

VILNIAUS UNIVERSITETAS  
Teisės fakultetas

Konstitucinės ir administracinės teisės katedra

Nendrės Žilinskaitės  
dieninio skyriaus  
finansų ir mokesčių teisės specializacijos  
V k. studentės

Magistro darbas

**Pridėtinės vertės mokesčio reglamentavimas ES**

**Legal Regulation of the Value Added Tax in the EU**

Darbo vadovas:  
Asist. J. Saladžius

Darbo recenzentas:  
Doc. dr. B. Sudavičius

Vilnius 2008

# Turinys

Ižanga.....	2
1. PVM reglamentavimo apžvalga ES teisės kontekste.....	4
2. PVM harmonizavimo tikslai .....	6
3. PVM harmonizavimo istorinė apžvalga.....	10
4. Šeštoji PVM direktyva .....	16
4.1. Teritorinio taikymo sritis .....	16
4.2. PVM objektas.....	17
4.3. Apmokestinamieji asmenys ir ekonominė veikla .....	24
4.4. Apmokestinamųjų sandorių vieta .....	28
4.5. Apmokestinimo momentas .....	34
4.6. Apmokestinamoji vertė.....	35
4.7. Tarifų dydis ir struktūra .....	37
4.8. Teisė į PVM atskaitą.....	40
5. Leidžiančių nukrypti nuostatų aptarimas .....	42
6. Valstybių bendradarbiavimo PVM srityje reglamentavimas ES .....	48
7. Sukčiavimo problema ir jam taikomas ES PVM reguliavimas .....	50
Išvados .....	55
Priedas Nr. 1.....	57
Priedas Nr. 2.....	58
Literatūros sąrašas.....	59
Santrauka.....	64
Summary .....	65

## Ižanga

Pridėtinės vertės mokesčio (toliau tekste – PVM) reglamentavimas Europos Sąjungoje (toliau tekste – ES) – tai plati, tiek ekonominiu, tiek politiniu požiūriu reikšminga tema. Todėl labai svarbu pirmiausia apibrėžti savo tyrimo ribas. Temą galima nagrinėti šiais būdais: analizuojant ES valstybių narių nacionalinius teisės aktus arba analizuojant Europos Sąjungos, kaip vieneto, teisės aktus. Magistriniame darbe pagrindinis dėmesys skiriamas ES, kaip vieneto, teisės aktų analizei, o konkrečios ES narių nacionalinių teisės aktų nuostatos nagrinėjamos fragmentiškai, tik siekiant atskleisti ES, kaip vieneto, nuostatas ir analizuojant jas, atsižvelgiant į Europos Teisingumo Teismo (toliau tekste – ETT) praktiką. Toks analizavimo būdas pasirinktas turint omenyje, kad ES teisė ne tik įtvirtina pagrindinius PVM reguliavimo aspektus, kuriuos turi pritaikyti savo teisei valstybės narės, tačiau sąlygoja ir tiesioginį reguliavimą valstybėse narėse per tiesiogiai taikomus ES teisės aktus.

Pirmiausia darbe glaustai aptarti ES teisės instrumentai. Analizuojamos ES direktyvos, taip pat reglamentai, sprendimai, pateikiami konkretūs pavyzdžiai iš PVM srities. PVM reglamentavimo analizė būtų neįmanoma neaptarus ES teisės aktų PVM srityje derinimo proceso. Taigi nemažai dėmesio skiriama PVM harmonizavimo tikslų apžvalgai, istoriniam procesui.

Detaliausiai nagrinėjamas bene reikšmingiausias šio proceso rezultatas – 2006/112/EB direktyva dėl PVM bendros sistemos, kuria nauja redakcija išdėstyta PVM Šeštoji direktyva. Ši direktyva analizuojama ETT išaiškinimų kontekste. Aptariamieji klausimai: PVM objektas, apmokestinamasis asmuo, apmokestinamieji sandoriai, apmokestinamųjų sandorių vieta, apmokestinimo momentas, apmokestinamoji vertė, tarifų dydis ir struktūra, PVM atskaita. Išskirtinis dėmesys darbe skiriamas leidžiančių nukrypti nuostatų, taip pat sukčiavimo problemai aktualių nuostatų analizei. Nors ir siekiama susiaurinti itin plačią šio magistrinio darbo temą, leidžiančių nukrypti nuostatų specifiškumas ir reikšmė, taip pat sukčiavimo klausimų opumas lėmė, kad pasirinkta aptarti ir šiuos klausimus.

Šiame darbe keliami šie uždaviniai: atlikti PVM ES reglamentuojančių ir reglamentavusių ES teisės aktų apžvalgą, per ETT praktiką atskleisti siauresnius reglamentavimo aspektus Šeštosios direktyvos kontekste, iškelti ir aptarti kai kurias, autorės nuomone, egzistuojančias problemas ES PVM teisės aktų įgyvendinimo kontekste, leidžiančių nukrypti nuo direktyvos nuostatų kontekste, taip pat sukčiavimo aspektu. Darbe taip pat glaustai apžvelgiamas valstybių bendradarbiavimo PVM srityje reglamentavimas.

Šiame darbe naudojami metodai: istorinis, sisteminis, teleologinis, lyginamasis bei loginis.

Magistro darbe siekiama pabrėžti, kad mokesčių klausimų, o ypač PVM, suregulavimas ir jo suderinimo progresas, yra vienas iš reikšmingiausių faktorių siekiant panaikinti vieningos rinkos buvimo ir funkcionavimo kliūtis, o tai yra vienas iš ES tikslų. Kartu tai labai svarbi priemonė siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, mokesčių vengimo ir nesažiningos mokesčių konkurencijos. Tačiau kartu galutinės PVM sistemos įvedimas gali būti vertinamas kaip idealistiškas ir sunkiai pasiekiamas tikslas, kuriam trukdo įvairaus pobūdžio problemų iškilimas.

Darbe daugiausia dėmesio skirta ES direktyvų analizei, Europos Teisingumo Teismo išaiškinimams, remiamasi teisės mokslininkų darbais, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymu, oficialiai skelbiama ES Komisijos informacija, analizuojami kai kurie ES institucijų komunikatai, pasiūlymai, taip pat skiriamas dėmesys ir *Copenhagen Economics*<sup>1</sup> tyrimo išvadoms.

---

<sup>1</sup> Copenhagen Economics ApS, Nyropsgade 13/1, DK-1602 Copenhagen.

## 1. PVM reglamentavimo apžvalga ES teisės kontekste

Kaip buvo minėta įžangoje, PVM reglamentavimas bus nagrinėjamas ne pavienių ES valstybių narių reglamentavimo atžvilgiu, o per ES kaip vieneto reglamentavimą. ES teisė apibrėžia ir reguliuoja Bendrijų, ES institucijų, valstybių narių bei jų juridinių ir fizinių asmenų teises bei pareigas, Bendrijų sutartyse numatytose srityse. Svarbiausi ES teisės bruožai yra jos viršenybė nacionalinės teisės atžvilgiu ir tiesioginis galiojimas visose valstybėse narėse. ES teisės šaltiniai yra steigimo sutartys, ES institucijų teisės aktai, teisės aiškinimas, tarptautinės sutartys ir bendrieji ES teisės principai.<sup>2</sup>

ES teisė doktrinoje dažnai skirstoma į pirminę ir antrinę (išvestinę). PVM reglamentavimo aspektu reikšminga ir pirminė ir antrinė ES teisė. Pirminę teisę sudaro Europos Bendrijų steigimo, jas papildančios bei stojimo sutartys. Tai konstitucinio rango teisės aktai, įtvirtinantys pamatines ES nuostatas. Pirminė teisė reikšminga netiesioginių mokesčių reglamentavimo ir harmonizavimo kontekste, nustatant tokius pamatinius siekius, kaip tinkamų sąlygų ir prielaidų sudarymas bendros rinkos buvimui ir funkcionavimui. Būtent pirminėje teisėje įtvirtintas bendros PVM sistemos pagrindas. Antrinę teisę sudaro ES institucijų teisės aktai, priimti remiantis pirmine teise ir siekiant ją įgyvendinti: reglamentai, direktyvos, sprendimai, rekomendacijos bei nuomonės. ES antrinės teisės atžvilgiu PVM kontekste ypač reikšmingas ir gausus reguliavimas direktyvomis. PVM klausimai reguliuojami ir reglamentais, sprendimais. Dėl minėtų aplinkybių, prieš pradėdant konkretesnių klausimų analizę, būtinas minėtų ES teisės instrumentų apibendrintas aptarimas.

Direktyva – ES institucijų leidžiamas teisės aktas, kurio tikslai yra privalomi valstybėms narėms, tačiau jų įgyvendinimo formas ir būdus valstybės gali pasirinkti pačios. Pagrindinis tikslas – ne nustatyti visai ES vienodas taisykles, bet siekti, kad valstybių narių įstatymai būtų suderinti su ES institucijų patvirtintais standartais ir reikalavimais arba, kad būtų vykdomos iš Bendrijų steigimo sutarčių kylančios pareigos. Direktyvos daugiausia naudojamos derinti, koordinuoti tiems nacionaliniams įstatymams, kurių įvairovė ar netolygumas trukdo veikti bendrajai rinkai. Skirtingai nuo reglamento, kuris yra taikomas visuotinai, direktyva yra skiriama vienai, kelioms ar visoms valstybėms narėms, bet ne asmenims. Valstybės narės pačios pasirenka tinkamas priemones, būdus bei formas direktyvų reikalavimų perkėlimui į nacionalinę teisę. Iš to kyla viena pagrindinių taikymo problemų – suderinti pareigą pasiekti rezultatą ir priemonių pasirinkimo laisvę. Privaloma laikytis direktyvos įgyvendinimo terminų. Jei direktyva laiku neįgyvendinama arba įgyvendinama

---

<sup>2</sup> VITKUS G. *Europos Sąjungos enciklopedinis žinynas*. V.: Eugrimas, 2002, p. 343.

neteisingai, teisinė jos galia nepasikeičia. „Neįvykdymas nepateisinamas valstybės vidaus sunkumais, vidaus (ir net konstitucinės) teisės nuostatomis, kitos valstybės narės nesugebėjimu įvykdyti direktyvą ar argumentais, jog direktyvos įgyvendinimas neigiamai atsilieps bendrosios rinkos veikimui.“<sup>3</sup> Tokiais atvejais, Europos Komisija gali imtis teisinių priemonių prieš valstybes nares bei perduoti bylą Teisingumo Teismui, kurio sprendimai privalomi. Už Teisingumo Teismo sprendimų nevykdymą, valstybėms narėms gali būti nustatytos baudos. Pažymėtina, kad egzistuoja kelios nuomonės dėl direktyvų tapimo valstybės narės corpus iuris. Vieni autoriai teigia, kad direktyvos savaime tampa sudėtine nacionalinės teisės sistemos dalimi, kai yra priimamos ir įsigalioja. Kiti autoriai laikosi visiškai priešingos nuomonės.<sup>4</sup> PVM srityje ES reglamentavimas per direktyvas gana gausus. Ypač reikšminga PVM klausimais Tarybos direktyva 2006/112/EB, kuria nauja redakcija išdėstoma Šeštoji PVM direktyva (77/388/EEB). Kaip priimtos palyginus neseniai minėtinos šios direktyvos: 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/9/EB, nustatanti Direktyvoje 2006/112/EB numatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles. Taip pat 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, iš dalies keičianti Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta, 2007 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva 2007/75/EB, iš dalies keičianti Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su tam tikromis laikinosiomis nuostatomis dėl pridėtinės vertės mokesčio tarifų, 2007 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva 2007/74/EB dėl keliaujančių iš trečiųjų šalių asmenų importuojamų prekių neapmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu ir akcizais ir kt.

Reglamentas – ES institucijų leidžiamas teisės aktas, privalomas visa apimtimi ir tiesiogiai taikomas visose valstybėse narėse. Reglamentui būdinga: visuotinis galiojimas, t.y. privalomas visiems ES teisės subjektams (tuo skiriasi nuo sprendimo, kuris taikomas konkrečiam adresatui), visumos privalomumas, t.y. nepaliekama laisvė pasirinkti jo įgyvendinimo priemonių. ETT dažnai pakartoja nuostatą, kad „tiesioginis reglamento taikymas reiškia, kad nereikia priimti jokių kitų nacionalinių teisės aktų, kad reglamento normos būtų įgyvendinamos nacionalinėje teisėje“.<sup>5</sup> Būdinga ir tai, kad jis negali būti įgyvendinamas dalimis, pasirinktinai - privaloma reglamento, kaip teisės akto, visuma (tuo skiriasi nuo direktyvos). Tiesioginis taikymas visose valstybėse narėse - įsigalioja visose ES valstybėse visiems juridiniams ir fiziniams asmenims vienu metu, nuo reglamento paskelbimo ES „Oficialiame leidinyje“. Valstybės narės privalo susilaikyti nuo bet kokių

<sup>3</sup> VITKUS G. *Europos Sąjungos enciklopedinis žinynas*. V.: Eugrimas, 2002, p. 343.

<sup>4</sup> PRECHAL S. *Directives in EC Law*, Second Completely Revised Edition, 2005, p. 93.

<sup>5</sup> SOLOVEIČIKAS D. *ES teisės tiesioginis veikimas ir jos taikymas – dvi skirtingos tapačios doktrinos dalys?* Jurisprudencija, 2007, 4(94), p. 37.

veiksmų, kurie ribotų tiesioginių reglamentų veikimą nacionalinėje teisėje”<sup>6</sup> ar nuo pačiame reglamente nurodytos datos, ir jam nereikalingi papildomi nacionalinės teisės aktai, juos inkorporuojantys į nacionalinę teisės sistemą, nebent tai būtų tiesiogiai nurodyta pačiame reglamente. Kaip pavyzdį PVM srityje galima paminėti 2003 m. spalio 7 d. priimtą Tarybos reglamentą Nr. 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje, panaikinusį Reglamentą (EEB) Nr. 218/92.

Sprendimas – ES institucijų leidžiamas teisės aktas, priimamas ES teisę taikant konkrečiam atvejui, specifinio klausimo administravimui. Sprendimas yra privalomas tik adresatui, kuriuo gali būti ES valstybės narės, fiziniai ar juridiniai asmenys. Dėl adresato konkretumo ir individualumo sprendimas iš esmės skiriasi nuo reglamento, kuris yra visuotinai privalomas. Sprendimai gali būti įpareigojantys, draudžiantys, leidžiantys ir pan. Kaip pavyzdžius galima paminėti šiuos: 2006 m. rugsėjo 13 d. Komisijos sprendimas 2006/637/EB dėl Lietuvos Respublikos prašymo centralizuotos šilumos tiekimui taikyti sumažintą PVM tarifą, 2007 m. balandžio 30 d. Komisijos sprendimas 2007/313/EB dėl Italijos Respublikos prašymo taikyti lengvatinį PVM tarifą tiekiant elektros energiją drėkinimo, vandens pumpavimo ir nusausinimo įrenginiams eksploatuoti, 2007 m. sausio 30 d. Tarybos sprendimas, 2007/50/EB leidžiantis Rumunijai taikyti lengvatinį PVM tarifą tam tikroms darbui imlioms paslaugoms, išvardintoms Direktyvos 2006/112/EB 106 straipsnyje.

Išskiriant mokesčių klausimų reguliavimui ES būdingus pozityvų ir negatyvų pobūdį, galima teigti, kad PVM reglamentavimui ES būdingi abu. Pozityvus, pasižymintis atskirų mokesčių klausimų tiesioginiu reguliavimu, atsiskleidžia per Šeštosios direktyvos (2006/112/EB) pavyzdį, negatyvus – per draudimus, nustatant neleistino elgesio pavyzdžius (mokesčių diskriminacija).

## **2. PVM harmonizavimo tikslai**

Netiesioginiai mokesčiai (muito, akcizo, pridėtinės vertės) yra prekių ir paslaugų kainos pridedamasis elementas. Todėl, siekiant laisvo prekių, paslaugų, asmenų ir kapitalo tarp Europos Sąjungos valstybių šių mokesčių derinimas ir suvienodinimas yra principinis tikslas, suteikiantis galimybę skatinti tarptautinės prekybos liberalizavimą, šalinti daugelį nuo seno egzistuojančių protekcinį priemonių.<sup>7</sup>

<sup>6</sup> 1978-01-31 ETT sprendimas, Fratelli Zerbone Snc., C-94/77.

<sup>7</sup> GRAKAUSKAS E., MARCIJONAS A. *Mokesčiai ir žemės ūkis Europos Sąjungos ir Lietuvos teisinio reglamentavimo kontekstu*. 2005 03 10, TEISĖ, p. 7.

Be to, pridėtinės vertės mokestis yra svarbus ne tik paminėtų faktorių kontekste. Šis mokestis yra reikšmingas kaip ES biudžeto šaltinis. Tai dar labiau pabrėžia tinkamo PVM sureguliuavimo svarbą ES mastu.

Iš trijų galimų teisės aktų derinimo formų (unifikavimas, koordinavimas, harmonizavimas) netiesioginių mokesčių teisės aktų suderinimui taikomas harmonizavimas, t.y. nustatomi vieningi teisės pagrindai ir nacionalinė teisė turi įgyvendinti šiuos vieningus ES teisės pagrindus.

Harmonizavimo sąvoką naudojant nevisiškai teisiniame kontekste ar traktuojant labai plačiai, galima teigti, kad visų pasaulio šalių mokesčių sistemos ilgainiui vienodėja, taigi pasaulyje nuolat vyksta spontaniškas ir savotiškas mokesčių harmonizavimas, kuomet šalys kopijuoja viena kitos mokesčių sistemas, perima pozityvius elementus, atsižvelgdamos į savo šalies kultūrinę, ekonominę, geografinę, istorinę specifiką. Keliant klausimą, ar toks harmonizavimas nėra šalims labiau priimtinas nei harmonizavimas ES teisės aktų pagalba, turbūt akivaizdu, kad pats ES buvimas, tokie tikslai, kaip bendros rinkos funkcionavimas, rodo, jog natūralus mokesčių sistemų vienodėjimas, be ES teisės aktų reguliavimo, yra nepakankamas. Antra vertus, galima kelti klausimą, koks harmonizavimo lygis turi būti vertinamas kaip pakankamas, atsižvelgiant į tokius ES tikslus, kaip bendros funkcionuojančios rinkos sukūrimas.

PVM – pirmasis mokestis, kuris buvo numatytas harmonizuoti.

Daugelis mokslininkų ir praktikų, nagrinėdami mokesčių teisės harmonizavimo problemas, vartoja Europos Sąjungos terminą, tačiau tai nėra visiškai teisinga. Formaliai žiūrint, juk pirminis šaltinis – tai Europos Bendrijos (toliau – EB) sutartis ir netiesioginiai mokesčiai pirmiausia buvo reglamentuojami EB direktyvomis. ES terminas atsiranda tik po Maastrichto sutarties<sup>8</sup>. Šiame darbe naudojamos abi sąvokos, o temos pavadinime esanti sąvoka „ES“ suvokiama kaip apimanti tiek EB, tiek ES sąvokas.

EB sutartis draudžia bet kokią mokesčių diskriminaciją, kuri tiesiogiai ar netiesiogiai suteiktų nacionaliniams produktams pirmenybę prieš produktus iš kitų valstybių narių.

Netiesioginių mokesčių harmonizavimui itin svarbūs EB sutarties 95-99 straipsniai. Šiuose straipsniuose įtvirtintų nuostatų tikslas yra sukurti tinkamas sąlygas ir prielaidas bendros rinkos buvimui ir funkcionavimui. Bendrai rinkai sukurti reikia keturių pagrindinių laisvių: asmenų, prekių, kapitalo judėjimo bei paslaugų teikimo.

---

<sup>8</sup> ES istorijos pradžia sietina su: 1951 m. Paryžiuje įsteigta Europos anglių ir plieno bendrija, 1957 m. Romoje įsteigtos Europos atominės energetikos bendrija ir Europos ekonominė bendrija. 1967 m. liepos 1 d. visoms trimis bendrijoms įsteigus bendras institucijas, imtas taikyti „Europos Bendrijų“, arba „Europos Bendrija“, terminas. 1992 m. vasario 7 d. pasirašius Maastrichto sutartį (sutartis įsigaliojo 1993 m. lapkričio 1 d.) iki tol vartojamas „Europos Bendrijos“ terminas buvo pakeistas „Europos Sąjungos“ terminu.



Bendrų mokesčių įvedimas nėra ES mokesčių politikos tikslas. Siekiama panaikinti kliūtis vieningos rinkos buvimui ir funkcionavimui per progresą mokesčių koordinavime. Tai turėtų vesti prie Europos ekonomikos konkurencingumo stiprinimo.

ES politika dėl netiesioginio apmokestinimo taip pat siekia užtikrinti, kad mokesčių taisyklės netrukdytų laisvam kapitalo judėjimui ES ir kad laisvas kapitalo judėjimas nesudarytų sąlygų vengti mokesčių.

Nors pažymėtina, kad yra autorių pateikiančių nuomonę, jog „PVM mokesčio mokėjimo mechanizmas neleidžia jo išvengti“.<sup>9</sup> Ši nuomonė diskutuotina, turint omenyje, pavyzdžiui, „karuselinio“ sukčiavimo situacijas, apie kurias rašoma vienoje iš šio darbo dalių. Galima teigti, kad tam tikros galimybės išsisukti nuo mokesčių ir jų išvengti vieningoje ES rinkoje susidaro dėl rinkos pasidalijimo į skirtingas mokesčių sistemas. Tai neabejotinai įtakoja konkurenciją, pajamų iš mokesčių netekimą, taip pat pažeidžia sąžiningumo principą mokesčių sistemoje.

Nors ES ekonominės erdvės principai atveria sienas tarp šalių, kuria prielaidas laisvam prekių, kapitalo ir žmonių judėjimui, tačiau apmokestinimo srityje ES normas galima vadinti specifinėmis, kadangi jos nukreiptos ne apribojimų naikinimo, bet jų nustatymo kryptimi. ES direktyvos nustato ribinius reikalavimus, pavyzdžiui, minimalų tarifą, galimumą ar negalimumą taikyti išimtis ir t.t.

Bendros PVM sistemos pagrindas yra įtvirtintas EB steigimo sutartyje<sup>10</sup>. EB sutartyje atsispindi harmonizavimo siekis apyvartos mokesčių ir kitų netiesioginių mokesčių formų srityse.

Siekiant užsibrėžtų tikslų, akivaizdu, kad vien PVM harmonizavimo nepakanka, reikia atsižvelgti ir į kitus mokesčius. Aptariant PVM ir kitų mokesčių santykį įdomi byla<sup>11</sup>, kurioje ginčas kilo tarp Vengrijoje įsteigtų bendrovių ir mokesčių administratoriaus dėl įmonėms pateikto reikalavimo sumokėti tam tikras vietos verslo mokesčio sumas, nustatytas pagal Vengrijos 1990 m. Vietos mokesčių įstatymą, suteikiantį Vengrijos provincijoms teisę savo teritorijose nustatyti vietos verslo mokestį (toliau – HIPA). Buvo nagrinėjamas klausimas ar Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB 33 str. 1 dalis (dabar – Tarybos direktyvos 2006/112/EB 401 str.) turi būti suprantama taip, kad ji draudžia taikyti mokestį ekonominei veiklai (tokį kaip HIPA), kurio vienas iš pagrindinių bruožų yra įmonių grynujų pajamų apmokestinimas, iš jų atėmus parduotų prekių įsigijimo kainą, trečiųjų asmenų suteiktų paslaugų kainą ir žaliavų sąnaudas, t.y. ar toks mokestis turi būti laikomas apyvartos mokesčiu, kurį draudžia ši nuostata. Kartu buvo pasisakyta, kokiais kriterijais reikia

<sup>9</sup> GRAKAUSKAS E., MARCIJONAS A. *Mokesčiai ir žemės ūkis Europos Sąjungos ir Lietuvos teisinio reglamentavimo kontekstu*. 2005 03 10, TEISĖ, p. 7.

<sup>10</sup> Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis. Valstybės žinios, 2004-01-03, Nr. 2-2.

<sup>11</sup> 2007-10-11 ETT sprendimas sujungtose bylose C-283/06 ir C-312/06, OL C 297, 08.12.2007, p.13

remtis, nustatant, ar mokestis nėra apyvartos mokestis Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB 33 str. prasme. Pažymėtina, kad mokestis buvo taikomas bet kokiai ekonominei veiklai, vykdomai provincijos teritorijoje, o mokesčio mokėtojas - ekonomine veikla užsiimantis asmuo.

ETT konstatavo, kad tam, jog būtų nustatyta, ar mokestis yra apyvartos mokestis Šeštosios Tarybos direktyvos prasme, reikia įvertinti, ar jis galėtų neigiamai paveikti bendros PVM sistemos funkcionavimą, nes sandoriai dėl prekių tiekimo ir paslaugų teikimo būtų apmokestinami panašiai kaip yra apmokestinami PVM.

ETT pažymėjo, kad mokesčiai, turintys esminių PVM savybių, apsunkina prekių ir paslaugų judėjimą panašiai kaip ir PVM, net jei šie mokesčiai nėra visiškai jam tapatūs. Kita vertus, nedraudžiama toliau taikyti ar nustatyti mokesčio, kuris neturi vienos iš esminių PVM savybių: PVM yra bendrai taikomas sandoriams, kurių objektas yra prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, jo dydis nustatomas proporcingai apmokestinamajam asmeniui už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sumokėtai sumai, PVM yra renkamas kiekviename gamybos ir platinimo proceso etape, neatsižvelgiant į pirmiau atliktų sandorių skaičių; apmokestinamasis asmuo turi teisę į PVM atskaitą, t.y. galiausiai jo mokėjimo našta tenka galutiniam vartotojui.

ETT taip pat buvo sprendžiamas klausimas dėl Italijoje egzistavusio regioninio mokesčio atitikimo apyvartos mokesčio požymiams. Byloje nurodyti šie apyvartos mokesčiui ir būdingi bruožai: mokestis taikomas paslaugų teikimui ir prekių tiekimui; mokestis yra proporcingas prekių ar paslaugų kainai, nepriklausomai nuo to, kiek buvo atlikta pardavimo sandorio; mokestis yra mokamas kiekviename gamybos ir distribucijos proceso etape, mokestis mokamas nuo prekių ar paslaugų pridėtinės vertės<sup>12</sup>.

Galima daryti išvadą, jog siekiant ES tikslo, kad viena bendra rinka tinkamai veiktų, nepakankamas dėmesys tik pridėtinės vertės mokesčio reguliavimui - kartu būtina laikytis ES reguliavimo kitų mokesčių kontekste, taip pat būtinas ir kitų mokesčių, pavyzdžiui, akcizo taikymo taisyklių vienodumas. Tiek PVM, tiek akcizo mokesčio, kuriuo apmokestinamas benzinas, gėrimai arba cigaretės, pakeitimai ir skirtumai, tiek Šeštosios direktyvos dėl apyvartos mokesčių reguliavimo nesilaikymas, gali lengvai iškreipti konkurenciją.

Europos Teisingumo Teismas (toliau – ETT) yra pažymėjęs, kad „harmonizavimo išimtis turi būti griežtai apibrėžtos. Kiekvieną kartą, kai pasinaudojama nuo PVM nukrypstančiais režimais, tarp valstybių narių susidaro mokesčių naštos skirtumai“.<sup>13</sup>

<sup>12</sup> 2006-10-03 ETT sprendimas byloje Banca Popolare di Cremona, C-475/03, OL C 294, 02.12.2006, p.3

<sup>13</sup> 2005-07-14 ETT sprendimas, C-434/03, OL C 217 - 03.09.2005, p. 13

### 3. PVM harmonizavimo istorinė apžvalga

Dauguma pasaulio valstybių taiko pridėtinės vertės mokestį. Jį taiko visos Europos valstybės. Šis vienas, bene plačiausiai mokesčių sistemose naudojamas netiesioginis mokestis, išsivystė iš apyvartos mokesčio. Pirmą kartą šis mokestis įvestas 1954 m. Prancūzijoje, apmokestinant kiekviename prekės apyvartos etape išaugusią prekės vertę.<sup>14</sup> Prancūzas M. Lore aprašė šio mokesčio veikimo schemą ir pasiūlė jį įvesti vietoje apyvartos mokesčio, pašalinant jam būdingą „kaskadinį efektą“ (mokesčio tarifas taikomas bendrai prekės vertei, akumuliuotai visose ankstesnėse prekių judėjimo stadijose).<sup>15</sup>

Bendrojo PVM mokesčio koncepcija siejama su 1967 m., kuomet buvo priimta Pirmoji PVM direktyva<sup>16</sup>. Šioje direktyvoje PVM mokestis buvo pirmą kartą apibrėžtas bendrai ES mastu. Pagal tą apibrėžimą galima išskirti esminius PVM požymius: tai bendras vartojimo mokestis, juo apmokestinamos prekės ir paslaugos, tai proporcinis mokestis, kuris taikomas visose gamybos ir realizacijos stadijose. Ši pirminė koncepcija pažodžiui pirmiausia apibrėžė šiuos mokesčio aspektus, tačiau neabejotinai galima išskirti ir kitus PVM požymius, t.y. kad PVM visų pirma yra netiesioginis mokestis (skirstant mokesčius į tiesioginius ir netiesioginius), kas reiškia, kad mokestį moka galutinis prekės ar paslaugos vartotojas arba moka netiesiogiai pirkėjas. Apskritai netiesioginiai mokesčiai yra tokie mokesčiai, kurių mokesčio subjektas (nurodytas įstatyme), nesutampa su realiu mokesčių mokėtoju. Pvz., PVM atveju, mokesčio apmokestinamas yra konkretus asmuo, užsiimantis ūkine – komercine veikla ir užsiregistravęs PVM mokėtoju. Tačiau šį mokestį sumoka ne jis pats, o galutinis vartotojas – tas asmuo, kuris įsigijo PVM apmokestintą prekę savo poreikiams tenkinti. Tiesioginių mokesčių atveju yra priešingai: mokesčių naštos nešėjas sutampa su mokesčio mokėtoju. Pvz., juridinis asmuo, užsiimantis ūkine – komercine veikla, privalo mokėti pelno mokestį. Kyla klausimas, ar mokesčių skirstymas į tiesioginius ir netiesioginius yra visiškai tinkamas, kadangi, šiuo metu tiek Lietuvos, tiek kitų ES valstybių mokesčių teisės aktai leidžia mokesčio mokėtojo našta perkelti kitam mokesčio nešėjui.

Kitas itin svarbus PVM požymis – atskaitomumas. Europos Teisingumo Teismas (toliau – ETT) atskaitomumą apibūdino kaip esminį Europos pridėtinės vertės mokesčio sistemos bruožą ir nurodė, kad teisė į atskaitą yra neatskiriama PVM sistemos dalis ir negali būti ribojama.<sup>17</sup>

<sup>14</sup> MARCIJONAS A., SUDAVIČIUS B., *Mokesčių teisė*, Vilnius, 2003., p. 112.

<sup>15</sup> BUŠKEVIČIŪTĖ, E. *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija, 2007, p. 84.

<sup>16</sup> 1967 m. balandžio 11 d., Pirmoji Tarybos direktyva, Dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, derinimo, Nr.: 67/227/EEB, OL 71, 1967 4 14, p. 1301-1303.

<sup>17</sup> 2006-01-12 ETT sprendimas Nr.: C-355/03, OL C 74 - 25.03.2006, p. 1.

Atskaitomumo požymis rodo, kad PVM negali būti priskiriamas prie kumuliacinių mokesčių, kadangi mokesčio našta nesikaupia ir nedidėja. Pažymėtina, kad ETT yra pabrėžęs, kad teisė į atskaitą išlieka, tik jei nėra vengimo ar piktnaudžiavimo aplinkybių.<sup>18</sup>

Jau Pirmosios direktyvos preambulėje buvo pabrėžta, kad harmonizavimo rezultatas turėtų pasireikšti kumuliacinių mokesčių panaikinimu ir bendros valstybių narių PVM sistemos sukūrimu. Pirmoji PVM direktyva yra laikoma pirmuoju ES politiniu ir teisiniu įsipareigojimu sukurti bendrą PVM sistemą, kuria būtų remiamas tikslas sukurti patikimą ir konkurencingą bendrąją rinką, turinčią „suderintas“ PVM sistemas. Pirmoji ir Antroji PVM direktyvos kartu yra laikomos pirmąją pakopa harmonizuojant apyvartos mokesčius Bendrijos mastu.

Antroji PVM direktyva<sup>19</sup> pristatė panašias idėjas kaip ir Pirmoji, tačiau jos preambulėje jau buvo nurodytas poreikis griežtai riboti nulinio tarifo taikymą. Be to, pasakyta, kad importuotos prekės turėtų būti apmokestinamos tokiu pačiu tarifu, koks yra taikomas importuojančios valstybės viduje. Apmokestinamajam asmeniui buvo nustatyti reikalavimai sąskaitų saugojimui, taip pat išrašymui. Antrojoje direktyvoje taip pat kalbama apie mokesčio mokėtojo teisę atskaityti sudengiant PVM įsigytų prekių su mokesčiu nuo pridėtinės vertės, sukurtos vykdant įprastinę veiklą, kuria mokesčių mokėtojas verčiasi.

Pagal šią schemą valstybės narės galėjo laisvai pritaikyti priemones, kurios supaprastino apmokestinimą, taip pat sudarė palankias sąlygas išvengti mokesčių vengimo. Tačiau ši Pirmąją ir Antrąją direktyvomis paremta bendroji sistema suteikė valstybėms narėms tiek diskrecijos, kad 1973 m. realiai buvo devynios skirtingos ir atskiros nacionalinės sistemos, o ne Bendrijos vieninga sistema. Valstybėms narėms buvo palikta galimybė pačioms nusistatyti taikomą tarifą, plačiai taikyti išimtis. Žemės ūkis, mažmeninė prekyba, importo mokesčių lengvatos ir daug kitų sričių buvo apmokestinamos skirtingai. Visai tai sukėlė tokias problemas kaip dvigubas apmokestinimas, tam tikrų sričių mokesčių klausimų nereguliavimas, o tai galiausiai atsiliepė prekybai ir verslo vystymuisi Bendrijos viduje.<sup>20</sup>

Kadangi visos valstybės narės buvo priėmusios pridėtinės vertės mokesčio sistemą pagal 1967 m. balandžio 11 d. Pirmąją ir Antrąją Tarybos direktyvas dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo, buvo nutiestas kelias tolimesniam PVM harmonizavimui ir tolimesnių tikslų siekimui.

---

<sup>18</sup> 2000-06-08 ETT sprendimas Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR, Nr.: C-396/98.

<sup>19</sup> 1967 m. balandžio 11 d., Antroji Tarybos Direktyva, Nr.: 67/228/EEC (Second Council Directive 67/228/EEC, 11 of April 1967 on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes - Structure and procedures for application of the common system of value added tax), OJ 71, 14.4.1967, p. 1303–1312.

<sup>20</sup> TERRA B., WATTEL P., *European Tax Law*. 1997 m. Kluwer Law International – Haga, p. 73.

Trečioji direktyva<sup>21</sup> pratęsė Pirmosios ir Antrosios direktyvų įgyvendinimo terminą iki 1972 m. (iš pradžių numatytas terminas buvo 1970 m.). Ketvirtoji<sup>22</sup> ir Penktoji<sup>23</sup> PVM direktyvos taip pat buvo skirtos laiko ribų reguliavimui.

Svarbus žingsnis buvo 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji PVM direktyva<sup>24</sup>, kuria buvo nustatyta daugeliu atžvilgiu identiška mokesčių bazė sandoriams. Ši direktyva ir toliau harmonizavo skirtingus valstybių teisės aktų reguliavimus. Ji laikoma antrąją PVM harmonizavimo stadiją (atsižvelgiant į Pirmojoje ir Antrojoje direktyvoje išdėstytus planus). Antroji stadija turėjo apimti importo apmokestinimo panaikinimą ir panaikinimą mokesčių lengvatų eksportuojant vykdant komercinę veiklą Bendrijos teritorijoje. Tačiau Šeštoji direktyva nebuvo visiškai tam skirta. Apmokestinimas dėl sienos kirtimo išliko toks pats. Šios direktyvos tikslai atsirėmė ir į Bendrijų biudžeto formavimą, kadangi 1970 m. balandžio 21 d. sprendimas<sup>25</sup> dėl valstybių narių finansinių įmokų pakeitimo Bendrijų nuosavais ištekliais numatė, kad Bendrijų biudžetas nepriklausomai nuo kitų įplaukų turi būti visiškai finansuojamas iš Bendrijų nuosavų išteklių, o į tuos išteklius įeina įplaukos iš pridėtinės vertės mokesčio, gaunamos taikant bendrą mokesčio tarifą, remiantis vienodai nustatytu vertinimo pagrindu pagal Bendrijos taisykles. Minėtasis Ministrų Tarybos sprendimas buvo vienas svarbiausių faktorių, lėmusių tolimesnį PVM harmonizavimą.

Šeštojoje Direktyvoje iškeltas tikslas siekti tolesnės pažangos veiksmingai šalinant asmenų, prekių, paslaugų, kapitalo judėjimo ir nacionalinių ekonomikų integracijos suvaržymus. Tarsi visų tikslų finišas nurodytas siekis galiausiai sukurti bendrą rinką, kurioje vyktų sąžininga konkurencija ir kuri būtų panaši į tikrą vidaus rinką. Pabrėžta, kad turi būti užtikrinta, kad bendra apyvartos mokesčių sistema būtų nediskriminacinė prekių ir paslaugų kilmės atžvilgiu. Tai glaudžiai susiję su atitinkamų sąvokų išaiškinimu: „apmokestinamas asmuo“, „apmokestinamas sandoris“, „apmokestinimo momentas“ ir kitomis. „Sąvokos „ekonominė veikla“, „prekių tiekimas“ ir „apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks“ yra objektyvaus pobūdžio ir taikomos

---

<sup>21</sup> 1969 m. gruodžio 9 d., Trečioji Tarybos direktyva, Nr.: 69/463/EEC, Dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio įvedimas valstybėse narėse, OL L 320, 1969 12 20, p. 34-35.

<sup>22</sup> 1971 m. gruodžio 20 d., Ketvirtoji Tarybos Direktyva (Fourth Council Directive 71/401/EEC of 20 December 1971 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Introduction of value added tax in Italy), Nr.: 71/401/EEC, OJ L 283, 24.12.1971, p. 41-42.

<sup>23</sup> 1972 m. liepos 4 d., Penktoji Tarybos Direktyva, Nr.: 72/250/EEC, OL L 162, 1972 7 18, p. 18-19.

<sup>24</sup> 1977 m. gegužės 17 d., Šeštoji Tarybos Direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, Nr.: 77/388/EEC, OL L 145, 1977 6 13, p. 1-40.

<sup>25</sup> 1970 m. spalio 21 d. Tarybos sprendimas, pakeistas Tarybos sprendimu dėl Bendrijų nuosavų išteklių sistemos Nr.: 88/376/EEB. Oficialusis leidinys L 185, 15/07/1988 p. 0024 – 0028.

nepriklausomai nuo atitinkamų sandorių tikslų, rezultatų ar apmokestinamojo asmens ketinimų“<sup>26</sup>. Siekta suderinti mokesčio bazę, atvejus, kuomet atleidžiama nuo mokesčio, mokesčio atskaitos taisyklės, kiek įmanoma labiau suderinti mokesčio mokėtojų prievoles. Tačiau Šeštojoje PVM direktyvoje, atsižvelgiant į tai, jog suderinti ir suvienodinti siekiama esminius PVM mokesčio aspektus, siekiama įvertinti tokias praktines problemas, kaip galimas mokesčių vengimas. Todėl buvo palikta tam tikros erdvės valstybėms narėms veikti savarankiškai. Pozicija tokia, kad valstybėms narėms turėtų būti leidžiama neperžengiant tam tikrų nustatytų ribų ir laikantis tam tikrų sąlygų pradėti taikyti ar išlaikyti priemones, iš dalies nukrypstančias nuo šios direktyvos, siekiant, kad būtų galima supaprastinti apmokestinimą, išvengti klastočių ar mokesčio vengimo.

Vėliau, remdamasi 1985 m. Bendrosios rinkos Baltąja knyga<sup>27</sup>, Komisija pateikė pasiūlymų rinkinį. Tačiau šie pasiūlymai pasirodė nepriimtini vyriausybėms ir tapo aišku, kad nebus įmanoma susitarti dėl bendros pozicijos per nustatytus terminus, t. y., iki 1993 m. Taigi Taryba nusprendė taikyti pereinamąją sistemą, kuria buvo panaikinta mokesčių kontrolė prie sienų. Nuo to laiko pereinamąją laikyta PVM sistema (ji turėjo baigti galioti 1996 m. pabaigoje) buvo plačiai taikoma ES prekyboje. Pereinamąją PVM sistema galima vadinti išstisus dešimtmečius veikiančią sistemą, belaukiant „nuolatinės sistemos“. Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetas sistemą įvardijo kaip mistifikaciją, kuria nebenorima tikėti. Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetas reikalavo, kad Taryba paskelbtų, siekdama skaidrumo piliečių atžvilgiu, kad ji ir toliau sieks strateginio PVM suderinimo tikslo, pripažindama, kad jis nėra realiai pasiekiamas trumpalaikėje ar vidutinio laikotarpio perspektyvoje. Esminis argumentas buvo, jog tokiu būdu bus išvengta energijos ir išteklių švaistymo bevaisėms pastangoms pasiekti vieningumo srityse, kurios yra ypatingai svarbios kiekvienos valstybės narės mokesčių ir socialinei politikai, ir dėl kurių nėra viena iš jų nėra pasirengusi nusileisti.<sup>28</sup>

Apibendrinant galima pasakyti, kad PVM sistema, kurią įvedė Šeštoji direktyva, buvo „pereinamojo pobūdžio“ ir buvo baimintis, kad nėra jokių ženklų, jog būtų ketinama ją visiems laikams pakeisti „galutinai suformuluota“ sistema. Tai leido abejoti sistemos teisingumu, kaip Komitetas pakomentavo savo nuomonėje dėl paslaugų teikimo vietos, pateikdamas konkrečius

---

<sup>26</sup> ETT sprendimai Nr.: 235/85; 268/83; C-497/01; C-354/03, C-355/03 ir C-484/03.

<sup>27</sup> 1985 m. birželio mėn. Žako Deloro (Jacques Delors) vadovaujama Komisija paskelbė Baltąją knygą, kuria buvo siekiama per septynerius metus panaikinti visas fizines, technines ir mokesčines laisvo judėjimo Bendrijoje kliūtis. Šia baltąja knyga buvo siekiama paskatinti pramonės ir prekybos plėtrą didelėje bendroje ekonominėje erdvėje, priilygstančioje JAV rinkai.

<sup>28</sup> 2005 m. liepos 18 d., Nuomonė dėl Pasiūlymo priimti Tarybos direktyvą, iš dalies keičiančią Direktyvą 77/388/EEB dėl bendros pridėtinės vertės mokesčių sistemos dėl minimalaus standartinio tarifo taikymo trukmės KOM(2005) 136 galutinis - 2005/0051.

pasiūlymus. Valstybės narėms steigėjoms iš pradžių buvo suteiktos išimtys, kurių jos stengėsi neinvestuoti (bent jau kol galioja „pereinamoji sistema“). Kaip probleminių klausimų galima iškelti „nulinio tarifo“ išimtį, kuri pradžioje buvo suteikta dviems šalims. Ši išimtis ne tik nebuvo panaikinta, bet ir suteikta dar kelioms naujoms valstybėms narėms.

2006 m. Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos<sup>29</sup>, kuria nauja redakcija išdėstoma Šeštoji PVM direktyva, sako, kad net jeigu mokesčio tarifai ir neapmokestinimo atvejai nebus visiškai suderinti, taikant bendrą PVM sistemą turėtų būti sudarytos neutralios konkurencijos sąlygos, kuriomis kiekvienos valstybės narės teritorijoje panašioms prekėms ir paslaugoms taikomi vienodi mokesčiai, nepriklausomai nuo gamybos ir paskirstymo grandinės.

2007 m. gruodžio 20 d. buvo priimta Tarybos direktyva 2007/74/EB dėl keliaujančių iš trečiųjų šalių asmenų importuojamų prekių neapmokestinimo PVM ir akcizais. Ši direktyva buvo priimta kaip pasekmė poreikio keisti ir tikslinti 1969 m. gegužės 28 d. Tarybos direktyvą 69/169/EEB dėl įstatymais ir kitais teisės aktais nustatytų nuostatų dėl tarptautiniais maršrutais keliaujančių asmenų importuojamų prekių atleidimo nuo apyvartos ir akcizo mokesčių suderinimo, kuria buvo nustatyta neapmokestinimo mokesčiais Bendrijoje sistema. Taigi buvo atsižvelgta į reikalingą pakeitimų skaičių ir į tai, jog dėl plėtros ir naujų Bendrijos išorės sienų reikia padaryti Direktyvos 69/169/EEB nuostatų adaptacijas, bei į tai, kad siekiant aiškumo reikia pertvarkyti ir supaprastinti tam tikrus nuostatus.

Aiškumo kriterijus reikšmingas ir kitame kontekste, grįžtant į 2006 m. liepos 24 d., kuomet buvo priimta Tarybos direktyva 2006/69/EB, iš dalies keičianti Direktyvos 77/388/EEB nuostatus, susijusias su tam tikromis priemonėmis, kuriomis siekiama supaprastinti apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu tvarką ir padėti užkirsti kelią mokesčių slėpimui ar vengimui, bei panaikinanti tam tikrus sprendimus dėl leidžiančių nukrypti nuostatų.

2007 m. gruodžio 20 d. buvo priimta Tarybos direktyva 2007/75/EB, iš dalies keičianti 2006/112/EB direktyvos nuostatus, susijusias su tam tikromis laikinosiomis nuostatomis dėl pridėtinės vertės mokesčio tarifų. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvoje 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos numatytos tam tikros su PVM tarifais susijusios leidžiančios nukrypti nuostatos. Buvo numatyta, kad kai kurios iš šių leidžiančių nukrypti nuostatų nustoja galioti nustatytą dieną, o kitos galioja iki galutinių procedūrų priėmimo. Šis direktyvos pakeitimas buvo reikšmingas atskiroms šalims, nes leido pratęsti tam tikrų leidžiančių nukrypti nuostatų galiojimą iki 2010 m. pabaigos. Pavyzdžiui, remiantis šia direktyva iki 2010 m. gruodžio

---

<sup>29</sup> 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva Nr.: 2006/112/EB, Dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, OL L 347, 2006 12 11, p. 1-118

31 d. Čekijos Respublikai buvo suteikta teisė toliau taikyti ne mažesnę kaip 5 % lengvatinių tarifų gyvenamųjų namų statybos darbams, kurių vykdymas nėra socialinės politikos dalis, išskyrus statybinių medžiagų tiekimą. Pratęsimo motyvai buvo susieti su vykstančiais debatais lengvatinių tarifų naudojimo klausimu.

PVM harmonizavimo procese svarbios ir kitos direktyvos, reglamentuojančias specifinius klausimus: importo PVM lengvatų taikymo atvejus ir tvarką<sup>30</sup>. Taip pat Tarybos direktyva dėl Direktyvos 77/388/EEB 14 straipsnio 1 dalies taikymo atleidžiant galutinį tam tikrų prekių importą nuo pridėtinės vertės mokesčio<sup>31</sup>. PVM grąžinimui užsienio apmokestinamiesiems asmenims reglamentuoja – 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntoji Tarybos direktyva<sup>32</sup> dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo mokesčio mokėtojams, nuolat negyvenantiems šalies teritorijoje, taip pat 1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktoji Tarybos direktyva<sup>33</sup> dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo 77/388/EEC apmokestinamiems subjektams, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje.

Aštuntosios direktyvos priėmimo tikslai glaustai gali būti apibrėžti per tai, kad dar Šeštosios Direktyvoje (77/388/EEB) buvo nustatyta, kad Taryba turi priimti Bendrijos taisykles, nustatančias pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsikūrę šalies teritorijoje, tvarką. Reikėjo taisyklių, užtikrinančių galimybę apmokestinamajam asmeniui, įsikūrusiam vienos valstybės narės teritorijoje, atgauti mokesčius, apskaičiuotus už jam kitos valstybės narės teritorijoje pateiktas prekes ar suteiktas paslaugas arba jo sumokėtus importuojant prekes į kitą valstybę narę, ir taip padedančių išvengti dvigubo apmokestinimo. Šiandien šiuo klausimu aktuali 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/9/EB, nustatanti Direktyvoje 2006/112/EB numatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles.

---

<sup>30</sup> 2006 m. spalio 5 d. Tarybos direktyva Dėl nekomercinio pobūdžio nedidelių prekių siuntų importo iš trečiųjų šalių atleidimo nuo mokesčių, 2006/79/EB, OL L 286, 2006 10 17, p. 15-18.

<sup>31</sup> 1983 m. kovo 28 d. Tarybos direktyva dėl Direktyvos 77/388/EEB 14 straipsnio 1 dalies taikymo atleidžiant galutinį tam tikrų prekių importą nuo pridėtinės vertės mokesčio, 83/181/EEB, OL L 105, 1983 4 23, p. 38-58.

<sup>32</sup> 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarka, 79/1072/EEB, OL L 331, 1979 12 27, p. 11-19.

<sup>33</sup> 1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, tvarkos, 86/560/EEB, OL L 326, 1986 11 21, p. 40-41.



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

Apibendrinus PVM harmonizavimui reikšmingus ES teisės aktus, galima teigti, kad pastangos suvienodinti mokesčius grindžiamos tuo, kad skirtingos mokesčių taisyklės gali būti žalingos konkurencijai, nes, esant laisvam kapitalo, žmonių ir prekių judėjimui, žmonės rinksis palankesnes šalis verslui ir gyvenimui, tuo tarpu kitos kentės nuo menkų biudžeto pajamų. Taigi akcentuojamas harmonizavimo principas, kad turi būti taikomi tokie teisės aktai, kurie neiškraipo konkurencijos sąlygų ir netrukdo laisvai judėti prekėms ir paslaugoms.

Apibendrinant šią istorinę PVM reglamentavimo direktyvomis apžvalgą, galima išskirti PVM reglamentavimo tendencijas, t.y. siekiant dar nuo pat EB įkūrimo užsibrėžtų tikslų, reglamentavimas krypsta aiškumo ir paprastumo kryptimis. Tačiau nors ir siekiama paprastumo PVM reguliavimas ES teisės aktais negali būti nei pernelyg konkretus, nei paprastas, kadangi reguliuojami labai platūs santykiai, pasitelkiant įvairius teisinius instrumentais, ne tik direktyvomis.

## **4. Šeštoji PVM direktyva**

Galima teigti, kad šiuo metu pagrindinis dokumentas, reglamentuojantis apmokestinimo PVM tvarką Europos Sąjungos mastu, yra Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau šiame skyriuje – „Direktyva“), kuria nauja redakcija išdėstoma PVM Šeštoji direktyva (77/388/EEB). Ši direktyva apima daugumą PVM taikymo aspektų, todėl šiame darbe aptariama detaliausiai.

Direktyva priimta 2006 m. lapkričio 28 d. Briuselyje, įsigaliojo 2007 m. sausio 1 d.

### **4.1. Teritorinio taikymo sritis**

Direktyvos teritorinė taikymo sritis - Bendrijos kiekvienos valstybės narės teritorija, kuriai taikoma Europos Bendrijos steigimo sutartis, kaip apibrėžta Europos Bendrijos 299 straipsnyje, išskyrus Direktyvos 6 straipsnyje nurodytas trečiąsias teritorijas.

Direktyva netaikoma šiose teritorijose, priklausančiose Bendrijos muitų teritorijai: Atos kalnas, Kanarų salos, Prancūzijos užjūrio departamentai, Alandų salos, Normandijos salos. Direktyva netaikoma ir Direktyvoje išvardintoms teritorijoms, nepriklausančioms Bendrijos muitų teritorijai (Heligolando saloje, Biusingeno teritorijoje, Seutoje, Melilijoje, Livigno, Campione d'Italia, Lugano ežero Italijos vandenyse).

Atsižvelgiant į konvencijas ir sutartis, kurios yra atitinkamai sudarytos su Prancūzija, Jungtine Karalyste ir Kipru, Monako Kunigaikštyste, Meno sala ir Jungtinės Karalystės Akrotirio ir Dekelijos suverenios bazių teritorijos, taikant šią direktyvą, nelaikomos trečiosiomis šalimis. Direktyvoje tarsi apsidraudžiant dėl minėtų teritorijų ir įtvirtinama, kad jeigu minėtos nuostatos nebegali būti pagrįstos, sąžiningos konkurencijos ar nuosavų išteklių atžvilgiu, Komisija pateikia Tarybai atitinkamus pasiūlymus.

Lietuvos Respublikos PVM įstatymas atitinkamai apibrėžia, kad „Europos Bendrijų teritorija – teritorija, kurioje taikomos 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos“.<sup>34</sup>

## 4.2. PVM objektas

2006/112/EB direktyvoje, kuria nauja redakcija buvo išdėstyta PVM Šeštoji direktyva, PVM objektą reglamentuoja 2 str. Tai visų pirma prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks. Direktyva taip pat išskiria, kad PVM objektas yra paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

Vertinant šiuos direktyvos sakinius, galima išskirti tris esminius kriterijus: atlygis, valstybės narės teritorija, apmokestinamasis asmuo. Tai tie patys kriterijai, kurie įtvirtinti Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatyme. Atlygio forma gali būti pinigai, daiktai, paslaugos, prievolių įskaitymas ar pan., svarbu, kad atlygis būtų už pateiktas prekes ir/ar suteiktas paslaugas. Įtvirtintas teritorialumo principas reiškia, kad tik šalies teritorijoje vykdomi sandoriai bus tos šalies PVM objektas ir nuo to priklausys, ar atsiras konkrečiam asmeniui prievolė mokėti PVM į pavyzdžiui, Lietuvos valstybės biudžetą. Prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo savo vykdomos ekonominės veiklos kontekste. ES teisėje galima rasti sąvoką, kuri glaudžiai susijusi su PVM objektu, tačiau nėra PVM objekto sinonimas – „PVM apmokestinamasis sandoris“. Tai dažnai naudojamas terminas ETT praktikoje.

Direktyva apmokestinamuosius sandorius tikslina per šias sąvokas: „prekių tiekimas“ – teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas, „prekių įsigijimas Bendrijos viduje“ – teisės disponuoti kilnojamuoju materialiuoju turtu kaip savininkui įsigijimas, kai prekes įsigyjanti asmeniui į kitą valstybę narę nei tą, iš kurios prekės yra išsiųstos ar išgabentos, siunčia

---

<sup>34</sup> Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271. Aktuali redakcija nuo 2008-02-12.

ar gabena pardavėjas arba prekes įsigyjantis asmuo ar kitas asmuo pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu, „paslaugų teikimas“ – sandoris, kuris nėra prekių tiekimas. Atskirai apibrėžiama sąvoka „telekomunikacijų paslaugos“ – paslaugos, susijusios su signalų, žodžių, vaizdo ir garso duomenų arba kitokios informacijos perdavimu, siuntimu arba priėmimu laidinėmis, radijo, optinėmis arba kitomis elektromagnetinėmis sistemomis, įskaitant su tuo susijusį teisės naudotis šio perdavimo, siuntimo arba priėmimo pajėgumais perdavimą arba suteikimą, įskaitant teisės naudotis pasauliniais informacijos tinklais suteikimą.

Kalbant apie importo PVM, apmokestinamas prekių importas – prekių, kurios nėra išleistos į laisvą apyvartą, įvežimas į Bendriją.

ETT, aiškindamas PVM apmokestinamus sandorius pagal Šeštąją direktyvą, vadovaujasi šiais principais: PVM sistema pagrįsta bendru apmokestinamų sandorių aiškinimu. Šeštoji direktyva nustato labai plačią PVM taikymo sritį. Todėl ekonominės veiklos sąvoka apima „visokią“ gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą bei apima visus gamybos, prekybos ir paslaugų teikimo etapus. O apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, sąvoka apima visus apmokestinamo asmens sandorius įvykdytus jo veiklos ribose.<sup>35</sup>

Sąvokos „ekonominė veikla“, „prekių tiekimas“ ir „apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks“ yra objektyvaus pobūdžio ir taikomos nepriklausomai nuo atitinkamų sandorių tikslų, rezultatų ar apmokestinamojo asmens ketinimų.<sup>36</sup>

PVM objektą ETT aptarė ne kartą nagrinėdamas įvairaus pobūdžio klausimus. Pavyzdžiui, ETT pasisakė dėl PVM objekto nagrinėjant dėl rankpinigių iškilusius probleminius klausimus.<sup>37</sup> Čia buvo akcentuotas tiesioginio ryšio tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio poreikis. ETT pasakė, kad sumos, sumokėtos kaip rankpinigiai vykdant pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamo viešbučių paslaugų teikimo sutartis, kai klientas pasinaudoja jam suteikta galimybe atsisakyti rezervacijos ir kai šias sumas pasilieka paslaugų teikėjas, turi būti laikomos nustatyta kompensacija dėl sutarties nutraukimo, sumokėta už žalą, patirtą dėl kliento įsipareigojimo neįvykdymo, bei neturinčia tiesioginio ryšio su kokia nors už atlygį teikiama paslauga, ir dėl to yra ne PVM objektas. ETT konstatavo, kad kliento rankpinigių sumokėjimas ir paslaugos teikėjo pareiga nesudaryti sutarties su kitu asmeniu, jeigu tai jam trukdytų vykdyti įsipareigojimą klientui, negali būti laikoma tarpusavyje teikiamomis paslaugomis, nes tokiu atveju minėta pareiga tiesiogiai kyla iš sutarties dėl apgyvendinimo, o ne iš rankpinigių sumokėjimo. Kadangi pareiga rezervuoti kyla iš pačios sutarties

<sup>35</sup> 2003-06-26 ETT sprendimas MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Nr. C-305/01, OL C 184 - 02.08.2003, p. 9.

<sup>36</sup> ETT sprendimuose bylose Nr. 235/85; 268/83; C-497/01; C-354/03, C-355/03 ir C-484/03.

<sup>37</sup> 2007-07-18 ETT sprendimas Société thermale d'Eugénie-Les-Bains, Nr. C-277/05, OL C 211, 08.09.2007, p. 5.

dėl apgyvendinimo, o ne iš sumokėtų rankpinigių, nėra tiesioginio ryšio tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio. Aplinkybė, kad apsistojus rezervuotame kambaryje rankpinigių suma yra atskaitoma iš šio kambario kainos, negali būti laikoma atlygiu už savarankišką ir atskirą paslaugą.

ETT ne kartą nagrinėjo tiekimo, išeinančio už valstybės narės ribų, klausimus. Minėtina situacija, kuomet Austrijoje įsteigta bendrovė (toliau – A) įsigydavo spalvotų metalų iš taip pat Austrijoje įsteigtos bendrovės (toliau – B). Pati B prekes įsigydavo iš Italijoje ir Nyderlanduose įsteigtų tiekėjų. A nežinojo B tiekėjų. B sudariusi sandorius su tiekėjais, jiems nurodydavo šias prekes perduoti ekspeditoriui, kuris turėdavo prekes pristatyti į A patalpas arba A klientams, pagal A nurodymus pateiktus bendrovei B. B, parduodama prekes įmonei A, išrašydavo PVM sąskaitas-faktūras nurodydama austrišką PVM tarifą. Pagal šias PVM sąskaitas-faktūras A pirkimo PVM traukė į PVM atskaitą. Austrijos mokesčių administratoriaus nuomone, prekių tiekimo sandoris tarp B ir A turėjo būti laikomas įvykusi Nyderlanduose ir Italijoje. A nuomone, tiekimai įvyko Austrijoje.

Taigi buvo iškelti probleminiai klausimai, ar tuo atveju, kai dėl dviejų vienas po kito einančių tų pačių prekių tiekimų ir atliekamas tik vienas šių prekių siuntimas ar gabenimas į kitą ES valstybę narę, gali būti laikoma, kad šie abu tiekimai yra „prekių tiekimai į kitą ES valstybę narę“? Ar svarbu žinoti, kuris - pirmasis pardavėjas, tarpinis prekes įsigyjantis asmuo ar antrasis prekes įsigyjantis asmuo - turi teisę disponuoti prekėmis jų siuntimo arba gabenimo laikotarpiu?

ETT pasakė<sup>38</sup>, kad kai tarp dviejų, vienas po kito einančių tų pačių prekių tiekimų, vykdomų už atlygį tarp dviejų apmokestinamųjų asmenų, veikiančių kaip tokie, atliekamas vienas šių prekių siuntimas arba gabenimas Bendrijos viduje, tai šiam siuntimui ar gabenimui gali būti laikoma, kad tik vienas iš dviejų tiekimų, bus laikomas „prekių tiekimu į kitą ES valstybę narę“ ir jam taikomos atitinkamos Šeštosios direktyvos nuostatos. Šis aiškinimas taikomas, neatsižvelgiant į tai, kas turi teisę disponuoti prekėmis siuntimo ar gabenimo laikotarpiu, t.y. pirmasis pardavėjas, tarpinis prekes įsigyjantis asmuo ar antrasis prekes įsigyjantis asmuo.

Iš tikrųjų tarpinis prekes įsigyjantis asmuo antrajam prekes įsigyjančiam asmeniui teisę disponuoti preke kaip savininkui gali perleisti tik tuo atveju, jei jis tokią teisę prieš tai įgijo iš pirmojo pardavėjo, ir todėl antrasis tiekimas gali būti vykdomas tik atlikus pirmąjį tiekimą. Kadangi tarpinio prekes įsigyjančio asmens įvykdyto prekių įsigijimo vieta yra ES valstybėje narėje, į kurią šios prekės atsiunčiamos ar atgabenamos, tai prieštarautų bet kokiai logikai, jei būtų laikoma, kad šis apmokestinamasis asmuo vykdo tolesnį tų pačių prekių tiekimą iš ES valstybės narės, iš kurios

---

<sup>38</sup> 2006-04-06 ETT sprendimas, EMAG Handel Eder OHG prieš Finanzlandesdirektion für Karnten, Nr. C-245/04, OL C 143 - 17.06.2006, p. 9.

prekės išsiųstos ar išgabentos. Antras argumentas buvo tas, kad atitinkamų Šeštosios direktyvos nuostatų aiškinimas, kad vienam prekių pervežimui Bendrijos viduje priskirtinas tik vienas iš dviejų vienas po kito einančių tiekimų, leidžia paprastai pasiekti šios direktyvoje numatytą pereinamojo laikotarpio priemonių siekiamą tikslą, t.y. mokestines pajamas perleisti ES valstybei narei, kurioje atsiųstos ar atgabentos prekės galutinai suvartojamos.

Analogiškoje situacijoje Lietuvoje, kai tarp dviejų vienas po kito einančių tų pačių prekių tiekimų, vykdomų už atlygį tarp dviejų apmokestinamųjų asmenų, veikiančių kaip tokie, atliekamas vienas šių prekių siuntimas arba gabenimas Bendrijos viduje, tai šiam siuntimui ar gabenimui gali būti priskiriamas tik vienas iš dviejų tiekimų, kuris vienintelis gali būti laikomas „prekių tiekimu į kitą ES valstybę narę“ ir jam gali būti taikomos PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalies nuostatos, kurios numato, kad taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos prekės, tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui ir išgabentoms iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę, neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena.<sup>39</sup>

Kitoje ETT byloje,<sup>40</sup> kurioje nagrinėjamas prekių tiekimas įvyko netiesiogiai, o per trečią įmonę fabula tokia: Vokietijos įmonė (toliau – pardavėjas) sudarė sutartį su Belgijos įmone dėl automobilių pardavimo. Pardavėjas galėjo gauti komisinius iš įgaliotos automobilių platintojos tik tokiu atveju, jei automobiliai bus parduoti Vokietijos teritorijoje, todėl į sandorį tarp pardavėjo ir Belgijos įmonių buvo įtraukta dar viena Vokietijos įmonė, kuri turėjo veikti kaip tarpininkas tarp pardavėjo ir Belgijos įmonės. Automobilius iš pardavėjo atsiėmė pati Belgijos įmonė, kuri atlygį pervedė ne Vokietijos įmonei tarpininkei, bet tiesiogiai pardavėjui. Vokietijos įmonės tarpininkės funkcijos sandoryje buvo tik PVM sąskaitų - faktūrų perrašymas. Vokietijos mokesčių administratorius, atlikęs patikrinimą, nurodė Vokietijos įmonei tarpininkei, jog ši neturi teisės įtraukti į PVM atskaitą automobilių pirkimo PVM, kadangi sandoris tarp abiejų Vokietijos įmonių buvo fiktyvus. Pardavėjas, sužinojęs apie šį patikrinimą, anuliavo visas PVM sąskaitas-faktūras, susijusias su minėtu sandoriu, ir apskaitą patikslino taip, kaip kad tiekimas būtų įvykęs tarp jos ir Belgijos įmonės be jokių tarpininkų. Vokietijos mokesčių administratorius atsisakė pardavėją atleisti nuo mokesčio už įvykusį tiekimą Bendrijos viduje, motyvuodamas tuo, kad reikiami įrašai nebuvo atlikti reguliariai ir iš karto atlikus ūkinę operaciją.

---

<sup>39</sup> Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271.

<sup>40</sup> 2007-09-27 ETT sprendimas Albert Colle prieš Finanzamt Limburg an der Lahn, Nr. C-146/05, OL C 297, 08.12.2007, p.3.

ETT konstatavo, kad pagal Šeštosios direktyvos nuostatas, valstybės narės privalo atleisti nuo mokesčio prekių, kurios pardavėjo ar prekes įsigyjantį asmens ar bet kurio jų vardu išsiųstos arba išgabentos iš valstybės narės teritorijos, bet vis tiek Bendrijos viduje, tiekiamą kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kuris veikia kitoje valstybėje narėje nei valstybė narė, iš kurios prekės išsiųstos arba išgabentos. Ši taisyklė, ETT nuomone, užtikrina dvigubo apmokestinimo bei neutralumo principo pažeidimo išvengimą. ETT pažymi, jog valstybės narės privalo užtikrinti, jog jų taikomos priemonės, kuriomis siekiama užtikrinti mokesčio surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui, neviršytų to, kas yra būtina tokiems tikslams pasiekti. ETT mano, kad Vokietijoje nustatyta taisyklė, kuri atleidimą nuo mokesčio iš esmės sieja tik su formalių reikalavimų, numatytų Vokietijos nacionaliniuose teisės aktuose, laikymusi, neatsižvelgiant į ūkinių operacijų objektyvius požymius, viršija tai, kas yra būtina, siekiant užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą. ETT nuomone, apmokestinamiesiems asmenims turi būti leista jų apskaitoje atlikti atitinkamus pakeitimus, pagal kuriuos sandoriai yra priskiriami prie Bendrijos vidaus sandorių ar pan., tačiau svarbu įsitikinti, kad tokie pakeitimai atitinka atliktų ūkinių operacijų turinį.

Vadovaujantis Direktyva PVM objektas taip pat yra prekių įsigijimas už atlygį Bendrijos viduje, kai jas valstybės narės teritorijoje įsigyja apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, kai pardavėjas yra apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks. Kalbant apie neapmokestinamąjį juridinį asmenį direktyva kelia daug papildomų sąlygų: tai turi būti asmuo, kuris neturi teisės į mažųjų įmonių atleidimą nuo mokesčio, kaip numatyta direktyvos straipsniuose, ir kuriam netaikomi 33 arba 36 straipsnis.

PVM objektas taip pat yra prekių įsigijimas už atlygį Bendrijos viduje, kai įsigyjamą naujos transporto priemonės.

Direktyvoje įtvirtinta, kad valstybės narės nustato sąlygas, kuriomis gali būti nustatyti aukščiau aprašyti faktai, kurie reikalingi nustatyti, ar yra prekių įsigijimas už atlygį Bendrijos viduje, kai jas valstybės narės teritorijoje įsigyja aukščiau minėti asmenys.

PVM objektas vadovaujantis direktyva taip pat yra prekių importas. Vienoje iš ETT bylų buvo analizuojama situacija, kai pagal Šeštąją direktyvą buvo du PVM objektai, t.y. prekių importas ir sandoris šalies teritorijoje. ETT jau yra konstatavęs, kad apmokestinamajam asmeniui prievolė apskaičiuoti PVM visiems jo sudarytiems sandoriams ES valstybės narės teritorijoje atsiranda tada, kai gaunamas atlygis už patiektas prekes, o prievolės apskaičiuoti importo PVM už prekes importuotas į ES valstybės narės teritoriją pagrindas yra vien tik prekės patekimas į šalies teritoriją.

Nagrinėjamoje byloje<sup>41</sup>, buvo importuoti meno kūriniai, kuriems taikoma laikinojo įvežimo procedūra. Jie gali būti apmokestinami importo PVM tik tada, kai prekė yra parduodama ES valstybės narės pirkėjui, nes jai nustoja galioti minėta procedūra.

ETT pažymėjo, kad tuo atveju kai meno kūrinys yra parduodamas viešame aukcione jam taikant laikinojo įvežimo procedūrą ir sudarius šį sandorį importuojamas į Bendrijos teritoriją, reikėtų atskirti pardavimą aukcione nuo importo ir juos apmokestinti atskirai. Taigi, norint apmokestinti tiek importą, tiek pardavimą aukcione pagal sąlygas, reiktų atskirti varžytinių kainos dalį, kuri yra aukciono organizatoriaus komisiniai, nuo tos dalies, kuri yra importuotos prekės muitinė vertė.

Minėtos nuostatos įgyvendinamos ir Lietuvoje. Kai meno kūriniai importuojami į šalį taikant laikino įvežimo procedūrą ir jie parduodami aukcione, tai pardavimą aukcione reikėtų atskirti nuo importo ir juos apmokestinti atskirai. Parduodant šias prekes aukcione, aukciono organizatorius, vadovaujantis PVM įstatymo 106 str. 4 dalimi, gali taikyti maržos schemą. Aukciono organizatoriaus marža apmokestinama taikant 18 proc. PVM tarifą. Pardavus prekes aukcione, remiantis PVM įstatymo 12-3 str. 1 dalimi laikino įvežimo procedūra nustoja galioti ir laikoma, kad prekės išleidžiamos į laisvą apyvartą Lietuvoje. Dėl to už šias prekes turi būti apskaičiuojamas 18 proc. importo PVM.

Šeštoji direktyva apibrėžia PVM objektą tiek pozityviai, tiek negatyviai, t.y. nurodoma ne tik tai, ką reikėtų laikyti PVM objektu, tačiau ir tai, ko valstybės narės turėtų PVM objektu nelaikyti. Šie sandoriai pagal 2006/112/EB direktyvos 3 str. nėra PVM objektas:

a) prekių, kurias įsigyja apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, įsigijimas Bendrijos viduje, kai tokių prekių tiekimas įsigijimo valstybės narės teritorijoje būtų neapmokestinamas pagal 148 ir 151 straipsnius. 2006/112/EB direktyvos 148 straipsnyje reglamentuojamas neapmokestinimas PVM, susijęs su tarptautiniu transportu, pavyzdžiui: „valstybės narės PVM neapmokestina šių sandorių, pagal kuriuos: tiekiamos prekės, skirtos kuru ir atsargomis aprūpinti laivus, naudojamus navigacijoje atviroje jūroje ir gabenančius keleivius už atlygį arba naudojamus komercinės, gamybinės ar žvejybinės veiklos tikslais, arba paieškos ar gelbėjimo darbams jūroje, arba pakrančių žvejybai, išskyrus pakrančių žvejybos laivų aprūpinimą atsargomis“. 151 straipsnis skirtas reguliuoti tam tikrų eksportu laikomų sandorių neapmokestinimą PVM, pavyzdžiui: „valstybės narės PVM neapmokestina šių sandorių, pagal kuriuos tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos pagal diplomatinius ir konsulinius susitarimus“ ir kt.

---

<sup>41</sup> 2006 02 09 ETT sprendimas Europos Bendrijų Komisija prieš Jungtinę Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystę, Nr. C-305/03, OL C 86 - 08.04.2006, p. 2.

b) direktyvoje nenurodytų (a punkte ir direktyvos 4 str.), prekių ir kitų prekių, išskyrus naujas transporto priemones ar akcizais apmokestinamus produktus, įsigijimas Bendrijos viduje, kai juos apmokestinamasis asmuo įsigyja savo veiklos žemės ūkyje, miškininkystės ar žuvininkystės ūkyje tikslais, kuriam taikoma ūkininkams skirta vienodo tarifo schema, arba apmokestinamasis asmuo, tiekiantis tik tas prekes ar teikiantis tik tas paslaugas, kurioms PVM atskaita negalima, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo. Ši nuostata (b punktas) taikoma tik tada, kai tenkinamos direktyvoje nustatytos dar papildomos sąlygos. Taigi šio klausimo reglamentavimo schema gan sudėtinga ir paini, o tai nėra teigiamas aspektas atsižvelgiant į šios direktyvos tikslus.

Be 3 straipsnyje nurodytų sandorių PVM objektu nėra šie sandoriai: direktyvoje apibrėžtų naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcionavimo objektų arba antikvarinių daiktų įsigijimas Bendrijos viduje, kai pardavėjas yra apmokestinamasis prekybininkas, veikiantis kaip toks, ir prekės pagal 312–325 straipsniuose numatytą maržos apmokestinimo schemą buvo apmokestintos PVM valstybėje narėje, kurioje prasidėjo jų siuntimas ar gabenimas. Taip pat direktyvoje apibrėžtų naudotų transporto priemonių įsigijimas Bendrijos viduje, kai pardavėjas yra apmokestinamasis prekybininkas, veikiantis kaip toks, ir transporto priemonės buvo apmokestintos PVM pagal naudotoms transporto priemonėms skirtas pereinamojo laikotarpio nuostatas valstybėje narėje, kurioje prasidėjo jų siuntimas ar gabenimas. Nėra objektas ir direktyvos atitinkamuose punktuose apibrėžtų naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcionavimo objektų arba antikvarinių daiktų įsigijimas Bendrijos viduje, kai pardavėjas yra aukciono organizatorius, veikiantis kaip toks, ir prekės pagal specialias pardavimo aukcione procedūras buvo apmokestintos valstybėje narėje, kurioje prasidėjo jų siuntimas ar gabenimas.

Nuo 2002 m. liepos 1 d. įsigaliojus Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymui, kurio nuostatos buvo suderintos su Europos Sąjungos norminiu dokumentu PVM srityje – Tarybos Šeštąja direktyva 77/388/EEB, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas nustatė, kad PVM objektas yra prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas, atitinkantis įstatyme nustatytas būtinas sąlygas. Anksčiau galiojęs Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas nustatė, kad PVM objektas yra pridėtinė vertė, sukurta ir realizuota prekių gamybos atliekamų darbų ir teikiamų paslaugų procese. Galiojusio įstatymo nuostata, apibrėžianti mokesčio objektą, buvo gana neįprasta, palyginti su analogiškais kitų valstybių įstatymais. Lingvistine prasme vertinant, jeigu pajamų mokesčio objektas yra pajamos, turto mokesčių – turtas, pridėtinės vertės mokesčio objektas galėtų būti pridėtinė vertė. Tačiau pridėtinės vertės apmokestinimas greičiau yra galutinis mokesčio taikymo tikslas, o ne tikrasis, techniškasis, apmokestinimo objektas. Įstatyme vartota pridėtinės vertės sąvoka sukėlė nemažai ginčų ir nepagrįstų vertinimų PVM objekto požiūriu.



Praktiškai visos valstybės savo nacionaliniuose įstatymuose PVM objektu įvardija prekių tiekimą ir paslaugų teikimą, nes būtent prekių tiekimas ir paslaugų teikimas kiekvienoje grandinėje iki pat galutinio suvartojimo yra apmokestinami PVM.

PVM objekto turinį yra aptaręs ir Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) 2006 m. balandžio 6 d. nutartyje<sup>42</sup>. Šioje nutartyje LVAT konstatavo, kad pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kad prekių tiekimo, o kartu ir paslaugų teikimo sąvoka yra objektyvi, kad ji apima teisės disponuoti materialiuoju turtu perdavimą savininkui, neatsižvelgiant į tai, koks perdavimo tikslas, jeigu perduodamos prekės realiai egzistavo ir pirkėjas įgijo teisę jomis disponuoti kaip savininkas. Prekių tiekimo, kartu ir paslaugų teikimo pridėtinės vertės mokesčio prasme nėra tik tokiu atveju, kai apskritai neegzistuoja prekės (paslaugos, jų rezultatas), kurių tiekimui įforminti išrašoma PVM sąskaita-faktūra, dėl to prekių (paslaugų) pirkėjas neįgyja teisės disponuoti tokiomis prekėmis (paslaugomis, jų rezultatu) kaip savininkas. Todėl jeigu prekė (paslauga) buvo realiai perduota (atlikta) ir tai pripažįsta (neginčija) mokesčių administratorius, o mokesčių mokėtojas įgijo teisę ją (prekę ar paslauga) disponuoti kaip savininkas, mokesčių administratoriaus išvada, kad nebuvo sukurtas PVM objektas, yra klaidinga (nepaisant įtarimo, kad prekę (paslaugą) pardavė kažkoks kitas ūkio subjektas – ne nurodytasis PVM sąskaitoje faktūroje), prieštarauja PVM esmei, LVAT formuojamai teismų praktikai, kartu ir Europos Teisingumo Teismo (toliau ETT) praktikai. Taigi šiuo atveju LVAT rėmėsi ETT išaiškinimais.

### **4.3. Apmokestinamieji asmenys ir ekonominė veikla**

Direktyvoje įtvirtinta, kad „apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą, o „ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. ETT yra pažymėjęs, kad „valstybės narės bet kokią ekonominę veiklą turi vertinti vienodai, o taip pat vienodai turi būti vertinami tokius pačius sandorius sudarantys ūkio subjektai“.<sup>43</sup>

Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų. ETT praktikoje akcentuojama: „ekonominės veiklos sąvoka yra objektyvi ta prasme, kad veikla vertinama *per se*, neatsižvelgiant į jos tikslus bei rezultatus“.<sup>44</sup> Tokią

<sup>42</sup> 2006 m. balandžio 06 d. Lietuvos Respublikos Vyriausio administracinio teismo nutartis, Nr. A-444-794-06.

<sup>43</sup> 1999 rugsėjo 07 d. ETT sprendimas Gregg, Nr.: C-216/97.

<sup>44</sup> 2006 m. vasario 21 d. ETT sprendimas University of Huddersfield, Nr.: C-223/03, OL C 131 - 03.06.2006, p. 3

koncepciją nurodo ir doktrinos atstovai Ben Terra ir Peter Wattel.<sup>45</sup> Net jeigu ir realiai pelnas nebuvo gautas, tačiau buvo vykdoma tokia veikla, kuria buvo siekiama jį gauti, galima konstatuoti ekonominės veiklos buvimą. Be to, asmuo, kurio atliekami tiekimai visais atvejais neapmokestinami, negali būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, o tai reiškia, kad pinigų judėjimas nebūtinai turi reikšti apmokestinamą reiškinį.<sup>46</sup>

ETT viename iš sprendimų yra pasisakęs, kad „prievolė mokesčių administratoriui nustatyti mokesčių mokėtojo ketinimus prieštarautų bendrosios PVM sistemos tikslams - užtikrinti teisinį saugumą ir supaprastinti mokesčio taikymą (išskyrus tam tikrus atvejus) atsižvelgiant į sandorių objektyvų pobūdį“.<sup>47</sup>

Ekonominė veikla turi būti vykdoma savarankiškai, PVM neapmokestinami samdomi ir kiti asmenys, jei jie yra sudarę darbo sutartį su darbdaviu ar yra susieti kitais teisiniais ryšiais, kuriais sukuriama darbdavio ir dirbančiojo santykiai, susijusiais su darbo sąlygomis, atlyginimu ir darbdavio atsakomybe.

„Grynoji“ holdingo kompanija, t.y. įmonė, kurios veikla orientuota išimtinai į akcijų laikymą ir dukterines kompanijas, negali būti laikoma apmokestinamuoju asmeniu.<sup>48</sup>

Byloje Grundstückgemeinschaft Sclosstrasse<sup>49</sup> buvo konstatuotas ryšys tarp ekonominės veiklos vykdymo ir vieno esminių PVM požymių – teisės į atskaitą: „asmuo, kuris numato vykdyti ekonominę veiklą kaip tai nustatyta Šeštojoje direktyvoje, ir tai gali pagrįsti objektyviais įrodymais, ir kuris savo numatomai veiklai vykdyti patiria išlaidas, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu. Veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo, pagal Šeštosios direktyvos nuostatas, jis turi teisę įtraukti PVM atskaitą prekių (paslaugų), įsigytų numatomai ekonominei veiklai, kuriai PVM atskaita galima, vykdyti. Ši teisė į PVM atskaitą gali būti realizuota iš karto dar nepradėjus realiai šios veiklos vykdyti. Teisė į PVM atskaitą negali būti siejama su apmokestinamojo asmens, PVM mokėtojo, pajamų uždirbimo pradžia. Bet kuri kitokia Šeštosios direktyvos nuostatų interpretacija sąlygotų nevienodą įsigytų ekonominei veiklai vykdyti prekių (paslaugų) susiejimą su ekonomine veikla, priklausomai nuo to, kada prekės (paslaugos) buvo įsigytos“. Analogiškos nuostatos buvo pateiktos ir kitose bylose.<sup>50</sup>

Be šių nurodytų asmenų, apmokestinamuoju asmeniu pagal Direktyvą laikomas asmuo, retkarčiais tiekiantis naujas transporto priemones, kurias įsigyjančiam asmeniui siunčia ar gabena

<sup>45</sup> TERRA B., WATTEL P., *European Tax Law*. 1997 m. Kluwer Law International – Haga, p. 163.

<sup>46</sup> TERRA B., WATTEL P., *European Tax Law*. 1997 m. Kluwer Law International – Haga, p. 164.

<sup>47</sup> 1995 m. spalio 06 d. ETT sprendimas BLP Group Nr.: C-4/94.

<sup>48</sup> TERRA B., WATTEL P., *European Tax Law*. 1997 m. Kluwer Law International – Haga, p. 164.

<sup>49</sup> 2000 m. birželio 08 d. ETT sprendimas, Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR, Nr.: C-396/98.

<sup>50</sup> 2000 m. kovo 21 d. ETT sprendimas, Gabalfrija, Nr.: C-110/98.

pardavėjas arba prekes įsigyjantis asmuo, arba tai atliekama jų vardu, į paskirties vietą už valstybės narės teritorijos ribų, bet Bendrijos teritorijoje. Šią nuostatą nulemia tai, kaip direktyvoje apibrėžiamas PVM objektas. Taigi direktyva įtvirtina specifinį reguliavimą, atsižvelgiant į prekės specifiką, tačiau neįvardija, ką laikyti nauja transporto priemone ir palieka tai nacionaliniam reguliavimui. Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme įtvirtintas „naujų transporto priemonių“ apibrėžimas taikomas tais atvejais, kai naujų transporto priemonių sandoriai vykdomi tarp ES valstybių narių. Šių specifinių nuostatų naujiems automobiliams buvimas sąlygoja papildomo reglamentavimo ES teisės aktais poreikį valstybių bendradarbiavimo sferoje. ES keičiamasi informacija susijusia su naujų transporto priemonių tiekimu.<sup>51</sup> Informacija apie naujas transporto priemones, tai informacijos, kuria keičiamasi be išankstinio prašymo, porūšis.

Pagal LR Pridėtinės vertės mokesčio įstatymą „PVM mokėtojas – asmuo, mokesčio administratoriaus įregistruotas PVM mokėtoju, įskaitant ir kitokį identifikavimą PVM tikslais, jeigu turimas atitinkamas identifikavimo numeris, išskyrus asmenų identifikavimą kompensacinio PVM tarifo schemas tikslais.“<sup>52</sup>

Pagal Direktyvą pasikonsultavusi su patariamuoju pridėtinės vertės mokesčio komitetu, kiekviena valstybė narė gali atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti tos valstybės narės teritorijoje įsisteigusius asmenis, kurie, būdami teisiškai savarankiški, yra glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais. Pasinaudojant šia nuostata siekiama sudaryti sąlygas užkirsti kelią mokesčio slėpimui ir vengimui.

Pagal Direktyvą valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti bet kurį asmenį, kuris retkarčiais vykdo su apmokestinamo asmens ir ekonominės veiklos pagal Direktyvos nuostatas atitinkančią veiklą susijusį sandorį, ypač kurį nors iš šių sandorių: pastato (bet koks žemėje įtvirtintas statinys) ar pastato dalių ir žemės, ant kurios jis pastatytas, tiekimą iki pirmo pastato panaudojimo, taip pat žemės statybai tiekimą.

Valstybinės, regioninės ir vietinės valdžios institucijos ir viešosios teisės reguliuojamos kitos įstaigos nelaikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kai vykdo veiklą ar sandorius, kuriuos jie vykdo kaip valdžios institucijos, net renkant mokesčius, rinkliavas, įmokas ar kitus su šia veikla ar sandoriais susijusius mokesčius. Tačiau joms vykdam tokią veiklą ar sandorius jos laikomos apmokestinamaisiais asmenimis, jei laikant jas neapmokestinamaisiais asmenimis būtų labai

---

<sup>51</sup> 2004 m. spalio 29 d. Komisijos reglamentas Nr. 1925/2004, nustatantis Tarybos reglamento (EB) Nr. 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje tam tikrų nuostatų taikymą, OL L 331, 2004 11 5, p. 13 - 18.

<sup>52</sup> Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271, Aktuali nuo 2008-02-12.

iškraipoma konkurencija. Visais atvejais viešosios teisės reguliuojamos įstaigos laikomos apmokestinamaisiais asmenimis, jei toji veikla nėra vykdoma tokiu smulkiu mastu, kad ją būtų galima laikyti visiškai nereikšminga.

Valstybės narės gali viešosios teisės reguliuojamų įstaigų vykdomą veiklą laikyti veikla, kurią šios įstaigos vykdo kaip valdžios institucijos, kai ta veikla neapmokestinama pagal Direktyvos straipsnį numatantį sandorius, kurių valstybės narės neapmokestina PVM dėl tam tikrų visuomenės interesų, pavyzdžiui, medicininės priežiūros veikla, taip pat, kai patenka į kitos PVM neapmokestinamos veiklos sąrašą, numatytą direktyvoje. Leidžiančių nukrypti nuostatų kontekste direktyva numato, kad valstybės narės, kurios 1978 m. sausio 1 d. neapmokestino atitinkamai Direktyvos priede išvardintų sandorių, tų sandorių gali ir toliau neapmokestinti laikydamosi tą dieną atitinkamoje valstybėje narėje taikytų sąlygų.

Valstybės narės gali viešosios teisės reguliuojamų įstaigų vykdomą veiklą laikyti veikla, kurią šios įstaigos vykdo kaip valdžios institucijos, kai ta veikla neapmokestinama ir pagal kitus Direktyvoje nurodytus straipsnius.<sup>53</sup>

Taigi nuostata įtvirtina draudimą viešosios teisės reguliuojamų įstaigų veiklą laikyti neapmokestinama, jei Direktyvoje numatyta tą veiklą apmokestinti ir kartu, remiantis neiškraipytos konkurencijos tarp valstybių siekiu, tarsi apsidraudžiama nuo atvejų, kurie nenurodyti Direktyvoje. To pasekoje sudaromos sąlygos dar labiau susiaurinti galimybę neapmokestinti PVM viešuosius subjektus.

Apmokestinamojo viešosios teisės subjekto kontekste įdomi byla<sup>54</sup>, analizuojanti klausimą dėl teisės atskaityti PVM, kurį bendrovės tariamai sumokėjo Valstybės sekretoriui per aukcioną išdavus vadinamąsias trečiosios kartos judriųjų telekomunikacijų licencijas. Valstybės sekretoriaus prekybos ir pramonės klausimams surengtame aukcione bendrovėms, pasiūliusioms didžiausią pinigų sumą išdavė licencijas. Per viešojo pirkimo procedūrą jokios nuorodos dėl PVM įtraukimo į sumokėtą už licencijų gavimą sumą nebuvo. Bendrovės, manydamos, kad PVM suma buvo įtraukta į kainą už licencijų išdavimą, paprašė mokesčių administratoriaus sugrąžinti PVM. Tačiau jų prašymai buvo atmesti, motyvuojant, kad licencijų suteikimui PVM netaikomas.

ETT konstatavo, kad valstybinės, regioninės ir vietos valdžios institucijos ir kiti viešosios teisės subjektai neturi būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis veiklos, kurią jie vykdo, ar sandorių, kuriuos jie sudaro kaip valdžios institucijos, atžvilgiu, net jei jie renka rinkliavas, mokesčių

---

<sup>53</sup> Direktyvos 374–377 str., 378 str. 2 d., 379 str. 2 d. arba 380–390 str.

<sup>54</sup> 2007 m. birželio 26 d. ETT sprendimas *Hutchison 3G UK Ltd, Vodafone Group Services Ltd prieš Commissioners of Customs and Excise*, Nr.: C-369/04, OL C 199, 25.08.2007, p.3

už paslaugas, įmokas ar kitokius su tokia veikla ar sandoriais susijusius mokesčius. Tačiau jie turi būti laikomi apmokestinamuoju asmeniu tokios veiklos ar sandorių atžvilgiu, jei jų traktavimas kaip neapmokestinamojo asmens labai iškraipytų konkurenciją. Kyla klausimas, kaip turėtų pasireikšti minėtas konkurencijos iškraipymas ir kaip jį įvertinti.

Nagrinėjamoje byloje valstybės sekretoriaus veiklą sudarė tai, kad per aukcioną ūkio subjektams apibrėžtam laikotarpiui buvo perduodamos teisės naudoti tam tikrus elektromagnetinio spektro dažnius. Pasibaigus suteikimo procedūrai, šiems operatoriams buvo išduotas leidimas, suteikiantis juose numatytomis naudojimosi teisėmis, viešai siūlyti savo paslaugas už atlygį judriųjų telekomunikacijų rinkoje. Tokia viešosios teisės subjekto veikla, kokia nagrinėjama byloje, buvo įvardinta, kaip būtina ir išankstine sąlyga ūkio subjektams patekti į judriųjų telekomunikacijų rinką. Anot ETT ji nereiškia kompetentingos nacionalinės valdžios institucijos dalyvavimo minėtoje rinkoje. Ši institucija vykdo tik aiškiai jai pavestą elektromagnetinio spektro naudojimo kontrolės ir reglamentavimo veiklą. Tik subjektai, suteiktų teisių turėtojai, rinkoje veikia naudodami nagrinėjamą turtą, siekdami gauti nuolatinių pajamų. Tai, kad už licencijų suteikimą mokamas mokestis, nekeičia šios veiklos teisinės kvalifikacijos šis licencijos suteikimas nėra „ekonominė veikla“ Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalies prasme. Analogiškoje situacijoje Lietuvoje licencijų išdavimas ūkio subjektams neturėtų būti PVM objektas.

#### **4.4. Apmokestinamųjų sandorių vieta**

Bendroje PVM sistemoje siekiama racionaliai atskirti taikytiną nacionalinę teisę PVM srityje, vienodai nustatant prekių tiekimo ir paslaugų teikimo apmokestinimo vietą. Nuostatomis, reguliuojančiomis apmokestinamųjų sandorių vietą, siekiama išvengti, visų pirma, mokesstinės jurisdikcijos kolizijos, dėl kurios gali kilti dvigubas apmokestinimas, ir, antra, pajamų neapmokestinimo.

Apmokestinamųjų sandorių vietą nustatančios ES teisės normos savo esme yra kolizinės normos, kurioms didelę reikšmę turi valstybių narių ribų įvertinimas. Juk valstybė narė privalo apmokestinti PVM prekių tiekimą savo teritorinėje jūroje, jos dugne ir gelmėse.<sup>55</sup> Kalbant apie apmokestinamųjų sandorių vietą omenyje turime prekių tiekimo vietą, prekių įsigijimo Bendrijos viduje vietą, paslaugų teikimo vietą, taip pat prekių importo vietą. Sandorio dalis negali būti laikoma

---

<sup>55</sup> 1996 m. gegužės 23 d. ETT sprendimas Komisija prieš Graikiją, Nr.: C-331/94.

įvykdyta šalies teritorijoje Šeštosios direktyvos prasme, kuri vykdoma atviroje jūroje, t. y. zonoje, kuri, pagal Jūrų teisės konvenciją, nepriklauso valstybių suverenitetui.

Direktyvoje skiriami šie prekių tiekimo atvejai, nuo kurių priklauso apmokestinamojo sandorio vieta: prekių tiekimas nenaudojant transporto, prekių tiekimas naudojant transportą, prekių tiekimas laivuose orlaiviuose arba traukiniuose, prekių tiekimas naudojant paskirstymo sistemas, kai teikiamos dujos ar elektros energija. Pirmuoju minėtu atveju, kai prekės nėra siunčiamos ar gabenamos, prekių tiekimo vieta yra laikoma vieta, kurioje prekės yra tiekimo momentu. Kai prekes siunčia ar gabena tiekėjas ar prekes įsigyjantis asmuo, arba trečiasis asmuo, prekių tiekimo vieta yra laikoma šių prekių buvimo vieta tuo momentu, kai pradedamas jų siuntimas ar gabenimas prekes įsigyjančiam asmeniui. Tačiau laikoma, kad kai prekių siuntimas ar gabenimas prasideda trečiojoje teritorijoje ar trečiojoje šalyje, importuotojo (importo atveju PVM moka asmuo arba asmenys, kuriuos importo valstybė narė laiko ar pripažįsta turinčiais prievolę sumokėti PVM) atliekamo tiekimo vieta ir vėlesnių tiekimų vieta yra valstybėje narėje, į kurią prekės importuotos. Laikoma, kad prekių, kurias siuntė ar gabeno tiekėjas arba kurios buvo siunčiamos ar gabenamos jo vardu, iš kitos valstybės narės nei tos, kurioje baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas, tiekimo vieta yra šių prekių buvimo vieta tuo momentu, kai baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas prekes įsigyjančiam asmeniui, jei tenkinamos direktyvoje nustatytos sąlygos.

ETT yra pažymėjęs, kad „tiekimo vietos nustatymo atžvilgiu Šeštoji direktyva iš esmės nedaro jokio skirtumo tarp tiekimų „Bendrijos viduje“ ir tiekimų „valstybės viduje“. Šeštosios direktyvos (77/388/EB) 8 straipsnio 1 dalis atskiria tik tiekimus, dėl kurių prekės yra siunčiamos ar gabenamos, tiekimus, dėl kurių prekės nėra siunčiamos ar gabenamos, ir tiekimus, keleivius Europos Bendrijos teritorijoje vežančiuose laivuose, orlaiviuose, traukiniuose.“<sup>56</sup>

Kai tiekiamos prekės yra siunčiamos arba gabenamos iš trečiosios teritorijos ar trečiosios šalies ir tiekėjas jas importuoja į kitą valstybę narę nei tą, kurioje baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas prekes įsigyjančiam asmeniui, laikoma, kad šios prekės buvo išsiųstos ar išgabentos iš valstybės narės, į kurią jos buvo importuotos.

Reikia pažymėti, jog tam, kad kolizinė norma būtų veiksminga, ji turi leisti sandorio apmokestinimo PVM atžvilgiu pripažinti fiskalinę jurisdikciją tik vienai atitinkamai valstybei narei. Todėl jei prekė turi būti instaliuojama, jos tiekimo vieta turi būti pripažinta tik vienos valstybės

---

<sup>56</sup> 2006-04-06 ETT sprendimas EMAG Handel Eder OHG prieš Finanzlandesdirektion für Karnten, Nr.: C-245/04, OL C 143 - 17.06.2006, p. 9.

narės teritorijoje, o jei prekės instaliavimas yra susijęs su jos susiejimu su žeme, šio susiejimo vieta lemia valstybę, kompetentingą apmokestinti tiekimą.<sup>57</sup>

Tačiau, kai prekė instaliuojama dviejų valstybių narių teritorijoje, pavyzdžiui, optinio pluošto kabelis, yra instaliuojama pirmoje valstybėje narėje, o po to antroje, tiekimo vieta yra atitinkamai kiekvienos šių valstybių teritorijoje.<sup>58</sup>

Kai prekės tiekiamos laivuose, orlaiviuose arba traukiniuose keleivių vežimo Bendrijoje maršruto dalyje, tiekimo vieta yra keleivių vežimo maršruto pradžia.

Remiantis direktyva prekių įsigijimo Bendrijos viduje vieta laikoma ta vieta, kur baigiasi prekių siuntimas ar gabenimas jas įsigyjantiems asmeniui.

Paslaugų teikimo vieta remiantis direktyva nustatoma arba pagal direktyvoje nurodytas specialias nuostatas skirtas atskiroms paslaugų grupėms, pavyzdžiui, su nekilnojamuoju turtu susijusiam paslaugų teikimui, arba pagal direktyvoje nurodytą bendrąją taisyklę: „ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinį padalinį, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinio padalinio, vieta, kur jis turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba kur paprastai gyvena“.<sup>59</sup>

Kalbant apie prekių ir paslaugų teikimo vietą, svarbu atsižvelgti į elektroninę erdvę, nes ji sudaro sąlygas teikti atitinkamas prekes ir paslaugas ir iškelia klausimą, koks tinkamiausias būtų ES reguliavimas, nustatant šių paslaugų teikimo vietą. „Moksliniai tyrimai ir teisminė praktika parodė, kad iki šiol egzistavusi geografinės rinkos sąvoka šiandien nebeatitinka naujų komercijos formų ir spartaus naujų informacinių technologijų vystymosi realijų.“<sup>60</sup>

Nors pirmieji elektroninio verslo apmokestinimo srities tyrimai atlikti ir ES teisės aktų projektai parengti gana anksti, dėl sunkumų derinant tarpvalstybinius interesus prireikė kelerių metų tam, kad ES Taryba 2002 m. vasario 12 d. patvirtintų direktyvą, kuria buvo pakeista ES Šeštoji PVM direktyva, jos nuostatas pritaikant elektronei komercijai. Nuo 2004 m. gegužės 1 d. pakeistos direktyvos reikalavimai įsigaliojo ir Lietuvos Respublikoje.

Elektroninė erdvė tampa vis populiarese ir patogesne aplinka verslo organizavimui. Apytikriais apskaičiavimais, „po 20 metų apie 30% visos pasaulio prekybos persikels į elektroninę erdvę“.<sup>61</sup>

<sup>57</sup> 2007m. kovo 29 d. ETT sprendimas Aktiebolaget, Nr.: C-111/05, OL C 22, 26.01.2008, p. 41.

<sup>58</sup> 2007m. kovo 29 d. ETT sprendimas Aktiebolaget, Nr.: C-111/05, OL C 22, 26.01.2008, p. 41.

<sup>59</sup> 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva Nr.: 2006/112/EB, Dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, OL L 347, 2006 12 11, p. 1-118.

<sup>60</sup> IRMANTAS ROTOMSKIS, DARIUS ŠTITILIS, *Elektroninės komercijos apmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu*, INFORMACIJOS MOKSLAI, 2007 42–43 ISSN 1392-0561.

<sup>61</sup> SOETE L., WEEL B. *Cybertax. Futures*. 1998 m. Vol. 30. Issue 9, P. 853 - 871.

Jeigu elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms būtų taikoma bendra taisyklė, labai tikėtina, kad bendrovės, norėdamos mokėti mažesnius PVM mokesčius, perkeltų savo verslo buveines į mažiausią PVM tarifą taikančias ES valstybes nares.<sup>62</sup>

PVM tikslais elektroninė prekyba (toliau tekste sutrumpintai „e-prekyba“) skirstoma į tiesioginę ir netiesioginę.

Netiesioginės prekybos esmę sudaro fizinių prekių užsakymas internetu ir jų pristatymas tradicinėmis priemonėmis. PVM prasme šie atvejai prilyginami tradiciniams nuotoliniams pardavimams (pvz., telefonu, paštu ir pan.), kuriems taikomas sklandžiai veikiantis apmokestinimo mechanizmas – prekės, įsigytos iš trečiųjų valstybių, apmokestinamos importo muitais, eksportuojamos prekės neapmokestinamos, o ES viduje vykstantys pardavimai paklūsta specialiam režimui: priklausomai nuo pardavimo apimčių, PVM apskaičiuojamas arba pardavėjo, arba pirkėjo valstybėje.

Tiesioginė e-prekyba išreiškia e-prekybos esmę – skaitmeninių produktų (programinės įrangos, skaitmeninės televizijos paslaugų, radijo transliavimo paslaugų ir pan.) užsakymą ir pateikimą on-line režime. Šio verslo modelio akivaizdžiai negalėjo numatyti ES Šeštosios PVM direktyvos rengėjai, taigi tradicinei prekybai pritaikyta schema buvo visiškai nebetinkanti.

Siekta užtikrinti, kad ES subjektai nebūtų diskriminuojami prieš trečiųjų valstybių įmones, kadangi dauguma ES tiekėjų parduodamų skaitmeninių produktų yra apmokestinami ES, netgi jeigu jie įsigijami trečiojoje valstybėje, nors analogiški produktai, kuriuos bendrojoje rinkoje realizuoja ne ES tiekėjai, nėra apmokestinami PVM.

Šeštosios PVM direktyvos principas, paslaugų suteikimo vietą laikantis paslaugų teikėjo buveinės vieta, nebetiko internetinio verslo realijoms, todėl naujoji direktyva elektroninių pardavimų atžvilgiu suformulavo naujas taisykles:

- a) paslaugų suteikimo vieta laikoma paslaugų gavėjo, jeigu jis yra privatus vartotojas, nuolatinė gyvenamoji vieta;
- b) paslaugos, kurias trečiosios valstybės subjektas teikia ES vartotojui, PVM apmokestinamos ES;
- c) paslaugos, kurias ES valstybės subjektas teikia ne ES vartotojui, PVM apmokestinamo vieta yra ne ES vartotojo nuolatinė gyvenamoji vieta, todėl ES nėra apmokestinamos PVM;

---

<sup>62</sup> TER WEEL B. J., Cybertax. 1997 Prieiga per internetą: <<http://edata.ub.unimaas.nl/www-edocs/loader/file.asp?id=76>> [Žiūrėta 2007 11 29].



d) paslaugų, kurias ES valstybės subjektas teikia kitos ES valstybės verslo subjektui – PVM mokėtojui, teikimo vieta laikoma perkančiojo verslo subjekto buveinės vieta ir tokios paslaugos PVM apmokestinamos ES;

e) kai tas pats ūkio subjektas paslaugas teikia ES vartotojui ir tos pačios ES valstybės verslo subjektui – PVM mokėtojui, paslaugų teikimo vieta laikoma paslaugų teikėjo buveinės vieta.

Taigi direktyvos nuostatos e-komercijos atžvilgiu kardinaliai pakeičia paslaugų suteikimo vietos kriterijų ir tokiu būdu b2c (verslas vartotojams)<sup>63</sup> sandorių, kurių viena šalių – ES vartotojas, apmokestinimą PVM perkelia į ES.

Galima kelti klausimą, ar ES PVM apmokestinimo režimas, sugebėdamas tinkami aptarnauti b2b verslą (verslas verslui)<sup>64</sup>, b2c verslo sektoriuje neiškreipia konkurencijos. Tai paaiškintina tuo, kad paslaugas ES verslo subjektui teikiant iš trečiosios valstybės, jos ES yra apmokestinamos PVM, nes taikomas *reverse charge* (mokestinę našta perkeliant pirkėjui iš ES) mechanizmas.

2008 m. vasario 12 d. buvo priimta Tarybos direktyva 2008/8/EB, skirta iš dalies pakeisti Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta. Šioje direktyvoje vieni iš numatytų pakeitimų bus taikomi nuo 2009 sausio mėn. 1 d., kiti, kuriais bus iš dalies pakeista Direktyva 2006/112/EB, bus taikomi nuo 2010 m. sausio 1 d. Pastarieji ypač reikšmingi pakeitimai, keičiantys tiek apmokestinamosios vietos, tiek apmokestinamo asmens reglamentavimą. Direktyva 2008/8/EB diferencijuoja paslaugų teikimo vietą apmokestinamajam asmeniui ir paslaugų teikimo vietą neapmokestinamajam asmeniui. Tokį Šeštosios direktyvos pakeitimą vargu ar būtų galima pavadinti reglamentavimo supaprastinimo žingsniu, tačiau jis būtinas dėl besikeičiančių ir sudėtingėjančių paslaugų teikimo santykių.

Pagal minėtą direktyvos pakeitimą, paslaugų teikimo apmokestinamajam asmeniui, veikiančiam kaip toks, vieta yra ten, kur tas asmuo yra įsteigęs savo verslą. Tačiau, jei tos paslaugos yra teikiamos apmokestinamojo asmens nuolatiniam padaliniui, esančiam kitoje vietoje nei ta, kur jis yra įsteigęs savo verslą, šių paslaugų teikimo vieta yra ten, kur yra tas nuolatinis padalinys. Nesant tokios verslo ar nuolatinio padalinio vietos, paslaugų teikimo vieta yra ten, kur apmokestinamasis asmuo, kuris gauna tas paslaugas, turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba kur paprastai gyvena. Paslaugų teikimo neapmokestinamajam asmeniui vieta yra ten, kur paslaugų teikėjas yra įsteigęs savo verslą. Tačiau, jei tos paslaugos yra teikiamos iš paslaugų teikėjo nuolatinio padalinio, esančio kitoje vietoje nei ta, kur jis yra įsteigęs savo verslą, šių paslaugų teikimo vieta yra ten, kur yra tas

---

<sup>63</sup>Business to customers, suprantama kaip verslo modelis, kuriame dalyvauja verslininkas ir vartotojas be tarpininkų.

<sup>64</sup>Business to business, suprantama kaip verslo modelis, ar uždaros informacinės zonos, klientų aptarnavimo ir el. prekybos sistemos.

nuolatinis padalinys. Nesant tokios verslo ar nuolatinio padalinio vietos, paslaugų teikimo vieta yra ten, kur paslaugų teikėjas turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba kur paprastai gyvena.

Įgyvendinant vidaus rinkos tikslus, vykstant globalizacijai, keičiantis technologijoms susiduriama prekybos paslaugų apimties ir būdų pasikeitimais. Atsiranda vis daugiau galimybių kai kurias paslaugas teikti nuotoliniu būdu. Atsižvelgiant į tai, buvo imtasi dalinių veiksmų ir daugelis apibrėžtų paslaugų šiuo metu faktiškai yra apmokestinamos remiantis paskirties vietos principu. Siekiant užtikrinti tinkamą vidaus rinkos veikimą reikėjo iš dalies keisti 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta, atsižvelgiant į Komisijos strategiją dėl bendros PVM sistemos veikimo modernizavimo ir supaprastinimo.

Visais paslaugų teikimo atvejais siekiama, kad apmokestinimo vieta iš esmės būtų ta vieta, kur paslaugomis faktiškai naudojamosi. Taigi keičiama bendra paslaugų teikimo taisyklė. Pagal minėtą 2008 m. direktyvą, paslaugų teikimo apmokestinamiesiems asmenims atveju bendra paslaugų teikimo vietos taisyklė nurodo tiek vietą, kur įsisteigęs paslaugos gavėjas, tiek pagal vietą, kur įsisteigęs paslaugos teikėjas.

Kai apmokestinamajam asmeniui paslaugas teikia asmuo, kuris nėra įsisteigęs toje pačioje valstybėje narėje, tam tikrais atvejais turėtų būti privaloma taikyti atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą, pagal kurį apmokestinamasis asmuo turėtų pats apskaičiuoti atitinkamą PVM sumą už įsigytą paslaugą. Siekiant supaprastinti prievolės įmonėms, vykdančioms veiklą valstybėse narėse, kuriose jos nėra įsisteigusios, reikėtų įvesti schemą, pagal kurią jos galėtų naudotis vienu naudojantis elektroniniu ryšiu veikiančiu punktu tam, kad jos būtų įregistruojamos PVM mokėtojomis ir galėtų teikti deklaracijas.

Kai kurie paslaugų teikimo vietai padaryti pakeitimai gali ženkliai paveikti valstybių narių biudžetą. Siekiant užtikrinti sklandų perėjimą, šie pakeitimai turėtų būti įvedami palaipsniui.

2006/112/EB direktyvoje numatytos specialios nuostatos konkrečioms paslaugų rūšims. Šios konkrečios rūšys tai: tarpininkavimo, su nekilnojamuoju turtu susijusios, transporto paslaugos, kultūros ir panašios paslaugos, ar su kilnojamuoju materialiuoju turtu susijusių paslaugos, autorių teisių, patentų, licencijų, prekių ženklų ir panašių teisių perdavimas ar perleidimas, reklamos paslaugos ir kitos, išvardintos Direktyvoje.

Teikiant minėtas ir kitas išvardintas Direktyvos 56 straipsnyje taip pat ir transporto nuomos paslaugas, taikomas faktinio naudojimo ir vartojimo kriterijus. Šis kriterijus reiškia, kad valstybės narės, siekdamos išvengti dvigubo apmokestinimo, neapmokestinimo ar konkurencijos iškreipymo atveju, gali laikyti, kad: a) kai kurios ar visos šios paslaugos teikiamos jų teritorijoje, šių paslaugų

teikimo vieta yra už Bendrijos ribų, jei paslaugos faktiškai vartojamos ir naudojamos už Bendrijos ribų; b) kai kurios ar visos šios paslaugos teikiamos už Bendrijos ribų, šių paslaugų teikimo vieta yra jų teritorijoje, jei paslaugos faktiškai vartojamos ir naudojamos jų teritorijoje. Tačiau šio kriterijaus taikymui numatyta ir išimtis - nuostata netaikoma elektroniniu būdu teikiamoms paslaugoms, pavyzdžiui, tinklaviečių kūrimas ir priegloba, nuotolinė programų ir įrangos priežiūra, programinės įrangos tiekimas ir jos atnaujinimas, vaizdų, teksto ir informacijos tiekimas ir galimybės naudotis duomenų bazėmis sudarymas.

Taigi apibendrinant tai, kas pasakyta, nuostatas, reguliuojančias apmokestinamųjų sandorių vietą, galima pasakyti, kad tai reikšmingos, savo esme kolizinės ES teisės normos, kurių tinkamas įgyvendinimas apdraudžia valstybes nares jurisdikcijos nesusipratimų prasme. Tai taip pat specifinės normos, kurioms būdingas poreikis keistis dėl nuolat tobulėjančių galimybių, pavyzdžiui, dėl elektroninės komercijos, paslaugų teikimo nuotoliniu būdu ir pan.

#### **4.5. Apmokestinimo momentas**

Direktyvoje „apmokestinimo momentas“ – momentas, kada įvykdomos prievolei apskaičiuoti PVM atsirasti būtinos teisinės sąlygos. Taigi teisingas šio momento nustatymas tuo pačiu lemia, kad bus pagrįstai taikomi tam mokesčiniam santykiui galiojantys teisės aktai.

Prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai mokesčių institucija įgyja teisę pagal tuo metu galiojantį įstatymą reikalauti mokesčio iš asmens, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, net ir tuo atveju, kai mokėjimo terminas gali būti atidėtas. Apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą. Jeigu objektas prekių įsigijimas Bendrijos viduje – kai panašių prekių tiekimas laikomas atliktu atitinkamos valstybės narės teritorijoje. Prekių importo atveju – kai prekės yra importuotos.

Jeigu atlikus paslaugų teikimą ar prekių tiekimą, išskyrus Direktyvoje nurodytą prekių nuomą tam tikram laikotarpiui ar pardavimą atidedant apmokėjimo terminą, sąskaitos pateikiamos ir apmokamos kelis kartus iš eilės, laikoma, kad paslaugų teikimas ar prekių tiekimas yra atliktas tada, kai baigiasi laikotarpis, su kuriuo yra susijusios šios sąskaitos ar apmokėjimas.

Jei apmokestinamasis asmuo už atliekamus darbus nepateikė sąskaitos-faktūros arba sąskaitos už darbus ir negavo jokio apmokėjimo, šie darbai nėra nei šio asmens prekių pristatymas

arba paslaugų atlikimas, nei kita apmokestinimo momento arba mokesčio tapimo „apskaičiuotinu“ situacija.<sup>65</sup>

Apmokestinimo momentas neatsiejamai susijęs su esminiu PVM požymiu – teise į atskaitą. Tiek apmokestinimo momentą ir dėl to teisę į atskaitą lemia realus sandorio įgyvendinimas.

Valstybės narės gali numatyti, kad tam tikrais atvejais, kai prekės tiekiamos ar paslaugos teikiamos nepertraukiamai tam tikru laikotarpiu, šis tiekimas ar teikimas yra laikomas užbaigtu ne anksčiau kaip pasibaigus vienerių metų laikotarpiui. Kai apmokėjimas atliekamas prieš tiekiant prekes ar teikiant paslaugas, prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda gavus atlygį ir apskaičiuojama nuo gautos sumos dydžio. Valstybės narės gali numatyti, kad tam tikrų sandorių atveju ar tam tikrų kategorijų apmokestinamiesiems asmenims prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda vienu iš šių momentų: a) ne vėliau kaip išrašius sąskaitą-faktūrą; b) ne vėliau kaip gavus apmokėjimą; c) kai sąskaita-faktūra neišrašoma arba ji išrašoma vėliau – per tam tikrą laikotarpį nuo apmokestinimo momento.

Apmokestinimo momentas įvyksta tada, kai prekės įsigyjamose Bendrijos viduje. Prekių įsigijimas Bendrijos viduje laikomas įvykusių, kai panašių prekių tiekimas laikomas atliktu atitinkamos valstybės narės teritorijoje. Įsigyjant prekes Bendrijos viduje, prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį įvyksta apmokestinimo momentas, 15-ąją dieną. Prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda išrašius Direktyvoje numatytą sąskaitą-faktūrą, jei ši sąskaita-faktūra išrašoma iki kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį įvyksta apmokestinimo momentas, 15-osios dienos.

Pagal Šeštosios direktyvos sistemą apmokestinimo momentas, jo apskaičiavimas ir galimybė atskaityti yra susiję su realiu pristatymo arba paslaugų atlikimo įgyvendinimu, išskyrus atliekant apmokėjimą, kai mokestis turi būti apskaičiuojamas apmokėjimo gavimo momentu.

Apmokestinimo momentas savo esme yra toks momentas, kuris sudaro būtinas teisinės sąlygas apmokestinimui, kuris reikšmingas tiek PVM mokėtojui, tiek už PVM surinkimą atsakingoms institucijoms. Be to, apmokestinimo momento ir prievolės apskaičiuoti PVM sąvokos turėtų būti suderintos dėl bendros PVM sistemos įdiegimo.

#### **4.6. Apmokestinamoji vertė**

Apmokestinamoji vertė taip pat svarbus elementas PVM sistemų suderinimui. Ji turėtų būti suderinta taip, kad būtų galima palyginti PVM taikymo rezultatus apmokestinamiesiems sandoriams

---

<sup>65</sup> 2005 m. gegužės 26 d. ETT sprendimas António Jorge, Nr.: C-536/03, OL C 182 - 23.07.2005, p. 13.

visose valstybėse narėse. Direktyva taip pat siekiama, kad būtų sudarytos galimybės išvengti mokestinių pajamų netekimo, kai pasinaudojama susijusiais asmenimis, tad esant konkrečioms aplinkybėms, valstybėms narėms nevengiama sudaryti galimybės įsikišti sprendžiant klausimus dėl prekių tiekimo ir paslaugų teikimo apmokestinamosios vertės nustatymo.

Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias Direktyvos (2006/112/EB) 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas. Šioje direktyvoje „atviros rinkos kaina“ – visa suma, kurią, siekdamas gauti atitinkamas prekes ar paslaugas, tuo pardavimo metu, kuriuo įvyksta prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo turėtų sumokėti nepriklausomam tiekėjui ar teikėjui sąžiningos konkurencijos sąlygomis tos valstybės narės, kurioje tiekimas yra apmokestinamas, teritorijoje. Kai negalima nustatyti palyginamo prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, „atviros rinkos kaina“ – tai: 1) prekių atveju – suma, nemažesnė už tų prekių ar panašių prekių įsigijimo kainą, arba, nesant įsigijimo kainos, tiekimo metu nustatyta savikaina; 2) paslaugų atveju – suma, nemažesnė už visas apmokestinamojo asmens, teikiančio paslaugas, išlaidas. Apmokestinamoji vertė apima mokesčius, maitus ir rinkliavas, išskyrus patį PVM, taip pat atsitiktines išlaidas, pavyzdžiui, komisinius mokesčius, pakavimo, gabenimo ir draudimo išlaidas, kurias tiekėjui turi padengti prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo. Valstybės narės atsitiktinėmis išlaidomis gali laikyti išlaidas, dėl kurių sudarytas atskiras susitarimas.

Sprendžiant, ar tam tikras mokestis/rinkliava įeina į prekių apmokestinamąją vertę, svarbu nustatyti, ar tas mokestis yra tiesiogiai susijęs su prekių tiekimu. Nesant tokio tiesioginio ryšio, o be to, jeigu pardavėjas tą mokestį sumoka veikdamas ne savo asmeniniais, o pirkėjo interesais, toks mokestis į prekių apmokestinamąją vertę neturi būti traukiamas, o laikomas kompensacija už pardavėjo patirtas išlaidas.

Kad elementai patektų į prekių apmokestinamąją vertę, net jeigu jie nesudaro jokios pridėtinės vertės ir piniginio atlygio, jie turi turėti tiesioginį ryšį su šiuo tiekimu.<sup>66</sup>

Direktyva nurodo, kad tiek nuolaidų už greitą apmokėjimą, kitų kainų nuolaidų apmokestinamoji vertė neapima.

Įsigyjant prekes Bendrijos viduje, apmokestinamoji vertė nustatoma atsižvelgiant į tuos pačius veiksnius, kurie naudojami nustatant tų pačių prekių tiekimo atitinkamos valstybės narės

---

<sup>66</sup> 2001-07-03 ETT sprendimas, Bertelsmann, Nr.: C-380/99.

teritorijoje apmokestinamąją vertę. Kadangi prekių įsigijimu už atlygį Bendrijos viduje laikomas prekių panaudojimas apmokestinamojo asmens verslo tikslais, jei tas prekes apmokestinamasis asmuo arba kitas asmuo jo vardu atsiuntė arba atgabeno iš kitos valstybės narės, kurioje jos buvo pagamintos, išgautos, apdorotos, nupirktos ar įsigytos, arba į kurią tas apmokestinamasis asmuo savo verslo tikslais jas importavo – apmokestinamoji vertė bus pirkimo kaina, jos neesant tiekimo savikaina. Taip pat kai valstybės, kuri yra Šiaurės Atlanto sutarties narė, karinės pajėgos prekes, kurias jos nusipirko nesilaikydamos bendrųjų apmokestinimo valstybės narės vidaus rinkoje taisyklių, panaudoja savo tikslais arba šias prekes panaudoja juos lydintis civilinis personalas, šis naudojimas yra laikomas prekių įsigijimu Bendrijos viduje už atlygį - apmokestinamoje vertė analogiškai yra šių ar panašių prekių pirkimo kaina arba, nesant pirkimo kainos, tiekimo metu nustatyta savikaina.

Importuojant prekes, apmokestinamoji vertė yra muitinės vertė, nustatyta pagal galiojančias Bendrijos nuostatas.

#### **4.7. Tarifų dydis ir struktūra**

Priežastys bendram PVM tarifo reguliavimui atsispindi EB sutartyje. Viso EB sutarties 95 straipsnio tikslas yra užtikrinti laisvą prekių judėjimą tarp valstybių narių normaliomis konkurencijos sąlygomis, pašalinant visas apsaugos formas, kurios gali atsirasti dėl diskriminuojančių vidaus mokesčių taikymo produktams iš kitų valstybių narių ir garantuoti visišką vidaus mokesčių neutralumą konkurencijos tarp nacionalinių ir importuotų produktų atžvilgiu.

Šeštoji direktyva numato tarifų struktūrą ir dydžius. Pagal direktyvą galima skirti standartinį tarifą ir lengvatinius tarifus. Konkretūs tarifai, kuriuos taikė kiekviena valstybė narė 2008 m. sausio 1 d. duomenimis, pateikiami šio darbo prieduose (Nr. 1, Nr. 2). Dėl leidžiančių nukrypti nuostatų buvimo, kalbant apie tarifus ES institucijų dokumentuose, galima rasti ir kitas sąvokas, skirtas tarifams apibūdinti<sup>67</sup>: kuomet nukrypstama nuo nustatyto tarifų lygio - nuliniai tarifai, mažesni nei 5% ypač maži lengvatiniai tarifai, taip pat tarifai, kuomet paslaugos susijusios su tiekimu, kuris turėtų būti apmokestinamas standartiniu tarifu, tačiau nėra - „stovėjimo“ tarifai.

---

<sup>67</sup> Pavyzdžiui, Europos bendrijų komisijos komunikate: 2007 m. liepos 05 d. Pasiūlymas Tarybos direktyva iš dalies keičianti direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su tam tikromis laikinomis nuostatomis dėl pridėtinės vertės mokesčio tarifų, KOM/2007/0381.

Standartinis tarifas – nustato kiekviena valstybė narė kaip tam tikrą procentą nuo apmokestinamosios vertės, kuris turi būti toks pats prekių tiekimui ir paslaugų teikimui. Nuo 2006 m. sausio 1 d. iki 2010 m. gruodžio 31 d. standartinis tarifas negali būti mažesnis nei 15 %. Taryba nusprendžia, koks turi būti standartinio tarifo dydis, kuris bus taikomas po 2010 m. gruodžio 31 d. Lengvatinis tarifas - apmokestinamosios vertės procentinė dalis, kuri negali būti mažesnė nei 5 %. Valstybės narės gali taikyti vieną arba du lengvatinius tarifus. Lengvatiniai tarifai taikomi tik Direktyvos priede nustatytoms kategorijoms priklausančių prekių tiekimui ar paslaugų teikimui. Direktyvoje elektroniniu būdu teikiamos paslaugos reglamentuojamos išskirtinai, t.y. kaip paslaugos, kurioms negali būti taikomi lengvatiniai tarifai.

Taigi direktyvos nuostatos reguliuojančios tarifus nustato apatinę ribą, tačiau nenustato viršutinės. To priežastimi galima įvardinti siekį išvengti verslo perkėlimo į kitą valstybę, taip sukuriant erdvę konkuravimui tarp valstybių PVM prasme. Viršutinės ribos nebuvimas šiuo atveju nėra visiškai teigiamas reiškinys, nes neapsaugo pačios apatinės grandies, mokesčių mokėtojų nuo galimos valstybės „grobioniškos“ politikos. Tačiau iš kitos pusės galima manyti, kad valstybių interesas pritraukti investicijas ir kapitalą į savo valstybę, pats savaime veikia kaip saugiklis šiuo klausimu.

Specialios nuostatos skirtos reglamentuoti dujų, elektros energijos ir šilumos teikimą. Valstybės narės gali taikyti lengvatinį tarifą gamtinių dujų, elektros energijos ar centralizuoto šildymo tiekimui, jei dėl to nekyla konkurencijos iškraipymo grėsmė. Kiekviena valstybė narė, ketinanti taikyti lengvatinį tarifą pagal pirmą pastraipą, privalo iš anksto apie tai atitinkamai pranešti Komisijai. Komisija nusprendžia, ar yra minėtoji konkurencijos iškraipymo grėsmė. Jei Komisija nepriima tokio sprendimo per tris mėnesius nuo informacijos gavimo, laikoma, kad konkurencijos iškraipymo grėsmės nėra. Siekiant pakomentuoti minėtą nuostatą, reikėtų žinoti ES institucijų motyvus, kodėl pasirinktas būtent trijų mėnesių laikotarpis, tačiau bet kuriuo atveju iškyla klausimas, ar šis terminas nėra per ilgas valstybės narės atžvilgiu, kuri pateikė prašymą taikyti lengvatinį tarifą, ir turint omenyje gana neapibrėžtą Komisijos siekį įvertinti ar iškilis konkurencijos iškraipymo grėsmė. Ir apskritai kaip tokio pobūdžio ribojimas atrodo specialių nuostatų taikomų „senosioms“<sup>68</sup> valstybėms narėms kontekste.

Specialios nuostatos apima reglamentavimą skirtą tam tikroms darbui imlioms paslaugoms. Tai apima laikiną lengvatinių tarifų taikymą paslaugoms, kurios atitinka direktyvoje numatytas

---

<sup>68</sup> Direktyvos 118 str. nurodo: „valstybės narės, kurios 1991 m. sausio 1 d. taikė lengvatinį tarifą III priede neišvardytų prekių tiekimui ar paslaugų teikimui, gali šiu prekių tiekimui ar paslaugų teikimui taikyti 98 straipsnyje numatytą lengvatinį tarifą, arba vieną iš dviejų lengvatinių tarifų, jei tarifas nėra mažesnis nei 12 %.“

sąlygas. Klausimą dėl lengvatinio tarifo taikymo, remdamasi Komisijos pasiūlymu, sprendžia Taryba. Specialios nuostatos apima iki galutinių procedūrų priėmimo taikomas nuostatas. Galutinės procedūros grindžiamos principu, kad apmokestinama turi būti prekių tiekimo ir paslaugų teikimo kilmės valstybėje narėje. Tačiau galima kelti klausimą, kaip bus konstatuotas tas momentas, t.y. kada bus galima teigti, kad priimtos galutinės procedūros. Šie tarifai galioja tik specifiniam subjektų ratui – tai valstybės narės, kurios 1991 m. sausio 1d. neapmokestino suteikiamos teisės atskaityti anksčiau sumokėtą PVM arba taikė mažesnius nei direktyvoje numatyti lengvatinius tarifus. Šiomis specialiomis nuostatomis buvo leista naudotis šiomis išlygomis ir toliau. Probleminis aspektas šiuo atveju tas, kad terminas iki kada leista tai daryti yra apibrėžtas gana abstrakčiai „iki galutinių procedūrų“. Dar vietas specifinis tarifų reguliavimas – tai laikinos nuostatos. Nuostatos skirtos atskiroms valstybėms. Nuostatos leidžia taikyti specifinius tarifus, tačiau šiuo atveju kiekviena valstybė apribota aiškiai apibrėžtu terminu. Tai daro minėtą probleminį klausimą dar opesnę, kadangi iškyla klausimas dėl ES valstybių narių diferencijavimo pagrįstumo. Vienoms numatytas neapibrėžtas terminas, kitoms – konkreti data.

Minėtina, kad pagal iki 2002 m. liepos 1 d. galiojusį Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymą dalis PVM lengvatų neatitiko ES *aquis*. Dabar galiojančio Lietuvos Respublikos PVM įstatymo nuostatos numato 18% standartinį tarifą, 9% ir 5% lengvatinius tarifus.

Vienoje iš ETT bylų buvo nagrinėjamas klausimas, ar esant vienam tiekimui, kuomet teikiama iš esmės viena prekė, gali būti taikomas skirtingas apmokestinimo tarifas, tos prekės neesminėms dalims. Byloje buvo analizuojama situacija, kai pagal Jungtinėje Karalystėje galiojančius teisės aktus nameliams auto – priekaboms buvo taikomas 0 procentų PVM tarifas, tačiau šių namelių įrangai, kuri gali būti išmontuota taikomas standartinis PVM tarifas. Namelius parduodavo su visa įranga, o pirkėjai negalėjo įtakoti parduodamų namelių – auto priekabų turinio. Pardavėjas teigė, kad namelio ir jame esančios įrangos tiekimas PVM tikslais sudarė vieną tiekimą ir atsižvelgiant į tai, kad namelis auto – priekaba yra pagrindinis tiekimo elementas, įranga turėtų būti apmokestinta pagal jam taikomą 0 procentų PVM tarifą. ETT pasakė, kad tas faktas, kad tam tikros prekės yra traktuojamos kaip visuma (vienas tiekimas), į kurią įeina pagrindinė arba esminė prekė, kuriai taikoma PVM lengvata pagal Šeštosios PVM direktyvos 77/388/EBB redakcijos 28 (2) straipsnį ir prekės, kurioms lengvata netaikoma, nedraudžia valstybei narei apmokestinti standartiniu PVM tarifu tų prekių, kurioms lengvata nėra numatyta.<sup>69</sup>

---

<sup>69</sup> 2006 m. liepos 06 ETT sprendimas, Talacre Beach Caravan Sales, Nr.: C-251/05, OL C 212, 02.09.2006, p.8



## 4.8. Teisė į PVM atskaitą

2006/112/EB direktyva reglamentuoja teisės į atskaitą atsiradimą ir taikymo sritį, proporcinę atskaitą, teisės į atskaitą apribojimus, teisės į atskaitą įgyvendinimo taisykles, atskaitos tikslinimą.

Pagal nusistovėjusią teismo praktiką Šeštosios direktyvos straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės ji negali būti ribojama. Kitaip tariant, ši teisė įgyvendinama nedelsiant visų mokesčių, taikomų pirkimo ūkinėms operacijoms, atžvilgiu<sup>70</sup>.

Tam, kad apmokestinamieji asmenys galėtų atlikti reikalingus skaičiavimus, valstybės narės turi nustatyti metodus ir kriterijus, atitinkančius bendrą PVM sistemą pagrindžiančius principus.

Numatyta atskaitos teise, kuri susijusi su sumokėtu mokesčiu už apmokestinto asmens turto ir paslaugų naudojimą apmokestinamiems sandoriams, siekiama visiškai atleisti verslininką nuo bet kokios jo ekonominės veiklos atveju mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrina bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą, kad ir koks būtų jos tikslas ar rezultatas, su sąlyga, kad pati ši veikla iš principo apmokestinama PVM.<sup>71</sup>

Vienos iš ETT nagrinėtų bylų fabuloje įmonė vertėsi nekilnojamojo turto, vertybinių popierių ir dalyvavimu įmonių kapitale bei įvairaus pobūdžio investicijomis. Savo veiklai reikalingą kapitalą ši bendrovė kaupė viešai platindama išleistas akcijas ir netipines balsavimo teisių nesuteikiančias dalis. Dėl šios veiklos ji, kaip vertybinius popierius viešai platinanti bendrovė, turėjo daug balsavimo teisės neturinčių dalyvių. Tokie akcininkai įnešdavo kapitalą, kurį įmonė perinvestuodavo. Kalbant apie akcijų ir netipinių balsavimo teisių nesuteikiančių dalių emisijos patirtas išlaidas reikia pažymėti, jog tam, kad atsirastų teisė į su tokia ūkine operacija susijusio sumokėto pirkimo PVM atskaitą, pirkimo išlaidos turi būti sudedamoji apmokestinamų pardavimo operacijų, suteikiančių teisę į atskaitą, kainos dalis.<sup>72</sup>

ETT akcentavo, kad tokiomis aplinkybėmis sumokėtas pirkimo PVM, tenkantis su akcijų ir netipinių balsavimo teisių nesuteikiančių dalių emisija susijusioms išlaidoms, turėtų suteikti teisę į atskaitą, tik jei taip įgytas kapitalas buvo skirtas suinteresuotojo asmens ekonominei veiklai.

Kyla klausimas kaip elgtis tokiu atveju, kai apmokestinamasis asmuo vykdo ir ekonominę apmokestinamą arba neapmokestinamą veiklą, ir į Šeštosios direktyvos taikymo sritį nepatenkančią neekonominę veiklą. Šiuo atveju su akcijų ir netipinių balsavimo teisių nesuteikiančių dalių emisija

<sup>70</sup> 2000 m. kovo 21 ETT sprendimas, Gabalfriša, Nr.: C-110/98.

<sup>71</sup> 2007 m. vasario 08 ETT sprendimas Investrand, Nr.: C-435/05, OL C 82, 14.04.2007, p.6.

<sup>72</sup> 2001 m. vasario 22 ETT sprendimas Abbey National, Nr.: C-408/98. Tai pat 2001-09-27 ETT sprendimas Cibo Participations, C-16/00; 2007-02-08 ETT sprendimas Investrand, Nr.: C-435/05, OL C 82, 14.04.2007, p.6.

susijusioms išlaidoms tenkantis PVM atskaitomas tik tiek, kiek šias išlaidas galima priskirti apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai direktyvos prasme.

Diskreciją nustatyti metodus ir kriterijus, skirtus paskirstyti sumokėtą pirkimo pridėtinės vertės mokestį tarp ekonominės ir neekonominės veiklos Šeštosios direktyvos prasme, turi valstybės narės, kurios šia diskrecija privalo naudotis atsižvelgdamos direktyvos tikslą ir sistemą ir pagal tai numatyti skaičiavimo būdą, kuris objektyviai atspindėtų realų pirkimo išlaidų priskyrimą kiekvienai iš šių dviejų veiklos rūšių.<sup>73</sup>

Jei apmokestinamasis asmuo tuo pačiu metu sudaro sandorius, kuriems tenkantis PVM gali būti atskaitomas, ir sandorius, kuriems tenkantis PVM negali būti atskaitomas, galima atskaityti apmokestinamiems sandoriams priskirtiną proporcingą PVM dalį. Ši atskaitos proporcija yra apskaičiuojama pagal taisykles, apibrėžtas Šeštoje direktyvoje. Šios nuostatos leidžia apmokestinamajam asmeniui, kuris įgyja turtą arba paslaugas, vykdyti tuo pačiu metu apmokestinamą ir neapmokestinamą veiklą, visiškai atskaityti PVM dalį, kuri buvo sumokėta įsigyjant šį turtą ar paslaugas, kurie yra traktuojami kaip atitinkantys jų naudojimo apmokestinamai veiklai proporciją.

Bendrijos teisės aktų leidėjas siekė į atskaitos proporciją neįtraukti apyvartos iš turto pardavimo, kai toks pardavimas nėra įprastas aptariamo apmokestinamojo asmens vykdomoje veikloje ir todėl mišriai naudojamų turto ar paslaugų naudojimas nėra proporcingas iš to gaunamoms pajamoms. Šių pajamų įtraukimas apskaičiuojant atskaitos proporciją iškreiptų jos rezultata ta prasme, kad ji neatspindėtų atitinkamos turto ar paslaugų dalies mišraus naudojimo apmokestinamai ir neapmokestinamai veiklai.

ETT buvo nagrinėjama<sup>74</sup> ar Italijos nacionaliniai teisės aktai draudžiantys PVM atskaitą automobiliams, kurie patys kaip tokie nėra būdingi, esminiai įmonės vykdomai veiklai, o taip pat draudžiantys PVM atskaitą išlaidoms, susijusioms su tokiais automobiliais (pvz. kurui), pažeidė Šeštosios PVM direktyvos nuostatas. Taip pat buvo nagrinėjami klausimai susiję su procedūromis, kurias turi įvykdyti valstybė narė siekdama apriboti apmokestinamųjų asmenų PVM atskaitą. Šeštosios PVM direktyvos 17 straipsnio 7 dalies pirmasis sakiny (2006/112/EB redakcijos 177 str.) įpareigoja valstybes nares, siekiant įvykdyti šios direktyvoje numatytą procedūrinę konsultavimosi pareigą, informuoti šiuo straipsniu įsteigtą pridėtinės vertės mokesčio komitetą apie tai, kad jos numato priimti nacionalinę priemonę, leidžiančią nukrypti nuo bendros PVM atskaitų sistemos, ir pateikti šiam komitetui pakankamai informacijos, kad galėtų nuodugniai išnagrinėti šią priemonę.

<sup>73</sup> 2008 m. kovo 13 d. ETT sprendimas *Securenta*, Nr.: C-437/06.

<sup>74</sup> 2006 m. rugsėjo 14 d. ETT sprendimas *Stradasfalti*, Nr.: C-228/05.

Šeštoji PVM direktyva neleidžia valstybei narei netaikyti PVM atskaitos prekėms, iš anksto nepasikonsultavus su įsteigtu patariamuoju organu. Jeigu PVM atskaitos sistemos netaikymas buvo nustatytas nesilaikant Šeštosios PVM direktyvos nuostatų, nacionalinės mokesčių institucijos negali remtis teisės į PVM atskaitą principo, įtvirtinto Direktyvoje, išimtimi.

## 5. Leidžiančių nukrypti nuostatų aptarimas

Leidžiančiomis nukrypti nuostatomis direktyva iš esmės įvardija nuostatas, kurios bus taikomos iki galutinių procedūrų priėmimo. Tai suponuoja klausimą, kas laikytina galutine procedūra. Direktyvos (2006/112/EB) 109 str. nukreipia į direktyvos 402 str., kuriame nurodoma, kad numatytos procedūros valstybių narių tarpusavio prekybai apmokestinami yra pereinamojo laikotarpio procedūros, kurias pakeis galutinės procedūros, grindžiamos principu, kad apmokestinama prekių tiekimo ar paslaugų teikimo kilmės valstybėje narėje. Išnagrinėjusi direktyvos 404 straipsnyje nurodytą pranešimą ir nusprendusi, kad perėjimo prie galutinių procedūrų sąlygos yra įvykdytos, pagal Sutarties 93 straipsnį<sup>75</sup>, Taryba patvirtina būtinas nuostatas, kad išsigaliojūt ir veiktų galutinės procedūros. Pagal Sutarties 93 straipsnį Taryba priima direktyvas, kurios yra reikalingos, kad papildytų bendrą PVM sistemą ir ypač laipsniškai apribotų arba panaikintų nuo šios sistemos nukrypti leidžiančias nuostatas. Remdamasi iš valstybių narių gauta informacija, kas ketverius metus nuo šios direktyvos priėmimo Europos Parlamentui ir Tarybai Komisija teikia pranešimą, kaip veikia bendra PVM sistema valstybėse narėse ir visų pirma kaip veikia pereinamojo laikotarpio procedūros, skirtos valstybių narių tarpusavio prekybai apmokestinami. Prireikus, prieš šio pranešimo pridedami pasiūlymai dėl galutinių priemonių.

Direktyvoje galima išskirti šias leidžiančių nukrypti nuostatų grupes: nukrypti leidžiančios nuostatos valstybėms, kurios 1978 m. sausio 1 d. buvo Bendrijos narės ir nukrypti leidžiančios nuostatos valstybėms, kurios įstojo į Bendriją po 1978 m. sausio 1 d., taip pat nukrypti leidžiančios nuostatos, kurias taikyti reikalingas leidimas. Leidžiančios nukrypti nuostatos paliečia nemažai klausimų, t.y. jos gana gausiai taikomos PVM tarifų srityje, valstybių narių apmokestinamiems sandoriams, taip pat nustatant ir neapmokestinamus sandorius, principo dėl PVM atskaitymo iš karto kontekste, konkrečių paslaugų kontekste. Pavyzdžiui, direktyvos 385 str. nurodyta, kad „tol, kol nors vienoje iš valstybių narių, kurios 2004 m. balandžio 30 d. buvo Bendrijos narės, tokie patys

<sup>75</sup> EB Steigimo sutartis 93 str.: „Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu ir pasikonsultavusi su Europos Parlamentu bei Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetu, vieningai priima nuostatas dėl apyvartos mokesčius, akcizą ir kitas netiesioginio apmokestinimo formas reglamentuojančių teisės aktų suderinimo, būtino užtikrinanti, kad per 14 straipsnyje nustatytą terminą bus sukurta ir ims veikti vidaus rinka.“

sandoriai neapmokestinami, Lietuva, laikydama si jos įstojimo dieną joje taikytų sąlygų, gali ir toliau neapmokestinti X priedo B dalies 10 punkte nurodyto tarptautinio keleivių vežimo.”

Visi teisės į PVM atskaitą apribojimai turi įtakos mokesstinės naštos dydžiui ir turi būti taikomi panašiai visose valstybėse narėse, leidžiančios nukrypti nuostatos galimos tik Šeštojoje direktyvoje aiškiai numatytais atvejais.<sup>76</sup> Tačiau tokios nukrypti leidžiančios nuostatos gali būti taikomos tik pereinamuoju laikotarpiu, ir jų panaikinimas yra Šeštosios direktyvos tikslas.<sup>77</sup>

Direktyva numato valstybėms narėms, nemažai leidžiančių nukrypti nuostatų direktyvos 109–122 str. Leidžiančių nukrypti nuostatų buvimas neabejotinai susijęs su tam tikrais problemiškais aspektais. Šios leidžiančios nukrypti nuostatos galioja realiai neribotą laiką arba, tiksliau sakant, iki įsigalios „galutinė PVM procedūra“ valstybių narių tarpusavio sandoriams apmokestinti, o tai pakankamai neapibrėžtas kriterijus. Susidarius problemoms įvedant galutinės procedūros tai reiškia, kad „senosioms“ valstybėms narėms suteiktos leidžiančios nukrypti nuostatos pratęsimos praktiškai neribotam laikui, o „naujosios“ valstybės narės atsidurtų blogesnėje padėtyje nustojus galioti laikotarpiams, dėl kurių buvo susitarta stojimo derybose. Be to, keletui valstybių narių leidžiama taikyti sumažintus tarifus vietiniu lygiu teikiamoms paslaugoms iki 2010 m. pabaigos<sup>78</sup>, o kitoms tokia galimybė nesuteikta. Tokia padėtis vertintina kritiškai.

Leidžiančios nukrypti nuostatos, kurioms taikyti reikalingas leidimas, apima supaprastinimo priemones ir mokesčių vengimo ar sukčiavimo prevencijos priemones. Valstybės narės, kurios 1977 m. sausio 1 d. taikė specialias priemones, kad supaprastintų PVM surinkimo procedūrą arba užkirstų kelią tam tikrų formų mokesčių vengimui ar sukčiavimui, gali šias priemones toliau taikyti, jei jos atitinkamai pranešė apie tai Komisijai iki 1978 m. sausio 1 d. ir jei tokios supaprastinimo priemonės atitinka direktyvoje nustatytą kriterijų. Šis kriterijus nustato tam tikrą ribą supaprastinimo procedūrų nustatymui – šios procedūros gali tik labai nežymiai įtakoti valstybės narės mokesčių pajamų, surenkamų galutinio vartojimo etape, bendrą sumą. Sąvoka „labai nežymiai“ problemiška dėl pernelyg didelio neapibrėžtumo. Šiuo atveju tikslinga būtų išskirti konkretesnes ribas.

Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu, gali vieningai leisti bet kuriai valstybei narei imtis specialių priemonių, nukrypstant nuo šios direktyvos nuostatų, kad būtų supaprastinta PVM surinkimo procedūra arba užkirstas kelias tam tikrų formų mokesčių vengimui ar sukčiavimui.

---

<sup>76</sup> 2000 m. rugsėjo 19 d. ETT sprendimas Ampafrance ir Sanofi, Nr.: C-177/99.

<sup>77</sup> 1999 m. balandžio 29 d. ETT sprendimas Norbury Developments, Nr.: C-136/97; taip pat 2000 m. liepos 13 d. ETT sprendimas Idéal tourisme, Nr.:bC-36/99; 2001m. birželio 14 d. ETT sprendimas Komisija prieš Prancūziją, Nr.: C-345/99; 2006 m. gruodžio 07 d. ETT sprendimas Eurodental, Nr.: C-240/05.

<sup>78</sup> Žr. PVM direktyvos IV priedą.

Siekiant atskleisti leidžiančių nukrypti nuostatų poreikį ir pozityvius aspektus, kaip pavyzdį, galima paminėti Lietuvos atvejį, t.y. Lietuvos medienos sektoriuje egzistavusias ir egzistuojančias dideles mokesčių slėpimo ir vengimo rizikas, kadangi sektoriuje dirba nemažai prekybininkų, dažnai smulkių perpardavėjų ir tarpininkų, kurie neretai dingsta nesumokėję mokesčių, kuriuos buvo nurodę klientams pateikiamose sąskaitose. Todėl tapo svarbu taikyti nukrypti leidžiančią nuostatą visuose medienos tiekimo tarp apmokestinamųjų asmenų etapuose. Panaši problema buvo pastebėta ir statybos sektoriuje, ypač kai statybos darbus vykdo subrangovai, kurie galiausiai nesumoka mokesčių. Glaustai susidariusią problemą galima apibūdinti taip: įmonė pateikia sąskaitą-faktūrą už prekes ir nesumokėjęs mokesčių dingsta, tačiau ji palieka klientui galiojančią sąskaitą-faktūrą, suteikiančią teisę atskaityti mokesčius.

Komisijos generalinis sekretoriatas užregistravo 2005 m. birželio 28 d. laišką, kuriuo Lietuvos Respublika paprašė leisti nustatyti priemones, nukrypstančias nuo Direktyvos 77/388/EEB 21 straipsnio.<sup>79</sup> Buvo siekiama, kad esant tam tikroms sąlygoms prekių arba paslaugų gavėjas būtų atsakingas už PVM, mokėtiną už apmokestinamųjų asmenų, dėl kurių pradėta nemokumo procedūra arba restruktūrizavimo procedūra, kuriai taikoma teisminė priežiūra, tiekiamas prekes arba teikiamas paslaugas, medienos sandorius, juodųjų arba spalvotųjų metalų atliekų tiekimą bei statybos darbų paslaugas.

Kyla klausimas, kaip išvengti situacijos, kai apmokestinamieji asmenys, dėl kurių, pavyzdžiui, pradėta nemokumo procedūra arba restruktūrizavimo procedūra, kuriai taikoma teisminė priežiūra, dėl finansinių sunkumų negali sumokėti sąskaitose nurodyto PVM, kuris taikomas jų tiekiamoms prekėms arba teikiamoms paslaugoms. Tačiau gavėjas gali atskaityti PVM, net jei jo nesumokėjo tiekėjas. Susiduriama su problemomis dėl rinkos pobūdžio ir joje veikiančių įmonių, jei rinkoje dominuoja mažos vietos bendrovės, dažnai perpardavėjai arba tarpininkai, kuriuos mokesčių institucijoms yra sunku kontroliuoti.

Lietuvos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas<sup>80</sup> nustato tokį reguliavimą, pagal kurį išskaityti ir sumokėti į biudžetą PVM, apskaičiuotą už nuosavybės teisės objektus, perimtus kaip turtinis įnašas arba dėl kito PVM mokėtojo reorganizavimo, taip įstatyme nustatyto prekių tiekimo atveju apskaičiuotą PVM už perduodamą pastato (statinio) esminį pagerinimą privalo PVM mokėtojas, kuriam išrašomas tokį prekių tiekimą arba paslaugų teikimą įforminantis dokumentas, t.

---

<sup>79</sup> 2006 m. sausio 01 d. Pasiūlymas Tarybos sprendimas, leidžiantis Lietuvai taikyti priemonę, nukrypstančią nuo Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 21 straipsnio, KOM/2005/0704.

<sup>80</sup> Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271. Aktualu nuo 2008-02-12.

y. PVM mokėtojas, perimantis nuosavybės teisės objektus kaip turtinį įnašą arba dėl kito PVM mokėtojo reorganizavimo, arba PVM mokėtojas – pagerinto pastato (statinio) daikto savininkas. Ši nuostata mokesčių teisės doktrinos kontekste minėtina, kaip griaunanti nusistovėjusį tiesioginių ir netiesioginių mokesčių skirstymą, kadangi šiuo atveju įstatymas mokesčio našta perkelia paslaugų gavėjui.

Minėtina, kad Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostata, kuria Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija turi teisę nustatyti ir kitus atvejus, kai PVM už tiekiamas prekes ir (arba) teikiamas paslaugas išskaito ir sumoka į biudžetą šių prekių ir (arba) paslaugų pirkėjas (klientas), jeigu jis yra PVM mokėtojas sudaro tam tikrą priešprieša Direktyvai. 2006/112/EB direktyva vienareikšmiškai sako, kad Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu, gali vieningai leisti bet kuriai valstybei narei imtis specialių priemonių, nukrypstant nuo šios direktyvos nuostatų, kad būtų supaprastinta PVM surinkimo procedūra arba užkirstas kelias tam tikrų formų mokesčių vengimui ar sukčiavimui. Galima teigti, kad ši PVM įstatymo nuostata per plati PVM Šeštosios direktyvos atžvilgiu, kadangi direktyva vienareikšmiškai įtvirtina leidimų sistemą.

Sudarydama sąlygas pirmiau minėtais atvejais prekių arba paslaugų gavėją paskirti atsakingu už PVM sumokėjimą, leidžianti nukrypti nuostata leido pašalinti sunkumus, dėl kurių daromas neigiamas poveikis valstybės finansams, ir neturi poveikio mokėtinai mokesčio sumai. Tai supaprastino mokesčių institucijų darbą renkant mokesčius ir užkertant kelią tam tikroms mokesčių slėpimo ir vengimo formoms.

Akivaizdu, kad kalbant apie leidžiančias nukrypti nuo direktyvos nuostatas turi būti įvertinta, ar priemonė yra proporcinga siekiamiems tikslams, nes ji nenumatyta taikyti bendrai, o tik konkrečioms operacijoms ir sektoriams, kurie kelia nemažai problemų, susijusių su mokesčių rinkimu ir mokesčių slėpimu bei vengimu. Taryba gali priimti sprendimą leisti nukrypti nuo Direktyvos tik kai Komisijos pasiūlymas neturi jokio poveikio Bendrijos biudžetui. Vertinant leidžiančią nukrypti nuostatą, žinoma, įvertinama ar ji neturi neigiamo poveikio Bendrijos nuosaviems ištekliams, kuriuos sudaro ir surenkamas PVM.

Paminėtinas 2005 m. kovo mėn. Komisijos pateiktas pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, iš dalies pakeičiančios Šeštąją PVM direktyvą (77/388/EEB), kad būtų supaprastintas PVM surinkimas bei padėta užkirsti kelią mokesčių vengimui ir išsisukinėjimui nuo mokesčių.<sup>81</sup> Komisija ėmėsi

---

<sup>81</sup> 2005 m. kovo 16 d. Pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, iš dalies pakeičiančios Direktyvos 77/388/EEB nuostatas, susijusias su tam tikromis priemonėmis, kuriomis siekiama supaprastinti pridėtinės vertės mokesčio surinkimo tvarką ir

racionalizuoti didelį specialiųjų leidžiančių nukrypti nuostatų skaičių ši darbą įtraukdama į strategiją, kuria siekiama pagerinti PVM sistemos veikimą vidaus rinkoje. Šiuo pasiūlymu Komisija išplėtė atvirkštinio mokesčio taikymo mechanizmą specifiniams prekių ir paslaugų tiekimams apmokestinamiems asmenims tuose ekonomikos sektoriuose, kuriuos kontroliuoti ypač sudėtinga. Taikant šį mechanizmą mokesčius privalo sumokėti paslaugos gavėjas.

2006 m. birželio mėn. komunikate<sup>82</sup> Komisija priėjo prie išvados, kad tais atvejais, kai Bendrijos teisės aktų leidėjas priimdamas direktyvą tinkamai atsižvelgė į tikslus, kuriais grindžiamos tam tikros leidžiančios nukrypti nuostatos, tolesni veiksmai nereikalingi. Dėl leidžiančių nukrypti nuostatų, atitinkančių tikslus, į kuriuos neatsižvelgta bendrosiose direktyvos nuostatose, komunikate pateikiama išvada, kad jeigu kuri nors valstybė narė mano, jog dėl ypatingų politinių sumetimų leidžianti nukrypti nuo direktyvos nuostata vis dėlto yra būtina ir atitinka direktyvos tikslus, išdėstytus interesus ir politiką, ta valstybė narė minėtame straipsnyje nustatyta tvarka turėtų Komisijai pateikti prašymą.

Be pagrindinės struktūros, kuri yra taikoma visoms valstybėms, egzistuoja daugybė skirtingų laikinų leidžiančių nukrypti nuostatų, suteiktų atskiroms valstybėms narėms ne pagal bendrą schemą.

2003 m. Komisija pateikė pasiūlymą dėl lengvatinių PVM tarifų persvarstymo, todėl 2006 m. vasario 14 d. buvo priimta Tarybos direktyva 2006/18/EB. Direktyvoje numatyta trečią kartą pratęsti bandomąjį lengvatinių tarifų taikymą darbui imlioms paslaugoms iki 2010 m. pabaigos ir galimybė taikyti lengvatinį tarifą centralizuotam šildymui, taikant tą pačią procedūrą kaip ir gamtinių dujų bei elektros tiekimo atvejais. Nebuvo susitarta dėl lengvatinių tarifų struktūros racionalizavimo ar lengvatinių tarifų taikymo visam būsto ar maitinimo paslaugų sektoriui, kaip tuo metu siūlė Komisija.

Tačiau Tarybos direktyvoje 2006/18/EB buvo numatytas prašymas Komisijai iki 2007 m. birželio pabaigos Europos Parlamentui ir Tarybai pateikti bendrą lengvatinių tarifų poveikio vertinimo ataskaitą. Tai turėjo būtų pagrįsta nepriklausomos ekonomikos ekspertų grupės atliktu tyrimu. Sutartis atlikti tyrimą buvo pasirašyta su *Copenhagen Economics*<sup>83</sup>. Tyrime daugiausiai nagrinėtas lengvatinių PVM tarifų bei leidžiančių nukrypti nuostatų poveikis, vertinant poveikį

---

padėti užkirsti kelią mokesčių nuslėpimui ir vengimui bei panaikinti tam tikrus sprendimus, suteikiančius leidžiančias nukrypti nuostatas, KOM/2005/89.

<sup>82</sup> 2006 m. birželio 30 d. Komisijos komunikatas Tarybai - Tarybos direktyvos 2003/96/EB II ir III prieduose nustatytų leidžiančių nukrypti nuostatų, kurios baigia galioti 2006 m. pabaigoje, apžvalga, KOM/2006/342.

<sup>83</sup> Copenhagen Economics ApS, Nyropsgade 13/1, DK-1602 Copenhagen.

vietos lygiu teikiamoms paslaugoms bei globaliau. Poveikis pajamų paskirstymui, šešėlinei ekonomikai ir įmonių patiriamoms reikalavimų laikymosi išlaidoms taip pat buvo įvertintas.

2007 m. komunikate KOM(2007)380<sup>84</sup> pristatomos pagrindinės minėto tyrimo išvados, pateikiama medžiaga diskusijoms bei nagrinėjamas galimas lengvatinių PVM tarifų taikymas. Galimų veiksmų scenarijuose atskaitos tašku pasirinkti tyrimo rezultatai, taip pat įvertinama sudėtinga dabartinė padėtis ir politinis klausimo opumas. Poreikis supaprastinti ir racionalizuoti lengvatinių tarifų lygį ir taikymo sritį yra vienas pagrindinių šios apžvalgos principų. Komisija siekia užtikrinti lygias galimybes valstybėms narėms bei didesnę skaidrumą, nuoseklumą ir – svarbiausia – sklandų vidaus rinkos veikimą. Suderintos strateginės Bendrijos politikos kryptys ir prioritetai. Svarstant tokį opų klausimą, susijusį su valstybių narių fiskaliniu suverenitetu, ypač svarbu visapusiškai laikytis subsidarumo principo<sup>85</sup>.

2007 m. Komunikatu<sup>86</sup> KOM(2007) 381 Tarybai ir Europos Parlamentui dėl kitų PVM tarifų nei standartiniai PVM tarifai Komisija pradėjo plataus masto diskusijas dėl lengvatinių tarifų naudojimo, siekdama rasti tvarų sprendimą, kuris būtų priimtinas visoms valstybėms narėms ir leistų žengti į priekį Europos Sąjungai. Tyrime daugiausiai nagrinėtas lengvatinių PVM tarifų ir leidžiančių nukrypti nuostatų poveikis, įvertinant poveikį vietiniu lygiu teikiamoms paslaugoms bei globaliau, ypač ekonominiam augimui, užimtumui ir vidaus rinkos veikimui. Be to, įvertintas poveikis pajamų paskirstymui, šešėlinei ekonomikai ir įmonių patiriamoms reikalavimų laikymosi išlaidoms.

Pagal *Copenhagen Economics* atlikto tyrimo rezultatus grynai ekonominiu požiūriu bendras PVM tarifas yra pats geriausias politinis sprendimas. Tačiau buvo akcentuota ir tai, kad taikant lengvatinių PVM tarifą tam tikruose parinktuose sektoriuose gali būti ir specifinės naudos.

Komisija pabrėžė, kad nors lengvatiniai tarifai, kadangi jie skiriasi nuo standartinių tarifų, žvelgiant iš ekonominės perspektyvos, rodos, sukuria nukrypimus ir gali įtakoti fiskalinį neutralumą, iš tikrųjų jie didesniu ar mažesniu mastu yra taikomi visose valstybėse

---

<sup>84</sup> 2007 m. liepos 05 d. Komisijos komunikatas Tarybai ir Europos Parlamentui Dėl kitų nei standartiniai PVM tarifų, KOM/2007/0380.

<sup>85</sup> Subsidarumo principas teigia: tam, kad sprendimai veiktų efektyviai, jie turėtų būti priimami žemiausiu valdžios lygiu – arčiausiai piliečių. Tai reiškia, kad ES sprendimus turėtų priimti tik tada, kai šalys narės, veikdamos atskirai, negali jų įgyvendinti. Aplinkosaugos klausimų sprendimas yra efektyvesnis Bendrijos lygmeniu, tuo tarpu švietimo sistema paprastai grindžiama tradicinėmis nacionalinėmis vertybėmis išlieka išimtinėje valstybių narių kompetencijoje.

<sup>86</sup> 2007 m. liepos 05 d. Pasiūlymas Tarybos direktyva iš dalies keičianti direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su tam tikromis laikinomis nuostatomis dėl pridėtinės vertės mokesčio tarifų, KOM/2007/0381.



narėse, išskyrus vieną. Tai daroma remiantis ne tik bendrosiomis nuostatomis, taikomomis visoms valstybėms narėms, bet ir įvairiomis laikinosiomis leidžiančioms nukrypti nuostatomis, taikomomis atskiroms valstybėms narėms. Taikant šias išimtis nukrypstama arba nuo taisyklėmis nustatyto tarifų lygio (nuliniai tarifai, mažesni nei 5 % ypač maži lengvatiniai tarifai), arba jos yra susijusios su tiekimu, kuris turėtų būti apmokestinamas standartiniu tarifu (ne mažesni kaip 12 % tarpiniai tarifai, vadinamieji „stovėjimo“ tarifai), arba nuo abiejų.

Leidžiančios nukrypti nuostatos negali būti pratęsimos, jei jos prieštarauja sklandžiam vidaus rinkos veikimui ir (arba) kitų sričių Bendrijos politikai (pvz. leidžiančios nukrypti nuostatos dėl anglies, kokso, kuro, naftos) arba jei jos jau yra numatytos bendrosiose nuostatose dėl tarifų (pvz., centralizuoto šildymo atveju). Kita vertus, leidžiančių nukrypti nuostatų taikymas galėtų būti pratęstas tuose sektoriuose, dėl kurių vyksta svarbiausios diskusijos Taryboje.

Taigi nors leidžiančių nukrypti nuostatų nebuvimas yra deklaruojamas kaip ES PVM reglamentavimo siekiamybė, kol kas akivaizdu, kad leidžiančių nukrypti nuostatų nebuvimas yra neįmanomas ir nenaudingas.

## **6. Valstybių bendradarbiavimo PVM srityje reglamentavimas ES**

Dėl valstybių narių sienas peržengiančio teisėto ir neteisėto vengimo mokėti mokesčius biudžetas netenka pajamų ir pažeidžiamas sąžiningo apmokestinimo principas, taip pat gali būti iškreiptas kapitalo judėjimas ir konkurencijos sąlygos. Todėl tai veikia vidaus rinkos funkcionavimą. Kovodamos su PVM vengimu kiekvienos valstybės narės administracinės institucijos, atsakingos už šios srities nuostatų taikymą, turi glaudžiai bendradarbiauti.

Dėl minėtų priežasčių tarp vidaus rinkai sukurti skirtų mokesčių derinimo priemonių reikėjo bendros valstybių narių informacijos mainų sistemos sukūrimo, pagal kurią valstybių narių administracinės institucijos padėtų viena kitai ir bendradarbiautų su Komisija, kad būtų užtikrintas tinkamas PVM taikymas tiekiant prekes ir teikiant paslaugas, įsigyjant prekes Bendrijos viduje ir importuojant prekes.

Šiame kontekste 1992 m. sausio 27 d. Tarybos reglamentu (EEB) Nr. 218/92 dėl administracinio bendradarbiavimo netiesioginių mokesčių (PVM) srityje buvo nustatyta glaudaus valstybių narių administracinių institucijų tarpusavio bendradarbiavimo ir bendradarbiavimo su Komisija sistema. Reglamentas Nr. 218/92 papildė 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvą 77/779/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio ir netiesioginio apmokestinimo srityje.

Šios dvi teisinės priemonės buvo veiksmingos, tačiau neatitiko naujų administracinio bendradarbiavimo reikalavimų, atsirandančių dėl vis glaudesnės ekonomikos integracijos vidaus rinkoje. Be to, dviejų atskirų bendradarbiavimo PVM srityje priemonių buvimas apsunkino veiksmingą mokesčių administracijų bendradarbiavimą. Visų suinteresuotų šalių teisių ir pareigų neaiškumui pašalinti būtinos valstybių narių bendradarbiavimui taikomos aiškesnes taisyklės.

Siekiant aiškumo turėjo būti priimta viena nauja priemonė, kuri pakeistų Reglamentą (EEB) Nr. 218/92.

2003 m. spalio 7 d. buvo priimtas Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje, panaikino Reglamentą (EEB) Nr. 218/92. Reglamentas Nr. 1798/2003 apima ir sustiprina su administraciniu bendradarbiavimu susijusias nuostatas ne tik pridėtinės vertės mokesčio srityje, išdėstytas Tarybos reglamente (EEB) Nr. 218/92, bet ir 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvoje Nr. 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo, tam tikrų akcizo mokesčių ir draudimo įmokų apmokestinimo srityje.

Kad ES skatina glaudesnę ir intensyvesnę bendradarbiavimą tarp valstybių narių institucijų galima spręsti ir dėl EB sutarties 280 str.: „Bendrija ir valstybės narės Bendrijos finansiniams interesams kenkiančiam sukčiavimui ir kitoms neteisėtoms veikoms priešinasi taikydamos pagal šį straipsnį nustatytinas priemones, kurių paskirtis yra atgrasinti ir valstybėse narėse užtikrinti veiksmingą apsaugą. Valstybės narės prieš Bendrijos finansiniams interesams kenkiantį sukčiavimą imasi tų pačių priemonių, kurių jos imasi prieš savo pačių finansiniams interesams kenkiantį sukčiavimą. Nepažeisdamos kitų šios Sutarties nuostatų, valstybės narės derina savo veiksmus, skirtus Bendrijos finansiniams interesams nuo sukčiavimo apsaugoti. Šiuo tikslu jos, Komisijos padedamos, organizuoja glaudų ir reguliarių kompetentingų institucijų bendradarbiavimą.“<sup>87</sup>

Taikomos priemonės apima VIES<sup>88</sup> keitimąsi informacija ir paralelinį FISCALIS<sup>89</sup> auditą.

<sup>87</sup> Cituota Europos Bendrijos steigimo sutarties, Roma, 1957 m. kovo 25 d., 280 str. 1, 2, 3 dalys.

<sup>88</sup> VIES (angl. VAT Information Exchange System) – PVM informacijos mainų sistema (VIES) yra elektroninis tinklas, skirtas su valstybėse narėse užregistruotų įmonių PVM mokėtojo kodų teisingumu susijusios informacijos perdavimui.

Europos Parlamentas ir Taryba priėmė veiksmų programą „Fiscalis 2013“. Nustatyta daugiametė Bendrijos veiksmų programa (2008 m. sausio 1 d. – 2013 m. gruodžio 31 d. laikotarpiui), skirta gerinti mokesčių sistemų veikimą vidaus rinkoje.

Šia programa siekiama valstybėms narėms suteikti veiksmingesnių kovos su mokestinio sukčiavimu priemonių ir sumažinti ekonominės veiklos vykdytojų patiriamas išlaidas dėl prisitaikymo prie ES PVM ir akcizų srities teisės aktų reikalavimų. Pagal programą bus galima skatinti mokesčių administravimo institucijų bendradarbiavimą ir toms institucijoms bus padedama nustatyti tinkamą veiksmingos kontrolės ir mokesčių mokėtojams tenkančios našos pusiausvyrą.

2008 m. vasario 12 d. buvo priimtas Tarybos reglamentas (EB) Nr. 143/2008<sup>90</sup>, iš dalies keičiantis Reglamento (EB) Nr. 1798/2003 nuostatas, susijusias su administracinio bendradarbiavimo įvedimu ir keitimusi informacija taikant taisykles, susijusias su paslaugų teikimo vieta, specialiomis schemomis ir pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo tvarka. Įtvirtintos nuostatos dėl efektyvesnio keitimosi informacija ir jos saugojimo.

Taigi veiksmingo, vienodo ir efektyvaus Bendrijos teisės taikymo siekia Bendrija, bendradarbiaudama su valstybėmis narėmis. Veiksmingas ir efektyvus bendradarbiavimas tarp esamų ir būsimų valstybių narių bei tarp jų ir Komisijos yra mokesčių sistemų veikimo vidaus rinkoje ir kovos su sukčiavimu pagrindinė sudedamoji dalis.

Apibendrinant bendradarbiavimą reglamentuojančių Bendrijos aktų tikslą, reikia konstatuoti, kad jų tikslas yra kovoti su sukčiavimu ir vengimu mokėti mokesčius, bei leisti valstybėms narėms tiksliai nustatyti mokėtiną mokesčio sumą. Be to, jie buvo priimti siekiant sureguliuoti bendradarbiavimą tarp valstybių narių mokesčių institucijų.

## **7. Sukčiavimo problema ir jam taikomas ES PVM reguliavimas**

PVM apskaičiavimo ypatumai, kai mokesčių mokėtojas turi teisę susigrąžinti PVM, sąlygoja tai, kad nesąžiningi mokėtojai gali bandyti ieškoti neleistinų būdų nepagrįstai padidinti PVM atskaitą ir sumažinti mokėtiną į biudžetą šio mokesčio sumas arba neteisėtai gauti iš biudžeto nepriklausančias sumas. Kadangi ES iš vienos valstybės narės į kitą gabenamos prekės

---

<sup>89</sup> Fiscalis – daugiametė Bendrijos veiksmų programa, kuria siekiama vidaus rinkoje pagerinti mokesčių sistemų veikimą, pasitelkiant komunikacijos ir informacijos mainų sistemas, daugiašales patikras, personalo mainus, seminarus ir kitą mokymų veiklą. Fiscalis sprendimas apima ne tik pridėtinės vertės mokestį, bet ir alkoholio ir tabako gaminių bei mineralinių aliejų akcizus, pajamų bei kapitalo mokesčius ir draudimo įmokų mokesčius.

<sup>90</sup> 2008 m. vasario 12 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 143/2008, iš dalies keičiantis Reglamento (EB) Nr. 1798/2003 nuostatas, susijusias su administracinio bendradarbiavimo įvedimu ir keitimusi informacija taikant taisykles, susijusias su paslaugų teikimo vieta, specialiomis schemomis ir pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo tvarka, OL L 44, 2008 2 20, p. 1-6.

apmokestinamos ne kaip eksportas ar importas, bet kaip tam tikra speciali kategorija – prekių tiekimas ir prekių įsigijimas ES viduje, tai padidina sukčiavimo riziką. ES teisės aktais tikriausiai neįmanoma panaikinti visas prielaidas sukčiavimui, tačiau neabejotinai ES PVM reglamentavimas įtakoja sukčiavimo rizikų mažinimą. Konkrečiais atvejais, netgi aukojant vienas siektinas vertybes, sudaro sąlygas išvengti sukčiavimo, pavyzdžiui, per leidžiančių nukrypti nuostatų taikymą. Sukčiavimo problemai skirtas ES PVM reguliavimas neatsiejamas ir nuo valstybių institucijų bendradarbiavimo reglamentavimo.

ETT yra pažymėjęs, kad mokesčių vengimo, išvengimo ir piktnaudžiavimo prevencija yra Šeštosios PVM direktyvos pripažintas ir skatinamas tikslas.<sup>91</sup> Sukčiaujantys ar piktnaudžiaujantys asmenys negali remtis Bendrijos teisės normomis.<sup>92</sup>

„Karuselinį“ (arba „vieno trūksta“) sukčiavimą galima supaprastintai apibrėžti, kaip sukčiavimą, kurio tikslas vieną ar kelis kartus susigražinti tiekėjų už tą pačią prekę sąskaitose-faktūrose nurodytas PVM sumas, kai atlikti tiekimai yra fiktyvūs. Arba įmonė B perka kitoje ES šalyje iš įmonės A prekę be PVM. Jau savo šalyje įmonei C, dažniausiai per tarpininką, prekę parduoda su PVM, tačiau konkrečių pinigų valstybei nesumoka, o dingsta. Tuo metu C visiškai legaliai atsiima iš valstybės niekieno taip ir nesumokėtą PVM, o prekę vėl grįžta pirminei įmonei A kitoje šalyje naujam ratui.

ES institucijų naudojamoje terminologijoje dar galima rasti sąvoką „dingęs prekyautojas“. Dingęs prekyautojas yra PVM tikslais įregistruotas prekyautojas, kuris potencialiai apgaulingais ketinimais įsigyja ar ketina įsigyti prekių ar paslaugų, nesumokėdamas PVM, o šias prekes tiekia ar paslaugas teikia taikydamas PVM, tačiau gauto PVM neperveda nacionalinei mokesčių institucijai. Dingusio prekyautojo klientai gali būti bona fide prekyautojai arba taip pat gali būti prisidėję prie sukčiavimo. Klientai iš mokesčių institucijos gali reikalauti susigražinti dingusiam prekyautojui sumokėtą PVM. Jei tos pačios prekės valstybėse narėse juda pakartotinai, tai jau vadinama „karuselinium“ sukčiavimu. Tokios sukčiavimo schemas gali būti labai sudėtingos ir apimti dingusius prekyautojus keliose valstybėse narėse, sukeldamos žalos visų susijusių valstybių narių finansiniams interesams.<sup>93</sup>

---

<sup>91</sup> 2004 m. balandžio 29 d. ETT sprendimas, Gemeente Leusden ir Holin Groep, Nr.: C - 487/01, OL C 118 - 30.04.2004, p. 18.

<sup>92</sup> 1998 m. gegužės 12 d. ETT sprendimas, Kefalas ir kt., Nr.: C-367/96; 2005 m. kovo 03 ETT sprendimas, Fini H, Nr.: C - 32/03, OL C 115 - 14.05.2005, p. 2.

<sup>93</sup> Specialioji ataskaita Nr. 8/2007 dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje, su Komisijos atsakymais.

2006 m. gegužės 31 d. Komisijos komunikate<sup>94</sup> buvo išskirta, kad „su PVM susijęs sukčiavimas pasireiškia įvairiomis formomis: nuo šešėlinės ekonomikos iki sukčiavimo valstybių narių viduje (melagingos deklaracijos, neteisėti atskaitymai).“

Sukčiąjama dažniausiai naudojant operacijų valstybėje narėje (kai reikalaujama PVM) ir operacijų Bendrijos viduje (kai iš susitariančiųjų šalių nereikalaujama PVM) derinį. Neseniai pastebėta, kad vis dažniau šiame procese dalyvauja trečiosiose šalyse įsikūrę ūkio subjektai.

ETT apjungtose bylose<sup>95</sup> buvo nagrinėjamas klausimas dėl asmens, kurio sudaryti sandoriai patenka į „karuselinio“ sukčiavimo grandinę, teisės į PVM atskaitą. Vienoje iš nagrinėtų bylų įmonė pirkdavo ir perparduodavo kompiuterius ir mokesčių administratorius patikrinimo metu nustatė, kad įmonė sąmoningai sudarinėjo prekių pirkimo – pardavimo sandorius, o prekių tiekimai iš esmės buvo fiktyvūs. Kitoje byloje įmonė „I“ iš fizinio asmens įsigijo prabangių automobilių. Šiuos automobilius minėtas fizinis asmuo buvo įsigijęs iš įmonės „II“. Įmonė „I“ įsigytus automobilius vėl perpardavė įmonei „II“ ir tą tiekimą apmokestino 0 proc. PVM. Klausimas šioje byloje buvo susijęs su įmonės „I“ teise atskaityti PVM sumokėtą fizinio asmens už iš jo įsigytus automobilius ir kurio minėtas asmuo nesumokėjo į valstybės biudžetą.

ETT pasakė, kad kai prekės tiekiamos apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo arba negalėjo žinoti, kad atitinkamu sandoriu tiekėjas sukčiąuja, Šeštoji direktyva turi būti aiškinamas kaip draudžianti nacionalinės teisės taisyklę, kuri numato, kad panaikinus pirkimo – pardavimo sutartį vadovaujantis civilinės teisės nuostata, pagal kurią ši sutartis absoliučiai negaliojanti, nes prieštarauja viešajai tvarkai dėl pardavėjui priskiriamo neteisėto pagrindo, šis apmokestinamasis asmuo praranda teisę į sumokėto PVM atskaitą. Klausimas, ar ši negaliojimą lemia sukčiavimas PVM, ar kitas sukčiavimas, šiuo atžvilgiu nėra reikšmingas.

Tačiau jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba galėjo žinoti, jog savo pirkimais jis dalyvavo į sukčiavimą PVM įtrauktame sandoryje, nacionalinis teismas turi atsisakyti leisti jam naudotis teise į PVM atskaitą.

Pažymėtina, kad pagal nusistovėjusią teismų praktiką apmokestinamieji asmenys negali apgaule arba piktnaudžiaudami remtis Bendrijos teisės aktais.<sup>96</sup> Šis draudimo piktnaudžiauti principas taikomas taip pat ir PVM sričiai. Piktnaudžiavimui PVM srityje pripažinimui reikalaujama, kad nagrinėjamais sandoriais, neatsižvelgiant į formalų atitinkamų Šeštosios

<sup>94</sup> 2006 m. gegužės 31 d. Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos Ekonomikos ir Socialinių Reikalų Komitetui dėl būtinybės kurti suderintą kovos su mokesčiniu sukčiavimu gerinimo strategiją, KOM/2006/0254

<sup>95</sup> 2006 m. liepos 06 d. ETT sprendimas, Nr.: C – 439/04, OL C 212, 02.09.2006, p. 4.

<sup>96</sup> 1998 m. gegužės 12 d. ETT sprendimas Nr.: C-367/96; 2000 m. kovo 23 d. ETT sprendimas Nr.: C-373/97; 2005 m. kovo 03 d. ETT sprendimas Nr.: C-32/03, OL C 115 - 14.05.2005, p. 2

direktyvos nuostatų ir šią direktyvą į nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų taikymą, būtų įgyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas prieštarautų šiomis nuostatomis siekiamam tikslui.

Be to, remiantis objektyviais faktoriais turi būti akivaizdu, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas - mokestinio pranašumo įgijimas. Pažymėtina ir tai, kad Europos Teisingumo Teismas jau yra pasisakęs, kad teisė į atskaitą išlieka, tik jei nėra vengimo ar piktnaudžiavimo aplinkybių.<sup>97</sup>

Iš esmės valstybės narės turi nustatyti sąlygas, kuriomis valstybės gali susigrąžinti PVM į biudžetą, laikantis Bendrijos teisės nustatytų ribų. Priemonės, kurių pagal Šeštąją direktyvą valstybės narės gali imtis siekdamos užtikrinti teisingą mokesčių apmokestinimą ir užkirsti kelią sukčiavimui, turi neviršyti to, kas yra būtina pasiekti šiuos tikslus. Todėl jos negali būti naudojamos taip, kad keltų grėsmę PVM neutralumui, kuris yra pagrindinis PVM sistemos principas. Nustačius piktnaudžiavimą privaloma taikyti ne baudą, kurios paskyrimui būtinas aiškus ir nedviprasmiškas teisinis pagrindas, bet pareigą iš dalies ar visiškai atlyginti nepagrįstai atskaitytą pirkimo PVM. Šiuo atžvilgiu mokesčių administratoriai turi teisę atgaline data reikalauti atlyginti sumas, atskaitytas pagal kiekvieną sandorį, kurį jie pripažįsta sudarytu piktnaudžiaujant.

Iš teismo praktikos matyti, kad fiskalinio neutralumo principas draudžia bendrą teisėtų ir neteisėtų sandorių diferenciaciją. Vien elgesio kvalifikavimas kaip teisės pažeidimo nelemia atleidimo nuo mokesčio. Išimtis taikoma tik specifinėse situacijose, kuriose dėl ypatingų tam tikrų prekių ar paslaugų savybių neįmanoma jokia konkurencija tarp teisėto ir neteisėto ekonominių sektorių.<sup>98</sup>

Ūkio subjektai, ėmęsi bet kokių priemonių įsitikinti, kad jų sandoriais nėra sukčiaujama dėl PVM ar dėl kitų priežasčių, turi turėti galimybę pasitikėti šių sandorių teisėtumu be rizikos prarasti teisę į PVM atskaitą.<sup>99</sup>

Tuo pačiu, apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo ar galėjo žinoti, kad pirkdamas prekes jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su PVM vengimu, Šeštosios PVM direktyvos tikslais turi būti laikomas tokio sukčiavimo dalyviu, nepriklausomai nuo to ar jis pasipelnė perparduodamas prekes. Tokioje situacijoje apmokestinamasis asmuo padeda sukčiavimo organizatoriams ir tampa jų bendrininku.

---

<sup>97</sup> 2000 m. birželio 08 d. ETT sprendimas Breitsohl, Nr.: C-400/98.

<sup>98</sup> 1999 m. birželio 29 d. ETT sprendimas, Coffeeshop "Siberie", Nr.: C-158/98; 2000 m. birželio 29 d. ETT sprendimas, Salumets ir kt., Nr.: C-455/98.

<sup>99</sup> 2006 m. gegužės 11 d. ETT sprendimas, Federation of Technological Industries, Nr.: C-384/04, OL C 165 - 15.07.2006, p. 7

Taigi, ES teisės normos sukčiavimo atžvilgiu reguliuoja ta kryptimi, kad nacionalinis teismas turi neleisti pasinaudoti PVM atskaita kada, atsižvelgiant į objektyvias aplinkybes, nustatoma, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar galėjo žinoti, kad pirkdamas prekes, jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su PVM sukčiavimu. Teisė į PVM atskaitą nesuteikiama net jeigu sandoris atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamas „prekių tiekimas vykdomas apmokestinamojo asmens veikiančio kaip toks“ ir „ekonominė veikla“ sąvokos.

Svarbu ir tai, kad ES šalys sutartų, kur kas geriau informuoti viena kitą apie PVM sąskaitų cirkuliaciją tarp šalių, vienyti pastangas atgaunant nusišlęptą per kelias šalis mokestį. Taip pat svarbu laikytis vienodų apibrėžimų, įregistruojant ir išregistruojant PVM mokėtojus bei nustatant, kas tokiais mokėtojais privalo būti.

Paminėtina ETT byla<sup>100</sup>, kurioje buvo nagrinėjamas klausimas, ar Šeštosios direktyvos, vertinamos kartu su direktyva dėl tarpusavio pagalbos ir reglamentu dėl administracinio bendradarbiavimo, kad tiekimo Bendrijos viduje atveju, prekių išsiuntimo arba išgabavimo valstybės narės mokesčių institucijos privalo paprašyti informacijos iš tiekėjo nurodytos paskirties valstybės narės valdžios institucijų ir ją panaudoti nagrinėjant, ar prekės iš tikrųjų buvo tiekiamos Bendrijos viduje. ETT konstatavo kad minėtų ES teisės aktų tikslas yra kovoti su sukčiavimu ir vengimu mokėti mokesčius bei leisti valstybėms narėms tiksliai nustatyti mokėtiną mokesčio sumą. Šie teisės aktai buvo priimti siekiant sureglamentuoti bendradarbiavimą tarp valstybių narių mokesčių institucijų. Siekiant užkirsti kelią sukčiavimui numatoma galimybę nacionaliniams mokesčių administratoriams prašyti informacijos, kurios jie patys negali gauti.

Minėti Bendrijos aktai taip pat numato bendradarbiavimo tarp valstybių narių apribojimus, nes valstybės, į kurią buvo kreipiamasi, valdžios institucijos neprivalo bet kokiomis aplinkybėmis pateikti prašomos informacijos. Minėta nuostata rodo, kad šiais teisės aktais nesiekama sukurti besąlygišką informacijos keitimosi tarp valstybių narių mokesčių administratorių sistemą, leidžiančią jiems nustatyti, jog mokesčių mokėtojo, kuris negali pats pateikti reikiamų įrodymų, tiekimai buvo atlikti Bendrijos viduje.

---

<sup>100</sup> 2007 m. rugsėjo 27 d. ETT sprendimas Twoh International BV prieš Staatssecretaris van Financiën, Nr.: C-184/05.

## Išvados

Magistrinio darbo „PVM reglamentavimas ES“ išvados formuluojamos šiomis tezėmis:

- PVM – tai pirmasis mokestis, kuris buvo numatytas harmonizuoti ir pasižymintis aukštu harmonizavimo lygiu, juk PVM reikšmingas ES nuosavų išteklių formavimui, turi esminės reikšmės laisvam prekių ir paslaugų judėjimui ES, o tai yra prielaida bendros rinkos buvimui ir funkcionavimu.
- Siekiant ES tikslo, kad viena bendra rinka tinkamai veiktų, nepakankamas dėmesys tik pridėtinės vertės mokesčio reguliavimui - būtinas ir kitų mokesčių, pavyzdžiui, akcizo taikymo taisyklių vienodumas. Be to, mokesčiai, turintys esminių PVM savybių, apsunkina prekių ir paslaugų judėjimą, panašiai kaip ir PVM, net jei šie mokesčiai nėra visiškai jam tapatūs.
- Nuostatos, reguliuojančios apmokestinamųjų sandorių vietą, - tai reikšmingos, savo esme kolizinės ES teisės normos, kurių tinkamas įgyvendinimas apdraudžia valstybes nares jurisdikcijos kolizijų prasme ir nuo PVM mokesčio praradimo. Tai taip pat specifinės normos, kurioms būdingas dažnas poreikis keistis dėl nuolat tobulėjančių galimybių, pavyzdžiui, dėl elektroninės komercijos, paslaugų teikimo nuotoliniu būdu.
- ES direktyvos nustato ribinius reikalavimus, pavyzdžiui, minimalų tarifą, galimumą ar negalimumą taikyti išimtis ir t.t. Dalis reglamentavimo ir toliau išlieka pačios šalies kompetencija ir leidžiama taikyti griežtesnius, bet ne švelnesnius reikalavimus.
- Apmokestinamasis asmuo, apmokestinamasis momentas, apmokestinamoji vertė, ekonominė veikla – tai kategorijos, kurių suvienodinimas yra būtina prielaida vieningos rinkos funkcionavimui.
- Teisė į atskaitą - esminis PVM sistemos bruožas ir teisė į atskaitą yra neatskiriama PVM sistemos dalis, kuri negali būti ribojama, tačiau teisė į atskaitą išlieka, tik jei nėra vengimo ar piktnaudžiavimo aplinkybių.



- Leidžiančios nukrypti nuostatos negali būti vertinamos vienareikšmiškai: tai tiek neigiamą, tiek teigiamą pusę turintis reguliavimo kelias. Jos supaprastino mokesčių institucijų darbą renkant mokesčius ir užkertant kelią tam tikroms mokesčių slėpimo ir vengimo formoms, tačiau kartu išskėlė šių nuostatų pagrįstumo klausimą senųjų valstybių narių atžvilgiu.
- Remdamasi *Copenhagen Economics* tyrimų rezultatais Komisija konstatavo, kad leidžiančios nukrypti nuostatos negali būti pratęsimos, jei jos prieštarauja sklandžiam vidaus rinkos veikimui ir kitų sričių Bendrijos politikai. Pagal *Copenhagen Economics*, grynai ekonominiu požiūriu bendras PVM tarifas yra pats geriausias politinis sprendimas.
- Apibendrinant valstybių narių institucijų bendradarbiavimą reglamentuojančius ES teisės aktus, reikia konstatuoti, kad jų tikslas yra kovoti su sukčiavimu ir vengimu mokėti mokesčius bei leisti valstybėms narėms tiksliai nustatyti mokėtiną mokesčio sumą, be to, koordinuoti bendradarbiavimą tarp valstybių narių mokesčių institucijų.
- Analizuojant ETT praktiką, susijusią su PVM išieškojimu, darytina išvada, kad priemonės, kurias valstybės narės gali priimti tam, kad užtikrintų tikslų mokesčių surinkimą ir išvengtų sukčiavimo, negali būti naudojamos taip, jog keltų grėsmę PVM neutralumui.
- Apibendrinant PVM reglamentavimo apžvalgą, galima išskirti PVM reglamentavimo tendencijas. Siekiant dar nuo pat EB įkūrimo užsibrėžtų tikslų, reglamentavimas krypta aiškumo ir paprastumo kryptimis, tačiau, nors ir siekiama paprastumo, PVM reguliavimas ES teisės aktais negali būti nei pernelyg konkretus, nei paprastas, kadangi pasitelkiant įvairius teisinius instrumentus reguliuojami labai platūs, įvairiapusiški santykiai. Dabartinę PVM derinimo strategiją galima apibūdinti taip: esamų taisyklių supaprastinimas ir atnaujinimas, o šalia to, siekis sukurti prielaidas vieningesniam esamų taisyklių taikymui, glaudesnio administracinio bendradarbiavimo tarp valstybių narių mokesčių institucijų skatinimas.

<b>Tarifų taikomų ES valstybėse narėse sąrašas</b> <b>2008 m. sausio 1 d. duomenys, remiantis ES Komisijos oficialia informacija (VAT Rates Applied in the Member States of the European Community, DOC/2412/2008)</b>				
<b>Valstybė</b>	<b>Super reduced rate/ypač maži lengvatiniai tarifai</b>	<b>Reduced rate/lengvatiniai tarifai</b>	<b>Standart rate/Standartinis tarifas</b>	<b>Parking rate/„Stovėjimo“ tarifas</b>
<b>Belgija</b>		<b>6/12</b>	<b>21</b>	<b>12</b>
<b>Bulgarija</b>		<b>7</b>	<b>20</b>	
<b>Čekija</b>		<b>5</b>	<b>19</b>	
<b>Danija</b>			<b>25</b>	
<b>Vokietija</b>		<b>7</b>	<b>19</b>	
<b>Estija</b>		<b>5</b>	<b>18</b>	
<b>Graikija</b>	<b>4,5</b>	<b>9</b>	<b>19</b>	
<b>Ispanija</b>	<b>4</b>	<b>7</b>	<b>16</b>	
<b>Prancūzija</b>	<b>2,1</b>	<b>5,5</b>	<b>19,6</b>	
<b>Airija</b>	<b>4,8</b>	<b>13,5</b>	<b>21</b>	<b>13,5</b>
<b>Italija</b>	<b>4</b>	<b>10</b>	<b>20</b>	
<b>Kipras</b>		<b>5/8</b>	<b>15</b>	
<b>Latvija</b>		<b>5</b>	<b>18</b>	
<b>Lietuva</b>		<b>5/9</b>	<b>18</b>	
<b>Liuksemburgas</b>	<b>3</b>	<b>6/12</b>	<b>15</b>	<b>12</b>
<b>Vengrija</b>		<b>5</b>	<b>20</b>	
<b>Malta</b>		<b>5</b>	<b>18</b>	
<b>Nyderlandai</b>		<b>6</b>	<b>19</b>	
<b>Austrija</b>		<b>10</b>	<b>20</b>	<b>12</b>
<b>Lenkija</b>	<b>3</b>	<b>7</b>	<b>22</b>	
<b>Portugalija</b>		<b>5/12</b>	<b>21</b>	<b>12</b>
<b>Rumunija</b>		<b>9</b>	<b>19</b>	
<b>Slovėnija</b>		<b>8,5</b>	<b>20</b>	
<b>Slovakija</b>		<b>10</b>	<b>19</b>	
<b>Suomija</b>		<b>8/17</b>	<b>22</b>	
<b>Švedija</b>		<b>6/12</b>	<b>25</b>	
<b>Jungtinė Karalystė</b>		<b>5</b>	<b>17,5</b>	

\* Išimties dėl mokesčio grąžinimo (nuliniai tarifai) neįtrauktos.  
 \* Stovėjimo tarifai susiję su tiekimu, kuris turėtų būti apmokestinamas standartiniu tarifu. Tarifai, taikomi pagal nuostatas iki galutinių procedūrų priėmimo. Valstybės narės, kurios 1991 m. sausio 1 d. taikė lengvatinį tarifą Direktyvos III priede neišvardytų prekių tiekimui ar paslaugų teikimui, gali šių prekių tiekimui ar paslaugų teikimui taikyti 98 straipsnyje numatytą lengvatinį tarifą, arba vieną iš dviejų lengvatinių tarifų, jei tarifas nėra mažesnis nei 12 %.

N. Žilinskaitės magistro darbo “PVM reglamentavimas ES”

**Priedas Nr.2**

**„Stovėjimo“ tarifo taikymas konkrečiose valstybėse narėse**

2008 m. sausio 1 d. duomenys, remiantis ES Komisijos oficialia informacija (VAT Rates Applied in the Member States of the European Community, DOC/2412/2008)

**Belgija**

12% tarifas taikomas:

1. Nustatytam sąrašui energijos produktų.
2. Tam tikroms padangų rūšims ir vamzdžiams.

**Airija**

13.5% tarifas taikomas:

1. Energija šildymui ir apšvietimui.
2. Kilnojami daiktai, kurie naudojami nekilnojamojo daiktų konstrukcijoms ir palaikymui.
3. Aprūpinimas nekilnojamojo turto.
4. Tam tikros nekilnojamojo turto priežiūros paslaugos.
5. Kilnojamojo daiktų taisymas ir priežiūra.
6. Paslaugos, susijusios su žmogaus kūno priežiūra.
7. Tam tikros specifinės turizmo paslaugos.
8. Fotografijos paslaugos.
9. Tam tikros vairuotojų paslaugos.
10. Meno ir antikiniai dirbiniai.
11. Trumpiau nei penkias savaites teikiamos tam tikros paslaugos.
12. Vairavimo pamokos.
13. Veterinarinės paslaugos.

**Liuksemburgas**

12% tarifas taikomas:

1. Tam tikros vynų rūšys.
2. Tam tikros kietojo kuro rūšys.
3. Valymo paslaugoms skirti produktai.
4. Tam tikros spaudos ir reklamos rūšys.
5. Drabužių siuvimas.
6. Šildymo ir kondicionavimo sistemos.
7. Saugojimo paslaugos.
8. Tam tikros kredito suteikimo administravimo paslaugos.

**Austrija**

12% tarifas taikomas:

1. Iš ūkininkų produkcijos pagamintas vynas.

**Portugalija**

12% tarifas taikomas:

1. Vynas.
2. Prietaisai, įrenginiai ir kita įranga sukurta išskirtinai arba pagrinde nurodytiems tikslams:
  - a) Saulės energijos surinkimas ir panaudojimas, iš vėjo išgaunamos energijos, arba geoterminės energijos.
  - b) Alternatyvūs energijos išgavimo ir panaudojimo būdai;
  - c) Energijos išgavimas perdurbant šiukšles ir kitas atliekas.
  - d) naftos išgavimas ir paieškos ir/arba gamtinių dujų
  - e) Užterštumo mažinimas.
3. Žemės ūkio priemonės, siloso veikla, traktoriai, siurbliai ir kita įranga sukurta išskirtinai žemės ūkiui, galvijų auginimui, miškininkystei.
4. Šildymas naftos produktais ir dyzelinu žemės ūkio tikslais.

## Literatūros sąrašas

### I. ES teisės aktai:

1. 1957 m. kovo 25 d. Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis. Valstybės žinios, 2004-01-03, Nr. 2-2;
2. 1967 m. balandžio 11 d. Pirmoji Tarybos Direktyva, Nr.: 67/227/EEB, dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, derinimo, OL 71, 1967 4 14, p. 1301 - 1303;
3. 1967 m. balandžio 11 d. Antroji Tarybos Direktyva, Nr.: 67/228/EEC, (Second Council Directive 67/228/EEC, 11 of April 1967 on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes - Structure and procedures for application of the common system of value added tax), OJ 71, 14.4.1967, p. 1303 – 1312;
4. 1969 m. gruodžio 9 d. Trečioji Tarybos direktyva, Nr.: 69/463/EEC, dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio įvedimas valstybėse narėse, OL L 320, 1969 12 20, p. 34 – 35;
5. 1971 m. gruodžio 20 d. Ketvirtoji Tarybos Direktyva, Nr.: 71/401/EEC, (Fourth Council Directive 71/401/EEC of 20 December 1971 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Introduction of value added tax in Italy), OJ L 283, 24.12.1971, p. 41 – 42;
6. 1972 m. liepos 4 d., Penktoji Tarybos Direktyva, Nr.: 72/250/EEC, OL L 162, 1972 7 18, p. 18 – 19;
7. 1977 m. gegužės 17 d., Šeštoji Tarybos Direktyva, Nr.: 77/388/EEC, dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo - Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, OL L 145, 1977 6 13, p. 1 – 40;
8. 1979 m. gruodžio 6 d., Aštuntoji Tarybos direktyva, Nr.: 79/1072/EEB, dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarka. OL L 331, 1979 12 27, p. 11 - 19;
9. 1983 m. kovo 28 d. Tarybos direktyva, Nr.: 83/181/EEB, dėl Direktyvos 77/388/EEB 14 straipsnio 1 dalies taikymo atleidžiant galutinį tam tikrų prekių importą nuo pridėtinės vertės mokesčio, OL L 105, 1983 4 23, p. 38 – 58;
10. 1986 m. lapkričio 17 d. Tryliktoji Tarybos direktyva, Nr.: 86/560/EEB, dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo

apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, tvarkos, OL L 326, 1986 11 21, p. 40 – 41;

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

12. 2006 m. spalio 5 d. Tarybos direktyva, Nr.: 2006/79/EB, dėl nekomercinio pobūdžio nedidelių prekių siuntų importo iš trečiųjų šalių atleidimo nuo mokesčių, OL L 286, 2006 10 17, p. 15 – 18;

13. 2004 m. spalio 29 d. Komisijos reglamentas, Nr.: 1925/2004, nustatantis Tarybos reglamento (EB) Nr. 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje tam tikrų nuostatų taikymą, OL L 331, 2004 11 5, p.13 – 18;

14. 2003 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentas Nr. 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje, panaikinantys Reglamentą Nr. 218/92, OL L 264, 2003 10 15, p. 1 – 11;

15. 2008 m. vasario 12 d. Tarybos reglamentas Nr.: 143/2008, iš dalies keičiantis Reglamento Nr. 1798/2003 nuostatas, susijusias su administracinio bendradarbiavimo įvedimu ir keitimusi informacija taikant taisykles, susijusias su paslaugų teikimo vieta, specialiomis schemomis ir pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo tvarka, OL L 44, 2008 2 20, p. 1 - 6;

16. Tarybos sprendimas 1970 10 21, pakeistas Tarybos sprendimu dėl Bendrijų nuosavų išteklių sistemos Nr.: 88/376/EEB. Oficialusis leidinys L 185 , 15/07/1988 p. 0024 – 0028.

## **II. Travaux préparatoires:**

1. 2005 m. kovo 16 d. Pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, iš dalies pakeičiančios Direktyvos 77/388/EBB nuostatas, susijusias su tam tikromis priemonėmis, kuriomis siekiama supaprastinti pridėtinės vertės mokesčio surinkimo tvarką ir padėti užkirsti kelią mokesčių nuslėpimui ir vengimui bei panaikinti tam tikrus sprendimus, suteikiančius leidžiančias nukrypti nuostatas, KOM/2005/89;

2. 2005 m. balandžio 14 d. Nuomonė dėl Pasiūlymo priimti Tarybos direktyvą, iš dalies keičiančią Direktyvą 77/388/EEB dėl bendros pridėtinės vertės mokesčių sistemos, dėl minimalaus standartinio tarifo taikymo trukmės, KOM/2005/0051;

3. 2006 m. sausio 01 d. Pasiūlymas Tarybos sprendimas, leidžiantis Lietuvai taikyti priemonę, nukrypstančią nuo Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 21 straipsnio, KOM/2005/0704;

4. 2006 m. gegužės 31 d. Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos Ekonomikos ir Socialinių Reikalų Komitetui dėl būtinybės kurti suderintą kovos su mokestinio sukčiavimu gerinimo strategiją, KOM/2006/0254;

5. 2006 m. birželio 30 d. Komisijos komunikatas Tarybai - Tarybos direktyvos 2003/96/EB II ir III prieduose nustatytų leidžiančių nukrypti nuostatų, kurios baigia galioti 2006 m. pabaigoje, apžvalga, KOM/2006/342;
6. 2007 m. liepos 05 d. Komisijos komunikatas Tarybai ir Europos Parlamentui Dėl kitų nei standartiniai PVM tarifų, KOM/2007/0380;
7. 2007 m. liepos 05 d. Pasiūlymas Tarybos direktyva iš dalies keičianti direktyvos 2006/112/EB nuostatas, susijusias su tam tikromis laikinomis nuostatomis dėl pridėtinės vertės mokesčio tarifų, KOM/2007/0381.

### III. Specialioji literatūra:

1. BUŠKEVIČIŪTĖ, E. *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija, 2007. ISBN 9955-09-815-5.
2. GRAKAUSKAS E., MARCIJONAS A. *Mokesčiai ir žemės ūkis Europos Sąjungos ir Lietuvos teisinio reglamentavimo kontekstu*. 2005 03 10, žurnalas „TEISĖ“.
3. MARCIJONAS A., SUDAVIČIUS B., *Mokesčių teisė*, Vilnius, 2003 m.
4. PRECHAL S. *Directives in EC Law*, Second Completely Revised Edition, 2005, p. 93.
5. ROTOMSKIS I., ŠTITILIS D., *Elektroninės komercijos apmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu*, Informacijos mokslai, 2007 42–43 ISSN 1392-0561.
6. SOETE L., WEEL B. *Cybertax*. Futures. 1998 m. Vol. 30.
7. SOLOVEIČIKAS D. *ES teisės tiesioginis veikimas ir jos taikymas – dviskirtingos tapachios doktrinos dalys?* Jurisprudencija, 2007m. 4(94).
8. STAČIOKAS R., RIMAS J. *Mokesčiai: teorija ir praktika*. – Kaunas: Technologija, 2004 m.
9. TERRA B., WATTEL P. *European Tax Law*. Haga: Kluwer Law International, 1997. ISBN 90 411 0692 8.
10. TER WEEL B. J., *Cybertax*, 1997 m. Prieiga per internetą: <<http://edata.ub.unimaas.nl/www-edocs/loader/file.asp>>, žiūrėta: [2008- 03 -06].
11. VITKUS G. *Europos Sąjungos enciklopedinis žinynas*. V.: Eugrimas, 2002, p. 343.

### IV. Europos Teisingumo Teismo praktika:

1. 1978-01- 31 ETT sprendimas, Fratelli Zerbone Snc, C-94/77;
2. 1995-10-06 ETT sprendimas, BLP Group, C-4/94;
3. 1996-05-23 ETT Sprendimas, Komisija prieš Graikiją, C-331/94;
4. 1998-05-12 ETT sprendimas, Kefalas ir kt., C-367/96;
5. 1999-04-29 ETT sprendimas, Norbury Developments, C-136/97;

6. 1999-06-29 ETT sprendimas, Coffeeshop "Siberie", C-158/98;
7. 1999-09-07 ETT sprendimas, C-216/97;
8. 2000-03-21 ETT sprendimas, Gabalfrisa, C-110/98;
9. 2000-03-23 ETT sprendimas C-373/97;
10. 2000-06-08 ETT sprendimas, Breitsohl, C-400/98;
11. 2000-06-08 ETT sprendimas, Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR, C-396/98;
12. 2000-06-29 ETT sprendimas, Salumets ir kt., C- 455/98;
13. 2000-07-13 ETT sprendimas, Idéal tourisme, C-36/99;
14. 2000-09-19 ETT sprendimas, Ampafrance ir Sanofi, C-177/99;
15. 2001-02-22 ETT sprendimas Abbey National, C-408/98;
16. 2001-06-14 ETT sprendimas, Komisija prieš Prancūziją, C-345/99;
17. 2001-07-03 ETT sprendimas, Bertelsmann, C-380/99;
18. 2001-09-27 ETT sprendimas, Cibo Participations, C-16/00;
19. 2003-06-26 ETT sprendimas, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01;
20. 2004-04-29 ETT sprendimas, Gemeente Leusden ir Holin Groep, C-487/01;
21. 2005-03-03 ETT sprendimas, Fini H, C-32/03;
22. 2005-05-26 ETT sprendimas, C-536/03;
23. 2005-07-14 ETT sprendimas, C-434/03;
24. 2006-01-12 ETT sprendimas, C-355/03;
25. 2006 02 09 ETT sprendimas, Europos Bendrijų Komisija prieš Jungtinę Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystę, C-305/03;
26. 2006-02-21 ETT sprendimas, University of Huddersfield, C-223/03;
27. 2006-04-06 ETT sprendimas, EMAG Handel Eder OHG prieš Finanzlandesdirektion für Karnten, C-245/04;
28. 2006-05-11 ETT sprendimas, Federation of Technological Industries, C – 384/04;
29. 2006 07 06 ETT sprendimas, C – 439/04, C – 440/04;
30. 2006-07-06 ETT sprendimas, Talacre Beach Caravan Sales, C-251/05;
31. 2006-09-14 ETT sprendimas, Stradasfalti, C – 228/05;
32. 2006-10-03, ETT sprendimas, Banca Popolare di Cremona, C-475/03;
33. 2006-12-07 ETT sprendimas, Eurodental, C-240/05;
34. 2007-02-08 ETT sprendimo Investrand, C-435/05;
35. 2007-03-29 ETT sprendimas, C-111/05;
36. 2007-06-26 ETT sprendimas, Hutchison, C-369/04;

37. 2007-07-18 ETT sprendimas, Société thermale d'Eugénie-Les-Bains, C-277/05;
38. 2007-09-27 ETT sprendimas, Albert Colle prieš Finanzamt Limburg an der Lahn, C-146/05;
39. 2007-09-27 ETT sprendimas, Twoh International BV prieš Staatssecretaris van Financiën, C-184/05;
40. 2007-10-11 ETT sprendimas sujungtose bylose C-283/06 ir C-312/06;
41. 2008-03-13 ETT sprendimas, Securenta, C-437/06.

#### **V. Kiti šaltiniai:**

1. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. Valstybės žinios. 2002-04-05, Nr. 35-127.
2. The European Round Table of Industrialists: Proposals for reform of EU competition policy. Prieiga per internetą: <<http://www.ert.be/doc/0001.pdf>>, žiūrėta: 2008 03 15.
3. 2006-04-06 Lietuvos Respublikos Vyriausio administracinio teismo nutartis, Nr. A-444-794-06.



## Santrauka

Magistro darbe „PVM reglamentavimas ES“ pirmiausia glaustai aptarti ES teisės instrumentai, jų esmė ir reikšmė PVM reglamentavimui. Stengiamasi atskleisti PVM harmonizavimo procesą, jo istorinę eigą, tikslus, kadangi tolesnė PVM reglamentavimo analizė, neaptarus ES teisės aktų PVM srityje derinimo, būtų neįmanoma.

Detaliausiai nagrinėjamas bene reikšmingiausias šio proceso rezultatas – 2006/112/EB direktyva dėl PVM bendros sistemos, kuria nauja redakcija išdėstyta PVM Šeštoji direktyva. Ši direktyva analizuojama ETT praktikos kontekste. Aptariamas PVM objektas, apmokestinamasis asmuo, apmokestinamieji sandoriai, apmokestinamųjų sandorių vieta, apmokestinamųjų sandorių vietos reglamentavimas elektroninės komercijos kontekste, apmokestinimo momentas, apmokestinamoji vertė, tarifų dydis ir struktūra, PVM atskaita. Išskirtinis dėmesys darbe skiriamas leidžiančių nukrypti nuostatų analizei, sukčiavimo PVM problemai, valstybių narių bendradarbiavimo PVM srityje reglamentavimui. Šiais konkrečiais aspektais apibrėžiama magistrinio darbo tyrimo erdvė.

Apibendrinant PVM reglamentavimo apžvalgą, išskirtos PVM reglamentavimo tendencijos, PVM derinimo strategija. Stengiamasi atskleisti reikšmę ir ryšį ES teisės normų, skirtų kovai su sukčiavimu bei jo prevencijai, ir normų skirtų valstybių bendradarbiavimui. Leidžiančios nukrypti nuostatos analizuojamos, kaip reguliavimas, turintis tiek neigiamą, tiek teigiamą aspektus.

ES valstybių narių nacionaliniai teisės aktai nagrinėjami gana fragmentiškai, kadangi pagrindinis dėmesys skiriamas ES, kaip vieneto reguliavimui, tačiau bet kuriuo atveju prieduose pateikta susisteminta informacija apie ES valstybėse galiojančius PVM tarifus, nagrinėjant ETT sprendimus paliečiamos konkrečių valstybių nuostatos.

Taigi PVM reglamentavimas ES aptariamas aukščiau minėtame kontekste, pateikiama autorės nuomonė atskirų aspektų atžvilgiu, išskiriamos tendencijos, taip pat atskiri probleminiai klausimai.

Pagrindiniai šaltiniai naudoti šiame magistro darbe – PVM Šeštoji direktyva, B. Terra., P. Wattel „European Tax Law“, gausi ETT praktika, kai kurie parengiamieji ES institucijų dokumentai, ir kt.

## Summary

First of all, in this master work “Legal regulation of the Value Added Tax in the Eu” there are briefly described legal instruments which are used in EU for legal regulation of VAT. Purpose and effect of these instruments concerning legal regulation of the VAT in EU are discussed.

The main purpose of this work is to analyze the process of harmonization of VAT, history of this process, and results. Further evaluation of legal regulation of VAT would not be possible without analyzing VAT harmonization.

Mostly, attention is paid to very important result of harmonization – Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, which is a new edition of Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment. This directive is analyzed in the context of case-law of the European Court of Justice. Territorial scope, taxable persons, taxable transactions, place of taxable transactions, e-commerce concerning place of transaction, chargeable event and chargeability of taxable amount, rates, and deductions are the aspects analyzed. Special attention is paid to analysis of derogations, VAT fraud problem, and cooperation of EU member states in regulation of VAT administration process. Area of this work is defined by mentioned aspects.

The tendencies of VAT legal regulations and the strategy of VAT harmonization are described. The relation between rules regulating fraud problems and prevention and member states cooperation rules are analyzed as well. Derogation rules are considered as regulation which has its positive and negative sides.

The law acts of member states are analyzed only in the context of case-law, because the main analyzing area in this work is EU regulation with using its legal instruments, but not the law in separate EU countries. However annex contains information about VAT rates in all EU countries.

The legal regulation of the VAT is analyzed as mentioned. Some problems are pointed out and there is presented authors opinion about some of them.

Sources used in this work – the Sixth VAT directive, B. Terra., P. Wattel „European Tax Law“, case-law of European Court of Justice, some preparatory documents of EU institutions and other.