

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedra**

Visvaldo Račkausko,
V kurso, finansų ir mokesčių teisės
Studijų šakos studento

Magistro darbas

**Statybos darbų apmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu Lietuvoje
Taxation of Construction Works with Value Added Tax in Lithuania**

Vadovė: lekt. dr. Agnė Petkevičiūtė
Recenzentas: lekt. dr. Gediminas Užubalis

Vilnius
2021

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame magistro darbe analizuojamas Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 3 punktu įtvirtintas atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmo taikymas statybos darbams, šio mechanizmo nustatymo priežastys ir nustatytas teisinis reguliavimas. Darbe siekiama išnagrinėti, ar nustatytas teisinis reguliavimas ir šio mechanizmo taikymo statybos darbams praktika atitinka mokesčių nustatymo tik įstatymu ir apmokestinimo aiškumo principus.

Pagrindiniai žodžiai: PVM, atvirkštinis apmokestinimas, statybos darbai, PVM mokėtojas, apmokestinamasis asmuo, apmokestinimo aiškumas, mokesčių nustatymas tik įstatymu.

This master's thesis analyzes the application of VAT reverse charge mechanism to construction works established in subparagraph 3 of Paragraph 1 of Article 96 of the Law on Value Added Tax, the reasons for establishing this mechanism and the established legal regulation. The aim of this master's thesis is to examine whether the established legal regulation and the practice of applying this mechanism to construction works comply with the principles of establishing tax only by law and clarity of taxation.

Keywords: VAT, reverse charge, construction work, VAT payer, taxable person, clarity of taxation, establishing tax only by law.

TURINYS

IŽANGA	2
1. STATYBOS DARBŲ APMOKESTINIMO PVM RAIDA	6
1.1. Europos Sąjungos valstybių narių patirtis apmokestinant statybos darbus atvirkštiniu PVM	6
1.2. Statybos darbų apmokestinimo PVM teisinio reguliavimo pokyčiai Lietuvoje	11
2. STATYBOS DARBŲ ATVIRKŠTINIO APMOKESTINIMO PVM SĄLYGOS	16
2.1. Statybos darbai kaip atvirkštinio apmokestinimo PVM objektas	16
2.1.1. Statybos darbų sąvoka	16
2.1.2. Su statybos darbais susijusios paslaugos ir prekės, kurioms taikomas atvirkštinis apmokestinimas PVM	21
2.1.3. Valstybinės mokesčių inspekcijos sudaromų ir skelbiamų statybos darbų, kuriems taikomas atvirkštinis apmokestinimas PVM, sąrašų teisinis statusas ir reikšmė	26
2.2. Kitos atvirkštinio PVM mechanizmo taikymo sąlygos	29
2.2.1. PVM mokėtojas	29
2.2.2. Apmokestinamasis asmuo	31
2.3. Neteisingai pritaikyto atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmo teisinės pasekmės	35
3. KONSTITUCINGUMO PROBLEMATIKA APMOKESTINANT STATYBOS DARBUS ATVIRKŠTINIŲ PVM	38
3.1. Mokesčių nustatymo tik įstatymu principo įgyvendinimas	38
3.2. Apmokestinimo aiškumo principo užtikrinimas	45
4. TEISINIAI GINČAI DĖL ATVIRKŠTINIO PVM MECHANIZMO TAIKYMO APMOKESTINANT STATYBOS DARBUS	49
4.1. Mokestinių ginčų komisijos praktika	49
4.2. Teismų praktika	50
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI	56
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	59
SANTRAUKA	69
SUMMARY	70

IŽANGA

Nagrinėjamos temos aktualumas.

Lietuvoje statybų sektorius yra vienas iš didžiausių verslo sektorių, taigi jame yra ir didžiausios rizikos, susijusios su mokesčių vengimu, slėpimu, klaidingu apskaičiavimu, mokesčių sumokėjimo vėlavimu, tyčiais bankrotais ir kitais būdais, kai siekiama ne tik išvengti civilinių prievolių vykdymo, tačiau ir mokestinių prievolių vykdymo. Pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) prasme statybų sektoriuje egzistuoja įvairios šio mokesčio vengimo schemos, taip pat dažnai tiesiog vengiama mokėti ne tik PVM, tačiau visus įmonių mokamus mokesčius ir vykdomas pačių pajamų slėpimas. Statybų verslo sektoriaus įmonės vienijanti Lietuvos statybininkų asociacija deklaruoja statybų verslo tikslus veikti kuo skaidriau (Statybininkai.lt. Statybininkai paminėjo profesinę šventę..., 2018), Valstybinė mokesčių inspekcija vykdo projektą „Atsakinga statyba“ ir kasmet skiria dėmesį vis skirtingai statybos verslo sektoriaus grupei (Vmi.lt. Geodezininkų sąnaudose – kačių..., 2015), tačiau nepaisant visų pastangų, Lietuvoje nuolat išaiškinami atvejai (Vmi.lt. Tikrindami statybų objektus inspektoriai..., 2015), kai statybos verslo įmonės nuslepia gautas pajamas ir nesumoka ne tik PVM, bet ir kitų mokėtinų mokesčių, statybų, kaip ir aptarnavimo srityje vis dar slepiamas tikrasis darbuotojų darbo užmokestis nurodant, kad darbo užmokestis yra mažesnis (Vmi.lt. VMI dėmesio statybų įmonėse magija..., 2018), taip pat pasitaiko atvejų ir dėl nelegalaus darbo, kur nesudarius darbo sutarčių dirba net užsienio valstybių piliečiai (Vdi.lt. Trečdalis nelegaliai dirbusių asmenų..., 2020).

Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2019 m. sausio 9 d. paskelbtoje informacijoje „Tyčinių bankrotų apžvalga pasikeitus tyčinio bankroto požymių reglamentavimui“ (Tyčinių bankrotų apžvalga pasikeitus tyčinio..., 2019) nurodoma, kad „Lietuvos verslo struktūroje dominuoja didmeninės ir mažmeninės prekybos (G) ir statybų sektoriai (F), todėl logiška, kad tyčinių bankrotų skaičius šiose srityse taip pat didžiausias: tai – atitinkamai 134 įmonės ir 95 įmonės arba 28,6 proc. ir 20,3 proc. visų paskelbtų tyčinių bankrotų Lietuvoje“. Tyčinio bankroto atveju statybos įmonės, gavusios atsiskaitymą už atliktus ilgos trukmės ar brangius statybos darbus, kai nebuvo taikomas atvirkštinis PVM apmokestinimas, galėjo paprasčiausiai nebesumokėti priklausančio ir jau statybos darbų pirkėjo jai pervesto PVM į valstybės biudžetą.

Statybos darbai PVM Lietuvoje iki 2015 m. birželio 30 d. buvo apmokestinami taikant vieną šio mokesčio sumokėjimo būdą – PVM išskaičiuoja ir sumoka paslaugos teikėjas. Statybos darbai PVM Lietuvoje nuo 2015 m. liepos 1 d. apmokestinami taikant du

skirtingus šio mokesčio sumokėjimo būdus: 1) kai PVM išskaičiuoja ir sumoka paslaugos teikėjas; 2) kai PVM išskaičiuoja ir į valstybės biudžetą sumoka paslaugos pirkėjas, jeigu jis yra PVM mokėtojas apmokestinamasis asmuo (taikomas atvirkštinis apmokestinimas PVM). Taigi, atvirkštinio PVM mechanizmo taikymo statybos darbams analizė apima keletą aspektų: nagrinėjamos atvirkštinio apmokestinimo nustatymo statybos darbams priežastys, aplinkybės, kaip buvo nustatytas aptariamas teisinis reguliavimas, nagrinėjama statybos darbų sąvoka ir kitos sąlygos, kurioms esant taikomas šis mechanizmas, taip pat taikant šį mechanizmą kylantys teisiniai ginčai.

Pirmoje dalyje nagrinėjama Europos Sąjungos valstybių narių patirtis apmokestinant statybos darbus atvirkštiniu PVM ir statybos darbų apmokestinimo PVM teisinio reguliavimo raida Lietuvoje. Nors Europos Sąjungoje daugelyje valstybių taikomas atvirkštinis PVM mechanizmas statybos darbams, tam, kad būtų galima išsamiai iliustruoti teisinio reguliavimo pokyčius Lietuvoje, darbe nagrinėjama, kaip šie teisiniai santykiai reglamentuojami Švedijoje ir Latvijoje. Analizuojant statybos darbų apmokestinimo PVM raidą Lietuvoje, pirmiausia nagrinėjama, kokia tvarka buvo taikoma iki atvirkštinio PVM mechanizmo nustatymo. Šioje dalyje išsamiai nagrinėjama, kodėl buvo keičiamas teisinis reguliavimas ir kokių tikslų buvo siekiama keičiant PVM sumokėjimo tvarką, apmokestinant statybos darbus.

Antroje dalyje nagrinėjamos statybos darbų apmokestinimo atvirkštiniu PVM sąlygos. Iš pradžių išsamiai analizuojama statybos darbų sąvoka, Valstybinės mokesčių inspekcijos (pagal Aplinkos ministerijos pateiktus išaiškinimus) sudaryti statybos darbų sąrašai, poįstatyminiu teisės aktu praplėstas atvirkštinio apmokestinimo PVM taikymas su statybos darbais susijusioms prekėms bei Valstybinės mokesčių inspekcijos rašytiniais paaiškinimais išplėstas aptariamo mechanizmo taikymas kitiems darbams ar paslaugoms, susijusioms su statybos darbais. Likusiuose šios dalies skyriuose nagrinėjamos kitos atvirkštinio apmokestinimo PVM statybos darbams taikymo sąlygos bei neteisingai pritaikyto atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmo teisinės pasekmės.

Trečiajame darbo dalimi siekiama pateikti objektyvias išvagas, dėl statybos darbų apmokestinimo PVM teisinio reguliavimo konstitucingumo, taip pat įvertinti bei išanalizuoti dėl to susiformavusią problematiką. Šioje dalyje analizuojami du aspektai – poįstatyminio teisės akto atitikimas Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo jurisprudencijai dėl to, kad poįstatyminiu teisės aktu buvo praplėstas atvirkštinio apmokestinimo taikymas ne tik statybos darbams, bet ir susijusioms prekėms, ir teisinio reguliavimo atitikimas apmokestinimo aiškumo principui.

Ketvirtoje darbo dalyje pateikiama teisinių ginčų nagrinėjimo praktika statybos darbams taikant atvirkštinį apmokestinimą PVM. Kadangi dėl atvirkštinio apmokestinimo taikymo galimi dvejopo pobūdžio ginčai, todėl nagrinėjami tiek mokesčiai ginčai, kylantys tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus mokesčių administravimo santykiuose, tiek kiti ginčai, kylantys tarp statybos darbų vykdytojo (arba pardavėjo) ir statybos darbų pirkėjo (arba užsakovo).

Darbo tikslas. Magistro darbo tikslas – išnagrinėti, ar statybos darbai, kuriems taikomas atvirkštinis PVM, yra aiškiai apibrėžti Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme, ar su statybos darbais susijusioms prekėms, paslaugoms ir kitiems darbams, kuriems taip pat taikomas atvirkštinis apmokestinimas PVM, atvirkštinis PVM taikomas laikantis apmokestinimo taisyklėms taikomų reikalavimų, ar galiojantis teisinis reguliavimas ir atvirkštinio apmokestinimo PVM taikymo praktika atitinka mokesčių nustatymo tik įstatymu ir apmokestinimo aiškumo principus.

Darbo uždaviniai.

1. Išnagrinėti atvirkštinio apmokestinimo PVM nustatymo priežastis statybos darbams.
2. Išnagrinėti statybos darbų sąvokos turinį, su statybos darbais susijusio atvirkštinio apmokestinimo objekto praktinį taikymą ir jų problematiką.
3. Išnagrinėti statybos darbų apmokestinimo taikant atvirkštinį PVM taikymo sąlygas.
4. Išnagrinėti ir pagrįsti, ar galiojantis teisinis reguliavimas apmokestinant statybos darbus atitinka Konstitucijoje įtvirtintus mokesčio nustatymo tik įstatymu ir teisinio aiškumo principus.
5. Išnagrinėti kylančius teisinius ginčus taikant atvirkštinį PVM apmokestinimą statybos darbams ir išskirti nustatytas problemas.

Objektas. Statybos darbų apmokestinimas atvirkštiniu PVM.

Tyrimo metodai. Darbe naudojami šie metodai: sisteminis, loginis, lingvistinis, teleologinis, istorinis. Sisteminis metodas naudotas nagrinėjant teisinio reguliavimo atitikimą Konstitucijai ir Konstitucinio Teismo jurisprudencijai. Loginis metodas pasitelkiamas apibendrinimams padaryti ir išvadoms pateikti. Lingvistinis metodas naudojamas siekiant atskleisti teisinio reguliavimo turinį. Teleologiniu metodu naudojantis siekiama nustatyti įstatymų ir poįstatyminio teisės akto leidėjo tikslus įtvirtinant atvirkštinį apmokestinimą PVM statybos darbams. Istorinis metodas pasitelkiamas iliustruoti atvirkštinio apmokestinimo PVM statybos darbams nustatymo priežastis.

Darbo originalumas. Lietuvoje statybos darbų apmokestinimas PVM nebuvo nagrinėtas, nebent epizodiškai paminint kaip pavyzdį įvairiose temose, susijusiose su nusikalstamomis veikomis mokesčių srityje, mokesčių vengimu, PVM vengimu ir pan. Tačiau tam tikras praktines problemas (tokias kaip statybos darbų sąvoka, Valstybinės mokesčių inspekcijos ir Aplinkos ministerijos išaiškinimų reikšmė) ne moksliniame formate buvo iškėlusį Lietuvos nekilnojamojo turto plėtros asociacija¹ (Kajotaitė, 2015) ir mokesčių teisės advokatas Š. Jazukevičius (Jazukevičius, 2015).

Šiame darbe nuosekliai nagrinėjami temai aktualūs klausimai – teisinio reguliavimo pakeitimo priežastys, statybos darbų sąvoka ir kiti darbai, prekės ir paslaugos, kuriems taikomas atvirkštinis apmokestinimas PVM kartu su statybos darbais, atvirkštinio apmokestinimo sąlygos ir taikymo pavyzdžiai, nagrinėjama Konstitucinio Teismo jurisprudencija, pagrindžiant jos aktualumą statybos darbų apmokestinimui, apibendrinama aktuali Mokestinių ginčų komisijos ir teismų praktika.

Svarbiausi šaltiniai. Tiriant magistro darbo objektą pagrindiniai šaltiniai buvo Lietuvos Respublikos teisės aktai (Lietuvos Respublikos Konstitucija, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, Lietuvos Respublikos statybos įstatymas, Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. liepos 3 d. įsakymas Nr. 216 „Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio taikymo“), mokesčių įstatymų komentarai (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras), Valstybinės mokesčių inspekcijos paaiškinimai, taip pat tam tikri probleminiai klausimai atskleisti Mokestinių ginčų komisijos ir teismų sprendimuose. Darbui aktuali Konstitucinio Teismo jurisprudencija nagrinėjant mokesčių nustatymo tik įstatymu principą, teisinio aiškumo, įstatymų viršenybės principus. Tarp svarbių šaltinių paminėtina ir Europos Sąjungos institucijų paskelbta apžvalginė informacija apie atvirkštinio apmokestinimo PVM taikymą Europos Sąjungos valstybėse narėse, taip pat 2006 m. lapkričio 28 d. Europos Sąjungos Tarybos direktyva 2006/112/EB Dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, Švedijos ir Latvijos pridėtinės vertės mokesčio įstatymai (nuostatos dėl statybos darbų apmokestinimo atvirkštiniu PVM). Specialioji literatūra buvo svarbi teorinėms problemoms pagrįsti.

¹ Privataus sektoriaus profesionalus vienijančios asociacijos yra laikomos puikiu šaltiniu gauti informacijai apie egzistuojančias teisinio reguliavimo problemas (Thuronyi, 2000).

1. STATYBOS DARBŲ APMOKESTINIMO PVM RAIDA

1.1. Europos Sąjungos valstybių narių patirtis apmokestinant statybos darbus atvirkštiniu PVM

2006 m. lapkričio 28 d. Europos Sąjungos Tarybos direktyvos 2006/112/EB Dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – Direktyva) (Europos Sąjungos Tarybos direktyva 2006/112/EB..., 2006) 199 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta, kad „Valstybės narės gali numatyti, kad asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, yra apmokestinamasis asmuo, kuriam yra skirtas šie tiekimo ar teikimo sandoriai: su nekilnojamuoju turtu susijusių statybos paslaugų, įskaitant remonto, valymo, priežiūros, keitimo ir griovimo paslaugas, teikimas, taip pat statybos darbų perdavimas, kuris pagal 14 straipsnio 3 dalį laikomas prekių tiekimu“. Taigi, vadovaujantis Europos Sąjungos teisės reglamentuojamomis nuostatomis, pripažįstama, jog valstybės narės turi teisėtą bei pagrįstą kompetenciją nustatyti atvirkštinio apmokestinimo PVM teisinį reguliavimą tam tikroms paslaugoms, konkrečiai citatoje minėtiems statybos darbams, prieš tai tokio reguliavimo turinio nesuderinant su Europos Komisija. Pagal Direktyvos 199 straipsnio 4 dalį valstybėms narėms nustatoma tik pareiga informuoti PVM komitetą apie valstybių narių nustatytas priemones taikant atvirkštinį apmokestinimą.

Pažymėtina, kad Direktyvoje reglamentuojamo teisinio reguliavimo aktualumas siejamas su ta aplinkybe, jog galimybė taikyti atvirkštinį apmokestinimą PVM statybos darbams buvo nustatyta priimant pastarąjį teisės aktą.

Analizuojant Direktyvos turinį pastebima, jog Direktyvos 199 straipsnio 2 dalies nuostata valstybėms narėms suteikia teisę pačioms sudaryti prekių ir paslaugų sąrašą, kuriuo vadovaujantis būtų suregulmentuoti taikomo atvirkštinio apmokestinimo PVM atvejai, taip pat ir tiekėjų bei gavėjų kategorijas. Šis Direktyvoje nustatytas teisinis reguliavimas indikuoja, jog valstybės narės, taip pat ir Lietuvos Respublika, nustatydamas statybos darbų atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmą, yra nevaržoma apsispręsti dėl statybos darbų ir šių darbų pirkėjų bei pardavėjų apibrėžties. Tačiau privalo būti išlaikytas Direktyvos 199 straipsnio 1 dalyje nustatytas reikalavimas, kad tokių statybos darbų pirkėjas privalo būti PVM mokėtojas apmokestinamasis asmuo.

Europos Komisija 2014 metais paskelbė atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo pagal Direktyvos 199, 199a straipsnius taikymo vertinimą (European Commission, Assessment of the application and..., 2014). Nors šioje Europos Komisijos apžvalgoje duomenys pateikti pagal 2013 m. gruodžio 31 d. galiojusį teisinį reguliavimą, tačiau

vertinant šio darbo kontekste, įstatymo raidės pokytis nesudaro prielaidos jų aktualumo paneigimui, todėl yra tikslinga pateikti trumpą šių duomenų analizę bei šio proceso metu susiformavusias esmines išvalgas. Europos Komisijos apžvalgoje nurodoma, kad statybų, atliekų ir energetinių produktų tiekimo sektoriuose plačiausiai yra taikomas atvirkštinis apmokestinimas PVM. Pagal naujesnius Europos Komisijos duomenis taip pat galima patvirtinti, kad būtent statybos darbai yra vienas iš pagrindinių sektorių, kuriam taikomas atvirkštinis apmokestinimas PVM. Pagal 2020 m. kovo mėnesio Europos Komisijos PVM komiteto oficialiai skelbiamus duomenis (Notifications Of The VAT Committee, 2020) daugelyje Europos Sąjungos valstybių pagal Direktyvos 199 straipsnio 1 dalies a punktą yra taikomas atvirkštinis apmokestinimas PVM statybos darbams. Tarp atvirkštinį apmokestinimą statybos darbams nustatusių valstybių patenka: Čekija (nuo 2012 m. sausio 1 d.), Vokietija (nuo 2011 m. sausio 1 d.), Airija (nuo 2008 m. rugsėjo 1 d. nustatė ribotą taikymą, nuo 2012 m. gegužės 1 d. išplėtė), Graikija (nuo 2014 m. rugpjūčio 8 d.), Prancūzija (nuo 2014 m. sausio 1 d.), Italija (nuo 2007 m. sausio 1 d.), Kipras (nuo 2012 m. kovo 9 d.), Latvija (nuo 2012 m. sausio 1 d.), Lietuva (nuo 2015 m. liepos 1 d.), Vengrija (nuo 2008 m. sausio 1 d.), Austrija (nuo 2011 m. sausio 1 d.), Lenkija (nuo 2017 m. sausio 1 d.), Portugalija (nuo 2007 m. balandžio 1 d.), Rumunija (nuo 2007 m. sausio 1 d., tačiau galiojo tik 1 metus ir nuo 2008 m. sausio 1 d. netaikoma), Slovėnija (nuo 2011 m. sausio 1 d.), Slovakija (nuo 2016 m. sausio 1 d.), Suomija (nuo 2011 m. balandžio 1 d.), Švedija (nuo 2007 m. liepos 1 d.).

Duomenų analizė suponuoja, jog Europos Sąjungos valstybių narių teisiniame reguliavime statybos sektorius yra vienas iš dažniausių atvirkštinio apmokestinimo PVM pavyzdžių. Šio tendencingumo priežastis bei jų turinį atskleidė Europos Komisija savo apžvalgoje (European Commission, Assessment of the application and..., 2014). Pirmą priežastimi laikoma aplinkybė, kad statybos sektoriuje atvirkštinis apmokestinimo PVM mechanizmas gali būti taikomas plačiausia apimtimi, o antrąją priežastimi įvardijamas faktas, jog šiame sektoriuje yra pakankamai dideli pinigų srautai. Kaip pavyzdys pateikiamos dujos, kur nors ir yra dideli apyvartos srautai, tačiau paties mechanizmo taikymo galimybės yra labiau ribotos.

Europos Komisijos apžvalgoje daugiausia pateikiama ekonomikos srities vertinimų ir apskaičiavimų mokesčiuose rodikliuose, todėl šiame darbe jie neaktualūs, tačiau paminėtinas vienas aspektas, turintis įtakos apyvartinių lėšų srautams, kadangi šis klausimas taip pat buvo keliamas ir Lietuvoje įvedant atvirkštinį apmokestinimą PVM statybos darbams.

Europos Komisijos apžvalgos (European Commission, Assessment of the application and..., 2014) 2.5.3 punkte nurodoma, kad atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo įgyvendinimas turi didelės reikšmės įmonių apyvartinių lėšų srautams. Pirma, tais atvejais, kai statybos darbų pirkėjas su statybos darbų pardavėju atsiskaitydavo iki termino, kai PVM privalo būti pervedamas į biudžetą, tai, kuomet yra taikomas atvirkštinis apmokestinimas, statybos darbus pardavęs subjektas netenka galimybės pasinaudoti statybos darbus pirkusio asmens jam sumokėta PVM dalimi (iki termino, kol reikės lėšas pervesti į biudžetą). Antra, atvirkštinio apmokestinimo atveju statybos darbų pirkėjas remiantis įprasta praktika faktiškai taip pat nesumoka atvirkštinio PVM, nes jis mokėtinam mokesčiui gali taikyti PVM atskaitą, t. y. vietoj to, kad taikant tradicinį PVM mechanizmą lauktų iš valstybės biudžeto permokos grąžinimo, tai atvirkštinio apmokestinimo atveju, užskaitymas įvyksta dokumentuose.

Europos Komisijos parengtoje apžvalgoje pabrėžiama susiformavusi ydinga Direktyvos tikslų įgyvendinimo praktika, kad Europos Sąjungos valstybės narės, kiekviena nusistatydama savo nacionaliniuose teisės aktuose atvirkštinio apmokestinimo taisyklės, jas, savaime suprantama, nusistato skirtingas, tačiau kadangi šios taisyklės visose valstybėse reikalauja aiškinimo dėl pačių taisyklių kompleksiskumo, tai reikalauja papildomo laiko aiškinantis su vietiniais valstybių narių mokesčių administratoriais dėl atvirkštinio apmokestinimo taikymo kiekvienoje valstybėje narėje.

Taip pat paminėtinos įdomios dviejų Europos Sąjungos valstybių patirtys nustatant atvirkštinį apmokestinimą statybos darbams. Europos Komisijos apžvalgoje (European Commission, Assessment of the application and..., 2014) nagrinėjant Austrijos teisinį reguliavimą nurodoma, jog Austrijos Finansų ministerija, siekdama nesudaryti papildomos administracinės naštos, tais atvejais, kai yra abejonių, ar turi būti taikomas atvirkštinis apmokestinimas, statybos darbų pardavėjas ir statybos darbų pirkėjas gali bendrai susitarti dėl atvirkštinio mechanizmo taikymo. Maltoje atvirkštinio apmokestinimo taikymas statybos darbams nėra privalomas ir jis yra taikomas tik PVM departamento nurodymu (pagal statybos darbų pirkėjo prašymą) – tokiu atveju statybos darbų pardavėjas nepriskaičiuoja PVM ir statybos darbų pirkėjas yra atsakingas sumokėti PVM (European Commission, Assessment of the application and..., 2014).

Atsižvelgus į tai, kad Lietuvoje siūlant nustatyti atvirkštinį apmokestinimą PVM statybos darbams buvo remtasi Švedijos (Markevičienė, 2014) ir Latvijos pavyzdžiais (Alfa.lt. Latvija rodo pavyzdį Lietuvai..., 2014), trumpai apžvelgtina atvirkštinio statybos darbų apmokestinimo praktika Švedijoje ir Latvijoje.

Dešimtajame dešimtmetyje ir 2000 m. pradžioje Švedijos mokesčių administratorius pastebėjo statybų sektoriuje vyraujančias nedeklaruoto darbo ir mokesčių vengimo problemas (nedeklaruotas darbuotojų darbo užmokestis statybų sektoriuje buvo ypač problematiškas reiškinys, kadangi jis siekė mažiausiai 2,5-3 milijardo Švedijos kronų (apie 297-360 milijonų Eurų) per metus, dėl to valstybė kasmet prarasdavo po maždaug 500-600 milijonų kronų (59-70 milijonų Eurų) PVM į biudžetą) (Eurofound.europa.eu. Reverse charge VAT in the..., 2013). Siekdama užkirsti kelią šiems valstybės biudžeto pajamų praradimams, Švedijos vyriausybė nusprendė paskirti specialią komisiją, kurios užduotis būtų pasiūlyti priemonės, skirtas skatinti konkurenciją bei užkirsti kelią nelegalios darbo jėgos ir kartelių formavimuisi statybos darbų sektoriuje. 2002 m. komisija paskelbė keletą pasiūlymų, iš kurių vienas buvo įvesti atvirkštinio PVM mechanizmą statybos pramonėje, ir pagal šį siūlymą buvo pakeistas teisinis PVM reglamentavimas nuo 2007 m. liepos 1 d. Švedijoje nustatant atvirkštinį PVM statybos sektoriuje (Eurofound.europa.eu. Reverse charge VAT in the..., 2013).

Kaip nurodoma Švedijos mokesčių administratorius paskelbtame informaciniame leidinyje apie PVM (Skatteverket.se. The VAT Brochure, 2016), atvirkštinis apmokestinimas PVM daugiausia taikomas būtent statybų sektoriuje, o šiame sektoriuje atvirkštinis apmokestinimas PVM taikomas tokiems pagrindiniams darbams: žemės ir pamatų darbams (griovimas, žemės tyrimai), statybos darbams (namų ir kitų statinių, kelių statyba), instaliavimo darbai (elektros, apšvietimo, vandentiekio, ventiliacijos darbai įrengimas), apdailos darbai (glaiستymas, dažymas, grindų įrengimas), objekto išvalymo darbai po statybos darbų, statybos darbams reikalingos atlikti įrangos nuoma, įskaitant ir darbuotojus, kurie dirbs su šia įranga. Šiame leidinyje taip pat nurodoma, jog Švedijos mokesčių administratoriaus interneto svetainėje skelbiamas statybos darbų, kuriems taikytinas atvirkštinis apmokestinimas PVM, sąrašas. Tarp kitų sąlygų, kurioms esant taikomas atvirkštinis apmokestinimas PVM, Švedijoje paslaugos turi būti parduodamos subjektui, kuris vėliau šias paslaugas parduos vykdydamas savo nuolatinę ekonominę veiklą, įskaitant ir atvejus, kai tarp statybos darbų vykdytojo ir tokio subjekto įsiterpia papildomas tarpininkas – tokiu atveju ir tarpininkui, kuris vėliau perparduoda statybos darbus nuolatinę ekonominę veiklą vykdančiam subjektui, bus taikomas atvirkštinis apmokestinimas PVM (Skatteverket.se. The VAT Brochure, 2016).

Švedijos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (1994: 200) 2 straipsnyje nustatyta, kad pareigą sumokėti PVM (taikomas atvirkštinis apmokestinimas), kai paslaugas perka apmokestinamasis asmuo, kuris savo veikloje tokias paslaugas teikia ne tik laikinai, arba kai perka kitas apmokestinamasis asmuo, kuris teikia paslaugas pirmiau paminėtam

apmokestinamajam asmeniui. Tame pačiame straipsnyje apibrėžtos ir statybos sektoriaus paslaugos, kurioms taikomas atvirkštinis apmokestinimas PVM: 1) su nekilnojamuoju turtu susijusios paslaugos, kurias galima priskirti žemės ir pamatų darbams, statybos ir civilinės inžinerijos darbams, pastatų įrengimui, apdailai, statybinės technikos su vairuotojais nuomai; 2) pastatų valymas (po statybos darbų); 3) darbuotojų, reikalingų atlikti prieš tai nurodytas paslaugas, nuoma (Riksdagen.se. Mervärdesskattelag (1994:200), 1994).

Latvijoje atvirkštinis apmokestinimas PVM statybos darbams nustatytas nuo 2012 m. sausio 1 d. (Vid.gov.lv. Pievienotās vērtības..., 2021). Latvijos pridētinēs vērtēs mokesčio įstatymo (Likumi.lv. Pievienotās vērtības nodokļa likums, 2013) 142 straipsnyje reglamentuojamas specialus PVM režimas statybos paslaugoms. Lyginamuoju aspektu vertinant teisinį reguliavimą nustatytą Lietuvoje, pažymėtina, jog Latvijos pridētinēs vērtēs mokesčio įstatymo 142 straipsnyje pateikiama nuostata yra detalesnė bei anuliuojanti „plačias“ galimybes formuoti interpretacinių aiškinimų problematikai (ne tik pateikiamas statybos darbų apibrėžimas, tačiau detaliam aptariamas pats mechanizmas). Pavyzdžiui, Latvijos pridētinēs vērtēs mokesčio įstatymo 142 straipsnio 3 dalyje atskirai aptariama, kad nustatytos taisyklės taikomos ir valstybės ar vietinės valdžios institucijoms, kai paslaugos įsigyjamos tiek viešųjų pirkimų, tiek viešojo ir privataus sektoriaus partnerystės pagrindu; 142 straipsnio 4 dalyje papildomai nurodomi atvejai, kai taikomas atvirkštinis apmokestinimas: statybviētēs paruošimas, statybviētėje laikinų konstrukcijų pastatymas ir išardymas, sudėtinių statinio dalių instaliavimas, taip pat ir jų pristatymas (tokie kaip durys, langai, liftai, stiklo pertvaros) ir kita; 142 straipsnio 5 dalyje nustatyta, kad į statybos paslaugų vertę yra įtraukiamos išlaidos, tiesiogiai susijusios su teikiamomis paslaugomis – reikalingų medžiagų, detalių ar įrangos įsigijimas ir sumontavimas, kai tai tampa statinio dalimi, taip pat ir kita statybų srityje naudojama įranga, įrankiai, mašinos arba tokios technologinės įrangos nuomos kaina.

Šiuo metu galiojančio Latvijos pridētinēs vērtēs mokesčio įstatymo 142 straipsnyje (Likumi.lv. Pievienotās vērtības nodokļa likums, 2021) specialus PVM režimas statybos paslaugoms vis dar detaliam reglamentuojamas, tačiau yra pakeistas lyginant su pradiniu variantu: statybos paslaugos apibrėžiamos ne vardinant konkrečius darbus, tačiau apibendrintai nustatant, kad statybos paslaugas apima bet kokie veiksmai su statiniais, taip pat ir bet kokios rūšies projektavimas, kuris įtrauktas į statybos paslaugų sutartį; išlikusios nuostatos dėl valstybės ir savivaldybių institucijų, taip pat dėl papildomų prekių įtraukimo į statybos paslaugų vertę.

Dar 2017 m. Latvija kreipėsi į Europos Komisiją su prašymu jai leisti nustatyti atvirkštinį apmokestinimą PVM statybos prekėms nuo 2018 m. sausio 1 d., tačiau Europos

Komisija nepritarė tokio modelio taikymui (2018 m. sausio 18 d. Europos Komisijos komunikatas Tarybai pagal Tarybos direktyvos 2006/112/EB 395 straipsnį. COM(2018) 34). Europos Komisijos neįtikino Latvijos pateikti argumentai, nors ir pripažino, kad kovojant su sukčiavimu, kai sukčiavimui taikoma dingusio prekiautojo schema, atvirkštinis apmokestinimas yra veiksmingas vidaus rinkoje, tačiau tai nėra tinkama priemonė kovoti su kitų būdų sukčiavimu – pavyzdžiui, nedeklaravus įsigytų prekių kiekių. Latvijos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 142 straipsnio 8-9 dalyse (Likumi.lv. Pievienotās vērtības nodokļa likums, 2018) laikotarpiu nuo 2018 m. sausio 1 d. iki 2019 m. gruodžio 31 d. galiojo teisinis reguliavimas, numatantis atvirkštinį apmokestinimą PVM ir statybinėms prekėms. Tačiau negavus Europos Komisijos pritarimo dėl tokio teisinio reguliavimo, atvirkštinis apmokestinimas PVM statybinėms prekėms nuo 2020 m. sausio 1 d. nebetaikomas (Likumi.lv. Pievienotās vērtības nodokļa likums, 2020).

1.2. Statybos darbų apmokestinimo PVM teisinio reguliavimo pokyčiai Lietuvoje

Iki 2015 m. birželio 30 d. Lietuvoje statybos darbai PVM buvo apmokestinami taikant įprastas PVM apskaičiavimo ir sumokėjimo taisykles. Pagal iki 2015 m. birželio 30 d. Lietuvos Respublikoje galiojusį Pridėtinės vertės mokesčio įstatymą, už atliekamus statybos darbus, pareigą apskaičiuoti, išskaičiuoti ir į valstybės biudžetą sumokėti PVM turėjo statybos paslaugas teikiantys asmenys (rangovai). Pavyzdžiui, Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo redakcijos, galiojusios laikotarpiu nuo 2015 m. sausio 1 d. iki 2015 m. birželio 30 d. (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, 2015), 71 straipsnio 1 dalyje buvo nustatyta, kad „Prievolė registruotis PVM mokėtoju ir skaičiuoti PVM bei mokėti jį į biudžetą tenka apmokestinamiesiems asmenims, kurie šalies teritorijoje tiekia prekes arba teikia paslaugas, išskyrus atvejus, kai šalies teritorijoje tiekiamos tik tokios prekės ir (arba) teikiamos tik tokios paslaugos, už kurias prievolė apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą PVM pagal šio Įstatymo 95 straipsnio 2, 3 ir 4 dalių nuostatas tenka pirkėjui“, o tuo metu galiojusio Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalyje tarp atvejų, kai PVM išskaičiuoti ir sumokėti tenka paslaugų pirkėjui nebuvo numatyta, kad tai taikoma statybos darbų atveju.

Šiame kontekste būtina paminėti, kad statybos darbų apmokestinimo PVM pakeitimo iniciatorius – Lietuvos statybininkų asociacija ne vieną kartą kreipėsi į Finansų ministeriją su siūlymais nustatyti atvirkštinį PVM apmokestinimą statybos darbams. Iš populiarių žiniasklaidos tinklalapių, taip pat Lietuvos statybininkų asociacijos straipsnių matyti, kad toks Lietuvos statybininkų asociacijos siūlymas iš pradžių nesusilaukė atsakingų valstybės

institucijų palaikymo motyvuojant tuo, kad siūlymų tikslas nėra suderinamas su Europos Sąjungos teisės reikalavimais. Straipsnyje „Atvirkštinis PVM: statybininkai nori, ministerija nepritaria“ (Markevičienė, 2014) pateikiami tiek Lietuvos statybininkų asociacijos siūlymai bei motyvai, tiek atsakingų už mokesčių politikos formavimą institucijų pozicijos. Kaip nurodoma straipsnyje, Lietuvos statybininkų asociacija, teikdama siūlymus Finansų ministerijai, akcentavo pagrindines problemas, su kuriomis susiduria statybų verslo atstovai, nenurodydama teisinio pagrindimo ir, Finansų ministerijos teigimu, privalomo tokio siūlymo tikslo – atvirkštinis apmokestinimas PVM statybos darbams gali būti nustatytas tik tuo atveju, jeigu siekiama panaikinti galimybes PVM vengimui statybų srityje, o ne tam, kad būtų išspręstas statybos verslo įmonių apyvartinių lėšų klausimas. Vis dėlto, įregistravus Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio pakeitimo įstatymo projektą Seime, buvo pateikti papildomi argumentai dėl siūlomų nuostatų tikslo.

2014 m. lapkričio 27 d. Lietuvos Respublikos Seime buvo registruotas Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 96 straipsnio pakeitimo įstatymo projektas Nr. XIIP-2563 (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751..., 2014). Šiuo projektu buvo pasiūlyta pakeisti Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalį ir jos 3 punkte nustatyti, kad „PVM mokėtojas, kuriam išrašomas prekių tiekimą arba paslaugų teikimą įforminantis dokumentas, privalo išskaityti ir sumokėti į biudžetą PVM, apskaičiuotą už šio Įstatymo 7 straipsnio 4 punkte numatytus statybos darbus, kaip jie apibrėžti Lietuvos Respublikos statybos įstatymo 2 straipsnio 15 dalyje, t. y. PVM mokėtojas, kurio užsakymu atliekami statybos darbai“.

Kartu su projektu pateiktame aiškinamajame rašte (Aiškinamasis raštas dėl Pridėtinės vertės mokesčio..., 2014) buvo nurodytos ir teikiamo teisinio reguliavimo tobulinimo priežastys. Pagrindine priežastimi, kodėl teikiamas projektas, aiškinamajame rašte nurodyta, jog projektu „<..> bus pasiekti šie pagrindiniai rezultatai, kuriuos patvirtina ir užsienio šalių, šiuo metu jau taikančių Įstatymo projektu siūlomą PVM mokėjimą, praktika: užtikrinamas efektyvesnis PVM surinkimas į valstybės biudžetą; sumažinama PVM nesurinkimo rizika; sumažinama šešėlinė veikla statybų versle; sumažėja fiktyvių statybos bendrovių“. O šalutine nauda priėmus įstatymo projektą aiškinamajame rašte buvo nurodytas situacijos pagerėjimas statybos sektoriuje – kadangi statybos sektoriaus įmonės nebeturėtų mokėti PVM dar negavusios atsiskaitymo už statybos darbus iš statybos darbų užsakovų, pagerėtų statybos sektoriaus įmonių apyvartinių lėšų srautų valdymas, statybos įmonės nebebūtų priverstos ieškoti papildomų lėšų šaltinių PVM mokestinėms prievolėms

įvykdyti, ir būtent visos šios aplinkybės padėtų įgyvendinti pagrindinį projekto tikslą – pagerinti PVM surinkimą ir panaikinti galimybes mokesčių vengimui.

Taip pat aktualu paminėti tai, kad projekto aiškinamajame rašte nurodoma, jog „Įstatymo projekte yra įtvirtinama, kad prievolė yra perkeliama tik paslaugų pirkėjui ir tik dėl teikiamų paslaugų, t. y. PVM už statybos produktus (statybos medžiagas, technologijas) yra mokamas įprastine, Įstatyme nustatyta, tvarka“. Pažymėtina, kad nors projektu, kaip nurodoma aiškinamajame rašte, nebuvo siekiama taikyti atvirkštinio apmokestinimo PVM kitiems PVM objektams, tokiems kaip statybos darbų metu sunaudotoms prekėms, vėliau pradėjus taikyti atvirkštinį apmokestinimą PVM statybos darbams, šio mechanizmo taikymas nekeičiant Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 3 punkte nustatyto teisinio reguliavimo buvo išplėstas poįstatyminiu teisės aktu (Finansų ministro įsakymu). Šio darbo 2 dalyje išsamiai nagrinėjamas poįstatyminis teisinis reguliavimas, Valstybinės mokesčių inspekcijos išaiškinimai, o 3 dalyje pateikiamas tokio reguliavimo teisinis vertinimas, kai poįstatyminiu teisės aktu buvo praplėstas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo PVM statybos darbams taikymas.

Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 96 straipsnio pakeitimo įstatymo projektą Nr. XIIP-2563 registravus Seime, buvo pateiktos atsakingų subjektų išvados dėl siūlomo teisinio reguliavimo. Seimo kanceliarijos Teisės departamento 2014 m. gruodžio 2 d. išvadoje (Seimo kanceliarijos Teisės departamento išvada dėl Pridėtinės vertės..., 2014) be kitų pastabų buvo pasiūlyta patobulinti projekto nuostatas pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB Dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 199 straipsnio 1 dalies reikalavimus ir nustatyti, kad atvirkštinį apmokestinimą statybos darbų atveju galima taikyti tik PVM mokėtojui apmokestinamajam asmeniui, o ne tik PVM mokėtojui, kaip buvo nustatyta projekte. Lietuvos Respublikos Vyriausybė 2014 m. gruodžio 15 d. nutarimu Nr. 1403 „Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 96 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto Nr. XIIP-2563“ (Vyriausybės išvada dėl Pridėtinės vertės mokesčio..., 2014) iš esmės pritarė pateiktam įstatymo projektui ir pasiūlė jį patobulinti pagal prieš tai minėtą Teisės departamento pastabą. Europos teisės departamentas prie Lietuvos Respublikos teisingumo ministerijos 2014 m. gruodžio 22 d. išvadoje dėl projekto atitikties Europos Sąjungos (Europos teisės departamento išvada dėl Pridėtinės..., 2014) taip pat pritarė Teisės departamento siūlymui patobulinti projektą dėl apmokestinamojo asmens ir papildomų pastabų nepateikė.

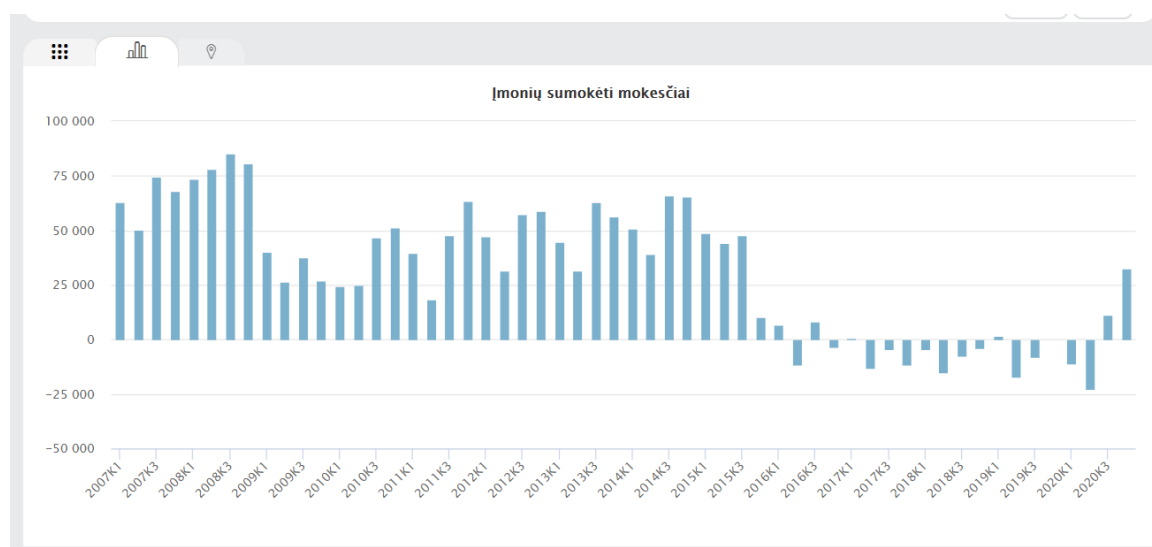
Patobulinus projektą, 2014 m. gruodžio 18 d. Seime buvo priimtas Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 96 straipsnio pakeitimo įstatymas Nr. XII-1502 (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio..., 2014).

Taigi pagal 2015 m. liepos 1 d. įsigaliojusį Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 96 straipsnio pakeitimo įstatymą, statybos darbai Lietuvoje apmokestinami dviem būdais – esant nustatytoms sąlygoms, kai statybos darbų užsakovas (arba pirkėjas) yra PVM mokėtojas apmokestinamasis asmuo, turi būti taikomas atvirkštinis apmokestinimas, kai statybos darbų užsakovas (arba pirkėjas) privalo apskaičiuoti, išskaityti ir sumokėti PVM, o kai minėtų sąlygų nėra, statybos darbai PVM apmokestinami taikant įprastinį mechanizmą.

Tik įsigaliojus ir pradėjus taikyti atvirkštinį apmokestinimą PVM statybos darbams, Lietuvos statybininkų asociacija be kitų praktinių naujojo mechanizmo taikymo klausimų iškėlė klausimą, kad naujai nustatytas atvirkštinis apmokestinimas PVM statybos darbams neapima atvirkštinio apmokestinimo statybos darbų metu sunaudotoms prekėms (Sa.lt. Dėl atvirkštinio apmokestinimo..., 2015). Vėliau poįstatyminiu teisės aktu atvirkštinio apmokestinimo PVM statybos darbams mechanizmo taikymas buvo išplėstas, o Valstybinė mokesčių inspekcija pagal Aplinkos ministerijos pateiktus paaiškinimus, pradėjo sudarinėti konkrečių darbų sąrašus – ką laikyti ir ko nelaikyti statybos darbais, taip pat teikė praktinių išaiškinimų dėl šio mechanizmo taikymo.

Tai, kad 2015 m. liepos 1 d. įsigaliojęs atvirkštinio apmokestinimo PVM statybos darbams taikymo mechanizmas turėjo esminę reikšmę statybos verslo įmonėms rodo visiškai pasikeitusi PVM sumokėjimo statistika. Pagal Statistikos departamento duomenis, matyti, kaip keitėsi statybos įmonių sumokamas PVM – ypatingi pokyčiai įvyko būtent su teisinio reguliavimo pasikeitimu.

1 paveikslas. **Statybos sektoriaus įmonių sumokėtas PVM už laikotarpį nuo 2007 iki 2020 m.**



(Šaltinis: Sudaryta autoriaus, remiantis Statistikos departamento skelbiamais duomenimis. Prieiga per internetą: <<https://osp.stat.gov.lt>>.)

Iš pateiktų statistinių duomenų galima teigti, jog statybos darbams nustačius atvirkštinio PVM mechanizmo taikymą, iš esmės pasikeitė statybos įmonių sumokamo PVM statistika.

Atvirkštinio apmokestinimo taikymas yra privalomas ir nei statybos įmonės, atliekančios statybos darbus, nei statybos darbus užsakantys bei perkantys subjektai neturi galimybių pasirinkti, ar taikyti, ar netaikyti atvirkštinį apmokestinimą statybos darbams.

Atvirkštinio apmokestinimo taikymo mechanizmas reiškia ir tai, kad PVM gali būti sumokamas į valstybės biudžetą vėliau negu tuo atveju, kai taikomas įprastas PVM sumokėjimas, kai jį išskaičiuoja ir į valstybės biudžetą sumoka paslaugų ar prekių pardavėjas. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 90 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad apskaičiuotas PVM į valstybės biudžetą sumokamas ne vėliau kaip iki nustatyto termino, iki kurio privalo būti pateikta PVM deklaracija, pabaigos. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 85 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas mokesčio laikotarpio PVM deklaracijos pateikimo terminas (kai mokesčio laikotarpis yra kalendorinis mėnuo) – ne vėliau kaip iki kito mėnesio 25 dienos. Taigi tuo atveju, kai netaikomas atvirkštinis apmokestinimas PVM statybos darbams, statybos darbų pardavėjas už, pavyzdžiui, liepos mėnesį išrašytą PVM sąskaitą-faktūrą ir joje nurodytus statybos darbus PVM privalo deklaruoti ir sumokėti ne vėliau kaip iki rugpjūčio 25 dienos. Netgi tuo atveju, jei statybos darbų pardavėjas iki šio termino dar nebus gavęs apmokėjimo už statybos darbus iš tokių darbų pirkėjo, jis vis vien privalės į valstybės biudžetą sumokėti PVM, apskaičiuotą nuo statybos darbų. Tuo atveju, jei taikomas atvirkštinis apmokestinimas, statybos darbų pardavėjas išrašydamas PVM sąskaitą-faktūrą už atliktus statybos darbus turės nurodyti, kad taikomas atvirkštinis apmokestinimas ir jau statybos darbų pirkėjas iki nustatyto termino privalės deklaruoti ir sumokėti PVM už įsigytus statybos darbus. Tačiau pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 58 straipsnio 1 dalies 1 punktą, statybos darbų pirkėjas, kuris yra PVM mokėtojas, galės pasinaudoti teise įtraukti už statybos darbus mokėtiną PVM į atskaitą, jeigu tokie statybos darbai bus panaudoti PVM mokėtojo veiklai – PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (ar) paslaugų teikimui. Pavyzdžiui, PVM mokėtojas apmokestinamasis asmuo, besiverčiantis mažmenine prekyba, įsigyja statybos darbus, kuriais rekonstruojama ar pastatoma nauja mažmeninės prekybos parduotuvė.

2. STATYBOS DARBŲ ATVIRKŠTINIO APMOKESTINIMO PVM SĄLYGOS

2.1. Statybos darbai kaip atvirkštinio apmokestinimo PVM objektas

2.1.1. Statybos darbų sąvoka

Vienas iš aspektų, kuris yra aktualus nagrinėjant šio darbo temą, yra išsamus atvirkštinio PVM objekto atskleidimas. Nors atrodytų, kad statybos darbai kaip PVM objektas yra aiškus ir suprantamas, tačiau gilesnė šio PVM objekto analizė rodo, kad taip nėra. Statybos darbai kaip PVM apmokestinamas objektas yra daugialypis ir jo teisinis reguliavimas apima ne vieną teisės aktą bei daug Valstybinės mokesčių inspekcijos paskelbtų sąrašų, sudarytų pagal Aplinkos ministerijos pateiktus išaiškinimus, kas laikoma ir kas nelaikoma statybos darbais.

Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio..., 2002) 96 straipsnyje yra nustatytas baigtinis atvejų, kai pirkėjas privalo išskaityti ir sumokėti PVM už jam tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas, sąrašas. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 3 punkte nustatyta, kad „PVM mokėtojas, kuriam išrašomas prekių tiekimą arba paslaugų teikimą įforminantis dokumentas, privalo išskaityti ir sumokėti į biudžetą PVM, apskaičiuotą už Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 7 straipsnio 4 punkte numatytus statybos darbus, kaip jie apibrėžti Lietuvos Respublikos statybos įstatymo 2 straipsnio 90 dalyje, t. y. apmokestinamasis asmuo PVM mokėtojas, kurio užsakymu atliekami statybos darbai“.

Statybos srityje nustatant apmokestinimo PVM sumokėjimo tvarką aktualus dviejų skirtingų sričių teisinis reguliavimas. Pirma, Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme nustatytos sąlygos, kada statybos darbams taikomas atvirkštinis apmokestinimas PVM. Antra, Lietuvos Respublikos statybos įstatyme įtvirtintas statybos darbų apibrėžimas. Šiame darbo poskyryje nagrinėjamas statybos darbų apibrėžimas.

Statybos įstatymo (Lietuvos Respublikos statybos įstatymas, 1996) 2 straipsnio 90 dalyje nustatyta, kad „statybos darbai – darbai, atliekami statant (montuojant, tiesiant) naują, rekonstruojant, remontuojant ar griauinant esamą statinį (žemės kasimo, mūrijimo, betonavimo, montavimo, pamatų ir stogų įrengimo, stalių, apdailos, įrenginių paleidimo ir derinimo). Statybos darbai skirstomi į bendruosius (žemės darbai, statybinių konstrukcijų statybos ir montavimo darbai) ir specialiuosius (kiti statybos darbai). Specialiųjų darbų rūšys nustatomos normatyviniuose statybos techniniuose dokumentuose.“

Statybos įstatyme vartojamas apibrėžimas įvardija konkrečius darbus, kurie laikomi statybos darbais. Taip pat Statybos įstatyme įtvirtintoje statybos darbų sąvokoje nustatoma, kad darbai gali būti laikomi statybos darbais tik tuo atveju, jeigu tokie darbai atliekami su statiniu.

Pirmasis statybos darbų požymis – tai konkretūs darbai, kurie atliekami statant (montuojant, tiesiant), rekonstruojant, remontuojant ar griaunant. Antrasis statybos darbų požymis – kad visi nurodyti darbai turi būti atliekami su statiniu.

Statybos įstatymo 2 straipsnio 84 dalyje nustatyta, kad „statinys – nekilnojamas daiktas (pastatas arba inžinerinis statinys), turintis laikančiąsias konstrukcijas, kurios visos (ar jų dalis) sumontuotos statybos vietoje atliekant statybos darbus“.

Statybos teisinių santykių reglamentavimas neapsiriboja tik Statybos įstatymo nuostatomis. Daugelis statybos santykius reglamentuojančių nuostatų yra įtvirtinta Statybos įstatymą įgyvendinančiuose teisės aktuose, o konkrečiai – statybos techniniuose reglamentuose. Toks teisinis reguliavimas, kai įstatymuose nustatytos taisyklės detalizuojamos poįstatyminiuose teisės aktuose, yra įprastas, ypač, kai kalbama apie specifinius (šiuo atveju – statybos) teisinius santykius. Taigi ir pats statybos darbų sąvokos išsamus apibrėžimas įstatyme savo turiniu yra labai platus ir konkretizuojamas poįstatyminiais teisės aktais.

Tai, kad Statybos įstatyme pateikiama statybos darbų sąvoka, išvardijamas baigtinis statybos darbų sąrašas, savaime neužtikrina, kad nustačius specialią PVM sumokėjimo tvarką statybos darbams, nekils praktinių klausimų, kas laikoma statybos darbais. Pažymėtina, jog šiuo atveju statybos darbų apibrėžtis atlieka papildomą funkciją – pagal statybos darbų sąvokos turinį gali būti nustatoma PVM sumokėjimo tvarka.

Jau įsigaliojus atvirkštinio apmokestinimo PVM statybos darbams mechanizmui, Valstybinė mokesčių inspekcija pradėjo sudarinėti ir skelbti statybos darbų, kuriems taikytinas atvirkštinis PVM mechanizmas, sąrašus. Šiai dienai iš viso Valstybinė mokesčių inspekcija, pagal Aplinkos ministerijos atsakymus mokesčių mokėtojams, sudarė ir paskelbė 7 tokius sąrašus (Mokesčių mokėtojų pateiktų paslaugų, kurios..., 2015a). Tai, kas aktualu nagrinėjant šio darbo temą, yra faktas, kad konkretūs statybos darbai, kuriems privalo būti taikomas atvirkštinis apmokestinimo PVM mechanizmas, yra skelbiami nebaigtiniais sąrašais ir iškilus dar nepasitaikiusioms situacijoms, šie sąrašai atnaujinami. Tokia situacija rodo pasirinkto modelio sudėtingumą tiek statybos darbus atliekantiems, tiek juos perkantiems asmenims, taip pat ir mokesčių administratoriui. Valstybinė mokesčių inspekcija, skelbdama statybos darbų sąrašus nurodo, jog šie sąrašai yra sudaryti pagal mokesčių mokėtojų paklausimus ir Aplinkos ministerijos pateiktus individualius

atsakymus mokesčių mokėtojams². Valstybinė mokesčių inspekcija gauna (ir perduoda atsakyti Aplinkos ministerijai) daug mokesčių mokėtojų paklausimų, ką laikyti statybos darbais, kadangi galiojantis teisinis reguliavimas nėra aiškus ir turi būti nuolatos aiškinamas.

Pagal Aplinkos ministerijos individualius atsakymus mokesčių mokėtojams 2015 m. spalio 15 d. Valstybinė mokesčių inspekcija sudarė ir paskelbė bei vėliau patikslino I-III sąrašus paslaugų, kurios priskiriamos/nepriskiriamos statybos darbams pagal Statybos įstatymo 2 straipsnį (Mokesčių mokėtojų pateiktų paslaugų, kurios..., 2015b). Šiuose sąrašuose įtrauktos 236 įvairios paslaugos, kurios laikomos statybos darbais, ir 231 paslauga, kuri nelaikoma statybos darbais.

Pagal Aplinkos ministerijos individualius atsakymus mokesčių mokėtojams 2015 m. lapkričio 16 d. Valstybinė mokesčių inspekcija sudarė ir paskelbė bei vėliau patikslino IV sąrašą paslaugų, kurios priskiriamos/nepriskiriamos statybos darbams (Mokesčių mokėtojų pateiktų paslaugų, kurios..., 2016a). Šiame sąrašė įtrauktos 67 paslaugos, kurios laikomos statybos darbais, ir 69 paslaugos, kurios nelaikomos statybos darbais.

Pagal Aplinkos ministerijos individualius atsakymus mokesčių mokėtojams 2016 m. vasario 9 d. Valstybinė mokesčių inspekcija sudarė ir paskelbė bei vėliau patikslino V sąrašą paslaugų, kurios priskiriamos/nepriskiriamos statybos darbams (Mokesčių mokėtojų pateiktų paslaugų, kurios..., 2016b). Šiame sąrašė įtrauktos 55 paslaugos, kurios laikomos statybos darbais, ir 40 paslaugos, kurios nelaikomos statybos darbais.

Pagal Aplinkos ministerijos individualius atsakymus mokesčių mokėtojams 2017 m. kovo 2 d. Valstybinė mokesčių inspekcija sudarė ir paskelbė bei vėliau patikslino VI sąrašą paslaugų, kurios priskiriamos/nepriskiriamos statybos darbams (Mokesčių mokėtojų pateiktų paslaugų, kurios..., 2017). Šiame sąrašė įtraukta 18 paslaugų, kurios laikomos statybos darbais, ir 12 paslaugų, kurios nelaikomos statybos darbais.

Pagal Aplinkos ministerijos individualius atsakymus mokesčių mokėtojams 2018 m. birželio 5 d. Valstybinė mokesčių inspekcija sudarė ir paskelbė bei vėliau patikslino VII sąrašą paslaugų, kurios priskiriamos/nepriskiriamos statybos darbams (Mokesčių mokėtojų pateiktų paslaugų, kurios..., 2018). Šiame sąrašė įtrauktos 8 paslaugos, kurios laikomos statybos darbais, ir 7 paslaugos, kurios nelaikomos statybos darbais.

Siekiant iliustruoti statybos darbų įvairovę, toliau bus pateikiami pavyzdžiai darbų, kurie laikomi ir kurie nelaikomi statybos darbais pagal Valstybinės mokesčių inspekcijos paskelbtus statybos darbų, kuriems taikomas atvirkštinis PVM mechanizmas, sąrašus.

² Pradėjus statybos darbams taikyti atvirkštinį apmokestinimą PVM, neoficialiomis žiniomis Aplinkos ministerija sulaukdavo iki 200 paklausimų per darbo dieną (Jazukevičius, 2015).

Valstybinės mokesčių inspekcijos sąrašuose pateikiami labai konkretūs darbų pavyzdžiai pagal Aplinkos ministerijai pateiktus individualius mokesčių mokėtojų paklausimus, šiuos sąrašus išskaidant į dvi dalis – vienoje dalyje nurodant, kas laikoma, o kitoje – kas nelaikoma statybos darbais pagal Statybos įstatymo 2 straipsnio 90 dalį³.

Prie statybos darbų priskiriami ir visai paprasti darbai, tokie kaip durų spynų keitimas (I sąrašo 12 punktas), spynų montavimas (I sąrašo 23 punktas) ar automobilių stovėjimo vietos (parkingo) žymėjimas baltomis linijomis (I sąrašo 17 punktas).

Tam tikri darbai priskiriami statybos darbams atsižvelgus į papildomas sąlygas, pavyzdžiui, statybos darbais laikomas vandens skaitiklių keitimas, tačiau tik tuo atveju, kai keičiamas skaitiklio tipas, ir nelaikomas tuo atveju, kai skaitiklio tipas yra nekeičiamas (I sąrašo 13 punktas).

Tie patys darbai gali būti laikomi tiek statybos, tiek ne statybos darbais ir tai priklauso nuo to, kurioje vietoje tokie darbai atliekami. Pavyzdžiui, apsauginės signalizacijos sistemos, gaisrinės signalizacijos įrengimo, procesų valdymo ir automatizacijos sistemų (įskaitant medžiagas) įrengimo darbai (I sąrašo 99 punktas), video stebėjimo sistemų kabeliavimo ir video stebėjimo sistemų paleidimo, silpnų srovių (video, audio sistemų, praėjimo (įeigos) kontrolės, domofono, apsaugos sistemų, vidinių kompiuterių ir telefono tinklų su tinklo komutatoriais ir kitos įrangos) montavimo ir remonto darbai (I sąrašo 107 punktas) laikomi statybos darbais tik tuo atveju, jei išvardinti darbai atliekami pastato viduje, o tais atvejais, kai tokie patys darbai atliekami išorėje, pavyzdžiui, ant tvorų, stulpų ar teritorijoje, tai jie nebūtų laikomi statybos darbais.

Tokią takoskyrą, kai vienodi darbai gali būti laikomi tiek statybos, tiek ne statybos darbais, nulemia statybos darbų sąvoka, įtvirtinta Statybos įstatymo nuostatose. Kaip buvo minėta, tam, kad darbai būtų laikomi statybos darbais, tokie darbai turi būti atliekami su statiniu. Todėl nuo to, kur atliekami tie patys darbai, priklauso ir skirtingas jų kvalifikavimas – tik tie darbai, kurie atliekami su statiniu, yra laikomi statybos darbais.

Apibendrinant Valstybinės mokesčių inspekcijos sudarytus ir paskelbtus darbų, kurie laikomi/nelaikomi statybos darbais, sąrašus, pagrindinius kriterijus nustatant, ar tam tikrus darbus reikia priskirti statybos darbams, yra šių, su statiniu atliekamų darbų paskirtis. Kai darbai atliekami tam, kad statinys galėtų funkcionuoti ir būti naudojamas pagal paskirtį, paprastai visi tokie darbai, atliekami su statiniu, laikomi statybos darbais. Tačiau įvairūs

³Kai kuriuose teisės aktuose ir skelbiamuose išaiškinimuose pateikiama nuoroda į Statybos įstatymo 2 straipsnio 15 dalį (Lietuvos Respublikos statybos įstatymas, 2016), tačiau nauja redakcija išdėsčius Statybos įstatymą, statybos darbų sąvoka pateikiama Statybos įstatymo 2 straipsnio 90 dalyje (Lietuvos Respublikos statybos įstatymas, 1996).

darbai, skirti statinio priežiūrai, aptarnavimui (tokie kaip valymas, įvairių sistemų praplovimas, prapūtimas ir pan.), nebus laikomi statybos darbais.

Iš nagrinėto teisinio reguliavimo bei Valstybinės mokesčių inspekcijos apibendrintų sąrašų, galima daryti pagrįstą išvadą, kad Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme nustatytas teisinis reguliavimas dėl statybos darbų atvirkštinio apmokestinimo PVM stokoja teisinio aiškumo. Mokesčių mokėtojų paklausimų, ką laikyti statybos darbais, gausa bei Valstybinės mokesčių inspekcijos sudaryti ir paskelbti statybos darbų sąrašai rodo, kad mokesčių mokėtojams nėra aišku, ką laikyti statybos darbais, taigi nėra aišku, kaip taikyti Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatas dėl atvirkštinio apmokestinimo PVM, kai kalbama apie statybos darbus. Pažymėtina, kad susiejus atvirkštinio apmokestinimo PVM taikymą su statybos darbų apibrėžimu, kuris stokoja teisinio aiškumo, iš esmės ir pats teisinis reguliavimas Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme gali būti laikomas kaip stokojantis teisinio aiškumo. Šią išvadą pagrindžia ne tik išnagrinėti Valstybinės mokesčių inspekcijos apibendrinimai, tačiau ir 2015 m. buvę Aplinkos ministerijos ketinimai dėl šios srities teisinio reguliavimo tobulinimo.

Dar 2015 m. rugsėjo mėnesį buvo išplatintas Aplinkos ministerijos spaudos pranešimas (Lietuvos Respublikos aplinkos ministerija. Konsultuoja specialistai..., 2015) apie tai, kad Aplinkos ministerija kreipėsi į Finansų ministeriją su siūlymu pakeisti 2015 m. liepos 1 d. įsigaliojusį teisinį reguliavimą. Šiuo kreipimusi buvo siūloma keisti Pridėtinės vertės mokesčio įstatymą ir jame patikslinti atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmo taikymą. Buvo siūloma nustatyti, kad atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmas būtų taikomas tik tiems statybos darbams, kuriems atlikti būtinas statybą leidžiantis dokumentas. Tokio siūlymo įgyvendinimas galimai būtų išsprendęs problemą, su kuria susiduria mokesčių mokėtojai – kaip teisingai nustatyti, kokiems konkretiems statybos darbams taikyti atvirkštinį apmokestinimą PVM. Tačiau atlikus paiešką Teisės aktų informacinėje sistemoje, kurioje skelbiami visi oficialūs teisės aktų projektai⁴, Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo įstatymo projekto su minėtais siūlymais nebuvo rasta. Informacijos, kokios priežastys nulėmė šios idėjos atsisakymą, taip pat nėra pateikiama Aplinkos ministerijos interneto svetainėje. Tačiau įvertinus 1 šio darbo dalyje išsamiai išnagrinėtą atvirkštinio apmokestinimo PVM nustatymo tikslą, galima būtų daryti tam tikras prielaidas, kodėl teisinis reguliavimas nebuvo pakeistas. Susiaurinus atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmo taikymą, šio mechanizmo taikymo poveikis taip pat

⁴ Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymo 5 straipsnio 2 dalies 2 punkte nustatyta, kad Teisės aktų informacinėje sistemoje skelbiami teisės aktų projektai (Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymas, 2012).

būtų ženkliai sumažėjęs. Pagrindžiant šį teiginį būtina paminėti, kad statybos darbai, kuriems atlikti būtinas statybą leidžiantis dokumentas, sudaro tik dalį visų statybos darbų, kuriems pagal galiojantį teisinį reguliavimą yra taikomas atvirkštinis apmokestinimas PVM. Ir nors mokesčių mokėtojams apmokestinimo tvarka būtų aiškesnė (jei darbams atlikti reikėjo statybos leidimo, vadinasi, tokiems statybos darbams taikomas atvirkštinis apmokestinimas PVM), tačiau tik dalinis atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmo įgyvendinimas galėtų apskritai prarasti prasmę ir galimai būtų nepasiektas tikslas, kurio buvo siekiama nustatant atvirkštinį apmokestinimą PVM statybos darbams. Statybos įstatymo 27 straipsnio 1 dalyje išvardijami statybą leidžiantys dokumentai, tarp kurių yra: leidimas statyti naują statinį, rekonstruoti statinį (tačiau yra nustatytos tam tikros išimtys, kai toks dokumentas nėra reikalingas, pavyzdžiui, tam tikri atvejai ne miesto teritorijoje, kai statomas ar rekonstruojamas nesudėtingasis statinys); leidimas atnaujinti (modernizuoti) pastatą; leidimas atlikti statinio kapitalinį remontą; leidimas atlikti statinio kapitalinį remontą; leidimas atlikti statinio paprastąjį remontą (taikoma tik tam tikriems didesnės apsaugos reikalaujantiems objektams, pavyzdžiui, branduolinės energetikos, kultūros paveldo, saugomose teritorijose ir pan.); leidimas pakeisti statinio ar jo dalies paskirtį, nugriauti statinį (nustatyti konkretūs atvejai, kai reikalingas statybą leidžiantis dokumentas; leidimas tęsti sustabdytą statybą, išskyrus atvejus, kai statyba tęsiama pašalinus savavališkos statybos padarinius. Taigi iš teisinio reguliavimo, nustatančio darbus, kuriems reikalingas statybą leidžiantis dokumentas, seka, kad statybos darbai, kurie atliekami tik gavus statybą leidžiantį dokumentą, sudaro tik dalį visų atliekamų statybos darbų.

2.1.2. Su statybos darbais susijusios paslaugos ir prekės, kurioms taikomas atvirkštinis apmokestinimas PVM

Išnagrinėjus statybos darbų, kuriems taikomas atvirkštinis PVM mechanizmas, apibrėžimą ir jo problematiką, šiame darbo poskyryje nagrinėjama kita dalis paslaugų ir prekių, kurios pagal savo turinį nelaikomos statybos darbais, tačiau joms vis vien taikomas atvirkštinis apmokestinimas PVM.

Dėl atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmo taikymo statybos darbų metu sunaudotoms prekėms

Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme aiškiai apibrėžiama, kokiems PVM objektams yra taikomas atvirkštinis apmokestinimas PVM. Tokiu objektu Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 3 punkte nurodomi tik statybos darbai.

Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 4 dalyje nustatyta, kad Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliota institucija nustato šio straipsnio taikymo tvarką. Vyriausybės 2002 m. gegužės 15 d. nutarimo Nr. 671 „Dėl įgaliojimų suteikimo įgyvendinant Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatas“ (Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 15..., 2002) 1.19 papunkčiu Finansų ministerija įgaliota parengti ir patvirtinti Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio taikymo tvarką.

Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 96 straipsnio pakeitimo įstatymo (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio..., 2014) 2 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad atvirkštinis apmokestinimas PVM statybos darbams įsigalioja 2015 m. liepos 1 d., o šio straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad Lietuvos Respublikos finansų ministras iki 2015 m. birželio 15 d. priima šio įstatymo įgyvendinamuosius teisės aktus.

Įgyvendinant nurodytą įpareigojimą finansų ministras 2015 m. kovo 31 d. priėmė įsakymą Nr. 1K-123 „Dėl finansų ministro 2002 m. liepos 3 d. įsakymo Nr. 216 „Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio taikymo“ pakeitimo“ (Lietuvos Respublikos finansų ministro 2015 m. kovo 31..., 2015). Šio įsakymo 1 punkte nustatė, kad Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalyje nurodytu prekių tiekimo ar paslaugų teikimo atveju prekių tiekėjo (paslaugų teikėjo) išrašytame apskaitos dokumente apskaičiuota PVM suma visais atvejais *PVM mokėtojo, kuriam dokumentas išrašomas (t. y. PVM mokėtojo, perimančio nuosavybės teisės objektus kaip turtinį įnašą arba dėl kito PVM mokėtojo reorganizavimo, arba PVM mokėtojo – pagerinto pastato (statinio) daikto savininko, arba apmokestinamojo asmens PVM mokėtojo, kurio užsakymu atliekami statybos darbai)*, išskaitoma ir sumokama į biudžetą laikantis PVM įstatymo 96 straipsnio 3 dalies nuostatų.

Nuo 2015 m. liepos 1 d. pradėjus taikyti atvirkštinį apmokestinimą PVM statybos darbams, statybos verslo subjektus vienijanti Lietuvos statybininkų asociacija be kitų klausimų iškėlė ir problemą, kad statybinėms medžiagoms, kurios vėliau panaudojamos atliekant statybos darbus, nėra taikomas atvirkštinis apmokestinimas (Sa.lt. Dėl atvirkštinio apmokestinimo..., 2015).

Siekiant pašalinti Lietuvos statybininkų asociacijos iškeltą problemą, finansų ministras 2015 m. rugpjūčio 20 d. priėmė įsakymą Nr. 1K-273 „Dėl finansų ministro 2002 m. liepos 3 d. įsakymo Nr. 216 „Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio taikymo“ pakeitimo“ (Lietuvos Respublikos finansų ministro 2015 m. rugpjūčio 20..., 2015). Šio įsakymo 1 punkte nustatė, kad Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalyje nurodytu prekių tiekimo ar paslaugų teikimo atveju prekių

tiekėjo (paslaugų teikėjo) išrašytame apskaitos dokumente apskaičiuota PVM suma visais atvejais *PVM mokėtojo, kuriam dokumentas išrašomas* (t. y. PVM mokėtojo, perimančio nuosavybės teisės objektus kaip turtinį įnašą arba dėl kito PVM mokėtojo reorganizavimo, arba PVM mokėtojo – pagerinto pastato (statinio) daikto savininko, *arba apmokestinamojo asmens PVM mokėtojo, kurio užsakymu atliekami statybos darbai, įskaitant atvejus, kai tiekiamos prekės (kilnojamieji pagal prigimtį daiktai), kurios instaliuojamos (montuojamos) statinyje, kuriame atliekami statybos darbai, ir po tokio instaliavimo (montavimo) tampa neatsiejama statinio dalimi, jeigu tokios prekės yra tiekiamos pagal vieną sutartį kartu su atitinkamais instaliavimo (montavimo) ir (arba) kitais statybos darbais, kaip jie apibrėžti Lietuvos Respublikos statybos įstatymo 2 straipsnyje), išskaitoma ir sumokama į biudžetą laikantis PVM įstatymo 96 straipsnio 3 dalies nuostatų.*

Šiame pakeitime buvo įtvirtinta nuostata, kad atvirkštinis apmokestinimas PVM taikomas ne tik patiems statybos darbams, tačiau ir statybos darbų metu pateiktoms prekėms, kurios pateiktos pagal tą pačią statybos darbų sutartį ir pačios prekės tapo neatsiejamos nuo statinio, su kuriuo ir buvo atlikti statybos darbai. Finansų ministru pakeitus Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio nuostatų įgyvendinimo tvarką, atvirkštinis apmokestinimas tapo taikomas ne tik statybos darbams, tačiau ir prekėms, kurios sunaudojamos ar tiekiamos atliekant statybos darbus. Šiuo atveju būtina pažymėti, kad abi sąlygos (prekės turi būti pateiktos pagal tą pačią sutartį, kaip ir statybos darbai, ir jos sumontuojamos taip, kad tampa statinio dalimi) turi būti taikomos kartu. Kaip nurodoma Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. spalio 20 d. paaiškinimų (Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. spalio 20..., 2015) 9 ir 10 punktuose, jei statybines medžiagas statybos bendrovei, kuri atliks statybos darbus, pateiks statybinių prekių pardavėjas, tai statybinėms prekėms, kurias tiekia statybinių prekių pardavėjas, nebus taikomas atvirkštinis apmokestinimas, kadangi bus sudarytos atskiros sutartys – viena sutartis tarp statybinių prekių pardavėjo ir statybos bendrovės dėl prekių tiekimo, antra sutartis tarp statybos bendrovės ir statybos darbų užsakovo dėl statybos darbų atlikimo; atliekant statybos darbus, kartu su statybinėmis prekėmis, kurios sumontuojamos statinyje (pavyzdžiui, plytos, mūras, plytelės, dažai, klėjai ir t. t.), gali būti parduodamos ir prekės, kurios nėra sumontuojamos (įvairūs įrankiai, mediena, apsaugos ir pan.) ir jei tokios prekės statybos darbų metu nesumontuojamos ir netampa statinio dalimi, tai šioms nesumontuotoms statybinėms prekėms netaikomas atvirkštinis apmokestinimas.

Taigi Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo įgyvendinimo poįstatyminių teisės aktų analizė rodo, kad Finansų ministerija pagal priimtą Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 3 punktą nelaikė, jog atvirkštinio PVM mechanizmas turi būti taikomas

plečiamai. Rengdamasi aptariamų pakeitimų įgyvendinimui neįtraukė susijusių prekių. Ir tik vėliau, praėjus beveik 2 mėnesiams nuo aptariamo mechanizmo taikymo pradžios buvo priimti nustatytos tvarkos pakeitimai, įtraukiant susijusias prekes. Kadangi dėl tokio pakeitimo pakeičiama apmokestinimo PVM tvarka, atsiranda mokesčių mokėtojų pareigos dėl mokesčių prievolių vykdymo, todėl 3 šio darbo dalyje bus plačiau nagrinėjamas tokio teisinio reguliavimo atitikimas Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo jurisprudencijai.

Dėl atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmo taikymo ne statybos darbams, kai jie teikiami kartu su statybos darbais

Nors Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 3 punkte nekalbama apie atvirkštinio apmokestinimo taikymą ne statybos darbams, kurie yra susiję su atliekamais statybos darbais, Valstybinė mokesčių inspekcija tiek šio įstatymo komentare, tiek apibendrintuose paaiškinimuose plečiamai aiškina atvirkštinio apmokestinimo taikymą ir į taikymo sritį įtraukia papildomas paslaugas ar darbus (kurie nėra laikomi statybos darbais) esant tam tikroms sąlygoms.

Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. spalio 20 d. paaiškinimų (Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. spalio 20..., 2015) 8 punkte ir Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 3 punkto komentaro (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras, 2020) 2 punkte atskirai aptariama situacija, kai kartu su statinių statybos darbais atliekami ir kiti darbai, kurie nelaikomi statybos darbais. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentare nurodoma, kad tokiais atvejais pirmiausia turi būti įvertinamas statybos darbų tikslas. Tais atvejais, kai papildomai teikiamos paslaugos gali būti laikomos savarankišką tikslą turinčiomis paslaugomis, tokioms paslaugoms atvirkštinis apmokestinimas neturėtų būti taikomas. Tačiau tuo atveju, jei papildomos paslaugos turi tą patį tikslą, kaip ir atliekami statybos darbai, ir jos yra kaip priedas, kuris padaro pagrindines statybos paslaugas patrauklesnes pagrindinių statybos darbų pirkėjui, tai tokios paslaugos laikomos sudėtine visų statybos darbų dalimi ir joms taip pat taikytinas atvirkštinis apmokestinimas.

Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentare (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras, 2020) išskiriamas dar vienas požymis, nurodantis, kad papildomoms kartu su statybos darbais teikiamoms paslaugoms galėtų būti taikomas atvirkštinis apmokestinimas. Tokiu požymiu nurodomas paslaugų teikimo pagrindas. Jei tokios paslaugos teikiamos pagal tą pačią statybų sutartį, tai visiems darbams ir paslaugoms pagal tą pačią statybos darbų sutartį galėtų būti taikomas atvirkštinis apmokestinimas PVM. Tačiau vėlgi ne visais atvejais – komentare nurodoma, kad turėtų būti vertinamas pirkėjo

požiūris į pagrindinį tokio sandorio tikslą, t. y. netgi jei atliekami statybos darbai, tai nebūtinai reiškia, kad turėtų būti taikomas atvirkštinis apmokestinimas, jei paslaugos, kurias siekiama įsigyti nėra statybos darbai ir statybos darbai atliekami tik dėl to, kad galėtų būti suteiktos pačios paslaugos. Kaip pavyzdys pateikiamas atvejis, kai pirkėjas perka elektros įtampos tinklų įrengimą ir kartu reikia pastatyti šiuos tinklus laikančias nekilnojamąsias konstrukcijas. Kadangi pagrindinis pirkėjo tikslas yra elektros įtampos tinklų įrengimas, o ne juos laikančių konstrukcijų statyba, tai tokiems elektros įtampos tinklų įrengimo darbams neturėtų būti taikomas atvirkštinis apmokestinimas.

Valstybinės mokesčių inspekcijos 2016 m. gegužės 2 d. rašytiniuose paaiškinimuose (Valstybinės mokesčių inspekcijos 2016 m. gegužės 2..., 2016) nurodoma dar viena situacija, kai atliekami ne statybos darbai, tačiau ir tokiems darbams taikomas atvirkštinis apmokestinimas. Šiuo atveju Valstybinė mokesčių inspekcija kaip kriterijų nurodo, kad tokie darbai yra atliekami apmokestinamiesiems asmenims PVM mokėtojams ir yra numatyti statinio statybos įgyvendinimui parengtame projekte. Nors šiame konkrečiame paaiškinime Valstybinė mokesčių inspekcija kaip pavyzdį pateikia apželdinimo, gerbūvio sutvarkymo darbus, kurie numatyti statinio statybos įgyvendinimui parengtame projekte, tikėtina, kad tuo atveju, jei ir kažkokie kiti ne statybos darbai būtų numatyti projekte, tai jiems taip pat turėtų būti taikomas atvirkštinis apmokestinimas.

Paskutinis šiam poskyryje aptartinas atvejis, kai pagal Valstybinės mokesčių inspekcijos pateiktus išaiškinimus ne statybos darbams būtų taikomas atvirkštinis apmokestinimas, tai visų atliktų darbų (statybos ir ne statybos) perpardavimas kaip vieno objekto.

Tiek Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 3 punkto komentaro (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras, 2020) 3 punkte, tiek Valstybinės mokesčių inspekcijos 2016 m. gegužės 2 d. rašytiniuose paaiškinimuose (Valstybinės mokesčių inspekcijos 2016 m. gegužės 2..., 2016) nurodoma, kad atvirkštinis apmokestinimas statybos darbams taikomas visuose jų vykdymo, pardavimo, perpardavimo etapuose. Taigi jei tenkinamos kitos sąlygos (perkantis asmuo yra apmokestinamasis asmuo PVM mokėtojas), tai atvirkštinis apmokestinimas, kai statybos darbus subsubrangovas parduos subrangovui, subrangovas – rangovui, rangovas – vystytojui ir t. t. Kai įsigijami ne statybos darbai pačiame pirminiame etape, tai įsigyjant tik ne statybos darbus, jiems atvirkštinis apmokestinimas netaikomas, tačiau vėliau, kai tie patys darbai perparduodami kartu su perparduodamais statybos darbais, tai visus šiuos darbus (statybos ir ne statybos) perparduodant bus taikomas atvirkštinis apmokestinimas PVM.

Šio plečiamojo Valstybinės mokesčių inspekcijos aiškinimo dėl atvirkštinio apmokestinimo taikymo teisinis vertinimas dėl suderinamumo su Konstitucijos nuostatomis taip pat bus nagrinėjamas šio darbo 3 dalyje.

2.1.3. Valstybinės mokesčių inspekcijos sudaromų ir skelbiamų statybos darbų, kuriems taikomas atvirkštinis apmokestinimas PVM, sąrašų teisinis statusas ir reikšmė

Šis poskyris yra skirtas išnagrinėti, kokį teisinį statusą ir teisinę reikšmę mokesčių mokėtojui turi šio darbo 2.1.1 poskyryje Valstybinės mokesčių inspekcijos apibendrinti ir paskelbti statybos darbų sąrašai ir ar jie galėtų būti pagrindu atleisti mokesčių mokėtoją nuo baudos, paskirtos už mokesčių įstatymų, šiuo atveju už Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme nustatytų mokesčių prievolių, pažeidimą.

Kaip nurodoma Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 3 punkto komentaro (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras, 2020) 8 punkte, Valstybinės mokesčių inspekcijos internetiniame puslapyje skelbiami su Aplinkos ministerija suderinti statybos darbų, kuriems taikomas/netaikomas atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmas, sąrašai. Komentare taip pat nurodoma, jog konsultacijas dėl darbų priskyrimo statybos darbams teikia Aplinkos ministerijos Statybos ir būsto departamento Statybos normavimo skyrius bei pažymima, kad aptariamais sąrašais papildomi pagal Aplinkos ministerijos teikiamą papildomą informaciją.

Taigi iš esmės Valstybinė mokesčių inspekcija nurodo, jog ji tik paskelbia Aplinkos ministerijos pateiktą informaciją ir pats konsultavimasis turėtų vykti su Aplinkos ministerija, tačiau ne su Valstybine mokesčių inspekcija.

2015 m. rugsėjo mėn. spaudos pranešime (Lietuvos Respublikos aplinkos ministerija. Konsultuoja specialistai..., 2015) Aplinkos ministerijos atstovas nurodo, kad Aplinkos ministerija aktyviai bendradarbiauja su Valstybine mokesčių inspekcija teikdama kvalifikuotus išaiškinimus, tačiau tuo pačiu pataria kreiptis į statybos vadovą, kadangi jo kvalifikacija yra tinkama statybos darbams klasifikuoti ir konsultuoti atvirkštinio PVM taikymo klausimais. Tokia Aplinkos ministerijos atstovų pozicija, kai kalbama apie mokesčių administravimą, kelia ne vieną klausimą. Ar toks pasiūlymas reiškia, kad statybos darbų vadovų pateiktas konsultacijas Aplinkos ministerija laiko tokios pačios teisinės reikšmės, kaip ir pateiktas Aplinkos ministerijos? Ar laiko, kad klausimas yra labai paprastas ir aiškus ir dėl to nebūtinai atsakingų institucijų aiškinimas ir pakanka tik statybos darbų vadovo konsultacijų?

Lietuvos Respublikos aplinkos ministerijos nuostatų, patvirtintų Vyriausybės 1998 m. rugsėjo 22 d. nutarimu Nr. 1138 „Dėl Lietuvos Respublikos aplinkos ministerijos nuostatų patvirtinimo“ (Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugsėjo 22..., 1998), 8.6.4 papunktyje numatyta, kad Aplinkos ministerija rengia ir tvirtina normatyvinius statybos techninius, statinio saugos ir paskirties dokumentus, metodines rekomendacijas, skirtas Lietuvos Respublikos teritorijų planavimo įstatymui ir Lietuvos Respublikos statybos įstatymui įgyvendinti ir taikyti. Atsižvelgus į Aplinkos ministerijos kompetenciją statybų srityje objektyviai pagrįsta, jog būtent Aplinkos ministerija, o ne Valstybinė mokesčių inspekcija aiškina, ką laikyti ir ko nelaikyti statybos darbais.

Tačiau šiuo atveju būtina įvertinti ir tai, kad Aplinkos ministerijos išaiškinimai naudojami mokesčių teisės srityje ir nulemia mokesčių mokėtojų mokesčių prievolių atsiradimą. Todėl toliau bus nagrinėjamos aktualios Mokesčių administravimo įstatymo nuostatos, reglamentuojančios mokesčių mokėtojų konsultavimą.

Mokesčių administravimo įstatymo 16 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad Aplinkos ministerija ar jos įgaliota institucija administruoja mokesčių už valstybinius gamtos išteklius, angliavandenilių išteklių mokesčių, mokesčių už aplinkos teršimą ir atskaitymus nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos miškų įstatymą. Mokesčių administravimo įstatymo 12 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad apibendrintus mokesčių įstatymų paaiškinimus, suderinusi su Finansų ministerija, teikia ir skelbia Valstybinė mokesčių inspekcija, o Aplinkos ministerija ar jos įgalios institucijos, suderinę su Finansų ministerija, teikia ir skelbia tik savo administruojamų mokesčių įstatymų apibendrintus paaiškinimus. Taigi pagal galiojantį teisinį reguliavimą Aplinkos ministerija nėra įgaliota aiškinti nei atvirkštinio apmokestinimo PVM statybos darbams taikymo, nei Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatų.

Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. spalio 20 d. paaiškinimų 7 punkte (Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. spalio 20..., 2015) nurodoma, kad Valstybinė mokesčių inspekcija iš mokesčių mokėtojų gautus paklausimus dėl statybos darbų atitikimo Statybos įstatymo 2 straipsnio nuostatoms, kurių atžvilgiu taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, persiunčia atsakyti Aplinkos ministerijai. Tų pačių Valstybinės mokesčių inspekcijos paaiškinimų 26 punkte nurodoma, kad mokesčių mokėtojai, gavę iš Valstybinės mokesčių inspekcijos ar Aplinkos ministerijos individualų atsakymą dėl teikiamų paslaugų priskyrimo statybos darbams, kuris neatitinka šių paaiškinimų, turėtų vadovautis ne individualiai gautais atsakymais, o būtent šiuo (Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. spalio 20..., 2015) Valstybinės mokesčių inspekcijos paaiškinimu.

Pagal paminėtas teisės aktų nuostatas, Valstybinės mokesčių inspekcijos paaiškinimus bei tai, kad Valstybinė mokesčių inspekcija skelbdama darbų, kurie laikomi/nelaikomi statybos darbais, sąrašus nenurodo, jog teikia apibendrintus paaiškinimus, darbų, kurie laikomi/nelaikomi statybos darbais, sąrašai neturėtų būti laikomi apibendrintais mokesčių įstatymų paaiškinimais kaip jie suprantami pagal Mokesčių administravimo įstatymą.

Taip pat aptariami sąrašai neturėtų būti laikomi ir Valstybinės mokesčių inspekcijos konsultacija mokesčių mokėjimo klausimais, kadangi Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 6 dalyje numatyta, kad „konsultacija mokesčių mokėjimo klausimais – mokesčių administratoriaus individualaus pobūdžio paaiškinimas, skirtas konkrečiam mokesčių mokėtojui jo mokamų (numatomų mokėti) mokesčių mokėjimo klausimais“. Valstybinės mokesčių inspekcijos skelbiami darbų, kurie laikomi/nelaikomi, statybos darbais sąrašai nėra individualaus pobūdžio paaiškinimai, kaip tik atvirksčiai, juose nurodoma, kad tai yra apibendrinimai pagal Aplinkos ministerijos individualius atsakymus mokesčių mokėtojams. Taigi tai reiškia, kad mokestinio ginčo atveju, tik atitinkamą Aplinkos ministerijos atsakymą gavę mokesčių mokėtojai galėtų juo remtis reikalaudami netaikyti baudų.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004) 141 straipsnio 1 dalies 4 punktą atleidimo nuo dėl mokesčių įstatymų pažeidimų paskirtų baudų mokėjimo pagrindas yra „<...> kai mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu, jei suteikta konsultacija centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka buvo įrašyta ir yra galimybė nustatyti skambinantį asmenį – mokesčių mokėtoją (ar jo atstovą), suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais“.

Taigi kaip matyti iš galiojančio teisinio reguliavimo nuostatų, pasirėmus ne apibendrintu mokesčio įstatymo paaiškinimu, o tik Valstybinės mokesčių inspekcijos puslapyje paskelbtu Aplinkos ministerijos pateiktų atsakymų į individualius mokesčių mokėtojų paklausimus apibendrinimu, nebūtų teisinio pagrindo mokesčio įstatymo pažeidimo atveju atleisti mokesčių mokėtoją nuo baudos, kadangi aptariami sąrašai yra tik rekomendacinio pobūdžio apibendrinimai, o ne teisinės pasekmės galintys sukelti mokesčių administratoriaus paaiškinimai ar individualūs atsakymai.

2.2. Kitos atvirkštinio PVM mechanizmo taikymo sąlygos

Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 3 punkte yra nustatytos visos atvirkštinio apmokestinimo PVM taikymo sąlygos, taikomos statybos darbams. Pirmoji sąlyga nustatyta apmokestinimo objektui – atvirkštinis apmokestinimas taikomas statybos darbams, tačiau šiame skyriuje ši sąlyga plačiau nebus nagrinėjama, nes jau išnagrinėta 2.1 skyriuje. Kitos dvi privalomos atvirkštinio apmokestinimo taikymo sąlygos yra nustatytos apmokestinimo subjektui – atvirkštinis apmokestinimas statybos darbams gali būti taikomas tik tuo atveju, kai šių darbų pirkėjas yra ne tik PVM mokėtojas, bet ir apmokestinamasis asmuo.

2.2.1. PVM mokėtojas

Pirmoji sąlyga, kuriai esant statybos darbai gali būti taikomas atvirkštinis apmokestinimas PVM, apmokestinimo subjektui yra ta, kad statybos darbų užsakovas privalo būti PVM mokėtoju.

Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2 straipsnio 29 dalyje pateikiama PVM mokėtojo sąvoka. PVM mokėtoju laikomas asmuo, kuriam pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė apskaičiuoti ir sumokėti PVM ir kuris mokesčio administratoriaus yra įregistruotas PVM mokėtoju. Būtina pažymėti, kad nepakanka to, kad asmuo atitinka sąlygas, kai privalo registruotis PVM mokėtoju, asmuo privalo būti įregistruotas PVM mokėtoju nustatyta tvarka.

Tam tikrais atvejais gali kilti klausimas, kas konkrečiai yra laikomas statybos darbų užsakovu arba pirkėju. Kadangi tai svarbu nustatant, ar taikomas atvirkštinis apmokestinimas, šis klausimas nagrinėtinas plačiau.

Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. rugpjūčio 28 d. rašytiniuose paaiškinimuose (Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. rugpjūčio 28..., 2015) aiškinamas atvirkštinio apmokestinimo PVM taisyklių taikymas, kai statybos darbai atliekami daugiabučių namų atnaujinimo (modernizavimo) metu. Šis išaiškinimas aktualus tuo, kad jame nagrinėjamas ir klausimas, ką laikyti daugiabučių namų atnaujinimo (modernizavimo) darbų pirkėju. Valstybinės mokesčių inspekcijos paaiškinimuose nurodoma, kad daugiabučių namų administratorius yra ne atnaujinimo (modernizavimo) darbų pirkėjas, o tik tarpininkas tarp statybos darbų vykdytojo ir tikrojo darbų pirkėjo – daugiabučių namų butų ir kitų patalpų savininkų. Todėl būtent daugiabučių namų butų ir kitų patalpų savininkų statusas turi būti nagrinėjamas vertinant, ar tokiu atveju reikia taikyti

atvirkštinį apmokestinimą statybos darbams. Kadangi paprastai daugiabučių namų butų ir kitų patalpų savininkai yra fiziniai asmenys, kurie šiose patalpose gyvena, o ne vykdo kokią nors veiklą, tai nebus tenkinamas kriterijus, kad statybos darbai suteikti darbų užsakovui, kuris yra apmokestinamasis asmuo PVM mokėtojas. Tačiau jei tokiose patalpose veiktų advokato kontora ir šių patalpų savininkas būtų fizinis asmuo advokatas, kuris yra apmokestinamasis asmuo PVM mokėtojas, tai šiam fiziniam asmeniui suteikti statybos darbai būtų apmokestinami atvirkštiniu PVM.

Dar vienas aktualus aspektas nagrinėjant atvirkštinio apmokestinimo PVM sąlygą, kad paslaugų pirkėjas arba užsakovas privalo būti PVM mokėtojas, yra ta, kad statybos darbų pirkėjas gali būti ir užsienio apmokestinamasis asmuo arba paslaugų teikėjas gali būti užsienio apmokestinamasis asmuo.

Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. spalio 20 d. rašytiniuose paaiškinimuose (Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. spalio 20..., 2015) nagrinėjamos situacijos, kai tokiuose sandoriuose dalyvauja užsienio apmokestinamieji asmenys kaip paslaugų teikėjai ir kaip paslaugų pirkėjai.

Valstybinė mokesčių inspekcija atsakydama į klausimą, ar taikomas atvirkštinis apmokestinimas Lietuvoje suteiktiems statybos darbams, jei jų pirkėjas užsienio apmokestinamasis asmuo (kuris Lietuvoje neįsiregistravęs PVM mokėtoju), nurodo, kad tokiu atveju atvirkštinis apmokestinimas neturėtų būti taikomas, nes neatitinka privalomos sąlygos, kad darbų pirkėjas privalo būti PVM mokėtoju, o ta aplinkybė, kad toks pirkėjas yra registruotas PVM mokėtojas bet kurioje kitoje (išskyrus Lietuvą) valstybėje neturi įtakos atvirkštinio apmokestinimo taikymui Lietuvoje (Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. spalio 20..., 2015).

Valstybinė mokesčių inspekcija, komentuodama kitą situaciją, kai statybos darbus perka Lietuvos apmokestinamasis asmuo registruotas PVM mokėtoju iš užsienio apmokestinamojo asmens, kuris Lietuvoje nėra įsiregistravęs PVM mokėtoju, nurodo, kad tokiu atveju pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 71 straipsnį užsienio apmokestinamasis asmuo privalo registruotis PVM mokėtoju ir taikyti atvirkštinį apmokestinimą statybos darbams. Jei vis tik užsienio apmokestinamasis asmuo neįvykdytų prievolės registruotis PVM mokėtoju Lietuvoje, tai šių statybos darbų užsakovas arba pirkėjas turėtų vadovautis Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 95 straipsnio 5 dalimi ir turėtų atvirkštiniu būdu apskaičiuoti įsigytų statybos darbų pardavimo PVM (Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. spalio 20..., 2015). Taigi šioje situacijoje, nepriklausomai nuo užsienio apmokestinamojo asmens veiksmų (registruosis ar nesiregistruos PVM mokėtoju Lietuvoje), Lietuvos apmokestinamasis asmuo privalės atvirkštiniu būdu

apskaičiuoti ir sumokėti PVM – arba pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 3 punktą, arba pagal šio įstatymo 95 straipsnio 5 dalį.

Nagrinėjant atvirkštinio apmokestinimo sąlygą, kad statybos darbų pirkėjas ar užsakovas privalo būti PVM mokėtojas, reikia aptarti dar vieną galimą situaciją, kai sandoryje dėl prekių tiekimo su instaliavimu dalyvauja užsienio apmokestinamasis asmuo neregistruotas PVM mokėtoju Lietuvoje. Prekių tiekimas su jų instaliavimu galėtų būti priskirtas statybos darbams ir būtų taikomas atvirkštinis apmokestinimas pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 3 punktą, kai tokias prekes tiekia Lietuvos apmokestinamasis asmuo PVM mokėtojas kitam Lietuvos apmokestinamajam asmeniui PVM mokėtojui. Tačiau, kaip nurodoma Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. spalio 20 d. rašytinių paaiškinimų (Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. spalio 20..., 2015) 2 dalyje, jeigu užsienio apmokestinamasis asmuo, neįsikūręs Lietuvoje tiekia prekes su instaliavimu, tai nepaisant jokių papildomų sąlygų (nesvarbu, ar tokie kilnojami daiktai tampa neatsiejama statinio dalimi ar ne, ar jų montavimas laikomas statybos darbais ar ne) tokiam sandoriui nėra taikomas atvirkštinis apmokestinimas pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnį ir privalo būti taikoma Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 95 straipsnio 3 dalis. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 95 straipsnio 3 dalies 2 punkte nustatyta, kad „Prekių pirkėjas, jeigu jis yra PVM mokėtojas, privalo apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą PVM už jam šalies teritorijoje užsienio asmens, neįsikūrusio šalies teritorijoje, tiekiamas prekes, kurios yra instaliuojamos ar surenkamos Lietuvoje“. Taigi šiuo atveju prekių pirkėjui atsiranda prievolė apskaičiuoti ir sumokėti PVM, tačiau tik kitu pagrindu.

2.2.2. Apmokestinamasis asmuo

Statybos darbų pardavėjui įsitikinus, kad statybos darbų užsakovas arba pirkėjas yra PVM mokėtojas, dar nepakanka, kad būtų galima taikyti atvirkštinį apmokestinimą statybos darbams. Antroji privaloma sąlyga, nustatyta apmokestinimo subjektui, kuris yra PVM mokėtojas, yra ir jo statusas – apmokestinamasis asmuo.

Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2 straipsnio 15 dalyje nustatyta, kad „Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo – bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą vykdomas Lietuvos Respublikos juridinis arba fizinis asmuo, taip pat juridinio asmens statuso neturintis Lietuvos Respublikoje įsteigtas kolektyvinio investavimo subjektas, kurio veiklos forma yra investicinis fondas“.

Plačiau nenagrinėjant, kada yra laikoma, jog juridinis arba fizinis asmuo yra Lietuvos Respublikos rezidentas mokesčių tikslais, paminėtina tik tai, kad Lietuvos Respublikos apmokestinamuoju asmeniu laikomas ekonominę veiklą vykdančias, pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus įsteigtas juridinis asmuo, kurio buveinė (ta vieta, kur yra nuolatinis juridinio asmens valdymo organas) yra Lietuvos Respublikoje, o fizinis asmuo laikomas Lietuvos Respublikos apmokestinamuoju asmeniu, jeigu jis vykdo bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą ir nuolat gyvena Lietuvos Respublikoje (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras, 2020).

Pagrindinis aptariamos nuostatos elementas – tai bet kokio pobūdžio ekonominės veiklos vykdymas, todėl toliau nagrinėjama, kokie požymiai rodo, kad PVM mokėtojas vykdo ekonominę veiklą.

Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2 straipsnio 8 dalyje nustatyta, kad „ekonominė veikla – veikla (įskaitant gamybą, prekybą, paslaugų teikimą, žemės ūkio veiklą, žuvininkystę, kasybą, profesinę veiklą, naudojimąsi turto ir (arba) turtinių teisių turėjimu), kurią vykdančiam siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdančiam siekiama gauti pelno)“, išskyrus darbo veiklą ir valstybės ir savivaldybių veiklą, kaip šios veiklos apibrėžtos Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme.

Taigi pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme pateiktą ekonominės veiklos apibrėžimą, ekonomine veikla laikoma bet kokia veikla, kurios tikslas yra gauti pajamų ir nebūtinai siekti pelno, kas iš esmės reiškia beveik bet kokią veiklą, skirtą gauti pajamų. Tačiau kaip nurodoma ekonominės veiklos sąvokoje, į tokią veiklą nepatenka darbo veikla ir valstybės ir savivaldybių veikla.

Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2 straipsnio 7 dalyje apibrėžiama, kas laikoma darbo veikla: tai – „veikla, vykdoma pagal darbo sutartį, taip pat bet kokia kita veikla, vykdoma teisinių santykių, kurie iš esmės (susitarimu dėl darbo apmokėjimo sąlygų, darbo vietos ir funkcijų, darbo drausmės ir kt.) atitinka darbo sutarties sukuriamus darbdavio ir darbuotojo santykius, pagrindu“. Kaip nurodoma Pridėtinės vertės mokesčio 2 straipsnio 7 dalies komentare (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras, 2020), darbo veiklai priskiriama ne tik veikla pagal darbo sutartį, bet ir visos kitos veiklos formos, kurios savo prasme atitinka darbo santykius, kaip, pavyzdžiui, valstybės tarnyba.

Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2 straipsnio 38 dalyje įtvirtinta, kad „valstybės ir savivaldybių veikla – valstybės, savivaldybių, valstybės ar savivaldybių institucijų bei įstaigų, o įstatymų nustatytais atvejais – ir kitų viešųjų juridinių asmenų veikla, kurią vykdyti šiuos asmenis įpareigoja teisės aktai“. Taip pat apibrėžiant šią sąvoką įstatyme įtvirtinama, kokia nurodytų juridinių asmenų veikla nelaikoma valstybės ir savivaldybių

funkcijomis ir tuo pačiu pripažįstama ekonomine veikla (išskyrus atvejus, kai mastas toks nedidelis, kad veikla laikoma mažareikšme): „1) naujų prekių, konkuruojančių ar galinčių konkuruoti su apmokestinamųjų asmenų tiekiamomis prekėmis, tiekimas; 2) elektros energijos, dujų, šilumos ir kitų rūšių energijos, vandens, garo tiekimas; 3) vežimas, sandėliavimas, taip pat vandens (jūrų ir kt.) uosto paslaugų teikimas bei teisės naudotis oro uostais suteikimas; 4) prekybos mugių ir verslo parodų organizavimo paslaugų teikimas; 5) reklamos, rinkos ir (arba) viešosios nuomonės tyrimo ir kitų pagal savo esmę panašių paslaugų teikimas; 6) kelionių ir turizmo agentūrų paslaugų teikimas; 7) telekomunikacijų paslaugų teikimas; 8) visuomenės informavimo paslaugų teikimas; 9) maitinimo paslaugų teikimas; 10) žemės ūkio rinkos ekonominio reguliavimo agentūrų veikla, susijusi su žemės ūkio produktais, kai ji vykdoma pagal atitinkamus reglamentus dėl tų produktų bendros rinkos organizavimo; 11) nuoma; 12) bet kokia šios dalies 1–11 punktuose nenurodyta šių asmenų vykdoma veikla, jeigu ją vykdant šių asmenų tiekiamos prekės ir (arba) teikiamos paslaugos konkuruoja ar gali konkuruoti su apmokestinamųjų asmenų tiekiamomis prekėmis ir (arba) teikiamomis paslaugomis.“

Kaip nurodoma Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2 straipsnio 38 dalies komentare (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras, 2020), valstybės ir savivaldybės veiklą, kurios gali būti laikomos ekonomine veikla, sąrašas yra nebaigtinis, svarbu, kad būtų tenkinama tokios veiklos sąlyga – konkuravimas ar galėjimas konkuruoti su apmokestinamųjų asmenų tiekiamomis prekėmis ir (arba) teikiamomis paslaugomis. Tačiau tam, kad valstybės ir savivaldybės veikla būtų laikoma ekonomine veikla nepakanka, kad tokia veikla būtų iš nurodyto veiklų sąrašo. Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme įtvirtinamas vertinamasis kriterijus – veiklos mažareikšmiškumas atsižvelgiant į veiklos mastą. Komentare pažymima, kad pagal tai, kiek konkrečios prekių ar paslaugų rinkos dalies užima valstybės ar savivaldybės veikla, kiekvienu konkrečiu atveju įvertinamas tokios veiklos mastas.

Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2 straipsnio 8 dalies komentare (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras, 2020) išskiriamas dar vienas ekonominės veiklos požymis – pasikartojamumas, tęstinumas bei nurodoma, kad atsitiktiniai sandoriai nelaikomi ekonomine veikla. Komentare aiškiai nenurodoma, kokius sandorius reikėtų laikyti atsitiktiniais, tačiau paaiškinama, kad toks priskyrimas negali būti susietas su jokia kiekybiškai išreikštu kriterijumi, tokiu kaip tam tikras skaičius tapačių sandorių, sudarytų per nustatytą laikotarpį. Tuo pačiu komentare pažymima, kad privačių juridinių asmenų bet kuri veikla bus laikoma ekonomine veikla, nes tokie juridiniai asmenys yra įsteigti su tikslu vykdyti ekonominę veiklą; o tuo atveju, kai kalbama apie

fizinių asmenų ekonominę veiklą, sandorio atsitiktinumas turi būti vertinamas pagal konkrečias aplinkybes.

Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. spalio 20 d. rašytinių paaiškinimų (Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. spalio 20..., 2015) 3 punkte ir Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 3 punkto komentare (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras, 2020) nurodoma, kad informaciją apie tai, ar PVM mokėtojas statybos darbų pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo, statybos darbų pardavėjui turėtų pateikti jis pats. Tokia nuostata atrodo logiška, kadangi tik pats statybos darbų pirkėjas gali objektyviai įvertinti savo veiklą ir nustatyti, ar jis yra apmokestinamasis asmuo. Tuo tarpu statybos darbų pardavėjas gali net neturėti galimybių tokiam vertinimui atlikti. Tuo atveju, jei statybos darbų pardavėjas neturi jokių galimybių įsitikinti, ar statybos darbų pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo, jis statybos darbams turėtų taikyti įprastą apmokestinimą PVM ir jau statybos darbų pirkėjas, jei jis vis dėl to yra apmokestinamasis asmuo, turės prievolę sumokėti atvirkštinį PVM už statybos darbus, net jei ir statybos darbų pardavėjas PVM sąskaitoje-faktūroje nebus nurodęs, jog taikomas atvirkštinis PVM.

Tais atvejais, kai statybos darbų pirkėjas arba užsakovas yra privatus juridinis asmuo (taigi ir jo pagrindinis tikslas yra ekonominės veiklos vykdymas) iš esmės galima preziumuoti, kad kai toks asmuo yra PVM mokėtojas, tai jis bus ir apmokestinamasis asmuo. Taigi tokiu atveju statybos darbų pardavėjas gali pakankamai paprastai įsitikinti, kad tokiam pirkėjui parduodant statybos darbus reikia taikyti atvirkštinį apmokestinimą. Kiek kitokia situacija yra su viešaisiais juridiniais asmenimis, kadangi šie asmenys paprastai vykdo neekonominę veiklą, tačiau tuo pačiu gali vykdyti ir ekonominę veiklą.

Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. spalio 20 d. rašytinių paaiškinimų (Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. spalio 20..., 2015) 3 punkte, taip pat ir Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 3 punkto komentare (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras, 2020) apmokestinamieji asmenys sugrupuojami į dvi pagrindines grupes: asmenys, vykdančys tik ekonominę veiklą ir asmenys, vykdančys tiek ekonominę veiklą, tiek neekonominę veiklą. Komentare nurodoma, kad asmeniui, vykdančiu ekonominę veiklą, laikomi asmenys nepriklausomai nuo to, ar jų vykdoma veikla apmokestinama PVM. Tokių juridinių asmenų pavyzdžiais, kurie vykdo ekonominę veiklą ir didžioji dalis jų vykdomos veiklos yra neapmokestinama PVM, komentare minimos ligoninės, mokyklos, kolegijos, universitetai, bankai, draudimo bendrovės ir pan. Tiek paaiškinimuose, tiek komentare pažymima, kad nustatant, jog PVM mokėtojas yra apmokestinamasis asmuo, visiškai nesvarbu nei priežastis, kodėl toks asmuo apskritai registravosi PVM mokėtoju, nei tai, kad jų visoje veikloje ekonominė veikla

užima tik labai nedidelę dalį. Kaip pavyzdys pateikiamas valstybės institucijos atvejis, kai institucija registravosi PVM mokėtoju tik todėl, kad įsigija prekes iš kitų valstybių narių, o ekonominė veikla, kuria ši institucija užsiima yra tik patalpų nuoma. Taigi tokiu atveju pavyzdyje nurodyta valstybės institucija įsigydama statybos darbus atitiktų abu privalomus kriterijus (registruotas PVM mokėtojas ir apmokestinamasis asmuo) ir parduodant tokiai valstybės institucijai statybos darbus turėtų būti taikomas atvirkštinis apmokestinimas PVM. Tačiau tokioje pačioje situacijoje, kai valstybės institucija nevykdytų jokios ekonominės veiklos, tai atvirkštinis apmokestinimas negalėtų būti taikomas.

Dar viena pirkėjų grupė, tai fiziniai asmenys PVM mokėtojai. Nustatyti, ar fiziniai asmenys PVM mokėtojai yra apmokestinamieji asmenys nepakanka. Šiuo atveju dar būtina įvertinti ir tai, ar fizinis asmuo (pavyzdžiui, advokatas, notaras, antstolis ar kitas individualia veikla užsiimantis fizinis asmuo) statybos darbus perka savo vykdomos veiklos ar individualiems asmeniniams poreikiams. Tuo atveju, kai kalbama apie gyvenamąjį būstą, didesnė tikimybė, kad tokiu atveju neturėtų būti taikomas atvirkštinis apmokestinimas statybos darbams. Tačiau fiziniai asmenys savo gyvenamąjį būstą gali naudoti ir individualioje veikloje, tačiau kaip taikomas ir ar taikomas atvirkštinis apmokestinimas tokiu atveju nei Valstybinės mokesčių inspekcijos rašytiniuose paaiškinimuose, nei Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 3 punkto komentare (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras, 2020) nėra aptariama. Minėtuose dokumentuose pažymima, kad kai fiziniai asmenys PVM mokėtojai užsako statybos darbus savo asmeniniams tikslams, tai jie statybos darbų pardavėjui neturėtų nurodyti savo PVM mokėtojo kodo, nes nurodžius šį kodą paslaugų teikėjui, tokiems fiziniams asmenims turi būti taikomas atvirkštinis apmokestinimas ir atsiranda pareiga apskaičiuoti ir sumokėti tokių įsigytų statybos darbų pardavimo PVM.

2.3. Neteisingai pritaikyto atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmo teisinės pasekmės

Išnagrinėjus statybos darbų srityje atvirkštinio apmokestinimo objektą bei šio mechanizmo taikymo sąlygas, šiame skyriuje nagrinėjama, kokios teisinės pasekmės kyla neteisingai pritaikius atvirkštinį apmokestinimą.

Tuo atveju, jei atvirkštinis apmokestinimo PVM mechanizmas pritaikomas neteisingai, tai reiškia, kad vienas mokesčio mokėtojas savo prievolės nepagrįstai neįvykdė, o kitas mokesčio mokėtojas turės teisę susigrąžinti PVM permoką. Nors valstybės požiūriu PVM gali būti jau sumokėtas ir valstybės biudžetas dėl neteisingai pritaikyto atvirkštinio

PVM mechanizmo žalos nepatiria (nes PVM sumokamas, tačiau jį sumoka ne tas PVM mokėtojas), tačiau neteisingai pritaikius atvirkštinį PVM apmokestinimo mechanizmą tai prilyginama tai pačiai situacijai, kai mokestinė prievolė neįvykdyta. Mokesčių mokėtoju neįvykdžius mokestinės prievolės (šiuo atveju neteisingai pritaikius atvirkštinį PVM statybos darbams arba nepagrįstai šio mechanizmo nepritaikius), mokesčio mokėtojo prievolė sumokėti PVM išlieka, taip pat gali būti paskiriama bauda, netenkama teisės į PVM atskaitą.

Pažymėtina, kad nepaisant PVM sąskaitoje-faktūroje pateiktų duomenų (ar taikomas, ar netaikomas atvirkštinis apmokestinimas), tiek statybos darbų pardavėjas, tiek statybos darbų pirkėjas yra tiesiogiai atsakingi už savo mokestinių prievolių įvykdymą ir visos informacijos, kuri yra reikalinga šias prievoles teisingai įvykdyti, surinkimą ir patikrinimą bei išsaugojimą tam atvejui, jei kiltų mokestinis ginčas.

Kaip nurodoma Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. spalio 20 d. rašytinių paaiškinimų (Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. spalio 20..., 2015) 3 punkte, statybos darbų pardavėjas turėtų pasitikrinti viešai prieinamą informaciją, ar statybos darbų pirkėjas yra PVM mokėtojas⁵. Tuo atveju, jei statybos darbų pirkėjas nėra PVM mokėtojas, tolimesnis aiškinimasis, ar pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo, yra netikslingas. Atsižvelgus į tai, kad pirkėjas iš esmės bet kuriuo metu gali tapti PVM mokėtoju, pardavėjas šią informaciją turėtų tikrinti tuo momentu, kai atsiranda prievolė apskaičiuoti PVM už suteiktas paslaugas. Kaip numatyta Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 14 straipsnio 1 dalyje pagrindinė taisyklė, kai atsiranda prievolė apskaičiuoti PVM už Lietuvoje tiekiamą prekę arba teikiamą paslaugą yra kai nustatyta tvarka yra išrašoma PVM sąskaita-faktūra, kuria ir įforminamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas. Kaip nurodoma Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. spalio 20 d. rašytinių paaiškinimų (Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. spalio 20..., 2015) 4 punkte, tais atvejais, kai prievolė apskaičiuoti PVM kyla ne vieną kartą (pavyzdžiui, statybos darbų atveju įprasta, kad statybos darbai atliekami etapais, už kiekvieną jų atsiskaitant atskirai), tai statybos darbų pirkėjo statusas turėtų būti tikrinamas kiekvieną kartą (tiek dėl to, ar jis yra PVM mokėtojas, tiek dėl to, ar yra apmokestinamasis asmuo, jei registravosi PVM mokėtoju).

Kaip nurodoma Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. spalio 20 d. rašytinių paaiškinimų (Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. spalio 20..., 2015) 16 punkte netgi tuo atveju, jei paslaugų teikėjas PVM sąskaitoje-faktūroje nenurodė, kad taikomas atvirkštinis apmokestinimas, statybos darbų pirkėjui, kuris yra PVM mokėtojas

⁵ PVM mokėtojų registras prieinamas viešai adresu <https://www.vmi.lt/evmi/mokesciu-moketoju-informacija>.

apmokestinamasis asmuo, vis vien kyla pareiga pačiam išskaityti ir sumokėti statybos darbų pardavimo PVM, o su statybos darbų pardavėju atsiskaityti minusuojant mokėtino PVM dalį iš nurodytos kainos. Minėtų rašytinių paaiškinimų 17 punkte aptariama situacija, kai statybos darbų pardavėjas padaro klaidą ir nepritaikęs atvirkštinio apmokestinimo (kai jis turėjo būti taikomas) išskaičiuoja ir sumoka PVM. Tokiu atveju vis tiek statybos darbų pirkėjui, kuris yra PVM mokėtojas apmokestinamasis asmuo, išlieka pareiga išskaityti ir sumokėti PVM, o klaidą padaręs statybos darbų pardavėjas privalo grąžinti paimtą PVM pirkėjui.

Tuo atveju, jei atvirkštinio apmokestinimo PVM taikymo klaida buvo padaryta dėl kokių nors objektyvių aplinkybių Valstybinės mokesčių inspekcijos paaiškinimų (Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. spalio 20..., 2015) 25 punkte nagrinėjamas pavyzdys, kai neteisingai pritaikyta, nes pardavėjas ar pirkėjas iš Valstybinės mokesčių inspekcijos laiku negavo atsakymo į klausimą arba buvo gautas netikslus atsakymas į klausimą), tai pagal Valstybinės mokesčių inspekcijos paaiškinimą asmuo, kuriam ištaisius klaidą buvo paskaičiuoti delspinigiai dėl laiku neįvykdytos mokesstinės prievolės, gali kreiptis į mokesčių administratorių su prašymu atleisti nuo delspinigių skaičiavimo.

Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. spalio 20 d. rašytinių paaiškinimų (Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. spalio 20..., 2015) 23-24 punktuose buvo nurodoma, kad klaidingai pritaikius atvirkštinį apmokestinimą statybos darbams, reikia tikslinti deklaracijas ir teisingai atlikti visus veiksmus. Tačiau vėlesniais Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. lapkričio 19 d. rašytiniais paaiškinimais (Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. lapkričio 19..., 2015) pozicija buvo šiek tiek pakeista atsižvelgus į tai, kad tais atvejais, kai žala valstybės biudžetui nėra padaryta, nėra tikslinga apkrauti mokesčių mokėtojus papildoma administracine našta ir versti tikslinti pritaikytą/nepritaikytą atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą. Tačiau tokia „lengvatinė“ pozicija dėl padarytos klaidos galiotų tik esant tam tikroms sąlygoms: 1) kai klaida padaryta dėl nepateiktų ar pakeistų Valstybinės mokesčių inspekcijos paaiškinimų, kokie darbai laikomi ar nelaikomi statybos darbais; 2) kai faktinė žala valstybės biudžetui nebuvo padaryta, nes tiek pirkėjas, tiek pardavėjas vienodai traktavo paslaugas ir PVM, nors ir sumokėtas ne to asmens, tačiau buvo sumokėtas.

3. KONSTITUCINGUMO PROBLEMATIKA APMOKESTINANT STATYBOS DARBUS ATVIRKŠTINIŲ PVM

Iš 2 dalyje pateiktos statybos darbų apibrėžties analizės, plečiamąjį poįstatyminio teisinio reguliavimo bei statybos darbų sąvokos aiškinimo, kyla Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 3 punkto ir jo įgyvendinamojo poįstatyminio teisės akto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo jurisprudencijai klausimas. Šioje dalyje nagrinėjami du pagrindiniai klausimai dėl minėto teisinio reguliavimo atitikimo konstituciniams principams – mokesčių nustatymo tik įstatymu ir teisinio aiškumo principui.

3.1. Mokesčių nustatymo tik įstatymu principo įgyvendinimas

Kaip jau buvo minėta 2 dalyje, pažymėtina, jog nuo to, ar darbai yra laikomi statybos darbais, priklauso ne tik PVM mokėjimo tvarka, bet taip pat, ar PVM konkrečiu atveju turės sumokėti darbų pardavėjas ar šių darbų pirkėjas.

Nagrinėjant klausimą dėl Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 3 punkte ir jo įgyvendinamojo poįstatyminio teisės akto įtvirtinto reguliavimo atitikties Konstitucijos nuostatomis, šiame skyriuje analizuojami trys esminiai aspektai: Valstybinės mokesčių inspekcijos sudaromi ir skelbiami konkrečių statybos darbų sąrašai, atvirkštinis apmokestinimas PVM statybos darbų metu sunaudotoms prekėms ir atvirkštinis apmokestinimas PVM ne statybos darbams, kai jie teikiami kartu su statybos darbais.

Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos sudaromų ir skelbiamų konkrečių statybos darbų sąrašų

Kaip jau buvo išnagrinėta šio darbo 2 dalyje, Valstybinė mokesčių inspekcija pagal Aplinkos ministerijos individualius atsakymus mokesčių mokėtojams sudaro ir skelbia darbų, kurie laikomi statybos darbais, o kurie ne, sąrašus. Nagrinėjant šių Valstybinės mokesčių inspekcijos sudaromų ir skelbiamų darbų teisinę reikšmę buvo nustatyta, kad pagal galiojantį Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintą teisinį reguliavimą Valstybinės mokesčių inspekcijos sudaryti ir paskelbti statybos darbų sąrašai negali būti laikomi nei individualiomis konsultacijomis mokesčių mokėtojams, nei apibendrintais mokesčių įstatymų paaiškinimais, taigi ir negalintys sukelti kokių nors teisinių pasekmių mokesčių mokėtojams. Patys Valstybinės mokesčių inspekcijos sudaromi ir skelbiami statybos darbų sąrašai sudaryti iš konkrečių statybos darbų (ir ne statybos darbų) įvardijimo, pagal Aplinkos ministerijos pateiktus individualius atsakymus mokesčių

mokėtojams, kai jie kreipiasi su klausimais, , ar tam tikrus darbus galima laikyti statybos darbais ir ar jiems yra taikytinas atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmas. Taigi iš esmės šie sąrašai laikytini pavyzdiniais paaiškinimais mokesčių mokėtojams, kad tam tikri darbai atitinka Statybos įstatymo 2 straipsnio 90 dalyje įtvirtintos statybos darbų sąvokos turinį.

Vertinant Valstybinės mokesčių inspekcijos sudarytų ir paskelbtų statybos darbų sąrašų ir mokesčių nustatymo tik įstatymu principo santykį, pabrėžtina, kad kaip ir buvo minėta, šiais sąrašais nėra papildomai reglamentuojama, kas laikoma ar nelaikoma statybos darbais. Atsižvelgus į tai, galima pagrįstai teigti, kad Valstybinės mokesčių inspekcijos sudaromi konkrečių statybos ir ne statybos darbų sąrašai nei praplečia, nei susiaurina Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 3 punkto nuostatas. Iš esmės, tokiais sąrašais yra tik praktiniais pavyzdžiais iliustruojamos Pridėtinės vertės mokesčio ir Statybos įstatymo normos, apibrėžiančios statybos darbus. Taigi aptariamieji sąrašai nepakeičia įstatymuose įtvirtinto teisinio reguliavimo, o tik jį paaiškina. Kad ir kokie konkretūs statybos darbai (ar ne statybos darbai) būtų įtraukti į aptariamus sąrašus, jie vis tiek atitiks Pridėtinės vertės mokesčio ir Statybos įstatymo nuostatų turinį. Tai suponuoja, jog nėra pagrindo teigti ir to, kad aptariamais sąrašais yra nustatoma statybos darbų apmokestinimo tvarka, nes pati tvarka yra reglamentuojama Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 3 punkte ir Statybos įstatymo 2 straipsnio 90 dalyje.

Dėl atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmo taikymo statybos darbų metu sunaudotoms prekėms

Nors Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 3 punkte apmokestinimo objektas yra aiškiai apibrėžtas tik statybos darbais, tačiau poįstatyminiu teisės aktu – finansų ministro 2002 m. liepos 3 d. įsakymo Nr. 216 „Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio taikymo“ 1 punktu PVM objektas, numatytas Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 3 punkte (statybos darbai) išplėstas (statybos darbai ir tiekiamos prekės (kilnojamieji pagal prigimtį daiktai), kurios instaliuojamos (montuojamos) statinyje, kuriame atliekami statybos darbai, ir po tokio instaliavimo (montavimo) tampa neatsiejama statinio dalimi, jeigu tokios prekės yra tiekiamos pagal vieną sutartį kartu su atitinkamais instaliavimo (montavimo) ir (arba) kitais statybos darbais). Pažymėtina, jog nekeičiant Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 3 punkto nuostatų, numatančių, kad atvirkštinis apmokestinimas taikomas statybos darbams, šią įstatymo nuostatą įgyvendinančiame poįstatyminiame teisės akte buvo nustatytas papildomas apmokestinimo objektas, kuriam taikomas atvirkštinis apmokestinimas. Šiame skyriuje nėra siekiama išnagrinėti, ar tokia

poįstatyminio teisės akto nuostata yra pagrįsta. Šiuo atveju tikslas yra įvertinti, ar tokia nuostata poįstatyminiame teisės akte nustatyta nepažeidžiant Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalyje įtvirtinto principo.

Lietuvos Respublikos Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalyje reglamentuojama, kad mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai.

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 3 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad atitinkamas mokestis, kurio nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, gali būti nustatomas tik įstatymu.

Profesorius B. Sudavičius savo publikuotame vadovėlyje nagrinėdamas mokesčių nustatymo tik įstatymu principą nurodo, jog „mokesčio nustatymas įstatymo forma reiškia, kad priimdamas atitinkamo mokesčio įstatymą Seimas ne tik įteisina patį mokestį, bet ir aiškiai įvardija pagrindinius šio mokesčio struktūros elementus“. Taip pat paaiškinama, jog „šis principas svarbus dėl to, kad bendriausia prasme mokesčio nustatymas yra siejamas su nuosavybės paėmimu. Taigi tik įstatymo forma galima užtikrinti privačios nuosavybės neliečiamybę ir priversti mokesčių mokėtoją dalį savo nuosavybės perduoti valstybei.“ (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 104-105).

Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas, nagrinėdamas mokesčių įstatymų nuostatų konstitucingumą, yra ne kartą pasisakęs, ką pagal Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalį reiškia, kad mokesčius nustato Lietuvos Respublikos įstatymai.

Kaip ne kartą savo aktuose yra konstatavęs Konstitucinis Teismas, „<...> tokie esminiai mokesčio elementai kaip mokesčio objektas, mokestinių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio dydžiai (tarifai), mokėjimo terminai, išimties bei lengvatos, baudos ir delspinigiai turi būti nustatomi įstatymu“ (Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d., 2002 m. birželio 3 d., 2003 m. lapkričio 17 d., 2004 m. rugsėjo 2 d., 2006 m. sausio 24 d., 2006 m. rugsėjo 26 d., 2007 m. lapkričio 29 d.). Drauge Konstitucinis Teismas nurodo, kad „<...> mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarka, taip pat ir konkretaus mokėtino mokesčio apskaičiavimo tvarka gali būti nustatoma ne tik įstatymais, bet ir poįstatyminiais aktais“ (Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d., 2007 m. lapkričio 29 d. nutarimai).

Konstitucinis Teismas, nagrinėdamas Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo nuostatų atitikimą Konstitucijai pasisakė dar išsamiau dėl visų apmokestinimo sąlygų nustatymo tik įstatyme. 2015 m. rugsėjo 22 d. Konstitucinio Teismo nutarime konstatuota, kad „<...> visos apmokestinimo tam tikru mokesčiu sąlygos turi būti nustatytos įstatyme. Įstatyme, kuriame nustatytos mokesčio sąlygos, negali būti nuostatų, kuriomis mokesčius administruojančioms valstybės institucijoms būtų suteikta diskrecija, atsižvelgiant į tam tikras aplinkybes, *inter alia* mokesčio mokėtojo šeimos finansinę padėtį, jos mokumą,

šeimoje augančių nepilnamečių vaikų skaičių ir kt., spręsti, ar konkretus mokesčio mokėtojas turi mokėti mokesťį, ar yra nuo jo atleistas. Priešingu atveju, t. y. jeigu mokesčius administruojančios valstybės institucijos turėtų tokią diskreciją, būtų paneigta mokesčio, kaip įstatymu nustatyto privalomo, neatlygintinio juridinių ir fizinių asmenų mokėjimo nustatyto laiku į valstybės biudžetą, esmė“ (Konstitucinio Teismo 2015 m. rugsėjo 22 d. nutarimas).

Konstitucinis Teismas 2000 m. kovo 15 d. nutarime, nagrinėdamas Vyriausybės įgaliojimus nustatant tam tikrus PVM įgyvendinimo elementus, taip pat pažymėjo, kad „<...> teisinis mokesčių reguliavimas – ne tik jų nustatymas įstatymais, bet ir šių įstatymų įgyvendinimo tvarka, kuri gali būti reguliuojama ir poįstatyminiais aktais. Todėl nustatant mokesčius ypač aktualu atskirti, kokie santykiai turi būti reguliuojami įstatymais, o kokie gali būti reguliuojami ir poįstatyminiais aktais“. Nors šiame nutarime buvo nagrinėjami Vyriausybės įgaliojimai nustatant mokesčio įstatymo įgyvendinimo tvarką, tačiau jame taip pat pastebima ir sąsaja su nagrinėjamos temos aktualumu. Konstitucinis Teismas konstatavo, kad „<...> visais atvejais Vyriausybės teisės aktas negali prieštarauti įstatymui, be to, jame negali būti naujų teisės normų, kurios konkuruotų su įstatymo normomis. Taip pat ir pats įstatymų leidėjas negali nustatyti Vyriausybei pavedimo, kuris savo turiniu pažeistų konstitucinį įstatymo viršenybės principą. <...> Kiekvienu konkrečiu atveju turi būti vertinamas Vyriausybės priimto poįstatyminio akto bei įstatymų, kuriems vykdyti šis poįstatyminis aktas buvo priimtas, normų turinio santykis“ (Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas).

Taigi Konstitucinio Teismo išsakyta pozicija dėl poįstatyminio teisės akto – Vyriausybės nutarimo, kuriuo įgyvendintas Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, taip pat taikytina ir finansų ministro 2002 m. liepos 3 d. įsakymo Nr. 216 „Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio taikymo“ atžvilgiu.

Konstitucinis Teismas, nagrinėdamas konstitucinį įstatymų viršenybės principą, yra ne kartą pasisakęs apie poįstatyminių teisės aktų reglamentavimo ribas.

Konstitucinis Teismas 2004 m. kovo 5 d. nutarime konstatavo, kad „<...> Seimo išleistas įstatymas – tai Konstitucijos ir Seimo statuto nustatyta tvarka išleistas pirminis teisės aktas. <...> Įstatymas gali būti pakeistas arba jo galiojimas gali būti panaikintas ne kitaip, kaip išleidus kitą įstatymą arba Konstituciniam Teismui pripažinus jį prieštaraujančiu Konstitucijai. Įstatymai turi neprieštarauti Konstitucijai ir konstituciniams įstatymams. Visi kiti teisės aktai yra poįstatyminiai. Jie yra įstatymų taikymo aktai ir negali pakeisti įstatymų, negali prieštarauti įstatymams, keisti įstatymų normų turinio, jais negalima nustatyti tokio teisinio reguliavimo, kuris konkuruotų su nustatytoju

įstatymuose“ (Konstitucinis Teismas 2004 m. kovo 5 d. nutarimas). Konstitucinio Teismo 2014 m. spalio 9 d. nutarime konstatuota, kad „<...> konstitucinis teisinės valstybės principas suponuoja visų teisės aktų hierarchiją ir neleidžia poįstatyminiais teisės aktais reguliuoti santykių, kurie turi būti reguliuojami tik įstatymu, taip pat poįstatyminiais teisės aktais nustatyti tokio teisinio reguliavimo, kuris konkuruotų su nustatytoju įstatyme, nebūtų grindžiamas įstatymais <...> Poįstatyminiu teisės aktu negalima pakeisti įstatymo ir sukurti naujų bendro pobūdžio teisės normų, kurios konkuruotų su įstatymo normomis, nes taip būtų pažeista Konstitucijoje įtvirtinta įstatymų viršenybė poįstatyminių teisės aktų atžvilgiu“ (Konstitucinio Teismo 2014 m. spalio 9 d. nutarimas).

Taigi, Konstitucinio Teismo jurisprudencija yra fundamentalus pagrindas išvadai, jog vadovaujantis aukščiausia teisine galią turinčiu aktu, Lietuvos Respublikos Konstitucija, mokesčiai (ir pagrindiniai jų elementai) privalo būti nustatyti įstatymu, o poįstatyminiais teisės aktais yra leidžiamas tik toks teisinis reguliavimas, kuris neprieštarauja įstatymuose įtvirtintam reglamentavimui. Taigi, tai indikuoja, jog poįstatyminių teisės aktų teisinio reguliavimo ribos yra imperatyviai sąlygojamos įstatymų, kadangi šių teisės aktų paskirtis yra siejama su įtvirtintų įstatyminių nuostatų taikymo konkretizavimu bei įgyvendinimo užtikrinimu. Pažymėtina, kad pakeisti įstatymų nuostatas yra išimtinė įstatymų leidžiamosios valdžios prerogatyva, kuri įsakmiai eliminuoja poįstatyminių teisės aktų teisinės galios priešpriešą su įstatymų nuostatomis.

Siekiant įvertinti, ar poįstatyminiu teisės aktu buvo galimybė nustatyti papildomą PVM objektą, kuriam turi būti taikomas atvirkštinis apmokestinimas PVM, pirmiausia reikia identifikuoti, apie kokį teisinio reguliavimo elementą kalbama. Kadangi nuo to, ar taikomas, ar netaikomas atvirkštinis apmokestinimas, priklauso, kas bus PVM mokėtojas ir jo teisės bei pareigos. Tai suponuoja, kad poįstatyminiu teisės aktu numatant papildomą PVM objektą, kuriam taikytinas atvirkštinis PVM, yra kartu nustatomas ir PVM mokėtojas bei jo teisės ir pareigos.

Taigi nagrinėjamoju atveju poįstatyminiu teisės aktu buvo įtrauktas papildomas PVM objektas, kuriam taip pat taikomas atvirkštinis apmokestinimas PVM, be to, nustatytas ir šio PVM objekto mokėtojas, jo teisės bei pareigos. Toks PVM objekto praplėtimas negali būti laikomas apmokestinimo tvarkos detalizavimu, kadangi teisinio reguliavimo konkretizavimas visais atvejais yra ribojamas įstatymų nuostatų turiniu. Konstitucinis Teismas yra pasisakęs ir dėl galimybės poįstatyminiuose teisės aktuose detalizuoti įstatymų nuostatas: „<...> sprendžiant, ar Konstitucijai (*inter alia* jos 67 straipsnio 15 punktui, 127 straipsnio 3 daliai) neprieštarauja Vyriausybės nutarimas (t. y. poįstatyminis teisės aktas), nustatantis kurią nors mokesčių mokėjimą užtikrinančią

priemonę, kiekvienu atveju būtina išsiaiškinti, ar Vyriausybės nutarime nustatyta atitinkama mokesčių mokėjimą užtikrinanti priemonė nėra grindžiama įstatymu; jeigu minėta mokesčių mokėjimą užtikrinanti priemonė yra grindžiama įstatymu, vien tai, kad ši priemonė poįstatyminiame teisės akte yra reglamentuojama detaliau negu įstatyme, savaime nėra pagrindas konstatuoti, kad toks Vyriausybės nutarimu nustatytas teisinis reguliavimas yra nesuderinamas su Konstitucija“ (Konstitucinio Teismo 2006 m. sausio 24 d. nutarimas).

Vadovaujantis Konstitucinio Teismo nutarimuose pateiktais išaiškinimais, pagrįstai galima teigti, jog finansų ministro 2002 m. liepos 3 d. įsakymo Nr. 216 „Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio taikymo“ 1 punktą tiek, kiek nustato, kad atvirkštinis apmokestinimas taikomas ir kartu su statybos darbais patiektoms prekėms, kurios tiekiamos pagal tą pačią statybos darbų sutartį ir tampa neatsiejamos nuo statinio, su kuriuo atlikti statybos darbai, galimai neatitinka Konstitucinio Teismo nutarimuose išdėstytų reikalavimų. Kadangi atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo, dėl kurio keičiasi PVM mokėtojas ir jam atsiranda prievolė apskaičiuoti ir sumokėti PVM, taikymo sąlygos privalo būti nustatytos įstatymu, tokios sąlygos inkorporavimas poįstatyminiu teisės aktu sudaro pagrindą prielaidai, kad aptartos situacijos atveju yra nepaisoma Konstitucijoje įtvirtinto mokesčių nustatymo tik įstatymu principo, taip pat pažeidžiami ir kiti konstituciniai principai – įstatymų viršenybės, o tuo pačiu ir teisinės valstybės principas. Kaip yra konstatavęs Konstitucinis Teismas, „<...> įstatymų leidėjas gali apibrėžti įstatymuose vartojamų sąvokų turinį, tačiau iš Konstitucijos, *inter alia* konstitucinio teisinės valstybės principo, kylantis reikalavimas paisyti teisės aktų hierarchijos suponuoja, kad įstatymuose vartojamų sąvokų turinys gali būti apibrėžiamas (*inter alia* aiškinamas) tik įstatymu, o ne žemesnės galios teisės aktu“ (Konstitucinio Teismo 2006 m. lapkričio 13 d. nutarimas).

Konstitucinis Teismas yra imperatyviai išreiškęs poziciją dėl pasekmių tuo atveju, jei buvo nesilaikyta Konstitucijoje nustatytos teisės akto formos. Konstitucinis Teismas konstatavo, kad „<...> toks teisės akto formos nesilaikymas, kai Konstitucija reikalauja, kad tam tikri santykiai būtų reguliuojami įstatymu, tačiau jie yra reguliuojami poįstatyminiu aktu (nepriklausomai nuo to, ar šiuos santykius koku nors aspektu reguliuoja dar ir įstatymas, su kuriame nustatytu teisiniu reguliavimu konkuruoja poįstatyminiame akte nustatytas teisinis reguliavimas, ar joks įstatymas šių santykių apskritai nereguliuoja), gali būti pakankamu pagrindu tokį poįstatyminį teisės aktą pripažinti prieštaraujančiu Konstitucijai“ (Konstitucinio Teismo 2004 m. gruodžio 13 d. nutarimas).

Dėl atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmo taikymo ne statybos darbams, kai jie teikiami kartu su statybos darbais

Dar labiau komplikauta teisinė padėtis yra susiklosčiusi su plečiamuoju Valstybinės mokesčių inspekcijos aiškinimu, kuris, pažymėtina, nėra nustatytas jokiam teisės akte. Šiuo atveju kalbama apie šio darbo 2.1.2 poskyryje nagrinėtą Valstybinės mokesčių inspekcijos pateiktą paaiškinimą (Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. spalio 20..., 2015), tapatus aiškinimas pastebimas ir Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentare, kuriame nurodoma, jog esant tam tikroms sąlygoms atvirkštinis apmokestinimas gali būti taikomas ir visai ne statybos darbams, o kartu su statybos darbais kartu atliekamoms papildomoms paslaugoms, kurios nėra kaip atskiras objektas ir teikiamos kartu. Pažymėtina, jog nei Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 3 punkte, nei finansų ministro 2002 m. liepos 3 d. įsakymo Nr. 216 „Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio taikymo“ 1 punkte nekalbama apie atvirkštinio apmokestinimo taikymo galimybę ne statybos darbams; neminimos su statybos darbais neatsiejamai susijusios paslaugos ar darbai, kuriems, nors ir nelaikomiems statybos darbais, vis tiek turėtų būti taikomas atvirkštinis apmokestinimas.

Nors tokie Valstybinės mokesčių inspekcijos pateikti išaiškinimai yra derinami su Finansų ministerija, tačiau finansų ministro 2002 m. liepos 3 d. įsakymo Nr. 216 „Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio taikymo“ 1 punktą nebuvo patikslintas prie su statybos darbais susijusių prekių įtraukiant ir ne statybos darbus ar paslaugas. Pažymėtina, kad paminėto objekto įtraukimas į finansų ministro 2002 m. liepos 3 d. įsakymo Nr. 216 „Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio taikymo“ 1 punktą nepašalintų objektyvios galimybės atsirasti teisinio reguliavimo prieštaravimui Konstitucijai ir Konstitucinio Teismo jurisprudencijai, nors tai ir būtų nustatyta teisės akto sampratą atitinkančiame dokumente. Šiame kontekste aptariamas teisinis reguliavimas nėra apskritai numatytas, tačiau pagal pateiktus Valstybinės mokesčių inspekcijos išaiškinimus ir Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentarą turėtų būti taikomas. Pažymėtina, kad ir kaip aptariant situaciją dėl prekių įtraukimo prie PVM objektų, kuriems taikomas atvirkštinis apmokestinimas kartu su statybos darbais, taip ir šiame darbo poskyryje nėra siekiama konstatuoti, ar toks Valstybinės mokesčių inspekcijos išaiškinimas yra logiškas ir pagrįstas. Tačiau šiame kontekste paminėtina, kad toks išaiškinimas mažina administracinę naštą ir pagal tą pačią sutartį atliekamiems statybos ir ne statybos darbams ar paslaugoms nereikia taikyti dviejų skirtingų apmokestinimo PVM modelių (atvirkštinio apmokestinimo statybos darbams ir standartinio apmokestinimo PVM ne statybos darbams ir kitoms paslaugoms).

Konstitucinis Teismas 2005 m. gruodžio 12 d. nutarime pasisakė, kad „<...> įstatymuose nustatyto teisinio reguliavimo turinys negali būti aiškinamas remiantis tuo, kaip jį interpretavo Vyriausybė ar kitos institucijos, pagal savo kompetenciją leisdamos poįstatyminius teisės aktus, kuriais siekiama įgyvendinti atitinkamų įstatymų nuostatas“ (Konstitucinis Teismas 2005 m. gruodžio 12 d. nutarimas). Taigi šiuo atveju Konstitucinio Teismo nutarime kalbama apie poįstatyminius aktus, kuriais aiškinamos įstatymų nuostatos, o pagal nagrinėjamą situaciją net pačiame poįstatyminiame akte nėra nuostatų, kurias savo išaiškinimuose pateikia Valstybinė mokesčių inspekcija. Kadangi joks poįstatyminis teisės aktas, kuris galėtų turėti prieštaravimų, aptariamuoju klausimu nėra priimtas, todėl nėra ir pagrįsto pagrindo formuluoti konstruktyvias išvadas, remiantis vien implicitinėmis išvalgomis, dėl galimo Konstitucijos ir (ar) Konstitucinio Teismo jurisprudencijos atitikties pažeidimo. Tačiau pastebima, jog šis fenomenalus teisinio reguliavimo atvejis leidžia pateikti kitą nagrinėjamo darbo koncepcijoje aktualią išvadą – kad tokia situacija, kai Valstybinės mokesčių inspekcijos paaiškinimais sukuriama prievolės mokesčių mokėtojui, apsprendžiamas atvirkštinio apmokestinimo taikymas ar netaikymas, tęsiasi jau ne vienerius metus ir pastaroji praktika „neužkliūva“ mokesčių mokėtojams, kadangi tokie paaiškinimai yra logiški, praktiški ir nepadidina administracinės naštos mokesčių mokėtojams. Tačiau objektyviai ir kritiškai vertinant šią teisinio reguliavimo mechanizmo priešpriešą, tokia situacija turėtų būti pašalinta, tiesiog patobulinant Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatas.

Dar vienas galimas paaiškinimas, kodėl iki šiol teisinis reguliavimas nebuvo patobulintas pagal faktinę atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo taikymo praktiką statybos darbams, galėtų būti tas, kad valstybės ir mokesčių administratoriaus požiūriu yra svarbus paties PVM sumokėjimas už statybos ar kitus darbus ir nėra tokio didelio esminio skirtumo, ar šią prievolę įgyvendins statybos darbų pardavėjas ar statybos darbų pirkėjas, svarbu, kad priklausantys sumokėti mokesčiai būtų teisingai apskaičiuoti ir laiku sumokėti (tuo atveju, jei padaryta klaida nustatant, ar darbai laikytini statybos darbais, jei tiek statybos darbų pardavėjas, tiek statybos darbų pirkėjas klaidingai suprato ir PVM buvo sumokėtas, tai esant tam tikroms sąlygoms, Valstybinė mokesčių inspekcija nereikalauja ištaisyti padarytos klaidos (Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. spalio 20..., 2015).

3.2. Apmokestinimo aiškumo principo užtikrinimas

Kaip jau buvo minėta šio darbo 2 dalyje, statybos darbų sąvoka yra heterogeninė, sudėtinga, talpi ir kelianti tam tikrų praktinių klausimų. Kadangi apmokestinimo tvarka

PVM priklauso ir nuo to, ar tam tikri darbai yra laikomi statybos darbais ar ne statybos darbais, kyla teisinio aiškinimo problematika, ar Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme nustatytas teisinis reguliavimas dėl statybos darbams taikomo atvirkštinio apmokestinimo atitinka teisinio aiškumo reikalavimą.

Mokesčių administravimo įstatymo 6 straipsnyje nustatyti apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principai, tarp kurių yra ir apmokestinimo aiškumo principas. Mokesčių administravimo įstatymo 9 straipsnyje apibrėžiamas apmokestinimo aiškumo principo turinys nustatant, kad „mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka ir pagrindai Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžti“.

Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 20 dalyje nustatyta, kad „mokestinė prievolė – mokesčio įstatymo pagrindu atsirandanti mokesčių mokėtojo pareiga teisingai apskaičiuoti mokesťį, laiku sumokėti mokesťį bei su juo susijusias sumas į biudžetą ir vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu“.

Taigi kartu vertinant apmokestinimo aiškumo principo turinį ir mokestinės prievolės apibrėžimą pastebima šių įstatymiškai įtvirtintų nuostatų koreliacija, kuri suponuoja, kad užtikrinant šio principo įgyvendinimą mokesčių įstatymuose privalo būti aiškiai nustatytos mokesčių mokėtojų pareigos, susijusios su mokesčio apskaičiavimu ir sumokėjimu. Kadangi nuo to, ar pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 3 punktą privalo būti taikomas atvirkštinis apmokestinimo mechanizmas priklauso, kas konkrečiu atveju taps PVM mokėtoju, tai taisyklės, apibrėžiančios šiuos teisinius santykius, privalo atitikti apmokestinimo aiškumo reikalavimą.

Kaip jau buvo išnagrinėta šio darbo 2 dalyje, statybos darbų sąvokos aiškumas mokesčių mokėtojams kelia pagrįstų klausimų, nes remiantis teisinio reguliavimo konstruktu nėra paprasta nustatyti, ar tam tikri darbai laikomi ar nelaikomi statybos darbais. Pati Valstybinė mokesčių inspekcija, turinti pareigą teikti konsultacijas mokesčių mokėtojams Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo klausimais, dėl statybos darbų sąvokos konsultacijoms nukreipia į Aplinkos ministeriją, o statybos ir ne statybos darbų sąrašus sudarė ir paskelbė pagal Aplinkos ministerijos teiktus individualius atsakymus mokesčių mokėtojams. Be to, Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. spalio 20 d. rašytinių paaiškinimų (Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. spalio 20..., 2015) 26 punkte aptariama ir situacija, kai statybos darbų sąvokos aiškinimas iš individualių Aplinkos ministerijos ar Valstybinės mokesčių inspekcijos atsakymų nesutampa – siūloma vadovautis minėtaisiais rašytiniais paaiškinimais, kas iš esmės rodo ir paties mokesčių administratoriaus netiesioginį pripažinimą, kad nustatytas teisinis reguliavimas galimai

stokija teisinio aiškumo. Dėl šių aplinkybių galima pagrįstai abejoti, ar Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 3 punkte įtvirtintas teisinis reguliavimas atitinka apmokestinimo aiškumo principą.

Konstitucinis Teismas, nagrinėdamas 2009 m. valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių įstatymo ir kartu su juo priimtų įvairių mokesčių įstatymų atitikimą Konstitucijai, pasisakė ir dėl konstitucinės pareigos mokėti mokesčius bei akcentavo įstatymų leidėjo pareigą nustatant teisinį reguliavimą: „<...> pareiga mokėti mokesčius yra konstitucinė pareiga (*inter alia* Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d., 2006 m. sausio 24 d. nutarimai). Pažymėtina, kad įstatymu nustatant tokią pareigą turi būti paisoma Konstitucijos, *inter alia* konstitucinių teisingumo, proporcingumo, teisinio tikrumo, teisinio aiškumo, asmenų teisėtų lūkesčių apsaugos principų“ (Konstitucinio Teismo 2013 m. vasario 15 d. nutarimas).

Apmokestinimo aiškumo principas kildinamas iš konstitucinio teisinio aiškumo principo. Konstitucinis Teismas 2008 m. gruodžio 24 d. nutarime pasisakė, kad „<...> teisinio tikrumo ir teisinio aiškumo imperatyvas suponuoja tam tikrus privalomus reikalavimus teisiniam reguliavimui: jis privalo būti aiškus ir darnus, teisės normos turi būti formuluojamos tiksliai, jose negali būti dviprasmybių <...> sąvokos (formuluotės), susijusios su konstitucinių žmogaus teisių įgyvendinimu, jų ribojimu, turi būti itin aiškios, apibrėžtos ir suprantamos“ (Konstitucinis Teismas 2008 m. gruodžio 24 d. nutarimas).

Pažymėtina, jog nors statybos darbų sąvoka yra apibrėžta įstatyme, tačiau pačią sąvoką galima įvairiai interpretuoti ir plečiamai aiškinti. Konstitucinio Teismo 2005 m. gruodžio 12 d. nutarime pasisakyta, kad „<...> įstatymuose nustatyto teisinio reguliavimo turinys negali būti aiškinamas remiantis tuo, kaip jį interpretavo Vyriausybė ar kitos institucijos, pagal savo kompetenciją leisdamos poįstatyminius teisės aktus, kuriais siekiama įgyvendinti atitinkamų įstatymų nuostatas“ (Konstitucinio Teismo 2005 m. gruodžio 12 d. nutarimas). Šiuo atveju galima tik svarstyti, kuo vadovaudamasi Aplinkos ministerija apsisprendžia vienus ar kitus darbus priskirti ar nepriskirti statybos darbams.

Atsižvelgus į pateiktą Konstitucinio Teismo jurisprudenciją, paminėtas problemines išvalgas dėl statybos darbų sąvokos apibrėžimo, institucijų aiškinimų gausą šiuo klausimu, galima pagrįstai abejoti, ar Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 3 punktas atitinka apmokestinimo aiškumo reikalavimą. Tačiau, kita vertus, akivaizdu ir tai, kad kaip matyti iš šio darbo 4 dalyje išnagrinėtos negausios teisinių ginčų dėl atvirkštinio apmokestinimo taikymo statybų srityje praktikos (tiek Mokestinių ginčų komisijos, tiek teismų), ką laikyti statybos darbais praktika jau nusistovėjo ir didelių praktinių problemų nesukėlė, skirtingai nei buvo manoma tik pradėjus taikyti atvirkštinį apmokestinimą

statybos darbams. Pagal Aplinkos ministerijos individualius atsakymus mokesčių mokėtojams Valstybinės mokesčių inspekcijos sudaryti sąrašai gausūs, tačiau jų daugiausia ir jie ilgiausi būtent teisinio reguliavimo nustatymo pradžioje.

Taigi ir vertinant, ar po Valstybinės mokesčių inspekcijos pateiktų išaiškinimų mokesčių mokėtojams yra aišku, kaip taikomas atvirkštinis apmokestinimas PVM statybos darbams, keltinas klausimas jau ne dėl galimų praktinių taikymo problemų, tačiau dėl tokio teisinio reguliavimo atitikimo apmokestinimo aiškumo principo reikalavimams. Tai, kad dėl pateiktų išaiškinimų mokesčių mokėtojai nebekelia klausimų, ką laikyti ir ko nelaikyti statybos darbais, niekaip nepaneigia to, kad teisinis reguliavimas galimai neatitinka apmokestinimo aiškumo principo reikalavimų. Pažymėtina, jog ypatingai mokesčių prievolių nustatymo atveju teisinis reguliavimas turėtų būti aiškus iš pačių mokesčio įstatymo nuostatų, o ne iš subjektų, kurie net neturi įgaliojimų aiškinant konkrečių mokesčių įstatymų nuostatas (Aplinkos ministerijos), paaiškinimų.

Apmokestinimo aiškumo principo užtikrinimas nustatant teisinį reguliavimą yra svarbus konstitucinių principų, tarp jų ir teisinės valstybės principo, įgyvendinimo garantas. Atsižvelgus į tai, kad Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatų, reglamentuojančių mokesčių mokėtojų pareigas, aiškinimą atlieka tiek teisės aktais neįgaliotas subjektas – Aplinkos ministerija, tiek ši aiškinimą įgaliotas atlikti subjektas – Valstybinė mokesčių inspekcija, tačiau aiškindama praplečia atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmo taikymą, pagrįstai galima teigti, jog Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme nustatytas teisinis reguliavimas dėl atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo taikymo statybos darbams galimai neatitinka apmokestinimo aiškumo, taip pat ir konstitucinių teisinio aiškumo bei teisinės valstybės principų.

Įstatymų leidėjas, reglamentuodamas apmokestinimo teisinius santykius, privalo nustatyti tokį teisinį reguliavimą, kuris būtų aiškus, nedviprasmiškas ir mokesčių mokėtojas ne per kitų institucijų paaiškinimus, tačiau iš mokesčių įstatymo teksto žinotų, kaip jis turėtų būti taikomas.

4. TEISINIAI GINČAI DĖL ATVIRKŠTINIO PVM MECHANIZMO TAIKYMO APMOKESTINANT STATYBOS DARBUS

4.1. Mokestinių ginčų komisijos praktika

Mokestinių ginčų komisijos praktika pasirinkta nagrinėti todėl, kad galima būtų iliustruoti praktines problemas, susijusias su atvirkštinio PVM mechanizmo taikymu statybos darbams.

Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 22 dalyje nustatyta, kad „mokestiniai ginčai – ginčai, kylantys tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą)“.

Kaip nurodoma Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 22 dalies komentare nurodoma, kad „mokestiniai ginčai – ginčai tarp mokesčio mokėtojo (arba mokesčių išskaičiuojančio asmens) ir mokesčių administratoriaus dėl: sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį naujai apskaičiuotas ir nurodytas sumokėti mokestis; mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą)“ (Mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2020).

Nors mokestinius ginčus pirmiausia nagrinėja mokesčių administratorius, tačiau šiame darbe nebus analizuojami mokesčių administratoriaus nagrinėjami mokestiniai ginčai, kadangi šių sprendimų prieiga yra ribota.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 148 straipsnio 2 dalyje nustatytą Mokestinių ginčų komisijos tikslą, Mokestinių ginčų komisija nagrinėja tik mokesčių mokėtojų skundus dėl mokesčių administratoriaus (centrinio ar vietinio).

Pagal ankstesnėse šio darbo dalyse išnagrinėtą statybos darbų atvirkštinio apmokestinimo PVM problematiką, pagrindinės mokestinių ginčų priežastys galėtų būti neteisingas atvirkštinio mechanizmo pritaikymas nustatant, ar tam tikri darbai yra statybos darbai, taip pat statybos darbų pardavėjui nepatikrinus, ar statybos darbų pirkėjas yra PVM mokėtojas ir statybos darbų pirkėjui pateikus klaidingą informaciją statybos darbų pardavėjui, ar jis laikytinas apmokestinamuoju asmeniu.

Reikia pažymėti, kad Mokestinių ginčų komisijos praktika nagrinėjant mokestinius ginčus dėl atvirkštinio apmokestinimo PVM apmokestinant statybos darbus, yra labai

negausi. Per visą laikotarpį, kai tapo galimas aptariamo mechanizmo taikymas, Mokestinių ginčų komisijoje buvo nagrinėjami tik 2 mokestiniai ginčai, kurių metu paliestos tam tikros šio mechanizmo taikymo temos taikant atvirkštinį apmokestinimą statybos darbams.

Mokestinių ginčų komisijos 2018 m. vasario 5 d. sprendime Nr. S-24 (7-263/2017) buvo nagrinėjamas mokestinis ginčas dėl PVM ir kitų mokesčių neteisingo apskaičiavimo, įskaitant ir ginčą dėl atvirkštinio PVM mechanizmo taikymo sąlygų. Nagrinėjant šį mokestinį ginčą nekilo klausimų dėl statybos darbų (jie buvo akivaizdūs – fasado, stogo, durų ir langų, grindų ir sienų, inžinerijos ir gerbūvio įrengimo darbai), tačiau kilo klausimas dėl to, kad PVM sąskaita-faktūra su atvirkštiniu apmokestinimu buvo išrašyta ne PVM mokėtojai (nors buvo nurodytas PVM mokėtojo kodas, tačiau tuo metu įmonė nebuvo PVM mokėtojas) (Mokestinių ginčų komisijos 2018 m. vasario 5..., 2018).

Iš paminėto Mokestinių ginčų komisijos sprendimo galima padaryti keletą išvadų. Patikrinti, ar teisingai nustatyta, taikyti atvirkštinį ar įprastą apmokestinimą PVM, kyla pareiga dviems subjektams. Iš pradžių statybos darbus atliekantis subjektas privalo įsitikinti, ar statybos darbų užsakovas yra PVM mokėtojas ir turi nepasikliauti vien tik užsakovo pateikta informacija, bet privalo patikrinti ir išsaugoti gautus rezultatus, nes vėliau gali tekti pateikti įrodymus mokesčių administratoriui, o įrodymų nepateikimas gali baigtis tuo, kad bus paskirta bauda, delspinigiai. Ir pats darbų užsakovas privalo patikrinti, ar teisingai statybos darbus atliekantis subjektas išrašė PVM sąskaitą-faktūrą. Nes klaidingas išrašymas neapsaugo darbų užsakovo nuo mokestinių prievolių, kurios būtų, jei PVM sąskaita-faktūra būtų išrašyta teisingai. Sprendžiant, ar neteisingai atvirkštinį apmokestinimą pritaikęs asmuo turėtų būti atleistas nuo baudos, delspinigių, vertinama, ar toks asmuo turėjo ir galėjo žinoti, kad atvirkštinis apmokestinamas konkrečiu atveju turėjo (ar neturėjo) būti taikomas.

Mokestinių ginčų komisijos 2020 m. gegužės 4 d. sprendime Nr. S-82 (7-53/2020) buvo nagrinėjama tas atvirkštinio apmokestinimo aspektas, kad su statybos darbais susijusios prekės buvo panaudotos privatiems PVM mokėtojo apmokestinamojo asmens poreikiams tenkinti. Todėl Mokestinių ginčų komisija nusprendė, kad atvirkštinis apmokestinimas dėl tokių prekių negalėjo būti taikomas (Mokestinių ginčų komisijos 2020 m. gegužės 4..., 2020).

4.2. Teismų praktika

Teismų praktika nagrinėjant ginčus dėl atvirkštinio apmokestinimo statybos darbams taikymo yra šiek tiek gausesnė, kadangi teismuose nagrinėjami ne tik mokestiniai, tačiau ir

kiti ginčai – tarp statybos darbų pardavėjo ir statybos darbų pirkėjo, kai jie be kitų ginčytinų klausimų teismuose siekia išspręsti ir tai, ar turi būti taikomas atvirkštinis apmokestinimas, ar darbai laikomi statybos darbais, taip pat kai siekiama prisiteisti statybos darbų pardavėjui nepagrįstai sumokėtą PVM (kai neturėjo būti taikomas, tačiau buvo pritaikytas atvirkštinis apmokestinimas).

Vienintelė administracinė byla, kur buvo plačiau pasisakyta dėl atvirkštinio apmokestinimo statybos darbams, buvo tolimesnis to paties Mokestinių ginčų komisijos nagrinėto mokestinio ginčo nagrinėjimas (kai atvirkštinis apmokestinimas buvo pritaikytas ne PVM mokėtojui) – dėl paties mechanizmo taikymo pasisakyta tik Vilniaus apygardos administracinio teismo 2019 m. kovo 1 d. sprendime byloje Nr. EI-160-189/2019, o Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. rugpjūčio 26 d. nutartyje byloje Nr. EA-1621-556/2020 paliktas galioti Vilniaus apygardos administracinio teismo sprendimas plačiau nepasisakant dėl atvirkštinio apmokestinimo.

Vilniaus apygardos administracinio teismo sprendime pasisakyta, jog mokesčių administratorius pagrįstai laikė, kad atvirkštinis apmokestinimas ginčo atveju negali būti taikomas, kadangi nebuvo tenkinama viena iš privalomų sąlygų – statybos darbų pirkėjas sąskaitos išrašymo metu nebuvo PVM mokėtoju, o tai, kad statybos darbų pardavėjui pateikė PVM mokėtojo kodą neturi teisinės reikšmės, nes iš kitų duomenų akivaizdu, kad privalėjo žinoti, jog nėra PVM mokėtojas sandorio metu (abiejų įmonių buhalteriją tvarkė tas pats buhalteris ir įmonės buvo susijusios dėl kitų priežasčių). Teismas sprendime pažymėjo, kad atvirkštinis PVM statybos darbams gali būti taikomas tik tada, kai tenkinamos visos šios sąlygos: „<...> 1) pagal PVMĮ laikoma, kad buvo suteiktos paslaugos (įskaitant pastatyto naujo pastato ar statinio perdavimą užsakovui), o ne patiektos prekės (su tam tikromis išimtimis); 2) suteiktos paslaugos laikomos statybos darbais pagal Lietuvos Respublikos statybos įstatymo (įstatymo redakcija, galiojusi iki 2016 m. birželio 29 d.) 2 straipsnio 15 dalies nuostatas; 3) paslaugų pirkėjas yra ir PVM mokėtojas, ir apmokestinamasis asmuo“. Be šių sąlygų išvardijimo, kurios yra ir taip įtvirtintos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 3 punkte, svarbu pažymėti, kad teismas vertino statybos darbų pirkėjo statusą PVM sąskaitos faktūros išrašymo metu (Vilniaus apygardos administracinio teismo 2019 m. kovo 1 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. EI-160-189/2019). Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, kaip minėta, paliko galioti Vilniaus apygardos administracinio teismo sprendimą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. rugpjūčio 26 d. nutartis byloje Nr. EA-1621-556/2020).

Vilniaus apygardos teisme (2017 m. spalio 30 d. sprendimas civilinėje byloje Nr. E2-3664-603/2017) buvo nagrinėjama byla, kurioje ieškovas kreipėsi į teismą su prašymu

priteisti iš atsakovo už darbus sumą, lygią mokėtinam PVM. Ginčas kilo dėl to, kad ieškovas atliktų darbų nelaikė statybos darbais pagal Statybos įstatymo 2 straipsnio 90 dalį ir kreipėsi į teismą su ieškiniu priteisti mokėtiną PVM sumą iš atsakovo. Tačiau atsakovas, laikydamas, kad buvo atlikti būtent statybos darbai, nesutiko su ieškovo reikalavimais ir nurodė, kad vadovaujantis Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 3 punktu, taikytinas atvirkštinis apmokestinimas ir ieškovo reikalaujama suma turi būti priteisiama ne ieškovui, o sumokama į biudžetą paties atsakovo. Teismas pripažino, kad žemos ir vidutinės įtampos elektros tinklų įrengimas nėra laikomas statybos darbais pagal Statybos įstatymo 2 straipsnio 90 dalį, nes žemos ir vidutinės įtampos elektros tinklai pagal Elektros energetikos įstatymo 75 straipsnio 2 dalį laikomi kilnojamaisiais daiktais. Teismas konstatavęs, kad darbai nelaikytini statybos darbais, taip pat konstatavo, kad ginčo PVM privalo būti sumokėtas statybos darbus atlikusio asmens, ieškinį tenkino visiškai ir priteisė ieškovui visą sumą (Vilniaus apygardos teisme 2017 m. spalio 30 d. sprendimas civilinėje byloje Nr. E2-3664-603/2017).

Lietuvos apeliacinis teismas pasisakė dėl atvirkštinio apmokestinimo PVM taikymo tarp šalių kilus ginčui, ar laikyti šiltnamių (skirtų miško sodmenims auginti) ir lauko aikštelių statybos techninį projektą ir pagal patvirtintą techninį projektą atliktus darbus statybos darbais, taip pat dėl to, kad darbų užsakovui suklydus ir atsiskaičius už darbus kartu buvo sumokėtas ir PVM statybos darbų pardavėjui. Teismas vertino, kad tarp šalių sudarytos sutartys, techninio projekto turinys, kuriame buvo ne tik šiltnamių sumontavimas, bet ir grunto armavimas, pagrindų iš žvyro ir skaldos įrengimas, trinkelių klojimas bei bordiurių sumontavimas, pamatų polių betonavimo darbai, rodo, kad buvo atlikti ne kas kita, o būtent statybos darbai. Todėl teismas laikė, kad ginčijamu atveju statybos darbams privalėjo būti taikomas atvirkštinis apmokestinimas PVM. Kadangi atsiskaitant su darbų pardavėju neteisingai buvo pritaikytos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatos ir sumokėta suma įskaitant PVM, tai teismas atitinkamai laikė, kad ši suma priteistina darbų pirkėjui, nes būtent jis privalo sumokėti PVM į valstybės biudžetą. Teismas sprendime taip pat nurodė ir tai, kad Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme nėra aptariama situacija, kokie veiksmai turi būti atliekami, kai PVM sumoka nesilaikant atvirkštinio apmokestinimo taisyklių, todėl teismas atsižvelgė į Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. spalio 20 d. rašto Nr. (18.2-31-2) RM-22410 16-17 punktuose pateiktą išaiškinimą, jog net jeigu išrašytoje atliktų statybos darbų PVM sąskaitoje faktūroje nebuvo nuorodos „Atvirkštinis apmokestinimas“ ir pirkėjas sumokėjo paslaugų teikėjui atlygį su PVM, o paslaugų teikėjas atliktų statybos darbų pardavimo PVM sumokėjo į biudžetą, pirkėjui vis tiek tenka prievolė išskaityti ir sumokėti į biudžetą PVM, o paslaugų teikėjas

nepagrįstai paimtą PVM iš pirkėjo privalo jam jį grąžinti (Lietuvos apeliacinio teismo 2018 m. rugsėjo 4 d. sprendimas civilinėje byloje Nr. E2A-842-516/2018).

Vilniaus apygardos teismas nepasisakė dėl atvirkštinio apmokestinimo PVM taikymo statybos darbams, tačiau ši byla įdomi kitu aspektu. Teismo sprendime pacituojama tarp šalių sudarytos darbų rangos sutarties nuostata, iš anksto šalims susitariant dėl atvirkštinio apmokestinimo taikymo. Teismo sprendime nurodoma, kad sutarties šalys susitarė dėl to, kad „užsakovo patvirtintos PVM sąskaitos faktūros sutartyje numatyta tvarka ir dalimis apmokamos per 3 darbo dienas nuo PVM sąskaitos faktūros patvirtinimo dienos laikantis atvirkštinio PVM apmokestinimo taisyklių (PVM įstatymo 96 straipsnis)“ (Vilniaus apygardos teismo 2019 m. spalio 3 d. sprendimas civilinėje byloje Nr. E2A-1054-933/2019). Toks sutarties šalių susitarimas gali būti vertinamas dvejopai. Jeigu sutarties terminas labai ilgas, tai statybos darbų pirkėjo padėtis gali pasikeisti, pavyzdžiui, jis gali nebebūti PVM mokėtojas. Sutarties šalys sudarydamos tokį susitarimą privalo labai gerai įvertinti, ar visą sutarties galiojimo laiką nebus situacijų, kai statybos darbų pirkėjo padėtis gali pasikeisti.

Kauno apygardos teismas tarp kitų klausimų pasisakė ir dėl elektros įrengimo tinklų nepriskyrimo statybos darbams. Šioje byloje įdomu tai, kad teismas, sprenddamas priskirti ar nepriskirti darbus statybos darbams rėmėsi ne teisės aktų nuostatomis, tačiau vienu iš Valstybinės mokesčių inspekcijos sudarytų sąrašų, nurodydamas, kad „Mokesčių mokėtojų pateiktų paslaugų, kurios priskiriamos/nepriskiriamos statybos darbams pagal Lietuvos Respublikos statybos įstatymo 2 straipsnio 15 dalį, sąrašo, parengto Lietuvos Respublikos aplinkos ministerijos kartu su Valstybine mokesčių inspekcija, 77 punkte numatyta, jog lauko elektros tinklų įrengimas 0,4-10 kW nepriskiriamas Lietuvos Respublikos statybos įstatymo 2 straipsnio 15 dalyje nurodytiems statybos darbams. Kadangi 2016 m. lapkričio 10 d. PVM sąskaita faktūra Nr. MON 16/1110-6 išrašyta už lauko elektros tinklų įrengimą, atvirkštinis PVM apmokestinimo mechanizmas, šiuo atveju netaikytinas. Todėl minėtoje sąskaitoje faktūroje nurodytą 1 090,23 Eur PVM mokestį ieškovei turi sumokėti paslaugas gavęs pirkėjas, t. y. atsakovas“ (Kauno apygardos teismo 2020 m. vasario 18 d. sprendimas civilinėje byloje Nr. E2-487-221/2020). Šiuo atveju būtina paminėti, kad kitoje panašioje byloje teismas rėmėsi galiojančiais teisės aktais (Vilniaus apygardos teismo 2017 m. spalio 30 d. sprendimas civilinėje byloje Nr. E2-3664-603/2017), nustatančiais, kad tokie elektros tinklai priskiriami kilnojamiesiems daiktams ir todėl jie neatitinka statybos darbų sąvokos ir atvirkštinis apmokestinimas netaikomas.

Vilniaus apygardos teisme buvo nagrinėjama byla dėl atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo taikymo daugiabučių namų atnaujinimo (modernizavimo) atveju. Teismo

sprendime buvo vadovautasi Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos raštais (pvz., 2015 m. birželio 25 d. raštu Nr. (18.2-31-2) RM-13670 „Dėl atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmo taikymo statybos darbams“, kurio 12 klausimo nuostatos patikslintos 2015 m. liepos 27 d. raštu Nr. (18.2-31-2) RM-16457), daugiabučio namo atnaujinimo (modernizavimo) vykdymo pagal LR Vyriausybės patvirtintą Daugiabučių namų atnaujinimo (modernizavimo) programą ar ją atitinkančius savivaldybių tarybų patvirtintų programų įgyvendinimo ir finansavimo modelius, administratorius yra laikomas atsiskleidusiu tarpininku, o ne statybos darbų pirkėju Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo prasme, todėl atvirkštinis apmokestinimas negali būti taikomas (Vilniaus apygardos teismo 2020 m. rugsėjo 8 d. sprendimas Nr. E2A-1470-855/2020).

Kauno apygardos teismas pasisakė dėl situacijos, kai fiziniai asmenys, kurie yra PVM mokėtojai ir verčiasi ekonomine veikla (tos bylos atveju tai buvo ūkininkas) ir įsigydami statybos darbus statybos darbų pardavėjui nurodo PVM mokėtojo kodą, tai jie elgiasi ne kaip fiziniai asmenys savo asmeniniams poreikiams įsigyjantys statybos darbus, o kaip juos įsigyjantys savo vykdomai veiklai. Šioje byloje teismas rėmėsi Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. spalio 20 d. raštu išaiškinimu, kad statybos darbų pardavėjui nurodžius PVM mokėtojo kodą, tokiam fiziniam asmeniui, besiverčiančiam veikla, netgi kai įsigijo asmeniniams poreikiams, taikytinas atvirkštinis apmokestinimas (Kauno apygardos teismo 2019 vasario 12 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 2S-445-773/2019). Taigi teismas, netgi nustatęs, kad yra įrodymų, jog statybos darbai tikrai įsigyti asmeniniams poreikiams (durys sumontuotos į gyvenamąjį namą, kuris naudojamas šeimos poreikiams, netgi buvo įvertintos atliekų tvarkymo, sunaudoto šalto vandens kiekis), vis tiek laikėsi pozicijos, kad fizinis asmuo, santykiuose su statybos darbų pardavėju bendravo kaip ūkininkas, pateikė PVM mokėtojo kodą ir atsiskaitydamas už statybos darbus statybos darbų pardavėjui sumokėjo sumą be PVM ir todėl šiuo atveju taikytinas atvirkštinis apmokestinimas.

Apibendrinant apžvelgtą teismų praktiką galima daryti kelias išvadas. Pirmą, pagal tai, kad teismų praktika yra gausesnė nagrinėjant ne mokesčius ginčus, o kitus teisinius ginčus (paprastai tarp darbų pardavėjo ir darbų pirkėjo), laikytina, kad ir teisiniai ginčai dėl statybos darbų apmokestinimo atvirkštiniu PVM dažniau kyla ne tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus, o tarp statybos darbų pardavėjo ir statybos darbų pirkėjo. Pažymėtina, kad atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmo taikymas ar netaikymas statybos darbams neapsprendžia to, ar PVM apskritai turi būti sumokėtas. Šio mechanizmo taikymas svarbus nustatant PVM mokėtoją, todėl ir teisiniai ginčai kyla būtent tarp tų subjektų, kuriems atsiranda prievolė sumokėti PVM. Antra, iš išnagrinėtos teismų praktikos

taip pat konstatuotina tai, kad teisiniai ginčai taikant atvirkštinį apmokestinimą statybos darbams gali kilti dėl kelių priežasčių: 1) ginčai tarp statybos darbų pardavėjo ir statybos darbų pirkėjo kyla dėl to, kad nesutariama, ar konkretūs darbai laikytini statybos darbais ir kuris iš jų (konkrečių darbų pardavėjas ar pirkėjas) yra laikomas PVM mokėtoju tuo konkrečiu atveju; 2) ginčai tarp statybos darbų pardavėjo ir statybos darbų pirkėjo, kai nėra ginčo dėl to, ar atlikti statybos darbai, kyla dėl to, kad nepagrįstai pritaikius atvirkštinį apmokestinimą statybos darbų pardavėjas ir statybos darbų pirkėjas nesusitaria dėl tolimesnių veiksmų, pavyzdžiui, kai netenkinamos kitos atvirkštinio apmokestinimo PVM taikymo sąlygos (kai statybos darbų pirkėjas nėra PVM mokėtojas arba kai yra PVM mokėtojas, tačiau nėra apmokestinamasis asmuo arba kai apmokestinamasis fizinis asmuo PVM mokėtojas įsigyja statybos darbus asmeniniams poreikiams) ir statybos darbų pardavėjas reikalauja iš statybos darbų pirkėjo sumokėti PVM už parduotus statybos darbus.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1) Pagrindinė priežastis, kodėl nustatytas atvirkštinis apmokestinimas PVM statybos darbams, buvo tikslas pašalinti galimybes PVM mokėtojams išvengti PVM sumokėjimo, kai statybos darbų užsakovo sumokėto PVM statybos darbų pardavėjas vėliau nesumoka į valstybės biudžetą. Siekiant nurodyto tikslo, kaip papildomas efektas dėl nustatyto atvirkštinio apmokestinimo statybos darbams, yra ir piniginių srautų pokyčiai statybos verslo įmonėms. Iš vienos pusės, dėl atvirkštinio PVM mechanizmo taikymo statybos darbų pardavėjai net ribotą laiką (tais atvejais, kai statybos darbų pirkėjas atsiskaito su statybos darbų pardavėju anksčiau nei sueina terminas sumokėti PVM į valstybės biudžetą) nebegali pasinaudoti statybos darbų pirkėjo sumokėtu PVM už statybos darbus. Iš kitos pusės, dėl atvirkštinio PVM taikymo statybos darbų pardavėjai nebeturi prievolės sumokėti PVM už parduotus statybos darbus dar negavę atsiskaitymo iš statybos darbų pirkėjo (tais atvejais, kai statybos darbų pirkėjas atsiskaito su statybos darbų pardavėju vėliau negu sueina terminas statybos darbų pardavėjui sumokėti PVM už parduotus statybos darbus į valstybės biudžetą).

2) Nors statybos darbų sąvoka apibrėžta Statybos įstatymu, tačiau susiejus atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmo taikymą su tuo, ar tam tikri darbai laikomi statybos darbais, Valstybinė mokesčių inspekcija (pagal Aplinkos ministerijos pateiktus išaiškinimus) pradėjo sudarinėti ir skelbti darbų, kurie laikomi ir kurie nelaikomi statybos darbais, sąrašus. Pagal galiojančią teisinį reguliavimą įvertinus šių sąrašų teisinį statusą ir atsižvelgus į tai, kad jie sudaromi pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymą neįgalio aiškinti subjekto (Aplinkos ministerijos) pateiktus išaiškinimus, pažymėtina, jog Valstybinės mokesčių inspekcijos sudaromi ir skelbiami darbų, kurie laikomi ir kurie nelaikomi statybos darbais, sąrašai yra tik rekomendacinio pobūdžio apibendrinimai, kurie neturėtų būti prilyginami mokesčių administratoriaus apibendrintiems mokesčių įstatymų paaiškinimams.

3) Poįstatyminiu teisės aktu buvo praplėstas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo taikymas prekėms, susijusioms su statybos darbais, nors Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 3 punkte kalbama apie atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmo taikymą tik statybos darbams. Toks poįstatyminis teisės aktas galimai neatitinka Konstitucijos ir Konstitucinio Teismo jurisprudencijos reikalavimų užtikrinant mokesčių nustatymo tik įstatymu principo įgyvendinimą. Todėl siūlytina poįstatyminiame teisės akte įtvirtintas nuostatas dėl atvirkštinio apmokestinimo taikymo su statybos darbais

susijusioms prekėms nustatyti Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 3 punkte.

4) Valstybinės mokesčių inspekcijos pateikiamuose rašytiniuose paaiškinimuose nurodoma, kad tam tikrais atvejais atvirkštinis apmokestinimas gali būti taikomas ir ne statybos darbams, o kitoms su statybos darbais susijusioms ir kartu teikiamoms paslaugoms, nors jokiam teisės akte tokia taikymo galimybė nėra nustatyta (nei Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme, nei Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalį įgyvendinančiame finansų ministro įsakyme). Todėl siūlytina Valstybinės mokesčių inspekcijos rašytiniuose paaiškinimuose išdėstyta paaiškinimą suformuluoti kaip teisės akto nuostatą ir ją įtvirtinti Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 3 punkte.

5) Nors statybos darbų sąvoka apibrėžta Statybos įstatymu, nustatyto teisinio reguliavimo atitikimas apmokestinimo aiškumo principui kelia objektyviai pagrįstų abejonių. Nuo statybos darbų sąvokos aiškinimo priklauso konkrečių PVM mokėtojų prievolių atsiradimas, o teisinis reguliavimas, reglamentuojantis mokesčių mokėtojų teises ir pareigas privalo atitikti apmokestinimo aiškumo reikalavimą. Tai, kad paskutiniaisiais atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmo taikymo statybos darbams metais Valstybinė mokesčių inspekcija nebeskelbia nei naujų statybos/ne statybos darbų sąrašų, nei pateikia naujų išaiškinimų dėl atvirkštinio apmokestinimo PVM taikymo statybos darbams, rodo, kad šio mechanizmo taikymo praktika jau nusistovėjo ir iš pradžių kilę neaiškumai dėl atvirkštinio PVM apmokestinimo mechanizmo taikymo statybos darbams buvo paaiškinti Valstybinės mokesčių inspekcijos. Vis dėlto, tai nepaneigia to, kad teisinis reguliavimas stokoja teisinio aiškumo. Pažymėtina, jog Valstybinė mokesčių inspekcija, aiškindama atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmo taikymo sąlygas statybos darbams, netgi praplėtė įstatymu nustatytas šio mechanizmo taikymo ribas – pagal Valstybinės mokesčių inspekcijos išaiškinimus atvirkštinis apmokestinimas PVM gali būti taikomas ne tik statybos darbams (kaip nustatyta įstatymu), bet ir kitoms paslaugoms, darbams, kurie nėra statybos darbai, tačiau atliekami kartu su statybos darbais.

6) Tai, ar statybos darbams (kurie atitinka įstatymu nustatytą apibrėžimą) taikytinas atvirkštinis apmokestinimas, nustatoma atsižvelgiant į papildomas sąlygas (statybos darbų pirkėjas – ir PVM mokėtojas, ir apmokestinamasis asmuo), kurias privalo įvertinti tiek statybos darbų pardavėjas, tiek statybos darbų pirkėjas, kadangi nuo to priklauso, ar bus taikomas atvirkštinis apmokestinimas ir kuris iš jų turės prievolę apskaičiuoti ir sumokėti PVM už statybos darbus. Netgi tuo atveju, jei nepagrįstai pritaikius (ar nepritaikius) atvirkštinį apmokestinimą PVM būtų sumokėtas ne to mokesčių mokėtojo, tai mokesčių

mokėtojui, kuris iš tiesų turėjo prievolę sumokėti PVM už statybos darbus, vis tiek išlieka mokesstinė prievolė sumokėti PVM ir toks mokesčių mokėtojas laikomas neįvykdžiusiu savo mokesstinės prievolės, su visomis šios prievolės neįvykdymo pasekmėmis (baudomis, delspinigiais ir kt.).

7) Mokesčiai ginčai dėl atvirkštinio PVM apmokestinimo taikymo statybos darbams kyla retai, o tokios prezumpcijos pagrindą sudaro negausi šių ginčų nagrinėjimo praktika Mokesčių ginčų komisijoje ir administraciniuose teismuose. Tačiau reikšminga pažymėti, jog praktikoje ginčai tarp statybos darbų pardavėjo ir statybos darbų pirkėjo yra dažnesni, o juose išvelgtini tam tikri aptariamojo mechanizmo taikymo praktiniai aspektai – ginčų turinį sudaro svarstymas, ar atlikti darbai yra laikytini ar nelaikytini statybos darbais, kadangi nuo to priklauso, kuriam iš jų kyla prievolė sumokėti PVM.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Teisės norminiai aktai

Europos Sąjungos teisės aktai, Lietuvos Respublikos Konstitucija, įstatymai

- 1) 2006 m. lapkričio 28 d. Europos Sąjungos Tarybos direktyvos 2006/112/EB Dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. OL L 347 2006.12.11, p. 1.
- 2) Lietuvos Respublikos Konstitucija (1992). *Valstybės žinios*, 33-1014.
- 3) Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (2004). *Valstybės žinios*, 63-2243.
- 4) Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 96 straipsnio pakeitimo įstatymas (2014). TAR, 21259.
- 5) Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (redakcija, galiojusi laikotarpiu nuo 2015 m. sausio 1 d. iki 2015 m. birželio 30 d.) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.ED68997709F5/yFZOWaKmHu> [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].
- 6) Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (2002). *Valstybės žinios*, 35-1271.
- 7) Lietuvos Respublikos statybos įstatymas (redakcija, galiojusi laikotarpiu nuo 2016 m. balandžio 1 d. iki 2016 m. gruodžio 31 d.) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.F31E79DEC55D/ISMlpMDXHb> [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].
- 8) Lietuvos Respublikos statybos įstatymas (1996). *Valstybės žinios*, 32-788.
- 9) Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymas (2012). *Valstybės žinios*, 110-5564.

Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimai, ministrų įsakymai

- 10) Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugsėjo 22 d. nutarimas Nr. 1138 „Dėl Lietuvos Respublikos aplinkos ministerijos nuostatų patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 84-2353.

- 11) Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 15 d. nutarimas Nr. 671 „Dėl įgaliojimų suteikimo įgyvendinant Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatas“. *Valstybės žinios*, 51-1939.
- 12) Lietuvos Respublikos finansų ministro 2015 m. kovo 31 d. įsakymas Nr. 1K-123 „Dėl finansų ministro 2002 m. liepos 3 d. įsakymo Nr. 216 „Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio taikymo“ pakeitimo“. TAR, 4948.
- 13) Lietuvos Respublikos finansų ministro 2015 m. rugpjūčio 20 d. įsakymas Nr. 1K-273 „Dėl finansų ministro 2002 m. liepos 3 d. įsakymo Nr. 216 „Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 96 straipsnio taikymo“ pakeitimo“. TAR, 12522.

Užsienio valstybių teisės aktai

- 14) Riksdagen.se. Mervärdesskattelag (1994:200) (su pakeitimais ir papildymais), 1994 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/mervardesskattelag-1994200_sfs-1994-200 [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].
- 15) Likumi.lv. Pievienotās vērtības nodokļa likums, 2013 m. sausio 1 d. redakcija [interaktyvus]. Prieiga per internetą <https://likumi.lv/ta/id/253451/redakcijas-datums/2013/01/01> [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].
- 16) Likumi.lv. Pievienotās vērtības nodokļa likums, 2021 m. sausio 9 d. redakcija [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://likumi.lv/ta/id/253451/redakcijas-datums/2021/01/09> [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].
- 17) Likumi.lv. Pievienotās vērtības nodokļa likums, 2018 m. sausio 1 d. – 2019 m. gruodžio 31 d. redakcija [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://likumi.lv/ta/id/253451/redakcijas-datums/2018/01/01> [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].
- 18) Likumi.lv. Pievienotās vērtības nodokļa likums, 2020 m. sausio 1 d. redakcija [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://likumi.lv/ta/id/253451/redakcijas-datums/2020/01/01> [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].

Teisės aktų projektai ir su jais susiję dokumentai

- 19) Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 96 straipsnio pakeitimo įstatymo projektas Nr. XIIP-2563, 2014 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAP/82334470761b11e4b615a833d6e7da3d?jfwid=-1txwxcv9y> [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].
- 20) Aiškinamasis raštas Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 96 straipsnio pakeitimo įstatymo projektui Nr. XIIP-2563, 2014 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/6de13cb0762611e4b615a833d6e7da3d?jfwid=-1txwxcv9y> [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].
- 21) Seimo kanceliarijos Teisės departamento išvada dėl Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 96 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto Nr. XIIP-2563, 2014 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/24fd58907a2111e4a8a7b07c53dc637c?jfwid=-1txwxcv9y> [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].
- 22) Vyriausybės išvada dėl Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 96 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto Nr. XIIP-2563, 2014 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/21e16650850811e495dc9901227533ee?jfwid=-1txwxcv9y> [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].
- 23) Europos teisės departamento išvada dėl Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 96 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto Nr. XIIP-2563, 2014 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/554b0db089dc11e495dc9901227533ee?jfwid=-1txwxcv9y> [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].

Specialioji literatūra

- 24) MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B. Mokesčių teisė. Vilnius: Registrų centras, 2011.
- 25) THURONYI, V. et. al. Tax Law Design and Drafting. Kluwer Law International, 2000.

Teismų praktika

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo jurisprudencija

- 26) Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 23-585.
- 27) Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 109-4887.
- 28) Konstitucinis Teismas 2004 m. kovo 5 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 38-1236.
- 29) Konstitucinio Teismo 2004 m. gruodžio 13 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 181-6708.
- 30) Konstitucinis Teismas 2005 m. gruodžio 12 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 146-5332.
- 31) Konstitucinio Teismo 2006 m. sausio 24 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 10-369.
- 32) Konstitucinio Teismo 2006 m. lapkričio 13 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 123-4650.
- 33) Konstitucinio Teismo 2007 m. lapkričio 29 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 126-5132.
- 34) Konstitucinis Teismas 2008 m. gruodžio 24 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 150-6106.
- 35) Konstitucinio Teismo 2013 m. vasario 15 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 19-938.
- 36) Konstitucinio Teismo 2014 m. spalio 9 d. nutarimas. TAR, 13918.
- 37) Konstitucinio Teismo 2015 m. rugsėjo 22 d. nutarimas. TAR, 14100.

Kitų teismų praktika

- 38) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. rugpjūčio 26 d. nutartis byloje Nr. EA-1621-556/2020.
- 39) Lietuvos apeliacinio teismo 2018 m. rugsėjo 4 d. sprendimas civilinėje byloje Nr. E2A-842-516/2018.
- 40) Vilniaus apygardos teismo 2017 m. spalio 30 d. sprendimas civilinėje byloje Nr. E2-3664-603/2017.
- 41) Kauno apygardos teismo 2019 vasario 12 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 2S-445-773/2019.
- 42) Vilniaus apygardos administracinio teismo 2019 m. kovo 1 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. EI-160-189/2019.
- 43) Vilniaus apygardos teismo 2019 m. spalio 3 d. sprendimas civilinėje byloje Nr. E2A-1054-933/2019.

44) Kauno apygardos teismo 2020 m. vasario 18 d. sprendimas civilinėje byloje Nr. E2-487-221/2020.

45) Vilniaus apygardos teismo 2020 m. rugsėjo 8 d. sprendimas civilinėje byloje Nr. E2A-1470-855/2020.

Kiti šaltiniai

Mokestinių ginčų komisijos sprendimai

46) Mokestinių ginčų komisijos 2018 m. vasario 5 d. sprendimas Nr. S-24 (7-263/2017) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [https://mgk.lrv.lt/uploads/mgk/documents/files/Sprendimas%202018-02-05%20Nr_%20S-24-\(7-263-2017\).pdf](https://mgk.lrv.lt/uploads/mgk/documents/files/Sprendimas%202018-02-05%20Nr_%20S-24-(7-263-2017).pdf) [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].

47) Mokestinių ginčų komisijos 2020 m. gegužės 4 d. sprendimas Nr. S-82 (7-53/2020) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [https://mgk.lrv.lt/uploads/mgk/documents/files/Sprendimas%202020-05-04%20Nr_%20S-82-\(7-53-2020\).pdf](https://mgk.lrv.lt/uploads/mgk/documents/files/Sprendimas%202020-05-04%20Nr_%20S-82-(7-53-2020).pdf) [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].

Valstybinės mokesčių inspekcijos paskelbti mokesčių įstatymų komentarai ir kiti paaiškinimai

48) Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras (atnaujintas 2020) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/390965/KD-5644+PVM%C4%AE+komentaras+%28aktuali+redakcija+2020-01-28%29.docx/b56a5309-3d0e-91f1-1582-667b5357cb5b?t=1580192009080> [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].

49) Mokesčių administravimo įstatymo komentaras <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/699058/MA%C4%AE+KOM.+2020-09-24.docx/bc16ef47-be65-9461-cdf1-66da85503704?t=1601618116424> [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].

50) Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. rugpjūčio 28 d. apibendrinti paaiškinimai [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/391110/%2818.2-31-2%29+RM-22410+D%C4%96L+ATVIRK%C5%A0TINIO+APMOKESTINIMO+PVM+ME>

CHANIZMO+TAIKYMO+STATYBOS+DARBAMS%2C+ATLIEKAMIEMS+DAUGIABU%C4%8CI%C5%B2+NAM%C5%B2+ATNAUJINIMO+%28MODERNIZAVIMO%29+METU+%282015+M.+LIEPOS+22+D.+RA%C5%A0TO+NR.+16457+PAPILDYMAS%29.pdf/4c2458c5-0e04-44b0-f674-a8d362dd1726?t=1545142391688 [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].

- 51) Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. spalio 20 d. apibendrinti paaiškinimai [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/391110/%2818.2-31-2%29+RM-22410+D%C4%96L+ATVIRK%C5%A0TINIO+APMOKESTINIMO+PVM+MECHANIZMO+TAIKYMO+STATYBOS+DARBAMS++2015%E2%80%9311-19+RA%C5%A0TU+NR.+%2818.2-31-2%29+RM-24972+IR+VMI+PRIE+FM+2016%E2%80%9305-02+RA%C5%A0TU+NR.+%2818.2-31-2+E%29+RM-12238%29.pdf/c86cc208-c48c-f993-fa31-874719dbf325?t=1545142391079> [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].
- 52) Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015 m. lapkričio 19 d. rašytiniai paaiškinimai Nr. (18.2-31-2) RM-24972 „Dėl atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmo taikymo statybos darbams“, 2015 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/cms/documents/10162/8782061/RM-24972+2015-11-19.pdf/e069f949-c400-4c12-b450-c40cff61dd91> [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].
- 53) Valstybinės mokesčių inspekcijos 2016 m. gegužės 2 d. rašytiniuose paaiškinimuose [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/cms/documents/10162/8782061/RM-12238+2016-05-02.pdf/d8e02cb4-c03a-4f31-9187-aa4731a24f9b> [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].
- 54) Mokesčių mokėtojų pateiktų paslaugų, kurios priskiriamos/nepriskiriamos statybos darbams pagal Lietuvos Respublikos statybos įstatymo 2 str. 15 dalį, sąrašas, 2015 (atnaujinta 2018) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/391107/KD0000915+KD-8759+S%C4%85ra%C5%A1as+paslaug%C5%B3%2C+kurios+pagal+Lietuvos+Respublikos+statybos+%C4%AFstatymo+2+str.+90+dal%C4%AF+priskiriamos+nepriskiriamos+statybos+darbams.pdf/f3e19ded-6efb-b011-cc2e-05ac75ca4197?t=1545129220548> [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].
- 55) Mokesčių mokėtojų pateiktų paslaugų, kurios priskiriamos/nepriskiriamos statybos darbams pagal Lietuvos Respublikos statybos įstatymo 2 str. 15 dalį, sąrašas, 2015 (atnaujinta 2017), I-III sąrašai [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/391110/RM-22410+I->

[III+sarasai.pdf/dae16734-44fd-3e6c-20e4-558beac9692d?t=1546268441747](https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/391110/RM-III+sarasai.pdf/dae16734-44fd-3e6c-20e4-558beac9692d?t=1546268441747)

[žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].

- 56) Mokesčių mokėtojų pateiktų paslaugų, kurios priskiriamos/nepriskiriamos statybos darbams pagal Lietuvos Respublikos statybos įstatymo 2 str. 15 dalį, sąrašas, 2016, IV sąrašas [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/391110/RM-22410+IV+sarasas.pdf/7bc782b6-9075-8fdd-ed35-ce348ffc64ef?t=1546268442190> [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].
- 57) Mokesčių mokėtojų suteiktų paslaugų, kurios priskiriamos/nepriskiriamos statybos darbams pagal Lietuvos Respublikos statybos įstatymo 2 str. 15 dalį, sąrašas, 2016 (atnaujinta 2017), V sąrašas [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/391110/RM-22410+V+sarasas.pdf/e613f420-e15d-390e-0733-8a4053c01e96?t=1546268442409> [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].
- 58) Mokesčių mokėtojų suteiktų paslaugų, kurios priskiriamos/nepriskiriamos statybos darbams pagal Lietuvos Respublikos statybos įstatymo 2 str. 15 dalį, sąrašas, 2017, VI sąrašas [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/391110/RM-22410+VI+sarasas.pdf/ff2ca323-a0ce-634f-da92-f0a6ab3c9521?t=1546268442627> [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].
- 59) Mokesčių mokėtojų suteiktų paslaugų, kurios priskiriamos/nepriskiriamos statybos darbams pagal Lietuvos Respublikos statybos įstatymo 2 str. 15 dalį, sąrašas, 2018, VII sąrašas [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/391110/RM-22410+VII+sarasas.pdf/ed9381e3-e6c0-7426-e29c-dd59083ce573?t=1546268442799> [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].

Elektroniniai leidiniai

- 60) 2018 m. sausio 18 d. Europos Komisijos komunikatas Tarybai pagal Tarybos direktyvos 2006/112/EB 395 straipsnį. COM(2018) 34 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018DC0034&from=en> [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].

- 61) European Commission. Assessment of the application and impact of the optional ‘Reverse Charge Mechanism’ within the EU VAT system, 2014 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://op.europa.eu/lt/publication-detail/-/publication/bd4f6491-fa83-4d33-9784-872958c0b55a> [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].
- 62) Eurofound.europa.eu. Reverse charge VAT in the construction industry, Sweden, 2013 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.eurofound.europa.eu/data/tackling-undeclared-work-in-europe/database/reverse-charge-vat-in-the-construction-industry-sweden> [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].
- 63) Notifications Of The VAT Committee, 2020 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/notifications.pdf [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].
- 64) Skatteverket.se. The VAT Brochure, 2016 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.skatteverket.se/download/18.361dc8c15312eff6fd117b1/1462185115587/the-vat-brochure-skv552b-> [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].
- 65) Tyčinių bankrotų apžvalga pasikeitus tyčinio bankroto požymių reglamentavimui, 2019 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.avnt.lt/assets/Nemokumas/moni-bankrotas/Tyinis-bankrotas/2019-01-08Teikimasdltyniobankroto5metai.docx> [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].

Internetiniai tinklalapiai

- 66) Vid.gov.lv. Pievienotās vērtības nodoklis [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.vid.gov.lv/lv/pievienotas-vertibas-nodoklis> [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].
- 67) Lietuvos Respublikos aplinkos ministerija. Konsultuoja specialistai: kokiems darbams taikomas atvirkštinis PVM? [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://sc.bns.lt/view/item/190207> [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].
- 68) Sa.lt. Dėl atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmo taikymo – nauji klausimai [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://sa.lt/del-atvirkstinio-apmokestinimo-pvm-mechanizmo-taikymo-nauji-klausimai/> [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].
- 69) Alfa.lt. Latvija rodo pavyzdį Lietuvai, kaip pažaboti „feniksus“ statyboje [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.alfa.lt/straipsnis/963353/latvija->

- [rodo-pavyzdi-lietuvai-kaip-pazaboti-feniksus-statyboje](#) [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].
- 70) Kajotaitė Sonata, Atvirkštinio pridėtinės vertės mokesčio taikymo perspektyvos Lietuvos statybų sektoriuje [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://lntpa.lt/atvirkstinio-pridetines-vertes-mokescio-taikymo-perspektyvos-lietuvos-statybu-sektoriuje/> [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].
- 71) Jazukevičius Šarūnas. Įsigaliojus naujai statybos darbų apmokestinimo PVM tvarkai, iškilo daug jos taikymo praktinių problemų [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.delfi.lt/verslas/verslas/s-jazukevicius-isigaliojus-naujai-statybos-darbu-apmokestinimo-pvm-tvarkai-iskilo-daug-jos-taikymo-praktiniu-problemu.d?id=69361588> [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].
- 72) Statybininkai.lt. Statybininkai paminėjo profesinę šventę ir LSA 25-etį [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.statybininkai.lt/lt/lsa-aktualijos/457-2018-09-10-statybininkai-paminejo-profesine-svente-ir-lsa-25-eti> [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].
- 73) Vmi.lt. Geodezininkų sąnaudose – kačių maistas, pėdkelnės ir boulingas [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.vmi.lt/cms/about-vmi/-/asset_publisher/hU6yeb4bVUJN/content/id/8938047 [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].
- 74) Vmi.lt. Tikrindami statybų objektus inspektoriai atranda ir „savaiame išdygusius“ namus [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.vmi.lt/cms/about-vmi/-/asset_publisher/hU6yeb4bVUJN/content/tikrindami-statybu-objektus-inspektoriai-atranda-ir-%E2%80%9Esavaime-isdygusius%E2%80%9C-namus [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].
- 75) Vmi.lt. VMI dėmesio statybų įmonėse magija - didesnės pajamos ir atlyginimų šuoliai [interaktyvus]. Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/about-vmi/-/asset_publisher/hU6yeb4bVUJN/content/vmi-demesio-statybu-imonese-magija-didesnes-pajamos-ir-atlyginimu-suoliai?accessibility=true [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].
- 76) Vdi.lt. Trečdalis nelegaliai dirbusių asmenų po VDI patikrinimų įdarbinti oficialiai [interaktyvus]. Prieiga per internetą: www.vdi.lt/Forms/Tekstas1.aspx?Tekstai_ID=2899 [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].

- 77) Markevičienė Eglė. Atvirkštinis PVM: statybininkai nori, ministerija nepritaria [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.vz.lt/archive/article/2014/9/6/atvirkstinis-pvm-statybininkai-nori-ministerija-nepritaria> [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].
- 78) Statistikos departamento svetainė <https://osp.stat.gov.lt/statistiniu-rodikliu-analize?indicator=S8R468#/> [žiūrėta 2021 m. balandžio 5 d.].

Statybos darbų apmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu Lietuvoje

Visvaldas Račkauskas

Statybų sektorius, kaip vienas didžiausių verslo sektorių Lietuvoje, susiduria su didele rizika susijusia su mokesčių vengimu, slėpimu, klaidingu apskaičiavimu, mokesčių vėlavimu, tyčiais bankrotais ir kitais būdais, kai siekiama išvengti mokesčių prievolių vykdymo. Siekiant panaikinti galimybes PVM vengimui apmokestinant statybos darbus, nuo 2015 m. liepos 1 d. Lietuvoje įteisintas atvirkštinis statybos darbų apmokestinimas PVM ir statybos darbai PVM apmokestinami taikant du skirtingus šio mokesčio sumokėjimo būdus: 1) kai PVM išskaičiuoja ir sumoka paslaugos teikėjas; 2) kai PVM išskaičiuoja ir į valstybės biudžetą sumoka paslaugos pirkėjas, jeigu jis yra PVM mokėtojas apmokestinamasis asmuo (taikomas atvirkštinis apmokestinimas PVM).

Šiame darbe analizuojamos atvirkštinio apmokestinimo PVM nustatymo statybos darbams priežastys, nagrinėjama statybos darbų sąvoka ir kitos sąlygos, kurioms esant taikomas šis mechanizmas, taip pat taikant šį mechanizmą kylantys teisiniai ginčai bei keliamas klausimas, ar galiojantis teisinis reguliavimas apmokestinant statybos darbus atvirkštinio PVM atitinka Konstitucijoje įtvirtintus mokesčių nustatymo tik įstatymu ir teisinio aiškumo principus. Pirmojoje darbo dalyje apžvelgiama Europos Sąjungos valstybių narių patirtis apmokestinant statybos darbus atvirkštinio PVM ir statybos darbų apmokestinimo PVM teisinio reguliavimo raida Lietuvoje. Antrojoje darbo dalyje analizuojamos sąlygos, kurioms esant statybos darbams taikomas atvirkštinis apmokestinimas PVM. Šioje dalyje analizuojama statybos darbų sąvoka, su statybos darbais susijusioms prekėms ir paslaugoms taikomo atvirkštinio apmokestinimo PVM problematika ir kitos šio mechanizmo taikymo sąlygos. Trečiojoje darbo dalyje tiriama teisinio reguliavimo, nustatančio atvirkštinį apmokestinimą PVM, ir jo taikymo praktikos atitiktis Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Lietuvos Konstitucinio Teismo jurisprudencijai mokesčių nustatymo tik įstatymu ir apmokestinimo aiškumo principų aspektais. Ketvirtojoje darbo dalyje analizuojama teisinių ginčų, kylančių dėl atvirkštinio apmokestinimo PVM mechanizmo taikymo, nagrinėjimo praktika Mokesčių ginčų komisijoje ir teismuose.

SUMMARY

Taxation of Construction Works with Value Added Tax in Lithuania

Visvaldas Račkauskas

The construction sector, as one of the largest business sectors in Lithuania, faces significant risks related to tax evasion, miscalculation, tax delays, intentional bankruptcies and other ways to avoid tax obligations. In order to eliminate the possibilities of VAT evasion in the taxation of construction works, from 2015 July 1 VAT reverse charge of construction works was established in Lithuania. VAT is taxed by applying two different methods of payment of this tax: 1) when VAT is deducted and paid by the service provider; 2) when VAT is deducted and paid to the state budget by the purchaser of the service, if the person is considered VAT taxable person (VAT reverse charge is applied).

This paper analyzes the reasons for VAT reverse charge on construction works, examines the concept of construction works and other conditions under which this mechanism is applied, as well as legal disputes arising from the application of this mechanism and raises the question of whether the current legal regulation of VAT reverse charge complies with constitutional principles that tax can be established only by law and that taxation has to be clear. The first part of the work reviews the experience of the European Union member states in the taxation of construction works with reverse VAT and the development of the legal regulation of VAT on construction works in Lithuania. The second part of the work analyzes the conditions under which construction works are subject to VAT reverse charge. This section analyzes the concept of construction works, the issue of VAT reverse charge for construction-related goods and services, and other conditions for the application of this mechanism. The third part of the work examines the compliance of the legal regulation establishing VAT reverse charge and the practice of its application with the Constitution of the Republic of Lithuania and the jurisprudence of the Constitutional Court of Lithuania on the aspects of establishing taxes only by law and principles of tax clarity. The fourth part of the work analyzes the practice of legal disputes arising from the application of the reverse charge VAT mechanism in the Tax Disputes Commission and courts.