abejones dėl jo kontrahento mokestinės veiklos teisėtumo ir rūpestingas mokesčių mokėtojas tokiu atveju imtųsi papildomų priemonių išsiaiškinti, ar jo kontrahentas tikrai yra PVM mokėtojas ir ar kontrahentas nesiekia išvengti pardavimo PVM, susijusio su atliekama ūkine operacija, mokėjimo. Jei subjektas A nekreipia dėmesio į minėto svarbaus rekvizito nebuvimą PVM sąskaitose – faktūrose, nesielgia kaip rūpestingas mokesčių mokėtojas ir tokiu būdu netenka teisės į PVM atskaitą pagal subjekto B išrašytas PVM sąskaitas – faktūras.¹⁰¹

Praktikoje yra atvejų, kuomet sąskaitos – faktūros turi ir kitų trūkumų arba subjektas atlieka kitus veiksmus, kurie gali būti pripažįstami neteisėtais. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas byloje „Vingriai“ pabrėžė, kad nors įstatymai tiesiogiai ir nenustato mokesčio mokėtojo, ketinančio įgyvendinti teisę į PVM atskaitą, pareigos kontroliuoti partnerio veiklą, tikrinti jo išrašomų dokumentų tikrumą, tačiau tokia pareiga kyla iš pačios mokesčių mokėjimo prievolės mokėti mokesčius ir sandorių sudarymo nuostatų, apibrėžtų Civilinio kodekso normose. Priešingu atveju mokesčių mokėtojas, įsigydamas prekes ar paslaugas, ir žinodamas, ar turėdamas galimybę žinoti, jog pardavėjas už tokią ūkine operacija sukurtą pridėtinę vertę nesumokės PVM mokesčio, elgiasi nesąžiningai ir prisiima riziką dėl mokėtinų į valstybės biudžetą mokesčių dydžio. Be abejo, iš mokesčio mokėtojo negali būti reikalaujama imtis neprotingų priemonių sutarties partnerio veiklos teisėtumui nustatyti, tai yra imtis specialioms tarnyboms priskirtų operatyvinės veiklos funkcijų, tačiau bent minimalius veiksmus, susijusius su ūkinės operacijos subjekto veiklos teisėtumu

¹⁰⁰ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271. Aktuali redakcija 2008 m. vasario 1 d., Nr. IX-751. 80 straipsnis, 1 dalis, 3 punktas.

¹⁰¹ LVAT. 2005 m. lapkričio 4 d. nutartis. *UAB „Svetomas“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją*. Nr.A2-1652-05.

(leidimo užsiimti konkrečia veikla, turėjimu, PVM mokesčio deklaravimu ir mokėjimu ir pan.), gali atlikti. Taigi, vertinant mokesčio mokėtojo sąžiningumą, kiekvienu konkrečiu atveju būtina įvertinti jo veiksmus, susijusius ūkinės operacijos partnerio veiklos sąžiningumu.¹⁰²

„Daukas“ byloje konstatuotas ūkio grandinės dalyvio nesąžiningumas, nes pripažintas subjekto aplaidumas. Subjektas ūkinės operacijas vykdė su neaiškiais asmenimis ir tai darydamas jis elgėsi aplaidžiai bei nekreipė dėmesio į ūkinės veiklos partnerių patikimumą tuo pat sau prisiimdamas riziką prarasti teisę į PVM atskaitą. Byloje nustatyta, kad buvo aiškūs kontrahento veiklos neteisėtumo požymiai, todėl prekybos ir tiekimų grandinės dalyvis, pretenduojantis atskaityti PVM, turėjo ir galėjo imtis papildomų priemonių, kad įsitikintų savo kontrahento patikimumu ir jo veiklos teisėtumu.

Taigi, nustačius visas minėtas aplinkybes ir įrodžius, kad prekybos ir tiekimų grandinės subjektas nesąžiningais būdais bando įgyvendinti teisę į PVM atskaitą, arba nors ir nebando, tačiau dėl savo aplaidumo, nerūpestingumo yra pripažįstamas nesąžiningu ūkinės operacijos dalyviu, teisė į PVM atskaitą jam gali būti ribojama.

Europos Teisingumo Teismas nėra tiesiogiai patvirtinęs galimybes, vadovaujantis nesąžiningumu analogiškose situacijose, tiesiog apriboti teisę į PVM atskaitą. Tačiau yra patvirtinęs taisyklę: tais atvejais, kai asmuo veikia gera valia ir pats tiesiogiai nedalyvauja mokesčių slėpimo veikloje, mokesčių administratorius tikrai neturi teisės neatsižvelgti į faktiškai vykdomą veiklą ir (ar) riboti pirkimo PVM atskaitą.¹⁰³ Europos Teisingumo Teismas 2006 m. sausio 12 d. priimta nutarime¹⁰⁴ jungtinėje „Optigen, Fulcrum ir Bond House“ byloje Nr. C-354/03, C-355/03, C-484/03 konstatavo, kad mokesčio mokėtojo, kuris pats neatlieka PVM grobstymo veiksmų, teisei atskaityti sumokėtą pirkimo PVM neturi daryti įtakos faktas, kad tiekimų grandinėje, kurios dalis yra jo sandoriai, šiam mokesčių mokėtojui nežinant ir negalint žinoti, kitas sandoris, yra PVM sukčiavimas. Pažymėtina, kad ūkio subjekto teisė į už sandorį sumokėto mokesčio grąžinimą turi būti įvertinta atsižvelgiant į konkretų sandorį, kuriame dalyvavo ūkio subjektas, taip pat jo motyvus dalyvauti jame, bet ne į prieš jį ar po jo įvykusius sandorius, apie kuriuos šis ūkio subjektas nežinojo ir negalėjo

¹⁰² LVAT. 2007 m. vasario 19 d. nutartis. AB „Vingriai“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją. Nr.A4-161/2007.

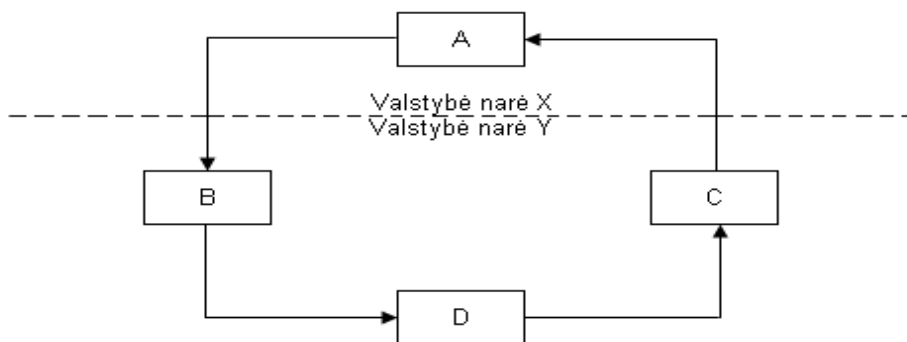
¹⁰³ BILKŠTYTĖ, Rūta; KAVOLIŪNAS, Andrius. PVM iš arti 4 – PVM administravimas Lietuvos Respublikoje. Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 2006 m. liepa – rugpjūtis, Nr.7-8, psl.73-76.

¹⁰⁴ ETT. 2006 m. sausio 12 d. sujungtos bylos *Optigen Ltd* (Nr.C 354/03), *Fulcrum Electronics Ltd* (Nr.C 355/03), *Bond House Systems Ltd* (Nr.C 484/03) prieš *Commissioners of Customs & Excise*.

žinoti, ir kitų ūkio subjektų sukčiavimo veiksmus ir ketinimus, apie kuriuos minėtas ūkio subjektas nežinojo ir (ar) negalėjo žinoti, kaip ir nežinojo apie jų dalyvavimą.

Europos Sąjunga yra gera terpė nesąžiningiems mokesčių mokėtojams atlikti PVM vengimo veiksmus. Išanalizavus Europos Teisingumo Teismo praktikoje pasitaikančias situacijas, kuriose mokesčių mokėtojai veikė nesąžiningai PVM nuostatų atžvilgiu, būtų galima išskirti vieną paprasčiausių Europos Sąjungoje neteisėtos veiklos („karuselinis“ sukčiavimas) *pavyzdžių (2 pav.)*, kuris pateiktas ir „Optigen, Fulcrum ir Bond House“, ir 2006 m. liepos 6 d. byloje *Axel Kittel prieš Estado belga ir Estado belga prieš Recolta Recycling SPRL* Nr. C 439/04 ir C 440/04.

2 pav.



Subjektas A (pirminė bendrovė), vykdo nepamokestintą tiekimą subjektui B (karuselinio sukčiavimo arba fiktyvus subjektas) iš valstybės narės X į valstybę narę Y. Subjektas B, kuris įsigijo prekes nesumokėjęs PVM, parduoda jas savo valstybėje narėje Y subjektui C (agentas), iš kurio jis paima mokesį, o po to dingsta nesumokėjęs jo į valstybės biudžetą. Subjektas C atskaito PVM už pirkimus iš subjekto B ir platina prekes šalies Y rinkoje, apmokestindamas PVM. Šiuo atveju žala valstybės biudžetui yra lygi subjekto C sumokėto mokesčio daliai subjektui B, kuris jos nesumoka į biudžetą. Siekiant paslėpti ryšį tarp subjektų B ir C, gali būti įterpta viena ar kelios įmonės D (tarpinės bendrovės arba bendrovės „priedanga“). Tokia prekybos ir tiekimų grandinės grandis tampa karuselinio sukčiavimu tada, kai, užuot apsiribojęs valstybės Y teritorija, agentas C vykdo nepamokestintą tiekimą prekių kilmės valstybės X teritorijoje esančiam subjektui, kuriuo gali būti taip pat pirminė bendrovė A. Šioje valstybėje sukčiavimas gali būti kartojamas daug kartų. Sukčiavimas paaiškėja, kai C ketina įgyvendinti teisę į PVM atskaitą.

Taigi tokie subjektai bus pripažįstami nesąžiningais ir jiems teisė į PVM atskaitą bus ribojama.

3.4. Piktnaudžiavimas mokesčių įstatymų suteikiamomis teisėmis.

Kita problema, pasitaikanti tiek Lietuvos teismų, tiek ir Europos Teisingumo Teismo praktikoje – piktnaudžiavimas mokesčių įstatymais. Tokias situacijas gana sunku identifikuoti, kadangi ūkinės operacijos sudaromos nepažeidžiant įstatymuose nustatyto reglamentavimo, tačiau iš tikro minimais atvejais yra sudarinėjami sandoriai, kuriais neteisėtai formuojama PVM atskaita. Todėl mokesčių administratoriui tenka spręsti klausimą, ar tokios pirkimų ir tiekimų grandinės dalyviai įgyja teisę atskaityti PVM, ar ši teisė jiems gali būti ribojama.

Draudimas piktnaudžiauti teise yra bendrasis principas, glaudžiai susijęs su sąžiningumo principu, nes piktnaudžiaujantis teise asmuo laikomas nesąžiningu ir tokiu atveju praranda teisę atskaityti pirkimo PVM.

Piktnaudžiauti draudžia tiek Europos Bendrijos teisė, tiek ir nacionaliniai įstatymai, kadangi piktnaudžiavimu mokesčių įstatymais dirbtinai sukuriama teisinė situacija, lemianti mokestinę naudą (mokestinį pranašumą). Tokios mokestinės naudos įgijimas pažeidžia mokesčių visuotino privalomumo, mokesčių mokėtojų lygybės principus, nes mokesčių nemokantys subjektai konkurencine prasme atsiduria geresnėje padėtyje nei juos mokantys. Šiuos principus pažeidžianti veikla negali būti laikoma teisėta veikla. Piktnaudžiaujant teise sukurtos teisinės pasekmės nepripažįstamos ir neginamos.¹⁰⁵

Pagal nusistovėjusią teismų praktiką apmokestinamieji asmenys negali apgaule arba piktnaudžiaudami remtis Bendrijos teisės aktais. Bendrijos teisės aktų taikymas neturėtų būti išplėstas tiek, kad apimtų ūkio subjektų piktnaudžiavimą, tai yra sandorius, kurie sudaromi ne įprastinėje komercinėje veikloje, bet vieninteliu tikslu – įgyti Bendrijos teisės numatytą naudą piktnaudžiaujant. Šis draudimo piktnaudžiauti principas taikomas ir PVM sričiai.¹⁰⁶ Neiškraipytos konkurencijos siekis bei kova su galimu mokesčių vengimu, išsisukinėjimu ir piktnaudžiavimu yra Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendrosios sistemos pripažįstamas ir skatinamas tikslas.¹⁰⁷ Ši direktyva turėtų būti aiškinama taip, jog jai

¹⁰⁵ ETT. 2000 m. gruodžio 14 d. preliminarus nutarimas. *Emsland – Starke*. Nr.C-110/99.

¹⁰⁶ ETT. 2006 m. vasario 21 d. nutarimas. *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise*. Nr. C-255/02.

¹⁰⁷ Europos Sąjungos Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. 2006 m. lapkričio 28 d. Nr.2006/112/EB. Preambulė (4), (27), (55).

prieštarauja mokesčio mokėtojo teisė atskaityti už pirkimus sumokėtą PVM, jei piktnaudžiaujama sandoriais, kuriais grindžiama ši teisė.¹⁰⁸

Taigi praktika yra tokia – jei pripažįstama, kad asmuo piktnaudžiauja mokesčių įstatymais, tai toks asmuo yra nesąžiningas, vadinasi jam PVM atskaita turi būti ribojama. Galima daryti išvadą, kad praktikoje svarbiausiu uždaviniu tampa ūkio subjekto piktnaudžiavimo nustatymas. Tai konstatavus, ūkio subjektas netenka teisės į PVM atskaitą.

Draudimas piktnaudžiauti teise, kaip sąžiningumo principo elementas, buvo įvardintas Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo „Taujos“ nutartyje, tačiau dėl piktnaudžiavimo sandoriais iš esmės buvo pasisakyta 2006 m. balandžio 6 d. „Galintos“ bylos nutartyje. Šioje nutartyje buvo išaiškinta, kuomet galima teigti, jog esamomis ūkinėmis operacijomis yra piktnaudžiaujama įstatymais. Teismas konstatavo, kad piktnaudžiavimo pripažinimui reikalaujama, pirma, kad nagrinėjama sandoriais, neatsižvelgiant į formalųjį teisės aktų taikymą, būtų įgyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas prieštarautų Europos Bendrijos ir nacionalinių įstatymų siekiamiems tikslams. Antra, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas būtų mokesstinio pranašumo įgijimas.¹⁰⁹

Taigi piktnaudžiaujant mokesčio įstatymu realiai yra atliekamos ir buhalterinėje apskaitoje, neiškreipiant jų turinio, fiksuojamos ūkinės operacijos, kurios formaliai neprieštarauja įstatymų reikalavimams. Tačiau šių ūkinių operacijų pagrindinis tikslas yra ne realios ūkinės – komercinės veiklos vykdymas, o mokestinės naudos gavimas piktnaudžiaujant mokesčio įstatymu. Be to, tokios ūkinės operacijos ir mokesčių mokėtojų elgesys negali būti pateisinamas nei ekonominės logikos, paprastai pasireiškiančios pelno siekimu, nei kitomis svarbiomis aplinkybėmis.¹¹⁰

Pateikti įrodymus, kad pagrindinis sandorių tikslas yra mokesstinio pranašumo įgijimas, turi mokesčių administratorius. Šis tikslas įrodomas analizuojant objektyvius sandorių požymius, o ne subjektyvų mokesčių mokėtojo ketinimą. Taigi į PVM atskaitą pretenduojantis mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymus, pagrindžiančius jo sudarytų sandorių kitą tikslą, nesusijusį su vien mokesstinio pranašumo įgijimu. Mokesčių mokėtojui to neįrodžius, laikytina, kad sandoris sudarytas piktnaudžiaujant mokesčių įstatymais.

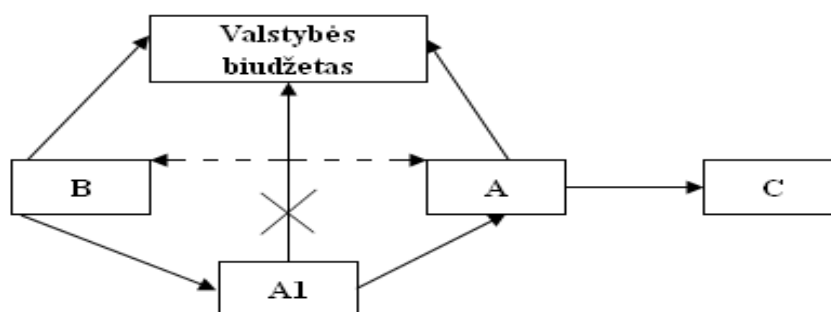
¹⁰⁸ ETT. 2004 m. balandžio 29 d. nutarimas. *Gemeete Leusden et Holin Groep*. Nr.487/01, C-7/02.

¹⁰⁹ LVAT. 2006 m. balandžio 6 d. nutartis. „Galinta ir partneriai“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją. Nr.A1-794/2006.

¹¹⁰ LVAT. 2005 m. liepos 7 d. nutartis *UAB „Boslita“ ir Ko prieš Valstybinę mokesčių inspekciją*. Nr.A1-495/2005.

„Galintos“ byloje teismas konstatavo, jog ūkio subjektas piktnaudžiavo mokesčių įstatais, tam tikslui panaudodamas kitas įmones (tarpinės ūkinės operacijos grandys). Išanalizavus šią, bylą būtų galima pateikti supaprastintą piktnaudžiavimo teise *pavyzdį* (3 pav.).

3 pav.



Pagal pateiktą schemą galima manyti, kad čia pavaizduota normali ūkinių operacijų grandinė (subjektas B tiekia prekes subjektui A1, šis, sukūręs pridėtinę vertę, parduoda prekes subjektui A, o pastarasis subjektui C). Tačiau šiuo atveju pateikta prekybos ir tiekimų grandinė nėra tokia paprasta ir neatspindi realių pirkimo – pardavimo ir atsiskaitymo sandorių. Pateiktoje schemeje yra paslėptas dirbtinis prekių pridėtinės vertės kūrimas, taip siekiant iš valstybės biudžeto pasisavinti PVM.

Subjektui A reikia žaliavų, kad galėtų pagaminti produktą, kurį vėliau parduos subjektui C. Taigi, jis susiranda subjektą B, iš kurio pirks žaliavas ir sumokės subjekto B siūlomą kainą. Tačiau subjektas A, veikdamas kaip nesąžiningas grandinės dalyvis, įsteigia fiktyvią įmonę A1, kuri veiks išimtinai tik subjekto A naudai: A1 nupirks žaliavas iš B, ir tą pačią ar kitą dieną parduos jas subjektui A. A1 į biudžetą PVM už jo sukurtą pridėtinę vertę nesumokės, nes realiai A1 nevykdo jokios veiklos. A1 yra tik tarpinė grandis, skirta dirbtinai sukurti prekių pridėtinę vertę. Visi šie sandoriai įforminami sąskaitomis – faktūromis, kuriose išskirtos prekių kainos, pirkimo ir pardavimo PVM. Subjektas A subjektui A1 pagal išrašytas sąskaitas – faktūras sumokės didesnę kainą, nei būtų sumokėjęs subjektui B, bet dėl to galės atskaityti didesnę pirkimo PVM.

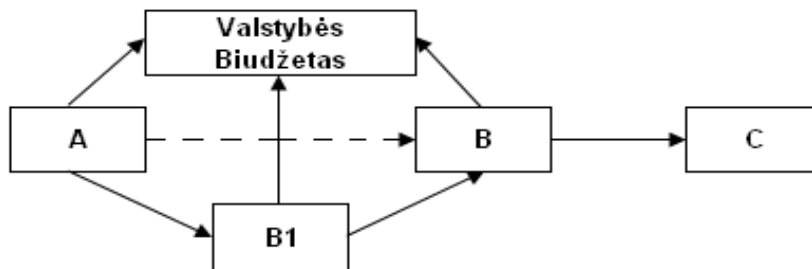
Tokie sudarinėjami sandoriai yra įforminti tik buhalterinės apskaitos dokumentuose. Realiai pinigai ir prekės „vaikšto“ visiškai kitaip. Prekės tiekiamos tiesiogiai subjektui A, o ne subjektui A1. Subjektui B lėšas už žaliavas perveda pats subjektas A, tai yra, sumoka tą kainą, kuria subjektas B neva parduoda prekes subjektui A1. Tačiau į atskaitą subjektas A įtraukia žymiai didesnę pirkimo PVM, kurį neva sumokėjo subjektui A1. Taigi, subjektas A

gauna mokestinę naudą – atskaito didesnę pirkimo PVM, negu, kad iš tikro sumokėjo. Be to, už tarpinės grandies neva sukurtą pridėtinę vertę į valstybės biudžetą PVM nesumoka.

Išanalizavus visumą aplinkybių, susijusių su vykdomomis ūkinėmis operacijomis, galima teigti, kad subjekto A veiksmuose nėra ekonominės logikos. Tai pagrįstai leidžia įtarti piktnaudžiavimą mokesčių įstatymais. Subjektas A, įsigydamas prekes iš subjekto A1 gerokai didesne kaina, siekdavo dirbtinai padidinti atskaitomą pirkimo PVM sumą.

Taip pat galima paanalizuoti *pavyzdį (4 pav.)*, kuomet Europos Teisingumo Teismas „Halifax“ byloje įrodė, jog tarp ūkio subjektų buvo sudarinėjami sandoriai, kurių pagalba ūkio subjektai sukūrė sau palankią mokestinę padėtį.¹¹¹ Tokiu atveju konstatuojamas piktnaudžiavimas, nes vienintelis prekybos ir tiekimų grandinėje dalyvaujančių subjektų tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą kitų subjektų atžvilgiu. Teismas šioje byloje pastebėjo, kad negalima remtis Bendrijos teise siekiant sukčiauti, vengti mokesčių. Taip yra ir tais atvejais, kai ūkinės operacijos vykdomos ne kaip įprastinė komercinė veikla, o tik tam, kad būtų galima neteisėtai įgyti palankesnę padėtį, kurią suteikia Bendrijos teisės nuostatos.

4 pav.



Šioje situacijoje subjektas B yra apmokestinamasis asmuo, teikiantis PVM neapmokestinamas paslaugas subjektui C. Jis išrašydamas sąskaitas – faktūras negali taikyti PVM. Vadinasi jis negali atskaityti pirkimo PVM. Tarp subjekto B ir C apskritai nėra jokio PVM, nes jo teikiamos paslaugos nėra apmokestinamos PVM. Tai reiškia, kad nesusidaro jokio pardavimo PVM. Jei subjektas B nori iš subjekto A nusipirkti ilgalaikį turtą, sakykime, kompiuterius, mokestis, kuriuo bus apmokestinamas kompiuterių pirkimo – pardavimo sandoris, negalės būti atskaitomas. Iš to išplaukia, kad subjektas B sumokės daugiau nei kuris kitas ūkio subjektas.

¹¹¹ ETT. 2006 m. vasario 21 d. *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd* prieš *Commissioners of Customs & Excise*. Nr. C-255/02.

Tokiu atveju subjektas B stengiasi „pagerinti“ susiklosčiusią situaciją, tai yra gauti palankų statusą PVM apmokestinimo atžvilgiu. Jis įsteigia tam tikrą įmonę B1. Ši įmonė yra susijusi su subjektu B ir ji sudaro pirkimo – pardavimo sandorius su subjektu A dėl kompiuterių įsigijimo. Subjekto B1 nupirkti kompiuteriai ir sumokėtas už tai pirkimo PVM yra atskaitomas, kadangi ši įmonė vykdo veiklą, kuri yra apmokestinama PVM. Subjektas B1 išnuomoja kompiuterius subjektui B. Jei subjektui B vienu metu reikia daug kompiuterių, tai jam naudingiau yra tuos kompiuterius išsinuomoti iš subjekto B1, nei juos nusipirkti iš subjekto A. Tiek perkant, tiek išsinuomojant subjektas B negalės PVM atskaityti, tačiau išsinuomodamas jis sumokės žymiai mažesnę kainą nei pats pirkdamas kompiuterius.¹¹²

Galima sakyti, kad taip per tarpinę grandį B1 valstybės biudžetas praranda nemažai lėšų, o subjektas B pasiekia savo – įsigyja ir naudoja savo veikloje ilgalaikį turtą – kompiuterius.

Išanalizavus pateiktas situacijas, kyla gana pagrįstas klausimas – kodėl apmokestinamasis asmuo, turėdamas galimybę pasirinkti iš dviejų sandorių, turi pasirinkti tą, kuris jam ekonomiškai yra nenaudingas. Nei nacionaliniai, nei Europos Sąjungos teisės aktai nereikalauja, kad subjektas pasirinktų didžiausią PVM sumą lemiantį sandorį.¹¹³ Priešingai, logiška būtų teigti, jog apmokestinamasis asmuo turi teisę pasirinkti tokį savo veiklos planą, kad sumažintų savo mokesstinę skolą.

Pastebėtina, kad pateiktuose nagrinėjamuose pavyzdžiuose subjektai ne ieškojo jiems ekonomiškai naudingesnių sandorių, o bandė išvengti PVM. Vienintelis ūkinių operacijų tikslas buvo įgyti mokesstinį pranašumą. Tai reiškia, kad pagrįstai tiek „Galintos“, tiek „Halifax“ bylose buvo pripažintas ūkio subjektų piktnaudžiavimas mokesčių įstatymais ir paneigta jų teisė į PVM ta apimtį, kiek jie norėjo šią teisę įgyvendinti prisidengdami dirbtiniais sandoriais. Nustačius piktnaudžiavimą, sandoriai, sudaryti piktnaudžiaujant, turi būti apibrėšti iš naujo taip, kad būtų atkurta situacija, kuri būtų egzistavusi nesant tokių sandorių.¹¹⁴ Apmokestinamojo asmens teisė atskaityti pirkimo PVM yra atimama tik tada, kai sandoriai, iš kurių kyla atskaitos teisė, reiškia piktnaudžiavimą.¹¹⁵

¹¹² *Europos Sąjungos teisė. Seminarai*. VĮ Teisinės informacijos centras, Vilnius, 2006 m., 705 psl.

¹¹³ ETT. 2006 m. vasario 21 d. *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investmens Ltd* prieš *Commissioners of Customs & Excise*. Nr. C-255/02.

¹¹⁴ LVAT. 2006 m. balandžio 6 d. nutartis. „Galinta ir partneriai“ prieš *Valstybinę mokesčių inspekciją*. Nr.A1-794/2006. Ir ETT. 2006 m. vasario 21 d. nutarimas. *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investmens Ltd* prieš *Commissioners of Customs & Excise*. Nr. C-255/02.

¹¹⁵ ETT. 2006 m. vasario 21 d. *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investmens Ltd* prieš *Commissioners of Customs & Excise*. Nr. C-255/02.

Taigi apibendrinus pateiktus pavyzdžius ir Lietuvos vyriausiojo administracinio bei Europos Teisingumo teismų praktiką darytina išvada, kad gali būti atliekamos ūkinės operacijos, kurios formaliai yra teisėtos, tačiau jų pagrindinis tikslas yra ne ekonominės veiklos vystymas, o mokestinės naudos gavimas. Taigi jeigu nustatoma, kad subjektas piktnaudžiauja įstatymais, tai jį galima pripažinti nesąžiningu ūkinių operacijų grandinės dalyviu. Dėl to toks tiekimų grandinės dalyvis netenka teisės atskaityti PVM.

IŠVADOS

1. Teisė į PVM atskaitą kaip fundamentalus PVM principas išryškėja įvertinus Europos Sąjungos mastu įtvirtintus PVM, o tuo pačiu ir teisę į PVM atskaitą, reglamentuojančius teisės šaltinius (1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva Nr. 77/388/EEB, nauja redakcija išdėstyta 2006 m. lapkričio 28 d. Europos Tarybos direktyva Nr. 2006/112/EB), su kuriais visiškai suderinta Lietuvos Respublikos įstatyminė bazė, skirta pridėtinės vertės mokesčio reguliavimui (2002 m. kovo 5 d. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751), atskleidžianti:

1.1. pridėtinės vertės mokestį kaip bendro pobūdžio, netiesioginį, daugiapakopį, vartojimo mokestį, renkama į biudžetą, atsižvelgiant į sukurtą pridėtinę vertę, tiksliai proporcingą tiekiamų prekių bei teikiamų paslaugų kainai, neatsižvelgiant į prieš tai buvusių operacijų skaičių; taip pat PVM objektą, kuriuo laikoma ekonominę veiklą vykdančio apmokestinamojo juridinio ar fizinio asmens prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygį šalies teritorijoje.

1.2. teisės į PVM atskaitą turinį (teisės į PVM atskaitą turėtoją, veiklą, suteikiančią teisę į PVM atskaitą, PVM sąskaitų – faktūrų reikalavimus) bei įtvirtinanti teisę į PVM atskaitą kaip pagrindinį PVM principą, kurio pagalba mokestinė našta iš gamybos ir prekybos grandinės dalyvių perkeliama vartotojams, taip įgyvendinant fiskalinio neutralumo principą, užtikrinant ekonominę veiklą vykdančių asmenų lygybę ir sąžiningą konkurenciją.

2. Teisės į PVM atskaitą instituto įgyvendinimo problemos atskleidžiamos išnagrinėjus ir palyginus Europos Teisingumo Teismo aktualiausias bylas, susijusias su teisės į PVM atskaitą realizavimu, bei Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo, kurio praktika, Lietuvai tapus pilnaverte Europos Sąjungos nare, formavosi Europos Teisingumo Teismo praktikos pagrindu, pamatines bylas dėl teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo.

3. Pagrindinė problema, su kuria susiduria mokesčių administratoriai bei mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos, yra susijusi su teisės į PVM atskaitą ribojimu, verinant visumą aplinkybių, reikalingų teisei į PVM atskaitą pagrįsti, tai yra, ar įrodomas atliktų prekės ar paslaugos įsigijimo ir realizavimo veiksmų realumas, ar veiksmų įvykdymo aplinkybės patvirtinamos apskaitos dokumentuose ir ar ūkinės operacijos subjektas elgiasi sąžiningai, nepiktnaudžiauja mokesčių įstatymais.

3.1. Teisė į PVM atskaitą neatsiranda, įrodžius, kad realūs sandoriai nebuvo atlikti. Aplinkybė, kad mokesčio mokėtojas turi įstatymo reikalaujamus formaliuosius rekvizitus turinčią PVM sąskaitą faktūrą dar pati savaime nepagrindžia jo teisės į PVM atskaitą, jeigu turimų įrodymų visuma leidžia teigti, kad ūkinė operacija neįvyko arba jos turinys yra ne toks, koks pavaizduotas buhalterinės apskaitos dokumentuose. Kita vertus – aplinkybė, kad mokesčio mokėtojo turimoje PVM sąskaitoje – faktūroje nėra nurodyti ar neteisingai nurodyti visi formalieji rekvizitai dar pati savaime nepaneigia teisės į PVM atskaitą, jeigu įrodymų visuma leidžia teigti, kad įvyko būtent tokio turinio ūkinė operacija, kuri atsispindi buhalterinės apskaitos dokumentuose. PVM sąskaitų – faktūrų rekvizitų trūkumas ir pakankamumas – tai aplinkybės (nuo jų priklausys, ar asmuo galės įgyvendinti savo teisę į PVM atskaitą, ar ši teisė jam bus ribojama), kurios turi būti vertinamos kiekvienu konkrečiu atveju, atsižvelgiant į tai, ar atitinkamo rekvizito trūkumas, jo nenurodymas yra esminis pažeidimas, susijęs su pardavėjo identifikavimu, ūkinės operacijos tikrumu ir panašiai, ar tai tik akivaizdus apsirikimas, kurį galima ištaisyti nustatyta tvarka.

2.2. Teisė į PVM atskaitą gali būti ribojama įrodžius gamybos ir prekybos grandinės subjekto nesąžiningumą. Sąžiningumo kategorija – bendrasis teisės principas, išreiškiantis elgesio matą, atitinkantį protingumo ir teisėtumo principų reikalavimus, kai subjektas veikia rūpestingai ir teisingai. Siekiant nustatyti, ar mokesčių mokėtojas elgėsi sąžiningai, vertinama, ar jis žinojo arba turėjo galimybę žinoti apie savo kontrahento neteisėtą veiklą, susijusią su konkrečia ūkine operacija, taip pat ištirti visumą bylos aplinkybių, tokių kaip šalių tarpusavio santykių pobūdis, jų tęstinumas, elgsena prieš sandorio sudarymą, jo sudarymo ir vykdymo metu, mokesčių mokėtojo atlikti veiksmai, siekiant įsitikinti kitos sandorio šalies veiklos teisėtumu, įsigyjamų prekių ir paslaugų kaina bei kitos aplinkybės. Draudimas piktnaudžiauti teise yra bendrasis principas, glaudžiai susijęs su sąžiningumo principu, nes piktnaudžiaujantis teise asmuo laikomas nesąžiningu. Praktikoje yra atliekamos ūkinės operacijos, kurios formaliai teisėtos, tačiau jų pagrindinis tikslas yra ne ekonominės veiklos vystymas, o mokestinės naudos gavimas. Nustačius subjekto piktnaudžiavimo įstatymais atvejus, jis pripažįstamas nesąžiningu ūkinių operacijų grandinės dalyviu, netenkančiu teisės atskaityti PVM.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

TEISĖS NORMINIAI AKTAI

Europos Sąjungos teisės norminiai aktai.

1. 1957 m. kovo 25 d. Europos Ekonominės Bendrijos steigimo sutartis Nr.11957E.
2. 1967 m. balandžio 11 d. Pirmoji Tarybos direktyva Nr. 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo.
3. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos Direktyva Nr. 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas.
4. 2006 m. lapkričio 28 d. Europos Sąjungos Tarybos direktyva Nr. 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos.

Lietuvos Respublikos teisės norminiai aktai.

5. Lietuvos Respublikos Konstitucija. Valstybės žinios, 1992, Nr. 33-1014.
6. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751 (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271.
7. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112 (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.

SPECIALIOJI LITERATŪRA

Spausdintinės monografijos.

8. ALBREGSTE, D.; KOGELS, H. *Selected issues in European tax law. The legal Character of VAT and Application of General Principles of Justice*. Rotterdam: Foundation for European Fiscal Studies, Erasmus University, Kluwer Law, 1999. ISBN: 9041197443.
9. COOPERS & LYBRAND. *A guide to VAT in the EU The Single Market Changes 1994 update*. Netherlands, 1994. ISBN: 9065447237.
10. LIAM, E., *et al.* *The modern VAT*. Washington: International Monetary Fund, 2001. ISBN: 1589060261.
11. SUBHAJIT, B. *Global Perspectives on E-Commerce Taxation Law*. England: Ashgate, Queen's University Belfast, 2007. ISBN: 978-0-7546-4731-7.

12. MELVILLE, A. *Taxation Finance Act 2006 Twelfth edition*. England: Financial times, 2006. ISBN-13: 978-0-273-70871-1.
13. SOUNDERS, R. *International Tax Systems and Planing Techniques*. Sweet and Maxwell, 1999.
14. TERRA, B. *The place of Supply in European VAT*. Hague: Kluwer Law International, ISBN 90-411-0750-9.
15. ALIŠAUSKAITĖ-PAULAVIČIENĖ, J. *Pridėtinės vertės mokestis per dvi savaites*. Vilnius: „Pačiolis“, 2006.
16. BUŠKEVIČIŪTĖ, E. *Viešieji finansai*. Kaunas, Kauno technologijos universitetas, „Technologija“, 2006.
17. KALČINSKAS, G. *Buhalterinės apskaitos pagrindai*. Šeštoji laida. Vilnius: „Pačiolis“, 2007. ISBN 9955-04-166-8.
18. MARCIJONAS, A; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 2003. ISBN 9955-557-05-2.
19. TATHAM, A. *Europos Sąjungos Teisė*. Vilnius: „Eugrimas“, 1999 m. ISBN 9986-752-50-7.
20. *Europos Sąjungos Teisės seminarų medžiaga*. 2004 m. PHARE dvynių projekto Nr. LT/2002/IB/JH/05 Lietuvos administracinių teismų mokymo programos sukūrimas ir įgyvendinimas. Vilnius: Teisinės informacijos centras, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, 2004. ISBN 9955-557-43-5.
21. *Europos Sąjungos teisė. Seminarai*. Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 2006. ISBN 9955-30-000-0.

Spausdintiniai serialiniai leidiniai.

22. BILKŠTYTĖ, Rūta; KAVOLIŪNAS Andrius. PVM iš arti 1 – Koks tai mokestis. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2006 m. vasaris, Nr. 2, psl. 34-41.
23. BILKŠTYTĖ, Rūta; KAVOLIŪNAS Andrius. PVM iš arti 2 – Teisinis reguliavimas Europos Sąjungoje. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2006 m. balandis, Nr. 4, psl. 60-67.
24. BILKŠTYTĖ, Rūta; KAVOLIŪNAS Andrius. PVM iš arti 3 – PVM teisinis reguliavimas Lietuvos Respublikoje. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2006 m. birželis, Nr. 6, psl. 42-46.

25. BILKŠTYTĖ, Rūta; KAVOLIŪNAS Andrius. PVM iš arti 4 – PVM administravimas Lietuvos Respublikoje. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2006 m. liepa-rugpjūtis, Nr. 8, psl. 73-76.
26. Teismų praktika: Teisė į PVM atskaitą (1). *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2005 m. balandis, Nr. 4, psl.79-82.
27. Teismų praktika: Teisė į PVM atskaitą (2). *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2005 m. gegužė, Nr. 5, psl.87-88.
28. MILTENYTĖ, Aušra. Užsienio valstybėje sumokėto PVM susigrąžinimas. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2006 m. lapkritis, Nr. 11, psl. 32-37.

Elektroniniai dokumentai.

29. 2007 m. kovo 15 d. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus], Nr. KD-5644 [žiūrėta 2008 m. kovo 21 d.]. Prieiga per internetą: <http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000041795&tree_id=1000007324>.
30. *Vikipedija laisvoji enciklopedija* [interaktyvus], [žiūrėta 2008 m. kovo 14 d.]. Prieiga per internetą: <http://lt.wikipedia.org/wiki/Prid%C4%97tin%C4%97s_vert%C4%97s_mokestis>.
31. ŠIMONYTĖ, Ingrida. Naujasis Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas: PVM ataskaitos taisyklės. *Iš Apskaitos ir mokesčių apžvalga* [interaktyvus], 2002, nr. 10 [žiūrėta 2008 m. kovo 25 d.]. Prieiga per internetą: <<http://verslas.banga.lt/lt/leidinys.full/3de4cce92a18e>>.
32. PAKALKAITĖ, Vija. *PVM bylose – sąžiningumo kriterijus* [interaktyvus], 2006 m. rugsėjo 26 d. [žiūrėta 2008 m. sausio 4 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.edomus.lt/?act=article.view&article_id=628>
33. Mokestinių ginčų komisija. *Iš 2005 m veiklos analizės* [interaktyvus], 2006 m. vasario 24 d., Nr. VN-2, Vilnius [žiūrėta 2007 m. gruodžio 9 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.mgk.lt/index.php?m0=item20031228235305>>.
34. Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas. *Iš Metinio pranešimo* [interaktyvus], 2007 m. gegužės 9 d. [žiūrėta 2008 m. kovo 16 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.lvat.lt/?item=wnews>>.
35. Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas. *Iš Metinio pranešimo* [interaktyvus], 2008 m. balandžio 2 d. [žiūrėta 2008 m. balandžio 4 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.lvat.lt/?item=wnews&lang=1>>.

36. Lietuvos Respublikos valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos. *Iš ETT sprendimų, susijusių su PVM sąrašo* [interaktyvus], 2007 m. kovo 1 d. [žiūrėta 2008 m. kovo 20 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10045580>> .

37. Lietuvos Respublikos valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos. *Mokesčiai, jų administravimas, PVM atskaita, jos tikslinimas* [interaktyvus]. [žiūrėta 2008 m. vasario 10 d.]. Prieiga per internetą: <www.vmi.lt>.

PRAKTINĖ MEDŽIAGA

Europos Teisingumo Teismo (ETT) sprendimai.

38. ETT. 1988 m. liepos 14 d. nutarimas. *Jeunehomme and others prieš Belgian State*. Nr. C-123/87.

39. ETT. 1989 m. gruodžio 13 d. sprendimas *Genius Holding BV prieš Staatssecretaris van Financiën*, Nr. C-342/87.

40. ETT. 1990 m. gegužės 15 d. sprendimas *Carpaneto Piacentino and others prieš Ufficio provinciale imposta sul valore aggiunto di Piacenza*, Nr.C-4/89.

41. ETT. 1996 m. gruodžio 5 d. sprendimas *John Reisdorf prieš Finanzamt Köln-West*, Nr. C-85/95.

42. 2000 m. rugsėjo 19 d. sprendimas *Schmeink & Cofreth & Co.KG prieš Finanzamt Borken ir Manfred Strobel prieš Finanzamt Esslingen*, Nr. C-454/98.

43. ETT. 2000 m. rugsėjo 19 d. sprendimas *Ampafrance and Sanofi*, Nr.C-177/99.

44. ETT. 2000 m. gruodžio 14 d. preliminarus nutarimas *Emsland – Starke*, Nr.C-110/99.

45. ETT. 2002 m. spalio 15d. sprendimas *Commission / Germany*, Nr.C-427/98.

46. ETT. 2004 m. balandžio 29 d. sprendimas *Gemeete Leusden et Holin Groep*, Nr. 487/01, C-7/02.

47. ETT. 2006 m. sausio 12 d. sujungtos bylos *Optigen Ltd* (Nr.C 354/03), *Fulcrum Electronics Ltd* (Nr.C 355/03), *Bond House Systems Ltd* (Nr.C 484/03) prieš *Commissioners of Customs & Excise*.

48. ETT. 2006 m. vasario 21 d. sprendimas *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investmens Ltd* prieš *Commissioners of Customs & Excise*, Nr. C-255/02.

49. ETT. 2006 m. liepos 6 d. sujungtos bylos. *Axel Kittel prieš Estado belga* (Nr. C 439/04) ir *Estado belga prieš Recolta Recycling SPRL* (Nr. C 440/04).

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo (LRKT) nutarimai.

50. LRKT 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas dėl mokesčių bazės netiesioginio nustatymo.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (LVAT) nutartys.

51. LVAT. 2003 m. spalio 16 d. nutartis IĮ „Ažuolas“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją, Nr. A8-953-2003.

52. LVAT. 2004 m. gegužės 4 d. nutartis UAB „Mitnija“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją, Nr. A3-411-04.

53. LVAT. 2004 m. liepos 8 d. nutartis UAB „Elistra“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją, Nr. A3-631-04.

54. LVAT. 2004 m. spalio 27 d. nutartis UAB „Tauja“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją, Nr. A1-355-2004.

55. LVAT. 2005 m. vasario 9 d. nutartis J. Valionienės firma „Egstama“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją, Nr. A11-139/2005.

56. LVAT. 2005 m. liepos 7 d. nutartis UAB „Boslita“ ir Ko prieš Valstybinę mokesčių inspekciją, Nr. A1-495-05.

57. LVAT. 2005 m. lapkričio 4 d. nutartis UAB „Svetomas“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją, Nr. A2-1652-05.

58. LVAT. 2005 m. gruodžio 30 d. nutartis UAB „Čeltaura“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją, Nr. A2-1882-05.

59. LVAT. 2006 m. vasario 7 d. nutartis S.T. prieš Valstybinę mokesčių inspekciją, Nr. A11-769/2006.

60. LVAT. 2006 m. vasario 9 d. nutartis Valstybinės sienos apsaugos tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos Ignalinos atominės elektrinės apsaugos rinktinė prieš Valstybinę mokesčių inspekciją, Nr. A4-779/2006.

61. LVAT. 2006 m. balandžio 3 d. nutartis UAB „Galinta ir partneriai“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją, Nr. A1-794/2006.

62. LVAT. 2007 m. vasario 19 d. nutartis AB „Vingriai“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją, Nr. A4-161/2007.

63. LVAT. 2007 m. balandžio 27 d. nutartis UAB „Daukas“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją, Nr. A2-457/2007.

64. LVAT. 2008 m. sausio 17 d. nutartis UAB „Daukas“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją, Nr. P12-17/2008.

SANTRAUKA

Pridėtinės vertės mokestis (toliau PVM) – mokestis imamas nuo papildomai sukurtos pridėtinės vertės, juo apmokestinant prekių tiekimą ir paslaugų teikimą. Pirmą kartą PVM įvestas Prancūzijoje 1957 m., tačiau galutinis šio mokesčio teisinis suregulavimas siejamas su 1977 m. gegužės 17 d. priimta Šeštąja Tarybos direktyva. Lietuvoje nagrinėjamą mokestį reglamentuoja Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, kuris yra visiškai suderintas su Europos Sąjungos teisės aktais PVM srityje.

PVM yra bendro pobūdžio, vartojimo, netiesioginis, daugiapakopis mokestis, renkamas atsižvelgiant į sukurtą pridėtinę vertę. Į valstybės biudžetą PVM turi pervesti mokesčio mokėtojai – prekybos ir tiekimų grandinės dalyviai, tačiau faktiškai šį mokestį sumoka galutinis vartotojas, įsigydamas prekę ar paslaugą.

Teisė į PVM atskaitą yra fundamentalus PVM principas, kuriuo grindžiamas visas PVM veikimo mechanizmas. PVM, sumokėtas visuose civilinės apyvartos etapuose, iki galutinio prekės ar paslaugos pardavimo turi būti atskaitomas. Apmokestinant prekių ar paslaugų teikimą kiekvienoje civilinės apyvartos stadijoje ir uždraudus atskaitą, sukurta pridėtinė vertė būtų apmokestinama ne vieną, o gal ir daugiau kartų.

Teisės į PVM atskaitą insituto pagalba mokestinė našta iš ekonominę veiklą vykdančių asmenų sektoriaus yra perkeliama į vartojimo sektorių, taip įgyvendinant fiskalinio neutralumo principą ir užtikrinant gamybos ir tiekimų grandinėje dalyvaujančių subjektų lygybę ir sąžiningą konkurenciją.

Ūkio subjektas, siekiantis įgyvendinti jam įstatymo suteiktą teisę į PVM atskaitą, privalo tenkinti tam tikras sąlygas, tai yra, teisei į PVM atskaitą atsirasti reikalinga visuma aplinkybių: realūs prekės įsigijimo ir realizavimo veiksmai, šių veiksmų įvykdymo aplinkybių patvirtinimas sąskaitoje – faktūroje ar kitame buhalterinės apskaitos dokumente, subjekto sąžiningumas bei nepiktnaudžiavimas mokesčių įstatymais.

Teismų praktika rodo, kad problemos kyla tuomet, kai ūkinės grandinės subjektai ne visuomet įgyvendina šias išvardintas sąlygas. Todėl tenka spręsti, kokias pasekmes sukels minėtų elementų nebuvimas – ar asmuo galės įgyvendinti savo teisę į PVM atskaitą, ar ši teisė jam bus ribojama.

SUMMARY

Value-Added Tax (VAT) is a tax on the supply of goods and services. VAT was introduced in France on 1957. When the Sixth VAT Directive was adopted in 1977, the final adjustment and harmonization of VAT was reached. In the Republic of Lithuania there is a Value-Added Tax law, which is harmonized with the European Union acts.

VAT is an indirect, common, multi-stage, consumption tax. The taxable person have to pay VAT in the national budget for the value, which was created in the production and distribution process. VAT is levied upon the articles of trade before they reach the customer, who eventually pays the tax-inclusive market price. Actually the VAT is paid by the final customer.

The right to deduct VAT is the fundamental principle of VAT. All VAT working mechanism is based on this right to deduct. VAT, paid at all stages of production and distribution, have to be deducted by the business participants of the supply-chain.

This institute – right to deduct VAT – helps to reach the situation that the payer of the VAT does not suffer a tax, because the final consumer, who is unable to deduct this tax, bears the total VAT. Consequently the fiscal neutrality and fair competition of business participants in the supply-chain is assured.

The taxable person, who wants to implement his right to deduct VAT, has to meet the requirements: to do real acts of purchase and sale, formalize it in the invoice or any other accounting document, to be honest and not to abuse the tax laws.

The practice of courts shows, that the main problems appear, when the taxable persons, business participants of the supply-chain, do not follow the settled requirements. Therefore the court has to decide – the taxable person can deduct VAT, or this right for that law breaker can be denied.