

VILNIAUS UNIVERSITETO TEISĖS FAKULTETO
KONSTITUCINĖS IR ADMINISTRACINĖS TEISĖS KATEDRA

Vilniaus universiteto
Teisės fakulteto
Dieninio skyriaus
Mokesčių ir finansų teisės atšakos
V kurso studentės
Algitos Zigmantaitės

Netiesioginių mokesčių reglamentavimas Europos Sąjungoje
Magistro darbas

Darbo vadovas:
Asist. J. Saladžius

Recenzentas:
Lekt. dr. A. Medelienė

Vilnius 2007

Turinys

| | |
|--|----|
| IŽANGA..... | 1 |
| 1. SAMPRATA..... | 3 |
| 2. PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESTIS..... | 6 |
| 2.1. Harmonizavimo politika..... | 6 |
| 2.1.1. Pirmoji ir Antroji direktyvos..... | 7 |
| 2.1.2. Šeštoji direktyva..... | 9 |
| 2.1.3. Baltoji knyga..... | 10 |
| 2.1.4. 1987 metų pasiūlymai..... | 11 |
| 2.1.5. Fiskalinių sienų panaikinimas..... | 12 |
| 2.1.6. Bendroji PVM sistema..... | 12 |
| 2.1.7. Naujoji strategija..... | 14 |
| 2.2. Tam tikri teisinio reguliavimo aspektai..... | 16 |
| 2.2.1. Veikimo sritis..... | 16 |
| 2.2.2. Teritorinis taikymas..... | 17 |
| 2.2.3. Apmokestinamieji asmenys..... | 17 |
| 2.2.4. Apmokestinamieji sandoriai..... | 18 |
| 2.2.5. Apmokestinamųjų sandorių vieta..... | 21 |
| 2.2.6. Sandoriai, sudaromi per atstumą..... | 22 |
| 2.2.7. Apmokestinimo momentas ir mokesčio apskaičiavimas..... | 23 |
| 2.2.8. Apmokestinamoji vertė..... | 23 |
| 2.2.9. Mokesčio tarifai..... | 24 |
| 2.2.9.1. Nulinis tarifas..... | 25 |
| 2.2.9.2. PVM tarifai po 1992 metų..... | 25 |
| 2.2.10. Atleidimas nuo mokesčio..... | 26 |
| 2.2.10.1. Atleidimas nuo mokesčio šalies teritorijos ribose..... | 26 |
| 2.2.10.2. Kiti atleidimo nuo mokesčio atvejai..... | 28 |
| 2.2.10.3. Atleidimo nuo mokesčio atvejai, susiję su tarptautiniais sandoriais..... | 30 |
| 2.2.10.4. PVM sandėliai..... | 30 |
| 2.2.11. Atskaita..... | 31 |
| 2.2.11.1. Mokesčio atskaita: akcijos ir dividendai..... | 32 |
| 3. AKCIZAI..... | 34 |
| 3.1. Harmonizavimo politikos apžvalga..... | 34 |
| 3.2. Konkretūs reglamentavimo aspektai..... | 37 |
| 3.2.1. Horizontalioji Direktyva..... | 37 |
| 3.2.2. Produktai, kuriems taikomas akcizo mokestis..... | 37 |
| 3.2.3. Apmokestinimo atsiradimo momentas ir apmokestinimas..... | 38 |
| 3.2.4. Gamyba, apdorojimas ir laikymas..... | 39 |
| 3.2.5. Prekių gabenimas..... | 40 |
| 3.2.6. Mokesčio sumokėjimas..... | 42 |
| 3.2.7. Antivengiminės priemonės..... | 42 |
| 3.2.8. Alkoholis ir alkoholiniai gėrimai..... | 44 |
| 3.2.8.1. Alus..... | 44 |
| 3.2.8.2. Vynas..... | 45 |
| 3.2.8.3. Kiti nei vynas ir alus fermentuoti gėrimai..... | 46 |
| 3.2.8.4. Tarpiniai produktai..... | 46 |
| 3.2.8.5. Etilo alkoholis..... | 46 |

| | |
|---|----|
| 3.2.9. Tabakas..... | 47 |
| 3.2.9.1. <i>Tarifai</i> | 48 |
| 3.2.10. Akcizo mokestis, taikomas energetikos produktams ir elektros energijai..... | 49 |
| 3.2.10.1. <i>Minimalūs apmokestinimo lygiai</i> | 50 |
| 3.2.10.2. <i>Atleidimas nuo mokesčio ir sumažinti tarifai</i> | 50 |
| IŠVADOS..... | 55 |
| 1. Pridėtinės vertės mokestis..... | 55 |
| 2. Akcizai..... | 56 |
| Priedas..... | 58 |
| Naudotos literatūros sąrašas..... | 61 |
| Santrauka..... | 68 |
| Summary..... | 69 |

IŽANGA

Netiesioginiai mokesčiai apima mokesčius, taikomus gamybai ir vartojimui, tai yra tokius mokesčius kaip pridėtinės vertės bei akcizai. Šių mokesčių reglamentavimas reikalauja didelio harmonizavimo lygio, kadangi tokie mokesčiai turi didelės įtakos laisvam prekių ir paslaugų judėjimui. Europos Sąjungoje per ilgus metus buvo harmonizuotas pridėtinės vertės mokestis bei akcizo mokestis, taikomas tam tikroms produktų kategorijoms, siekiant išvengti konkurencijos iškreipimo valstybėms narėms priimant vienašališkus pakeitimus šių mokesčių reglamentavimo srityje. Minimalių tarifų nustatymas buvo viena iš priemonių sustabdyti ženklų rinkos iškreipimą. Praktiškai sistema, pagal kurią pridėtinės vertės mokesčio ir akcizų tarifų dydžiai yra nustatomi tam tikrose ribose, suteikia šiek tiek lankstumo – valstybės narės gali taikyti leidžiančias nukrypti nuostatas. Bendrijos politika netiesioginių mokesčių srityje taip pat siekiama apsaugoti laisvą prekių judėjimą Bendrijoje, be to, užtikrinti, kad toks prekių judėjimas nesudarys galimybių mokesčių vengimui. Tačiau pagal apibrėžtus Bendrijos tikslus, kiek tai susiję su netiesioginiais mokesčiais, analizuojant šių mokesčių sistemas galima daryti išvadą, kad nepaisant padarytos didelės pažangos, minėti Bendrijos siekiai vis dar nėra visiškai įgyvendinti – dabartinės sistemos nesugeba visiškai apsaugoti nei vieningos rinkos tinkamo funkcionavimo, nei, tuo labiau, sumažinti mokesčių vengimą šioje srityje.

Nagrinėjamos temos objektas – netiesioginių mokesčių teisinis reguliavimas Europos Sąjungoje. Pagal apibrėžtą objektą galima išskirti šios temos dalyką, tai yra pridėtinės vertės mokesčio bei akcizų reguliavimas. Kadangi pasirinktoji tema yra gan plataus pobūdžio ir daugelį su ja susijusių aspektų vertėtų nagrinėti atskirai, o vien tik jų fragmentiškas paminėjimas neteiktų jokios naudos, šiame darbe atskleidžiami tik pagrindiniai ir esminiai su netiesioginių mokesčių reglamentavimu Europos Sąjungoje susiję klausimai.

Toks nagrinėjamos temos apibrėžimas leidžia suformuluoti pagrindinius tyrimo tikslus:

- apžvelgti, kaip kito požiūris į tam tikrus pridėtinės vertės mokesčio ir akcizų reglamentavimo aspektus, kokios išvados buvo formuojamos, priemonių imtasi, tai yra, siekta išanalizuoti, kaip istoriškai kito požiūris į netiesioginių mokesčių reglamentavimą, be abejo, nepaliekant nuošalyje vieno iš svarbesnių temos aspektų - atsižvelgiant į bendruosius Bendrijos tikslus, peržvelgti, kaip buvo įgyvendintas (ar turėjo būti) siekis harmonizuoti reglamentavimą netiesioginių mokesčių srityje;

- išanalizuoti bendrus, su pridėtinės vertės mokesčio reglamentavimu susijusius aspektus bei atsižvelgiant į teismų praktiką šioje srityje, išryškinti tas sritis, kurios išlieka problematiškos;

- išanalizuoti pagrindines su akcizo mokesčio taikymu susijusias sritis, pradedant nuo bendrųjų nuostatų, taikomų visiems akcizais apmokestinamiems produktams, galiausiai pereinant prie konkretaus reglamentavimo, taikomo konkrečių produktų rūšims.

Kadangi kaip vienas iš šio darbo tikslų buvo formuojamas siekiant į netiesioginių mokesčių reglamentavimą, įtvirtinta ES lygiu, žvelgti plačiau, išskiriant tik esmines sritis, šiame darbe atsirobojama nuo konkrečių valstybių, ES narių, praktikos analizės. Išimtis – darbo priede pateikiami statistiniai duomenys, susiję su tarifų dydžiais skirtingose valstybėse narėse.

Norint pagrįsti šio darbo autentiškumą, aktualumą ir naujumą, vertėtų pažymėti, kad priešingai nei užsienio teisės doktrina, kuri netiesioginių mokesčių reguliavimą, tiek pasauliniu lygiu, tiek Europos Sąjungos yra analizavusi ir tebenagrinėja labai plačiai, Lietuvos teisės doktrina bent jau iki šiol buvo linkusi šią temą nagrinėti gan paviršutiniškai, įvairiuose darbuose aptinkant tik teorinius fragmentus.

Pagrindiniai darbe naudojami metodai: *sisteminis, analitinis, loginis, kritinis*. Jų pagalba buvo apžvelgiama harmonizavimo politikos raida, tirami teisės aktai, teismų praktika, keliamos ir sprendžiamos dėl to iškilusios problemos; buvo aiškinami tam tikri teisės aktais įtvirtinto reguliavimo aspektai, formuluojami galimi problemų sprendimo variantai.

Pagrindiniai tyrimo šaltiniai: atskleidžiant nagrinėjamą temą buvo remtasi įvairiais Europos Sąjungos teisės norminiais aktais, Europos Teisingumo Teismo praktika, statistiniais duomenimis. Pagrindiniai doktrininiai šaltiniai: profesoriaus Laurence W. Gormley “EU Taxation Law”, taip pat remtasi J.M. Terra ir Peter J. Watel “European Tax Law” bei kiti užsienio teisės mokslininkų darbai, tačiau dėl nagrinėtinės temos apimties, kai kurie iš jų buvo aktualūs labai fragmentiškai.

1. SAMPRATA

Mokesčiai, kaip piniginė prievolė valstybei, gali būti klasifikuojami pagal įvairius kriterijus. Vienas iš jų – mokesčių skirstymas į tiesioginius ir netiesioginius pagal apmokestinimo būdą. Tačiau pasirinktas kriterijus tokiam skirstymui yra diskutuotinas. Atrodo pakankamai logiška, kad, tarkim, pelno mokestis yra laikomas tiesioginiu, o mokesčiai, taikomi vartojimui, yra laikomi netiesioginiais. Tačiau iškėlus klausimą, koku pagrindu remiantis mokesčiai yra taip klasifikuojami, šis atskyrimas tampa miglotas, kadangi susidaro išpūdis, jog toks atskyrimas nėra visiškai logiškas. Aštuonioliktame ir devynioliktame amžiuje, rodos, mokesčiai buvo taip padalinti remiantis tuo pagrindu, jog netiesioginiai mokesčiai yra tokie, kurių taikymo sfera yra perkelta.¹

Kaip bebūtų, dabartinė ekonomikos teorija teigia, jog netgi pajamų mokestis gali būti perkeliamas į skirtingus lygius ir esant tam tikroms aplinkybėms toks pagrindas, kuriuo buvo remtasi atskiriant tiesioginius mokesčius nuo netiesioginių netenka savo esmės.²

Nekreipiant dėmesio į ekonominio pagrindo stoką skirstant mokesčius į tiesioginius ir netiesioginius, toks skirstymas egzistuoja ir daugeliu atvejų turi teisinį pagrindą. Tačiau toks skirstymas ne visada remiasi vieningu pagrindu, kas yra suprantama atsižvelgiant į teorinių, tokį skirstymą pateisinančių aplinkybių, trūkumą.

Nukrypstant nuo teorinių svarstymų, sprendžiant, koks pagrindas turėtų būti teisingas skirstant mokesčius į tiesioginius ir netiesioginius bei darant išvadą, jog netiesioginiam apmokestinimui būdinga tai, jog mokestis sudaro prekės ar paslaugos kainos priedą ir nėra susijęs su mokesčio mokėtojo turtu ar pajamomis, o mokesčius faktiškai sumoka tų prekių ar paslaugų vartotojai, galima apžvelgti ir konkrečius mokesčius, pagal šį naudojamą apibrėžimą patenkančius į netiesioginių mokesčių sferą.

Pridėtinės vertės mokestis yra tapęs pačiu svarbiausiu mokesčiu daugelyje valstybių bei esminiu pajamų šaltiniu visose šį mokestį taikančiose valstybėse. Žvelgiant iš ekonominės pusės, pridėtinės vertės mokestis gan plačiai atitinka mažmeninės prekybos mokesčius. Šis mokestis,

¹ *Beltrame & Mehl (1997)* remiasi paaiškinimu, pateiktu 1790 metais vykusiame Prancūzijos steigiamajame susirinkime – tiesioginiai mokesčiai yra taikomi asmenims arba turtui, kai tuo tarpu netiesioginiai mokesčiai yra taikomi gamybai, prekybai, vartojimui, ir taip netiesiogiai yra sumokami vartotojų.

² „kaip teigia teorija, skirtumas tarp tiesioginių ir netiesioginių mokesčių jau buvo kuriamas remiantis įvairiausiais būdais, tačiau taip ir nebuvo pasiekta daug analitinės naudos“ *Richard Musgrave & Peggy Richman, Allocation Aspects, Domestic and International, in the Role of Direct and Indirect Taxes in the Federal Revenue system (Brookings Institution: 1964)*. *Richard Musgrave & Peggy Musgrave, Public Finance in Theory and Practise (5th ed. 1989)* tokį atskyrimą nurodo kaip neaiškų, tačiau siūlo mokesčius skirstyti atsižvelgiant į tai, ar jie gali būti perkeliama, ar ne.

atsiradęs daugiau nei prieš penkiasdešimt metų yra pakankamai naujas palyginus su, tarkim, pajamų mokesčiu, kuris yra taikomas jau daugiau nei du šimtus metų.³

Europos Sąjungoje (ES) pridėtinės vertės mokestis (PVM) dabar suprantamas kaip bendrasis mokestis, taikomas iš esmės visai su prekių gamyba ir platinimu bei paslaugų teikimu susijusiai komercinei veiklai. Tai ne įmonių, bet vartojimo mokestis, nes jį moka galutinis vartotojas. Mokestis yra procentinė kainos dalis, todėl mokesčio našta yra aiški kiekviename gamybos ar platinimo grandinės etape. Šis mokestis yra renkamas dalimis per atskaitymo sistemą: apmokestinamieji asmenys (t. y. PVM turinčios mokėti įmonės) nuo savo PVM sąskaitos gali atskaičiuoti tokią sumą, kurią jos yra sumokėjusios kitiems apmokestinamiesiems asmenims už nupirktas prekes, reikalingas jų ekonominei veiklai. Tokia sistema užtikrina mokesčio neutralumą nepriklausomai nuo sandorių skaičiaus.

Kalbant apie PVM dydį, ES teisės aktuose yra tiksliai nurodyta, kad įprastinis PVM tarifas negali būti mažesnis nei 15 %, o sumažintas pasirenkamasis PVM tarifas turi būti ne mažesnis kaip 5 %. Todėl PVM tarifai, taikomi atskirose valstybėse narėse ir tam tikroms prekėms ar paslaugoms, yra skirtingi. Siekiant atsižvelgti į konkrečią atskiros šalies padėtį, valstybėms narėms leidžiama taikyti kitoki nei minimalų 15 % mokesčio tarifą. Pavyzdžiui, leidžiama taikyti vienodą didesnę tarifą. Tam tikroms atskirai nurodytoms prekėms ir paslaugoms leidžiama taikyti ir mažesnę tarifą. Tai daugiausia pirminės svarbos prekės, pvz., maisto produktai ir vaistai, arba tokios prekės ir paslaugos, kurios nekonkuruoja su kitos valstybės narės prekėmis ir paslaugomis (pvz., būsto sektorius). Išimtyje taip pat taikomos visuotinės svarbos paslaugoms (ligoninės, švietimas ir t. t.).

Akcizai yra taikomi tam tikrai produkcijai, tokiai kaip alkoholis, tabakas, naftos produktai. Jie visi charakterizuojami kaip pakankamai nelankstus reikalavimas ar vartojimo išorė.⁴ Pagrindiniai probleminiai klausimai susiję su tarifais: koks turėtų būti jų dydis ir kokia nustatyta jų struktūra, t. y. ar tarifas turėtų būti sudarytas kaip specifinis, nustatomas tam tikram produkto kiekiui, ar *ad valorem*, nustatomas kaip tam tikras kainos procentas. Tiek ekonominė logika, tiek administravimo galimybės pirmenybę teikia specifiniam tarifui. Aukšta infliacija reikštų, kad specifinis tarifas būtų ardomas, tačiau tai būtų galima pataisyti periodiškai koreguojant šį tarifą. Praktikoje egzistuoja abi tarifų rūšys, kartais taikant jų kombinaciją.

³ Pagrindinės pridėtinės vertės mokesčio idėjos autoriumi laikomas von Siemens, rašęs apie 1920 metus. Tais pačiais metais atsirado pirmieji pasiūlymai įvesti tokį mokestį Prancūzijoje, kol galiausiai 1948 metais šioje šalyje buvo pradėtas taikyti pridėtinės vertės mokestis, apmokestinant kiekviename prekės apyvartos etape išaugusią prekės vertę. Toks mokestis 1954 metais buvo pakeistas vartojimo tipo pridėtinės vertės mokesčiu.

⁴ *Comparative Tax Law, Victor Thuronyi, Kluwer Law International, 2003. Psl. 328*

Standartiniais produktams taikomi dideli akcizai faktiškai visose valstybėse, tam tikrais atvejais mokesčiui už produktą viršijant paties produkto kainą. O tai daro mokesčio administravimo kontrolę svarbią. Mokestis faktiškai yra administruojamas pagal procedūras, analogiškas taikomoms muitams.

Viena iš ryškiausių problemų, susijusių su akcizais, yra kontrabanda, ypač ten, kur mokestis yra didelis kaip kainos procentas ir kur mokesčio lygis ryškiai skiriasi nuo kaimyninių jurisdikcijų. Viena iš galimų išeičių būtų apmokestinti akcizo mokesčiu atsižvelgiant į kilmės pagrindą, su klieringo mechanizmu, perskirstančiu mokestinę naštą paskyrimo vietos pagrindu.⁵

Muitai anksčiau buvo vienas iš pagrindinių pajamų šaltinių valstybėse, netaikančiose pridėtinės vertės mokesčio. Tačiau dabar, pradėjus taikyti šį mokestį, muitai tapo svarbesni prekybos reguliavimui. Kaip bebūtų muitai išlieka svarbūs procedūrine prasme, kadangi muitinės surenka pridėtinės vertės mokestį ir akcizus, taikomus importuojamoms prekėms, pasienyje.⁶ Muitai surenkami kitų institucijų, nei tų, kurios yra atsakingos už vidaus pajamas, taikomi atskiri muitų teisės aktai, kuriais nustatoma pati procedūra, kuri koncentruojasi į fizinį prekių patekimą į valstybę. Muitai gali sudaryti tiek importo mokestį, tiek eksporto, pastarąjį taikant tam tikriems produktams.⁷

Ir nors didžioji muitų teisės dalis yra panaši į mokesčių teisės, tačiau tam tikros jos dalys siejasi su prekybos teise plačiąja prasme ir baudžiamąja teise (susiejant su tam tikrų produktų, draudžiamų importuoti į valstybę, kontrole). Be to, muitinės pareigūnams tenka daug pareigų, nesusijusių vien tik su mokesčių surinkimu. Kalbant apie Europos Sąjungą, muitai yra labiau harmonizuoti nei PVM, dabartinis reglamentavimas yra nustatytas Tarybos reglamentu, nustatančiu Bendrijos muitinės kodeksą, priešingai nei PVM, kuris yra reglamentuojamas direktyvomis.

Sėkmingas harmonizavimo procesas muitų srityje tik pabrėžia kontrastą su mokesčių teise. Net jeigu muitai yra be abejonės mokestis, panašu, jog jie yra traktuojami kaip dalis prekybos, ir taip sėkmingai įtraukiami į prekybinius susitarimus. Galbūt valstybės muitų harmonizavimo nematė kaip keliančio grėsmę jų fiskaliniam suverenitetui, suteikiant santykinai mažą fiskalinę svarbą patiems muitams. Ir be abejo, muitų harmonizavimo procese slypi bendras spaudimas sumažinti barjerus prekybai, įskaitant tokius, kurie yra susiję su procedūromis, ir kurie galiausiai buvo pripažinti tarptautiniu lygiu. Muitų harmonizavimas prasidėjo dar prieš paplintant PVM, ir galbūt to

⁵ Ten pat, psl. 329

⁶ *Bittker & Lokken Hogg et. Al. (2002)*, psl. 18-19.

⁷ *Victor Thuronyi, Comparative Tax Law, Kluwer Law International, 2003.* Psl. 58-59.

netiesioginė pasekmė yra daugelio PVM nuostatų, susijusių su importu ir eksportu, harmonizavimas *de facto*.⁸

Europos Sąjunga, reguliuodama prekybą, siekė ne tik sukurti kliūčių neturinčią vidaus rinką, kuri apsaugotų laisvą ir sąžiningą konkurenciją. Ji taip pat siekė, kad išorinis pasaulis ją laikytų vienu prekybos vienetu, kad bet kuriam subjektui, esančiam Europos Sąjungos išorėje ir norinčiam turėti verslo reikalų Europos Sąjungos viduje, būtų taikomi vienodi apribojimai, mokėjimai ar teisės nepriklausomai nuo to, kurioje valstybėje narėje būtų ta kita šalis, su kuria turima reikalų.

Pagrindinė Bendrijos šiam tikslui skirta priemonė buvo bendrasis išorinis tarifas. Tai iš esmės papildė laisvą prekių judėjimą, nes jeigu valstybėms narėms būtų leista išlaikyti savo nacionalinius muitų tarifus, joms reikėtų palikti ir muitinės kontrolę, nors ji būtų taikoma tik gaminiam, patekusiam į Bendriją iš išorės. Taip būtų iš esmės pakenkta vieningai rinkai, ypač atsižvelgiant į tokius padarinius kaip prekybos nukrypimai.⁹

Pakankamai didelis muitų tesės atotrūkis nuo mokesčių teisės atsižvelgiant į aukščiau išdėstyta bei tai, jog muitų teisę tam tikra prasme būtų galima išskirti kaip atskirą teisės pošakį, reikalaujantį daug dėmesio, yra pagrindas šiame darbe atsiriboti nuo jų analizės, susikoncentruojant ties pridėtinės vertės mokesčiu bei akcizais.

2. PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESTIS

2.1. Harmonizavimo politika

Atsižvelgiant į Europos ekonominės bendrijos steigimo sutarties 99 straipsnį Komisija pradėjo svarstyti, kaip „įstatymų leidyba, susijusi su valstybių narių apyvartos, akcizų ir kitos formos netiesioginiais mokesčiais, įskaitant išlyginamąsias priemones, taikomas prekybai tarp valstybių narių, gali būti harmonizuota atsižvelgiant į vidaus rinką“. 1960 metais Komisija emėsi pirmųjų veiksmų sudarydama tris darbo grupes.¹⁰

Tęsdama tyrimą, tais pačiais metais Komisija paskyrė Fiskalinį ir finansų komitetą tirti, kokia apimtimi valstybių narių mokesčių sistemos buvo nesuderinamos su bendra rinką. Buvo prieita prie išvadų, kad valstybės narės turėtų atsisakyti pakopinio apyvartos mokesčio jį pakeičiant

⁸ Ten pat, psl. 337.

⁹ Walter Cairns, Europos sąjungos teisės įvadas, Eugrimas, 1999.

¹⁰ Pirmoji darbo grupė buvo atsakinga už vartojimo mokesčių Europos ekonominėje bendrijoje harmonizavimo priemonių paiešką ir sudarė tris tyrimo grupes: sub-grupės A, B ir C, kurios buvo sudarytos iš valstybių narių ir Komisijos ekspertų.

pridėtinės vertės mokesčiu. Neumarko suformuluotoje išvadoje buvo pateikti pagrindiniai pakopinio apyvartos mokesčio minusai: „tai sukelia konkurencijos iškreipimą tuose nacionaliniuose šalies ūkiuose, kuriuose jis yra taikomas, ir dirbtinai skatina verslo koncentraciją, bet, be to, tai iškraipo tarptautinės prekybos reguliavimą dėl neįmanomumo tiksliai apskaičiuoti visa apimančio apyvartos mokesčio, taikomo tam tikroms prekėms, naštos [...]“.

Neumarko išvadoje mažmeninės prekybos mokestis nebuvo svarstomas kaip tinkama alternatyva, daugiau dėl praktinių fiskalinių formalumų. Tiesą sakant, Neumarko išvadoje PVM taikymas mažmeninės prekybos lygmenyje buvo parodytas kaip nepatraukli priemonė, siūlant šią sritį daryti išimtimi iš PVM taikymo srities.

Komisija sutiko su pateiktomis išvadomis ir pavyzdinėje direktyvoje pateikė pasiūlymą harmonizavimą įgyvendinti trim etapais. Šis pasiūlymas buvo pateiktas svarstyti Parlamentui. Vidaus rinkos komitetas savo išvadoje (Deringerio išvada) pateikė pasiūlymą tris etapus pakeisti į du. Šis prieštaravimas buvo patvirtintas Komisijos ir galiausiai buvo Ministrų Tarybai buvo pateiktos dvi pavyzdinės direktyvos.

2.1.1. Pirmoji ir Antroji direktyvos

1967 metų balandžio 11 d. Pirmoji direktyva¹¹ kartu su Antrąja¹² įpareigojo valstybes nares pakeisti egzistuojančias apyvartos mokesčio sistemas į bendrą pridėtinės vertės. Ši bendroji sistema apibrėžiama Pirmosios direktyvos 2 straipsnyje:

„Pagal bendrosios pridėtinės vertės mokesčio sistemos principą, prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nepriklausomai nuo operacijų skaičiaus gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriame skaičiuojamas mokestis.“

Kiekvienos operacijos metu iš apskaičiuojamo atsižvelgiant į prekių ar paslaugų kainą tokioms prekėms ar paslaugoms nustatytu tarifu pridėtinės vertės mokesčio, gali būti atimama pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri tiesiogiai priskirtina įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims.

Bendroji pridėtinės vertės mokesčio sistema taikoma iki mažmeninės prekybos etapo imtinai.“

¹¹ Tarybos Direktyva 67/227/EEB

¹² Tarybos Direktyva 67/228/EEB

Čia pateiktas apibrėžimas pateikia esminę teorinio modelio charakteristiką, kurio siekia Bendrijos sistema. Nepriklausomai nuo prekybos ar gamybos etapo, visos prekės ir paslaugos yra apmokestinamos.

Tokios sistemos privalumas tas, kad nėra iškreipiama konkurencija ar laisvas prekių ir paslaugų judėjimas vidaus rinkoje. Aštuntasis direktyvos preambulės paragrafas teigia, jog: „kadangi daugumoje valstybių narių galiojančios kaupiamosios daugiapakopės mokesčių sistemos pakeitimas bendrąja pridėtinės vertės mokesčio sistema, net jeigu tuo pačiu metu nebus suderinti mokesčio tarifai ir atleidimo nuo mokesčio atvejai, sudarys sąlygas neutraliai konkurencijai, nes kiekvienoje šalyje panašioms prekėms teks vienoda mokesčių našta, nepriklausomai nuo gamybos ir paskirstymo grandinės ilgio, o tarptautinėje prekyboje prekėms tenkanti mokesčių našta bus žinoma, todėl bus galima užtikrinti tikslų tos naštos subalansavimą; kadangi dėl to pirmajame etape turėtų būti numatyta visose valstybėse narėse įvesti bendrąją pridėtinės vertės mokesčio sistemą, kol kas nesuderinus mokesčio tarifų ir atleidimo nuo mokesčio atvejų“.

Bendroji PVM sistema buvo išdėstyta Antrojoje direktyvoje, kuri numatė, jog šis mokestis turi būti taikomas apmokestinamojo asmens prekių tiekimui ir paslaugų teikimui valstybės teritorijoje prieš mokėjimą ir prekių importui.

Direktyvoje apibrėžiamos sąvokos „valstybės teritorija“, „apmokestinamasis asmuo“, „prekių tiekimas“, „paslaugų teikimas“ nors ir, tik paslaugos, išvardintos direktyvos B priede, buvo privalomasis objektas apmokestinimui PVM.

Mokestis turi būti skaičiuojamas nuo atlyginimo ar kainos už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, o prekių importo atveju, nuo tų prekių muitinės vertės. Valstybės narės buvo laisvos nustatyti jų pačių standartinius tarifus ir tam tikroms prekėms ar paslaugoms taikyti sumažintą ar padidintą tarifą. Kaip bebūtų, atsižvelgiant į Antrosios direktyvos preambulę, nulinių tarifų taikymas turėtų būti griežtai ribojamas. Be to, importuojamos prekės turėtų būti apmokestinamos tokiu pačiu tarifu, koks yra taikomas prekių tiekimui viduje. Valstybės narės galėjo pačios nusistatyti jų pačių išimtis.

Apmokestinamasis asmuo turi teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti pridėtinės vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ar suteiktas paslaugas tiek, kiek tas prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiems sandoriams. Valstybėms narėms buvo leista taikyti atskaitos metodą (vadinamus *pro rata temporis* atskaitymus).

Neišėinant iš šio reglamentavimo ribų, valstybėms narėms buvo suteikta teisė taikyti specialias priemones, skirtas supaprastinti procedūras ir vengti apgaulės arba taikyti specialią

sistemą mažoms įmonėms, kurių priklausomybė normaliai PVM sistemai susidurtų su sunkumais; arba taikyti specialią, geriausiai nacionaliniams reikalavimams ir galimybės pritaikomą sistemą žemės ūkio sektoriui iki tolimesni pasiūlymai direktyvoms ar bendroms procedūroms būtų priimti.

Iš aukščiau pateiktos apžvalgos seka, kad Pirmąja ir Antrąja direktyvomis sukurta sistema nevisiškai atitiko Pirmosios direktyvos antrame straipsnyje suformuluotą modelį, kadangi valstybės narės galėjo pasirinkti netaikyti PVM mažmeninei prekybai, nes tik paslaugos, nurodytos B priede, buvo privalomas objektas apmokestinimui. Tema svarstymams buvo ir tai, jog valstybės narės buvo laisvos apibrėžti jų pačių išimtis ir, su tam tikrais apribojimais, galėjo apriboti arba atsisakyti atskaitos, susijusios su gamybos priemonėmis.

Nacionalinė įstatymų leidyba, skirta įtvirtinti Pirmajai ir Antrajai direktyvai nesukėlė rimtų sunkumų daugelyje valstybių, tačiau Tarybos priimta Trečiaja direktyva¹³ galutinis įgyvendinimo terminas buvo pratęstas iki 1972 metų. Dvi papildomos direktyvos – Ketvirtoji¹⁴ ir Penktoji¹⁵ buvo būtinos prieš galiausiai įvedant pridėtinės vertės mokestį 1973 metais.

Pirmosios ir Antrosios direktyvos įgyvendinimas buvo pirmasis žingsnis siekiant harmonizuoti apyvartos mokesčius Bendrijoje.

2.1.2. Šeštoji direktyva

Bendra sistema, pagrįsta šiomis direktyvomis, kaip bebūtų, davė valstybėms narėms tokią veiksmų laisvę, jog 1973 metais praktiškai egzistavo greičiau jau devynios skirtingos ir atskiros nacionalinės sistemos nei viena bendra Bendrijos sistema – egzistavo daug skirtingai reglamentuojamų sričių valstybėse narėse. Nacionalinės taisyklės, ryšium su kur ir kada paslaugos turėtų būti atliekamos, ar tiekimas turėtų būti traktuojamas kaip prekių, ar kaip paslaugų teikimas ir ar tam tikri sandoriai suprantami kaip eksportas, skyrėsi ženkliai. Tai lėmė arba dvigubą apmokestinimą, arba, priešingai, apmokestinimo nebuvimą iškreipant vidinę Bendrijos prekybą.

1977 metų gegužės 17 dieną buvo priimta Šeštoji direktyva.¹⁶ Jos tikslas – toliau harmonizuoti skirtingas nacionalines sistemas. Iš jos preambulės galima teigti, jog jos tikslas – įgyvendinti antrąjį etapą, o būtent importo ir eksporto Bendrijos viduje apmokestinimo panaikinimą. Vis dėl to, Šeštoji direktyva nebuvo skirta įgyvendinti tik tam tikslui.

¹³ Trečioji Tarybos direktyva 69/463/EEB

¹⁴ Ketvirtoji Tarybos direktyva 71/401/EEB

¹⁵ Penktoji Tarybos direktyva 72/250/EEB

¹⁶ Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB. Konkrečios Šeštosios direktyvos nuostatos bus aptariamoms vėliau šiame darbe.

Svariausia priežastis tolimesniam harmonizavimui buvo 1970 metų balandžio 21 dienos Ministrų Tarybos sprendimas dėl valstybių narių finansinių įnašų pakeitimo nuosavais Bendrijos ištekliais.¹⁷ Šis „nuosavų išteklių sprendimas“ numatė, jog nuo 1975 metų pradžios Bendrijos biudžetą be muitų ir žemės ūkio rinkliavų taip pat turėtų sudaryti didejančios įmokos iš pridėtinės vertės mokesčio, nustatant ne didesnę kaip 1 procento tarifą apmokestinimo bazei, kuri apibrėžiama vienodu metodu valstybėms narėms pagal Bendrijos taisykles.

Po Šeštosios direktyvos Komisija Ministrų Tarybai buvo pasiūlusi dar šešiolika (sunumeruotų) direktyvų¹⁸

2.1.3. Baltoji knyga

1985 metų birželio 29 dieną Komisija išleido Baltąją knygą, skirtą Tarybai, kurios pagrindą sudarė detalesnis programos ir plano, skirtų „pasiekti vieningą didelę rinką nuo 1992 metų, kartu sukuriant palankesnę aplinką verslui, konkurencijos ir prekybos skatinimą Bendrijoje. Knygoje pagrindinis dėmesys sutelkiamas į vidaus rinką ir priemones, kurios yra būtinos vieningai integruotai rinkai pasiekti.

Suteikiant ryšį tarp kainų ir apmokestinimo lygių turi būti svarstoma, ar praktiškai būtų įmanoma valstybėms narėms (panaikinus pasienio kontrolę) nustatyti ženkliai skirtingus netiesioginio apmokestinimo lygius. Skirtumas daromas tarp komercinio vežimo ir privataus keleivio.

Komisija pasiūlė Keturioliktą direktyvą ir atidėto apskaičiavimo sistemą, kuri pakeistų PVM skaičiavimo procedūras. Tačiau direktyvos priėmimas neturėjo savaime reikšti visiško pasienio kontrolės panaikinimo. Komisija pasiūlė Bendrijos kliringo¹⁹ sistemą. Komisija išvelgė problemas tuo metu taikomuose labai skirtinguose tarifuose ir PVM taikymo srityje, kurie atveria sistemą sunkiam ir sistemiškam mokesčių vengimui ir slėpimui. Komisija padarė išvadą, kad jeigu tarp valstybių narių ir toliau egzistuos ženklūs mokesčių ir atitinkamų kainų skirtumai, priemonių panaikinti pasienio kontrolę kaip ir nebus. Privataus keleivio atžvilgiu Komisijos tyrimas koncentravosi į skirtingo apmokestinimo lemiamus žymius kainų skirtumus. Daroma išvada, jog bus neįmanoma panaikinti sienų nesiėmus ženklūs netiesioginio apmokestinimo derinimo.

Komisijos nuomone, visiškas harmonizavimas nėra būtinas ir dėl to būtų tikslingiau vartoti sąvoką „derinimas“. Pagal Komisiją, tokio pobūdžio derinimas lemtų suvaldomus biudžetinius

¹⁷ 1970 metų balandžio 21 dienos Tarybos sprendimas, pakeistas Tarybos sprendimu 88/376/EEB

¹⁸ Šios direktyvos buvo pasiūlytos tame laikotarpyje, kol dar nebuvo anaikintos fiskalinės sienos.

¹⁹ angl. „Community Clearing house system“

nesklandumus, kurie būtų lengvai suvaldomi daugelio valstybių narių ir tai nepakenktų nusistovėjusiai pusiausvyrai tarp tiesioginių ir netiesioginių mokesčių. Problema yra ne tiek visos įplaukos, kiek tų įplaukų sudėtis, o būtent pasidalijimas tarp PVM ir akcizų. Derinimas PVM srityje turi apimti tris pagrindines sritis: bendra bazė; tarifų skaičius ir tarifų dydžiai.

Komisija svarstė, jog nepaisant dabartinio sudėtinių tarifų sistemų dominavimo, būtų tikslinga pradėti taikyti vieningą tarifą.

2.1.4. 1987 metų pasiūlymai

1987 metų vasarą Komisija išleido visuotinį komunikatą²⁰ ir, atsižvelgiant į PVM harmonizavimą, pasiūlymus septynioms direktyvoms, kuriomis buvo pristatytas projektas dėl tam tikrų netiesioginio apmokestinimo aspektų, skirtų vidaus rinkos sukūrimui. Šie Komisijos pasiūlymai daugiausiai paremti Baltojoje knygoje išdėstyta strategija. Komunikate Komisija siūlo keturis pagrindinius netiesioginio apmokestinimo Bendrijoje pakeitimus:

- PVM tarifų derinimo: šie pasiūlymai apėmė tarifų skaičių, pirmenybę teikiant dviejų tarifų (sumažinto ir standartinio) sistemai; atskirų tarifų veikimo sritį, numatant, jog sumažintas tarifas turėtų būti taikomas būtiniausioms prekėms, bei apmokestinimo dydžius – turėtų būti mažinamas skirtumas tarp PVM tarifų tam tikrose ribose, siekiant išvengti netoleruotino mokesčio sukkelto kainų skirtumo valstybėse narėse;

- prekių tiekimo: panaikinant skirtumą tarp tiekimo valstybėje narėje ir tiekimo į kitą valstybę narę. Prekių „importavimas“ į kitą valstybę narę nebelaikomas apmokestinamu, PVM dydis turėtų būti suderintas tarp prekių išsiuntimo valstybės, kuri surenka mokestį, ir gavimo valstybės, kuri suteikia atskaitymus;

- peržiūrėtą PVM kliringo mechanizmą bei

- apmokestinamų sandorių vietą ryšium su paslaugų teikimu: Komisija siūlo keisti Šeštąją direktyvą ryšium su vidaus Bendrijos paslaugomis, panašiomis į prekių tiekimą. Nebūtina susieti tam tikrų teikimų su vartotojo šalimi, kadangi pasiūlius kliringo sistemą mokestis, paskirtas tiekėjo šalyje, bus atskaitomas gavėjo šalyje.

Kaip paaiškėjo, šie pasiūlymai buvo per drąsūs ir radikalūs. 1989 gegužę Komisija pateikė naujus, nuosaikesnius pasiūlymus.

1989 metų gegužę Komisija pasiūlė naujus sprendimus dokumente KOM(89) 260. Buvo pateikti dar pragmatiškesni pasiūlymai, kurie nerado pritarimo Ecofino Taryboje.

²⁰ KOM(87) 320 galutinis

2.1.5. Fiskalinių sienų panaikinimas

1991 gruodžio 16 dieną Ecofino Taryba galiausiai sutarė dėl direktyvos²¹, siekiant panaikinti fiskalines sienas, teksto. Direktyva ryškiai pakeitė Bendrijos PVM sistemą.

Pradinis direktyvos taškas, keičiant ir papildant Šeštąją direktyvą, ir, atsižvelgiant į fiskalinių sienų panaikinimą, yra tai, jog privačių asmenų pirkimai bus, kaip pagrindinė taisyklė, apmokestinami tik pirkimo šalyje.

Atsižvelgiant į vidaus Bendrijos prekybą, sąvokos „eksportas“ ir „importas“ buvo panaikintos

Šios direktyvos priėmimas sukūrė tik rėmus PVM sistemai be fiskalinių sienų. Dar turėjo būti nustatytos specialios taisyklės, susijusios su tam tikrom sritim, tokiom kaip padėvėtos prekės, keleivių vežimas ir pan.

2.1.6. Bendroji PVM sistema

Pagal Komisijos siekius, PVM sistema, numatyta 91/680/EEB direktyvoje, turėjo būti laikino pobūdžio ir automatiškai nustoti galioti 1996 metų gruodžio 1 dieną. Atsižvelgiant į minėtą direktyvą, Komisija turėjo pateikti Tarybai pasiūlymus dėl galutinės sistemos iki 1994 metų gruodžio 31 dienos. Tuomet, Tarybai nusprendus, jog „sąlygos, reikalingos patenkinamam perėjimui prie galutinės sistemos, egzistuoja“, ji turėjo spręsti dėl reikiamo suderinimo pereiti prie galutinės sistemos iki 1995 metų gruodžio 31 dienos. Tačiau Komisija užtruko ilgiau nei buvo planuota ir tik 1996 metais buvo išleistas pranešimas pavadinimu „Bendroji PVM sistema. Programa vieningai rinkai“.²²

Šis dokumentas pradedamas trumpa istorine apžvalga, kurioje Komisija pastebi, jog nuo pradinių Komisijos pasiūlymų 1987 metais mažai arba visai nebuvo padaryta pažangos derinant valstybių narių įstatymus ir PVM tarifų harmonizavimo lygį.

Buvo nagrinėjami trys nauji aspektai – aiškiai išreiškiamos bendresnės tendencijos fiskalinės politikos srityje, t.y. pokyčiai PVM sistemoje turės atgarsių tiesioginių mokesčių politikos srityje; numatyti radikalūs pokyčiai atskirai nuo pradinių šaltinių ir kliringo pasiūlymų; ir, nors ir apgailestaujant, minima pereinamosios sistemos „*deconfiture*“ ir jos įtaka stambaus masto mokesčių vengimui. Tęsiant mintį, kyla pasiūlymas ketvirtajam aspektui – mokesčio neutralumo išlaikymas

²¹ Tarybos direktyva 91/680/EEB

²² KOM(96) 328 galutinis

kalbant apie konkurencingumą, kuris turėtų būti sąlygų, skirtų pasiekti mokesčio neutralumą atsižvelgiant į konkurenciją, įgyvendinimas.

Buvo pažymėta, jog PVM prarado savo objektyvumą, kadangi taikomos mokesčio sistemos priklauso nuo įvairių faktorių. Apmokestinimas turėtų būti paremtas komerciniais sandoriais, o ne fiziniu prekių stebėjimu, kuris ne visada pasiteisina. Be to, sistema sunkiai suderinama su labiausiai kylančia ekonomikos dalimi, t.y. su tarptautinėmis paslaugomis, tokiomis kaip telekomunikacija.

Skirtumai taikant PVM valstybėse narėse yra traktuojami kaip labiausiai iš visų vieningai rinkai kenkiančių barjerų. Komisija pateikė išvadas, jog naujoji PVM sistema turėtų panaikinti vieningos rinkos padalijimą į 15 skirtingų apmokestinimo sričių; būti paprasta ir moderni; užtikrinti vienodą visų Bendrijoje vykdomų sandorių traktavimą; užtikrinti efektyvų apmokestinimą ir garantuoti tinkamą stebėseną, palaikant PVM įplaukų lygį.

Dar vienas svarbus aspektas yra tai, jog buvo pabrėžtas suvereniteto praradimas. Būtent faktas, jog valstybės narės tvirtai laikosi jų pačių fiskalinio nepriklausomumo, tolimesnį harmonizavimą daro neįmanomą. Dokumente pažymima, jog siekiamas suverenitetas tapo greičiau jau iliuzija.

Kalbant apie naująją sistemą, buvo pažymėta, kad vieninga rinka turėtų funkcionuoti tokiais pačiomis sąlygomis kaip ir vidaus rinka. Turi būti panaikintas skirtumas tarp šalies viduje ir vidaus Bendrijoje vykdomų prekybos operacijų. Nors ir išvada, jog visi Bendrijoje vykdomi sandoriai turėtų būti apmokestinami taip pat, kaip konkrečioje valstybėje narėje, nėra nauja.

Kaip logiška tokio sandorių traktavimo pasekmė buvo vienos apmokestinimo vietos pasiūlymas.

Neatsižvelgiant į tuometinius apskaitos metodus, taikomus nuosaviems ištekliams, buvo numatytas PVM įplaukų perskirstymas - radikalus pokytis nuo tuometinio lėšų paskirstymo, pasiūlyto 1989 metų komunikate. Prekybos srantai ir/ arba paslaugų suteikimo vieta daugiau nebelaikomi PVM perskirstymo požymiu, jį pakeičiant faktiniu prekių suvartojimu, kuris apmokestinamas PVM.

Naujos sistemos esmė yra tokia, jog išplėstas mokesčio mechanizmas yra neišvengiamas, sistema reikalauja būti visiškai modernizuota ir galiausiai būtinas naujas požiūris, susijęs su mokesčio surinkimu, administravimu bei kontrole.

Kalbant apie standartinį tarifą, teigiama, jog vieno tarifo įvedimas pateiktų puikią išeitį išvengiant bet kokio mokesčio įtakoto konkurencijos iškraipymo, be to, užtikrintų tai, jog mokestis būtų taikomas paprastai ir vieningai visoje Bendrijoje.

Komisija liko nuomonės, jog tik nedidelis tarifų skaičius yra suderinamas su mokesčio supaprastinimu.

2.1.7. Naujoji strategija

Tapo akivaizdu, kad valstybės narės sunkiai priima pasiūlymus, susijusius su naująja sistema, kadangi šiame lygmenyje jos vis dar nebuvo pasiruošusios priimti tolimesnį tarifų ir struktūros harmonizavimą ar gaunamo mokesčio perskirstymą, kurių reikalautų galutinė sistema, baiminantis taip netekti mokestinių įplaukų.

Atsižvelgdama į šiuos sunkumus, 2000 metų birželį Komisija dar kartą pasiūlė naują strategiją²³, kuri šį kartą buvo palankiai sutikta valstybių narių. Ši strategija koncentravosi ties dabartinės sistemos funkcionavimo gerinimu, kuris palankiai veiktų ES mokesčių mokėtojus, nors galutinės sistemos, tokios, kaip buvo numatyta iš pradžių, sukūrimas išlieka ilgalaikiu Bendrijos tikslu.

2003 metų spalio 20 dieną Komisija išleido komunikatą²⁴, skirtą Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui, peržvelgdama ir atnaujindama PVM strategijos prioritetus. Atsižvelgdama į naująją strategiją Komisija peržvelgė iniciatyvą, kurios jau buvo imtasi, ir kuri dar turi būti įgyvendinta.

Peržvelgiant tas iniciatyvas, kurių turi būti imtasi ateityje, svarbiausios iš jų būtų specialios schemos prekybos agentams priėmimas²⁵; mechanizmo, skirto išvengti dvigubo apmokestinimo, sukūrimas; esamų derogacijų racionalizavimas; Šeštosios direktyvos peržiūrėjimas.

Šiame komunikate Komisija sutelkė dėmesį į „one-stop-shop“ mechanizmą, kadangi dabar vienos valstybės narės vartotojai patiria sunkumus gaudami paslaugas iš tiekėjo, įsisteigusio kitoje nei jų valstybėje, arba netgi tiekėjui atsisakant vykdyti pardavimą vartotojui. Vidaus rinka negali išnaudoti viso savo potencialo atsižvelgiant į vartotojui siūlomas prekes ir paslaugas. Sistema turėjo būti įgyvendinama pakopomis, tikint, jog tai sritis, kuri pati savaime veda link „padidinto kooperavimosi“ procedūros.

Kalbant apie vietą, kurioje prekių tiekimas ar paslaugų teikimas turėtų būti apmokestinamas, Komisija pirmiausiai atkreipė dėmesį į paslaugas, teikiamas apmokestinamiems asmenims. Individualūs pakeitimai nuo to laiko, kai buvo įsteigta vieninga rinka, nukelė apmokestinimą nuo paslaugų tiekėjo įsteigimo vietas į vartotoją.

²³ KOM(2000) 348

²⁴ KOM(2000) 614 galutinis

²⁵ KOM(2002) 64 galutinis ir KOM(2003) 78 galutinis

Atsižvelgiant į šią bendrą tendenciją, buvo pasiūlyta pavyzdinė direktyva tokiems sandoriams, pereinant nuo kilmės į paskyrimo vietos principą, nors ir neišvengiant išimčių.

Komisija pradėjo peržiūrėti šios taisyklės taikymą. Dabartinė taisyklė yra labai paprasta prekybininkams, tačiau kai paslaugos gali būti suteiktos per atstumą, tai neužtikrina, jog mokestis atiteks suvartojimo vietos valstybei, ir tai ženkliai didina konkurencijos iškraipymą.

Kalbant apie apmokestinimo vietą, taip pat atkreiptinas dėmesys į egzistavusias išimtis, ypač kai kalbama apie galimą konkurencijos iškraipymą tarp skirtingų transportavimo rūšių.

Numatytas prekių tiekimo vietos pakeitimas daugiausiai turėtų paveikti privačius asmenis. Neatsižvelgiant į tai, Komisija neieško kokių nors fundamentalių pokyčių dabartiniui apmokestinimo vietos nustatymo principui, greičiau jau ieškodama būdų supaprastinti prekyautojų, teikiančių paslaugas daugiau nei vienoje valstybėje, prievoles.

Galiausiai komunikate apžvelgiami kovos su mokesčio vengimu ir slėpimu būdai, kadangi tai, o ypač karuselinis sukčiavimas, yra tapę rimta valstybių narių problema.

2004 metais Komisija atkreipė dėmesį, jog būtina išsamiai peržiūrėti su PVM susijusias nuostatas, kurios iš pradžių buvo išdėstytos Šeštojoje Tarybos direktyvoje su vėlesniais pakeitimais (77/388/EEB).²⁶ Einant metams šis dokumentas buvo keletą kartų peržiūrimas, koreguojamas ir papildomas; dėl to neišvengiamai atsirado pasikartojimų, neaiškių sąlygų ir dubliavimosi. Tekstą reikėjo pataisyti taip, jog jis taptų aiškesnis ir suprantamesnis, tačiau nepažeidžiant nuostatų esmės ir apimties.

Dėl šios priežasties Taryba pasiūlė Direktyvą dėl bendros PVM sistemos (nauja redakcija).

Pasiūlymas pakeičia Šeštąją direktyvą: kiekvienas straipsnis buvo peržiūrėtas siekiant aiškumo ir glaustumo; ir dabar dokumentas vietoj 53 straipsnių turi 402 straipsnius. Dabartinis dokumentas turi ir turinį, kuris palengvina bei pagreitina reikiamo teksto paiešką.

Tačiau Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komiteto pateiktoje išvadoje, be teigiamų komentarų, neapsieita ir be kritikos:

„susidaro įspūdis, kad harmonizacijos klausimu ES stovi vietoje, o PVM sistema, kurią įvedė Šeštoji direktyva yra pereinamojo pobūdžio ir nėra jokių ženklų, kad būtų ketinama ją visiems laikams pakeisti galutinai suformuluota sistema, o tai leidžia abejoti sistemos teisingumu. Taip pat buvo atkreiptas dėmesys į išimčių sistemą pastebint, jog vienas iš naujosios Direktyvos privalumų yra tai, kad ji atskleidžia visas išimtis, kad ir kaip jos buvo suteiktos; tačiau nepanašu, jog būtų planuojama

²⁶ KOM (2004) 246 galutinis

aptarti išimtis, planuojant jas panaikinti. Komitetas nesuprato to, kad netgi jeigu nuolaidas (išimtis, susijusios su mažomis įmonėmis) galima pateisinti naujų valstybių narių atveju, tai visiškai nėra pagrindo, kodėl kitos šalys teiktų tokias išimtis praėjus daugeliui metų nuo jų įstojimo, be to, Komitetas PVM nuolaidas tokioms įmonėms prilygino konkurencijos iškreipimui.“

2006 metais Europos Parlamento pranešime dėl pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos, iš dalies keičiančios Šeštosios direktyvos nuostatas, susijusias su tam tikromis priemonėmis, kuriomis siekiama supaprastinti PVM taikymą ir padėti užkirsti kelią mokesčio nuslėpimui ir vengimui, bei panaikinti tam tikrus sprendimus, suteikiančius leidžiančias nukrypti nuostatas, buvo koncentruotasi į tris pagrindines sritis:

- leidžiančios nukrypti nuostatos, leidžiančios valstybėms narėms nustatyti specialias priemones, skirtas supaprastinti mokesčių surinkimą ir kovoti su mokesčių nuslėpimu ir vengimu. Dabar yra apie 140 leidžiančių nukrypti nuostatų ir jų skaičius turi tendencija didėti. Žinodama apie skaidrumo ir teisinio tikrumo stoką, Komisija nusprendė dėti pastangas racionalizuoti šį reiškinį pateikdama keletą individualių, ypač veiksmingų nukrypti leidžiančių nuostatų;

- mokesčių vengimas ir slėpimas bei
- mokesčio taikymo supaprastinimas.

2006 metais įvairiems pasiūlymams dėl netiesioginio apmokestinimo Taryba suteikė teisinę formą, be kitų direktyvų, priimant lapkričio 28 dienos direktyvą dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, kuria nauja redakcija išdėstoma Šeštoji direktyva ir taip iš esmės padidinamas galiojančių teisės aktų aiškumas.

Šeštosios direktyvos (toliau – **direktyva**) svarbiausi aspektai, atsižvelgiant į visus pataisymus, ir galiausiai į naująją direktyvos redakciją apžvelgiami toliau.

2.2. Tam tikri teisinio reguliavimo aspektai

2.2.1. Veikimo sritis

PVM objektas pagal direktyvos 2 straipsnį yra prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai valstybės narės teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, bei prekių importas. Nuo 1992 m. subjektu taip pat laikoma Bendrijos vidaus

prekių įsigijimas už atlygį apmokestinamų ir neapmokestinamų asmenų, užtikrinus tam tikrų sąlygų įgyvendinimą, lygiai kaip ir Bendrijos vidaus naujų transporto priemonių įsigijimas.

2.2.2. Teritorinis taikymas

PVM taikomas prekių tiekimui ar paslaugų teikimui ir Bendrijos vidaus prekių įsigijimui už atlygį šalies teritorijoje apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, ir prekių importui. Šis teritorinis taikymas toliau apibrėžiamas direktyvos 3 straipsnyje, pagrindu nurodant teritorinį Europos Bendrijos sutarties taikymą. Kaip matyti, toks teritorinis taikymas neįtraukia visuotinės koncepcijos, susijusios su asmenų apmokestinimu.

Sutinkamai su direktyva 91/680/EEB, 3 straipsnyje išplečiamos sąvokos. Pagrindinė, apibrėžianti šalies teritoriją, išlieka ta pati: antroje dalyje „šalies teritorija“ apibrėžiama kaip Europos ekonominės bendrijos steigimo sutarties taikymo sritis, kiekvienai valstybei narei nustatyta 227 straipsnyje. Tačiau atsiranda naujos sąvokos: „valstybės narės teritorija“ yra šalies teritorija, kiekvienai valstybei narei nustatyta 2 ir 3 dalyse²⁷, „Bendrija“ ir „Bendrijos teritorija“ yra valstybių narių teritorija, kiekvienai valstybei narei nustatyta 2 ir 3 dalyse, „trečioji teritorija“ ir „trečioji šalis“ yra bet kuri teritorija, kita nei teritorijos, 2 ir 3 dalyse nustatytos kaip valstybės narės teritorija.

2.2.3. Apmokestinamieji asmenys

Pagal direktyvos 4 straipsnį, „apmokestinamasis asmuo“ reiškia bet kokį asmenį, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje užsiima ekonomine veikla, nepriklausomai nuo tos veiklos tikslo ar rezultato. Taigi galima teigti, jog vartojama globali sąvoka. Bet koks asmuo gali būti apmokestinamuoju ir turėti teisę į PVM atskaitą. Ar asmuo yra laikomas apmokestinamuoju, priklauso nuo jo vykdomos veiklos teritorijoje, kaip ji apibrėžiama direktyvos 3 straipsnyje. „Bet kuris“ tai nėra tik fizinis asmuo, taip pat ir juridinis asmuo, tiek viešasis, tiek ir privatus bei *Societas Europaea*. Taip pat priskiriami: kooperacijos, ūkinės bendrijos, tokie asmenys, kurie neturi juridinio asmens požymių, bet gali būti pripažinti apmokestinamaisiais asmenimis. Jei taikant pajamų mokesčių toks subjektas yra traktuojamas kaip atskiri apmokestinamieji asmenys, tai PVM prasme toks subjektas laikomas veikiančiu kaip nedalomas vienetas.

²⁷ 3 dalis numato atskirų valstybių narių teritorijas, nepriskiriamas šalies teritorijai

„Ekonominė veikla“ yra apibrėžiama kaip apimanti visų rūšių veiklą, kuria užsiima gamintojai, prekybininkai ir paslaugas teikiantys asmenys, įtraukiant kasybą ir žemės ūkio veiklą bei profesinę veiklą ir materialaus bei nematerialaus turto naudojimą siekiant gauti nuolatinių pajamų.²⁸ Valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti ir bet kurį asmenį, tik retkarčiais vykdančią sandorius, susijusius su ekonomine veikla, kaip ji yra apibrėžta direktyvoje, bei gali kaip atskirą apmokestinamąjį asmenį traktuoti šalies teritorijoje įsisteigusius asmenis, kurie nors teisiškai ir savarankiškai, vis dėlto yra glaudžiai susiję vienas su kitu finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais.

Viešosios teisės subjektai turi būti laikomi apmokestinamuoju asmeniu tam tikros veiklos ar sandorių atžvilgiu tik tais atvejais, jei jų traktavimas kaip neapmokestinamojo asmens labai žymiai iškraipytų konkurenciją.

2.2.4. Apmokestinamieji sandoriai

Pagal direktyvos 5 straipsnį, prekių tiekimas reiškia teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimą. Nuosavybės teisės perdavimas už atlyginimą pagal valstybinės valdžios institucijos arba jos vardu duotą nurodymą, taip pat faktiškas prekių perdavimas pagal nuomos arba prekių pardavimo, atidedant apmokėjimo terminą, sutartį laikomi prekių tiekimu. Prekių naudojimas apmokestinamojo asmens asmeniniams poreikiams patenkinti ar kitokiems nekomerciniams tikslams taip pat laikomas tiekimu už (numanomą) atlygį (taip vadinama *self-supply*).

Apmokestinamas asmuo, įsigijęs prekę, kuri bus naudojama tiek verslo, tiek asmeniniams tikslams, gali laikyti ją visą asmeninio turto dalimi tuo pačiu pašalindamas ją visą iš PVM sistemos.²⁹

²⁸ Teismas pasisakė, jog materialaus turto „naudojimas“ apima visus sandorius, nepriklausomai nuo jų teisinės formos, kuriais buvo siekiama gauti nuolatinių pajamų iš prekių. Statybos teisių suteikimas, pagal kurį asmuo, kuriam ši teisė buvo suteikta, įgaliotas naudotis nematerialiuoju turtu apibrėžtam laikotarpiui už atlygį, buvo svarstyta kaip naudojimasis materialiuoju turtu siekiant gauti pelno kaip nuolatinių pajamų. Be to, tai buvo ekonominė veikla, kuri sukūrė teisę sumažinti sumokėtą mokestį. (Byla C-186/89 (*Van Tiem*), [1990] ECR I-4363, byla C-230/94 (*Renate Enkler*), [1996] ECR I-4517)

Direktyva mini bet kokią veiklą, „nepriklausomai nuo tikslo ar rezultato“. Tačiau Teismas nusprendė jog tam tikri nelegalūs sandoriai nepatenka į PVM taikymo sritį. Be to, asmuo, kuris teikia paslaugas ar tiekia prekes, kurie bet kuriuo atveju yra neapmokestinami, negali būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu. Tai nereiškia, jog apmokestinama veikla yra atliekama ten, kur yra gaunami pinigai. Be to, kalbant apie tiesioginį ryšį tarp veiklos ir atlygio, turi būti teisinis ryšys tarp atlygį gaunančio asmens ir asmens, mokančio šį atlygį. (Byla 289/86 (*Happy Family*), [1988] ECR 3655, byla C-343/89 (*Witzemann*), [1990] ECR I-4477, byla C-498/99 (*Town & County Factors Ltd*), [2002] ECR I-7173)

Atsižvelgiant į ekonominę veiklą, Teismas nurodė, jog kontroliuojanti įmonė, t.y. tokia įmonė, kurios veikla apima tik akcijų turėjimą dukterinėse įmonėse, negali būti laikoma apmokestinamuoju asmeniu (byla C-16/93 (*Tolsma*) [1994] ECR I-0743).

Prekių perdavimas remiantis sutartimi, pagal kurią nupirkus ar pardavus prekes mokamas komisinis mokestis, taip pat laikomas prekių tiekimu. Panašiai reglamentuojamas paslaugų tiekimas: kai apmokestinamasis asmuo, veikiantis savo vardu, bet kito asmens naudai (taip vadinamas neatskleistas atstovavimas), dalyvauja teikiant paslaugas, laikoma, kad jis gavo ir suteikė tas paslaugas. Jei nebūtų šios nuostatos, atstovas visad privalėtų atskleisti atstovaujamojo vardą. Paprasčiausias pervežimas neperleidžiant nuosavybės teisės nėra kliūtis sandorį traktuoti kaip prekių tiekimą. Jei teisės perleidimas lemtų apmokestinamą tiekimą, PVM išsiskirtų skirtingose valstybėse narėse priklausomai nuo to, ar nuosavybė perleidžiama sutartimi (pvz., Prancūzija, Italija, Belgija) ar faktiškai ją pristatant (pvz., Olandija).³⁰

Pagal originaliąją Šeštąją direktyvą valstybės narės galėjo nustatyti, kad darbų atlikimas iš užsakovo medžiagų pagal sutartį laikomas apmokestinamuoju tiekimu. Direktyvos 5 straipsnio 5 dalies a) punktas pridėjo patikslinimą: “t.y. kai rangovas užsakovui perduoda kilnojamąjį turtą, rangovo pagamintą arba surinktą iš medžiagų ar objektų, kuriuos jam tuo tikslu patikėjo užsakovas, neatsižvelgiant į tai, ar rangovas pats parūpino kokią nors panaudotą medžiagų dalį ar ne”.³¹

Apmokestinamuoju tiekimu laikytinas prekių, kurios buvo pagamintos vykdant apmokestinamojo asmens verslą, panaudojimas to asmens verslo tikslais, jei ne visa PVM už tokias prekes suma, jas įsigijus iš kito apmokestinamojo asmens, galėtų būti atskaityta. Tokio vidinio tiekimo apmokestinimas apsaugo įprastines tiekimo struktūras nuo tapimo beprasmiškomis. Kai mokestis nėra pilnai atskaitomas, savo pagamintų prekių panaudojimas sukelia mažesnę mokesčių našta, kadangi darbo užmokestis nėra apmokestinamas.

Galiausiai, direktyvos 5 straipsnio 8 dalis nustato, jog perleidus visą ar dalį turto už atlygį ar be jo, ar kaip įnašą į bendrovę, valstybės narės gali laikyti, jog neįvyksta joks prekių ar paslaugų tiekimas. Tokiu atveju turto davėjas turi būti traktuojamas kaip turto perleidėjo teisių ir pareigų perėmėjas. Ši nuostata neleidžia, kad didelės PVM sumos taptų rinkliava, kuri būtų nuolatos atskaitoma. Tokią situaciją ne kartą nagrinėjo Europos Bendrijų Teismas. Kadangi PVM yra atskaičiuojamas tik tuomet, kai prekės ir paslaugos naudojamos apmokestinamajam tiekimui, kyla

²⁹ Byla C-291/92 (*Dieter Ambrecht*) [1995] ECR I-2775

³⁰ Byla C-320/88 (*SAFE*) [1990] ECR I-0285

Kaip teigia Teismas, pagal Direktyvos 5 str., prekių tiekimas, kaip nuosavybės teisės perleidimas, negali būti aiškinamas ir vykdomas pagal valstybių narių nacionalinę teisę; ši sąvoka reiškia bet kokią materialios nuosavybės perleidimą suteikiant perėmėjui teisę disponuoti tuo turtu taip, kaip savininkui.

³¹ Vienoje iš bylų Teismas nustatė, jog tokia straipsnio formuluotė valstybėms narėms užkerta kelią laisvai apibrėžti darbo pagal sutartį sąvoką. Turint omenyje šios direktyvos tikslą (t.y. užtikrinti vienodą apmokestinimo pagrindą visose valstybėse narėse pagal Bendrijos reglamentavimą), žodis “pagamintą” turi turėti vienodą prasmę visose valstybėse narėse. Taip pat Teismas pridūrė, jog, kaip ir įprastine prasme, sąvoka “pagaminti daiktą” reiškia naujo, prieš tai nebuvusio daikto sukūrimą. Antroji Supaprastinamo Direktyva panaikina galimybę darbų atlikimą iš užsakovo medžiagų pagal sutartį laikyti apmokestinamuoju prekių tiekimu. (Toks tiekimas laikytinas paslaugų tiekimu).

klausimas, ar PVM gali būti atskaitomas (jei taip, tai kieno diskrecija tai būtų) tokiais atvejais, apie kuriuos kalba minėta 5 straipsnio 8 dalis. Anot Teismo, išlaidos, kurias sukelia verslo perdavimas dėl tam reikalingo tiekimo sudaro to apmokestinamojo asmens pridėtinės išlaidas.³²

„Paslaugų tiekimas“ apibrėžiamas kaip bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, kaip jis apibrėžtas direktyvoje; tai apima nematerialiojo turto perleidimą, įpareigojimus susilaikyti nuo veiksmo arba toleruoti veiksmą ar situaciją, paslaugų atlikimą vykdamas valdžios institucijos ar jos vardu duotą nurodymą arba dėl įstatymų reikalavimų.

Paslaugų naudojimas ne verslo tikslams laikytinas apmokestinamuoju sandoriu. Valstybės narės gali taikyti šios taisyklės išimtis, jei tokios išimties nesudarys prielaidų konkurencijos iškreipimui. Valstybės taip pat gali laikyti paslaugų tiekimu už atlygį apmokestinamojo asmens sau teikiamą paslaugą verslo tikslais, jei ne visa PVM už tokią paslaugą suma, ją įsigijus iš kito apmokestinamojo asmens, galėtų būti atskaityta.³³

„Prekių importas“ reiškia įvežimą į Bendrijos teritoriją prekių, kurios neatitinka ES Sutarties 23 ir 24 straipsniuose numatytų sąlygų, t.y. nėra įvykdyti muitinių formalumai ir nesumokėti maito mokesčiai.

Sandoriams Bendrijos viduje taikoma bendroji taisyklė, kuri nustato, jog apmokestinamojo asmens, esančio vienoje valstybėje narėje, prekių tiekimas apmokestinamajam asmeniui kitoje valstybėje narėje yra atleidžiamas nuo PVM su atskaitos teise. Pridėtinės vertės mokesčiu taip pat apmokestinami prekių įsigijimai Bendrijos viduje, kai jas už atlygį šalies teritorijoje įsigyja apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, jeigu pardavėjas yra apmokestinamasis asmuo (PVM įsigyjant yra atskaitomas, jei prekės yra naudojamos veiklai, kuriai taikoma mokesčio atskaita). Taigi neapmokestinamieji juridiniai asmenys taip pat moka PVM, kai dalyvauja prekių įsigijime Bendrijos viduje. Prekių įsigijimas Bendrijos viduje apibrėžiamas kaip „teisės disponuoti kilnojamuoju materialiu turtu įsigijimas, tampant jo savininku, kai prekes įsigyjanti asmeniui į kitą valstybę narę, nei valstybė narė, iš kurios prekės yra išsiųstos arba išgabentos, atsiunčia arba atgabena pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo parduodančiojo ar prekes įsigyjančio asmens vardu“.

³² Byla 408/98 (*Abbey National*) [2001] ECR I-1361, byla C-497/01 (*Zita Modes*), [2003] ECR I-0000

³³ Byloje C-215/94 (*Mohr*), [1996] ECR I-0959, nagrinėjama situacija, kurioje vokiečių ūkininkas gavo subsidiją už galutinį pieno gamybos nutraukimą. Teismas pasisakė, jog remdama ūkininkus Europos Sąjunga nesiekia jokių prekių ar paslaugų savo naudojimui, o veikia taip dėl viešo intereso. Negaunama jokia nauda, kuri leistų Europos Sąjungą ar kompetentingą nacionalinės valdžios instituciją laikyti paslaugos, kaip jis suprantama Šeštosios direktyvos 6 straipsnio prasme, vartotoju.

2.2.5. Apmokestinamųjų sandorių vieta

Bendroji direktyvos nuostata yra tokia, kad prekių, kurios nėra išsiųstos ar gabenamos, atžvilgiu laikoma, kad tiekimo vieta yra ta, kurioje prekės pradedamos tiekti. Prekėms, gabenamoms tiekėjo, arba asmens, kuriam tiekama, arba išsiųstoms trečiojo asmens - vieta, kur prekės yra tuo metu, kai prasideda jų siuntimas ar gabenimas asmeniui, kuriam jos tiekiamos. Kai prekės montuojamos arba surenkamos paties tiekėjo arba jo sąskaita, tiekimo vieta laikoma ta vieta, kur prekės yra sumontuojamos ar surenkamos. Ši taisyklė padeda išvengti prekių pardavimo trečiojoje šalyje už kainą, įtraukiančią ir montavimo išlaidas, kai importuojant PVM yra apmokestinama tik prekių vertė. Tais atvejais, taip vadinamiems „ABC sandoriais“, kai A prekes parduoda B ir B parduoda C, prekės tiesiogiai pristatomos C ir A tiesiogiai importuoja prekes į Bendriją, direktyva nustato, kad vykdomo tiekimo (A) vieta ir vėlesnių šių prekių tiekimo (B tiekimas C) vieta yra šalyje, į kurią prekės importuotos.

Paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinę įmonę, iš kurios teikia paslaugas. Direktyva aiškiai neišskiria paprasto ar sudėtinio teikimo atvejų. Tačiau keletas sprendimų šiuo klausimu yra nustatyta teisminėje praktikoje. Kiekvienas paslaugos teikimas turi būti laikomas atskiru ir nepriklausomu, ir vienos paslaugos teikimas ekonominiu požiūriu neturėtų būti dirbtinai padalintas. Turi būti nustatyti esminiai sandorio bruožai tam, kad būtų galima apibrėžti, ar apmokestinamasis asmuo klientui (tipiniam vartotojui) teikė kelias paslaugas, ar vieną.

Tam kad pašalinti prieštaravimus, kai paslaugos tiekiamos tarptautiniu mastu, buvo priimta daugybė bendrosios nuostatos išimčių.

Paslaugų, susijusių su nekilnojamoju turtu, tiekimo vieta yra laikoma ta, kurioje yra nekilnojamas turtas. Paslaugų, susijusių su kultūrine, menine, sportine, moksline, švietimo, laisvalaikio veikla, papildomų transporto paslaugų, kilnojamojo materialiojo turto vertinimo paslaugų teikimo laikoma vieta, kurioje šios paslaugos yra fiziškai atliekamos. Kai paslaugų teikimo vieta yra perkeliama ten, kur buvo išduotas kliento PVM identifikavimo numeris, PVM prievolė klientui taip pat yra perkeliama.³⁴

³⁴ Byloje C-429/97 (*Commission/France*), [2001] ECR I-0637, Vokiečių įmonės pasirašė sutartis dėl atliekų naikinimo su vietinėmis valdžios institucijomis ir pramoninėmis įmonėmis Europoje. Sutartys apibrėžė preliminarią atliekų rinkimo, rūšiavimo, saugojimo, laikymo ir naikinimo (šios paslaugos atliekamos visoje Europoje, klientų šalyse) paslaugų teikimo tvarką, deginimo ir perdirbimo procesus. Vokietijos įmonės sudarė atliekų naikinimo sutartį su subrangovu, Prancūzijos įmonėmis. Atliekų sunaikinimo paslaugos įtraukė atliekų transportavimą į subrangovų prancūzų patalpas, kur atliekų naikinimo paslaugos yra fiziškai suteikiamos. Vokietijos įmonės neturėjo filialų Prancūzijoje. Visas savo klientams teikiamas paslaugas Vokietija apibrėžė pagal 9(1) straipsnį ir taikė Vokietijos PVM visai sandorio vertei. Prancūzijos valdžia laikė, kad vokiečių įmonių paslaugos yra atliekamos Prancūzijoje dėl to, kad pagrindinis sandorio

Taisyklės dėl kilnojamo materialaus turto nuomos paslaugų teikimo vietos sukeldavo per daug iškraipymų, todėl buvo priimta Dešimtoji direktyva. Ši direktyva nustato tokią pačią tvarką (išskyrus transportui) kaip ir nematerialaus pobūdžio paslaugoms, kai ši paslaugų kategorija yra suteikiama apmokestinamam asmeniui, įsisteigusiam kitoje valstybėje narėje, joje ir yra apmokestinama. Tokios paslaugos, suteikiamos asmenims už Bendrijos ribų, yra apmokestinamos arba paslaugos teikimo vieta nustatoma ten, kur yra įsisteigęs paslaugos gavėjas, nepaisant ar gavėjas yra apmokestinamas asmuo, ar ne. Kai paslaugos yra teikiamos iš už Bendrijos ribų esančių šalių apmokestinamiems asmenims valstybėje narėje, paslaugų teikimo vieta yra ta valstybė narė. Tokios paslaugos yra: reklamos paslaugos, autorių teisių, patentų, licencijų, prekių ženklų ir panašių teisių perdavimas ar perleidimas, konsultantų, inžinierių, teisininkų, buhalterijų paslaugos, duomenų apdorojimas ir informacijos teikimas, banko, finansiniai ir draudimo sandoriai, agentų, kurie veikia kito asmens vardu ir jo sąskaita, paslaugos atliekant aukščiau nurodytas paslaugas. Kai šių paslaugų teikimo vieta yra ne toje valstybėje narėje, kurioje įsisteigęs teikėjas ar paslauga yra atliekama, arba paslaugos teikėjas yra įsisteigęs už Bendrijos ribų, apmokestinimas taikomas atvirkštine tvarka.

Šioje paskutinėje paslaugų kategorijoje (įskaitant transporto nuomą) valstybės narės gali nukrypti nuo taisyklių ir paslaugų teikimo vietą nustatyti Bendrijos viduje ar išorėje tam, kad išvengtų dvigubo apmokestinimo ar neapmokestinimo.

2.2.6. Sandoriai, sudaromi per atstumą

Sandoriams, sudaromiems per atstumą, taisyklės nustato, kad prekių pardavimas per atstumą (neskaitant naujų transporto priemonių ir prekių po surinkimo ar instaliavimo) privatiems asmenims yra apmokestinamas toje šalyje, į kurią tiekiamas, nebent pardavėjas parduoda žemesne kaina nei yra nustatyta riba šioje šalyje. Šios taisyklės yra vienodai taikomos pardavimams, vykdomiems per atstumą viešiesiems asmenims ir tam tikroms apmokestinamųjų asmenų kategorijoms, nebent jų įsigijimai Bendrijos viduje viršija nustatytą minimalią ribą arba kai jie pasirinko įsigijimų apmokestinimą paskirties valstybėje narėje.

elementas, atliekų sunaikinimas, yra vykdomas subrangovų Prancūzijoje. Teismas laikė, kad dėl tokių sudėtinių paslaugų, pagal direktyvos 9(2)(c) straipsnį, PVM turėtų būti mokamas pagal tos valstybės narės įstatymus, kurioje paslaugos yra fiziškai suteikiamos. Tačiau, dėl šios atliekamos paslaugos kombinuotumo, tokio susiejančio faktoriaus įvedimas sukurtų PVM tarifo neapibrėžtumą, dėl kurio pagrindinis rangovas turėtų išrašyti sąskaitą faktūrą savo klientams kiekvieną kartą kai bet kuri operacija, kuri yra paslaugos dalis, būtų atliekama ne toje valstybėje narėje, kurioje įsikūręs rangovas.

2.2.7. Apmokestinimo momentas ir mokesčio apskaičiavimas

Sutinkamai su direktyvos 10 straipsniu apmokestinimo momentu laikomas įvykis, kai prekės pristatomos arba paslaugos atliekamos. Tai turėtų būti atskirta nuo to momento, kai mokestis tampa apskaičiuotinas, t.y. kai mokesčių administratorius įgyja teisę reikalauti mokesčio iš tą mokestį turinčio sumokėti asmens.

Kai apmokėjimas atliekamas avansu prieš pristatant prekes, ar atliekant paslaugas, mokestis tampa apskaičiuotinas apmokėjimo gavimo metu nuo gautos sumos.

Laikoma, kad prekės ir paslaugos, už kurias sąskaitos pateikiamos ir apmokamos per keletą kartų iš eilės, yra pristatytos ar atliktos tuomet, kai baigiasi ataskaitinis laikotarpis, su kuriuo yra susijusios sąskaitos ir apmokėjimas.

Direktyva taip pat numato, jog mokestis gali tapti apskaičiuotinu, kai yra išrašoma sąskaita faktūra arba yra gaunama kaina.

Kiek tai susiję su importuojamomis prekėmis, mokestis tampa apskaičiuotinas tuomet, kai prekės yra įvežamos į šalies teritoriją.

Apmokestinimo momentas kiek tai susiję su vidaus Bendrijos prekių įsigijimu, atsiranda kai toks įsigijimas yra atliekamas. Mokestis tampa mokėtinas arba išrašant sąskaitą faktūrą, arba vėliausiai 15 mėnesio dieną, sekančio po to, kai buvo atliktas įsigijimas.

2.2.8. Apmokestinamoji vertė

PVM taikoma ne objektyvi, bet subjektyvi vertė, kadangi tarifai yra nustatomi kaip apmokestinamosios vertės procentas, apibrėžiant, jog mokestinė vertė yra viskas, kas sudaro atlygį, kuris yra arba turi būti tiekėjo gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas, įskaitant ir subsidijas, tiesiogiai susijusias su šių prekių ar paslaugų kaina.

Pagal direktyvos 11A straipsnio 2 dalį, apmokestinamąją vertę sudaro:

- mokesčiai, muitai ir rinkliavos, išskyrus patį PVM;
- atsitiktinės išlaidos, tokios kaip komisiniai mokesčiai, pakavimo, transportavimo ir draudimo išlaidos, kurias tiekėjui turi padengti pirkėjas ar klientas.

Pagal to paties straipsnio 3 dalį į šią vertę neįtraukiamos:

- kainos sumažinimas taikant nuolaidą už greitą apmokėjimą;

- kainos nuolaidos klientui, suteikiamos tiekimo metu;
- sumos, gautos iš pirkėjo ar kliento kompensuoti apmokestinamojo asmens išlaidoms, kurias tas asmuo patiria pirkėjo ar kliento vardu ir jo sąskaita ir kurias įrašo į savo tarpinę sąskaitą.³⁵

Įvežamų prekių apmokestinamosios vertės sudėti nustato direktyvos 11(B) (1) straipsnis.³⁶ 11(B) (3) straipsnis nustato, kas turi būti įtraukta į apmokestinamąją vertę, jei ji dar nebuvo įtraukta.³⁷

Direktyva 94/5/EB, keičiančia direktyvą 77/388/EEB, buvo įterptas naujas straipsnis (26(a)), pagal kurį apmokestinamųjų prekybininkų tiekiamų naudotų prekių, meno kūrinių, kolekcionavimo objektų ir antikvarinių daiktų atžvilgiu valstybės narės turi taikyti specialią tvarką apmokestinant prekybininko gautą maržą.³⁸

2.2.9. Mokesčio tarifai

Šeštosios direktyvos nuostatos lėmė, kad tarifus nustatė pačios valstybės narės, reikalaujant, kad standartinis tarifas, taikomas prekių tiekimui ar paslaugų teikimui, prekių importui būtų toks pats, siekiant įvykdyti neutralumo reikalavimus. Valstybėms narėms buvo leidžiama taikyti sumažintus arba padidintus tarifus tam tikroms prekių tiekimo ar paslaugų teikimo kategorijoms, tačiau su sąlyga, kad būtų užtikrinama, kad taikant tokį sumažintą tarifą PVM suma būtų tokia, kad įprasta tvarka būtų galima iš jos atskaityti visą PVM. Priežastis tokiam reikalavimui greičiausiai yra

³⁵ Pagal Šeštosios direktyvos 11A (1) (a) dalį, tam, kad tokie elementai patektų į prekių apmokestinamąją vertę net ir tuomet, kai jie nėra pridėtinė vertė ir nesudaro ekonominio atlygio už prekių tiekimą, jie turi turėti tiesioginį ryšį su šiuo tiekimu (Byla C-33/93 (*Empire Stores Ltd*), [1994] ECR I-2329)

Kalbant apie kainos nuolaidas, EB Teismas yra pasisakęs, jog išrašytų kvitų vertė yra ne jų nominali kaina, o už juos gaunami gryniesi, kurių dydis gali priklausyti nuo taikomos nuolaidos, net tuo atveju, kai kvitai už prekes gali būti gražinami taikant nominalią kainą. (Byla C-126/88 (*Boots Co Ltd*), [1990] ECR I-1235)

³⁶ Tai: a) kaina, kurią importuotojas sumokėjo ar turi sumokėti, kai ši kaina yra vienintelis atlygis; b) atviros rinkos kaina, kai nesumokama jokia kaina arba kai sumokėta ar turinti būti sumokėta kaina nėra vienintelis atlygis už importuotas prekes.

³⁷ Pagal šį straipsnį į apmokestinamąją vertę turi būti įtraukta: a) mokesčiai, muitai ir rinkliavos, kuriuos reikia mokėti už importo šalies ribų, ir ryšium su importu nustatyti mokesčiai, išskyrus prekėms taikytiną pridėtinės vertės mokesčių; b) atsitiktinės išlaidos, tokios kaip komisiniai mokesčiai, pakavimo, transportavimo ir draudimo išlaidos, atsiradusios iki jų atgabavimo į pirmąją paskirties vietą šalies teritorijoje. Valstybės narės į apmokestinamąją vertę turi įtraukti ir aukščiau nurodytas atsitiktines išlaidas, susijusias su gabavimu į kitą paskirties vietą Bendrijos teritorijoje, jei pastaroji yra žinoma apmokestinimo momentu.

³⁸ 1994 m. vasario 14 d. Tarybos direktyva 94/5/EB papildanti bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičianti Direktyvą 77/388/EEB — Specialios nuostatos, taikytinos naudotoms prekėms, meno kūriniams, kolekcionavimo objektams ir antikvariniams daiktams, 1 straipsnio 3 dalis

kilusi iš nenoro gražinti dalį atskaityto mokesčio. Žvelgiant iš teorinės pusės, vargu ar toks reikalavimas būtų pateisinamas, kadangi mokesčio našta galiausiai tenka vartotojui.³⁹

2.2.9.1. Nulinis tarifas

Nulinis tarifas iš principo yra laikomas nesuderinamu su PVM sistema. Vienas iš painių aspektų yra tai, jog direktyva nurodo visą sritį sandorių, kuriems taikomas toks tarifas, nors ir atleidimo nuo mokesčio pavidalu. Nuosavų išteklių sprendimo atžvilgiu toks tarifas gali kelti problemų. Nors tam tikri sandoriai išlieka mokesčio sistemos dalimi ir yra suteikiama mokesčio atskaita, kad valstybės narės galėtų apskaičiuoti mokesčio dydį tenkantį Bendrijai, nulinio tarifo taikymas baigiasi tokių sandorių subsidija procentu, lygiu mokesčio tarifui, jiems taikomu Bendrijos. Tas pats galioja tarifams, kurie yra sumažinti žemiau Bendrijos mokesčio tarifų lygio. Toks subsidijų teikimas pažeidžia Bendrijos tikslus, būtent sistemos, kuria siekiama apsaugoti kompetencijos iškraipymo, įgyvendinimą. Kaip bebūtų, nebus išvengta sunkumų, susijusių su nuosavais ištekliais, jei bus taikomas nulinis tarifas kaip alternatyva atleidimui nuo mokesčio, kuris nesudaro dalies mokesčio bazės nuosaviems ištekliams.

2.2.9.2. PVM tarifai po 1992 metų

1992 metais iki tol galiojęs tarifų nustatymas siekiant juos suvienodinti buvo pakeistas direktyva 92/77/EEB, kuria buvo nustatyta, kad nuo 1993 sausio 1 dienos valstybės narės turi taikyti standartinį tarifą, kuris negali būti mažesnis nei 15 procentų. Toks dydis iš pradžių buvo nustatytas iki 1996 metų gruodžio 31 dienos, tačiau vėliau šis terminas keletą kartų buvo pratęstas. Naujoje direktyvos redakcijoje paliktos nuostatos, kurios buvo nustatytos direktyva 2001/4/EB, t.y. nustatant, kad toks dydis turi būti taikomas iki 2005 metų gruodžio 31 dienos.

Valstybės narės gali taikyti vieną ar du sumažintus tarifus, kurie negali būti mažesni nei 5 procentai, ir taikomi tik tam tikrų prekių tiekimui ar paslaugų teikimui. Valstybės narės taip pat gali taikyti sumažintą tarifą gamtinių dujų ir elektros tiekimui, tačiau turi užtikrinti, kad taip nekils rizikos konkurencijos iškraipymui.

Direktyva 94/5/EB, keičiančia direktyvą 77/388/EEB, buvo nustatyta, kad valstybės narės gali taikyti sumažintą tarifą meno kūrinių importui, kolekcionavimo objektams bei antikvariniams daiktams. Tačiau reikėtų pažymėti, kad ši nuostata šalies viduje vykdomui minėtų prekių tiekimui.

³⁹ Ben J.M. Terra, Peter J. Watel "European Tax Law", Kluwer Deventer, 2005, psl. 361

Valstybės narės sumažintą mokesčio tarifą taip pat gali taikyti meno kūrinų tiekimui, kai juos tiekia jų autorius arba jo įpėdiniai arba kai juos tiekia apmokestinamasis asmuo, kitas nei apmokestinamasis prekybininkas, jeigu jis šiuos meno kūrinius tiekia retkarčiais, juos importavo pats arba juos jam patiekė jų autorius arba jo įpėdiniai, arba jei minėtas asmuo turėjo teisę atskaityti visą pridėtinės vertės mokestį už pirmiau nurodytus meno kūrinius.

2.2.10. Atleidimas nuo mokesčio

Sutinkamai su sprendimu dėl nuosavų išteklių, buvo būtina standartizuoti atleidimo nuo mokesčio atvejus siekiant bendros apmokestinimo bazės. Skirtumas turėtų būti daromas tarp tų atvejų, kai teisė į atskaitą neatsiranda, t.y. tokie atvejai, kurie nurodomi kaip atleidimas nuo mokesčio šalies teritorijos ribose, ir tokių atvejų, kai suteikiama teisė į atskaitą, kurie faktiškai yra nulinio tarifo taikymas. Pastarieji yra susiję su importu, eksportu bei specialūs atleidimo nuo mokesčio atvejai, susiję su tarptautiniu prekių gabenimu.

2.2.10.1. Atleidimas nuo mokesčio šalies teritorijos ribose

Nuo mokesčio atleidžiama tam tikra visuomenei naudinga veikla. Direktyvos 13(A) straipsnis nurodo šias paslaugas:

- a) viešųjų pašto tarnybų teikiamas paslaugas (išskyrus keleivių pervežimo ir telekomunikacijų paslaugas) ir su tokiomis paslaugomis susijusias teikiamas prekes;⁴⁰
- b) ligoninių ir kitas sveikatos priežiūros paslaugas bei glaudžiai su jomis susijusią veiklą, kurias vykdo viešosios teisės subjektai arba ligoninės, gydymo ir diagnostavimo centrai bei kitos panašaus pobūdžio deramai pripažintos įstaigos tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės subjektams;
- c) sveikatos priežiūros paslaugas, kurias teikia gydytojai ir vidurinis bei pagalbinis medicinos personalas, kaip jį apibrėžia pačios valstybės narės;⁴¹
- d) tiekiamus žmogaus organus, kraują ir pieną;

⁴⁰ Tuo metu, kai buvo priimta Šeštoji direktyva, šias paslaugas beveik išimtinai teikė nacionaliniai monopoliai. Tačiau atsižvelgiant į tai, jog dabar vis daugėja konkurencijos šioje srityje, tolimesnis tokių paslaugų teikimas gali būti priežastis iškreiptai konkurencijai atsižvelgiant į privačius tiekėjus.

⁴¹ Ši dalis nėra taikoma veterinarinėms paslaugoms (byla C-122/87 (*Commission v Italy*), [1988] ECR 2685). Medicinos paslaugos, teikiamos kitais nei sveikatos priežiūros tikslais, negali patekti į šios dalies taikymo sritį (byla C-141/00 (*Ambulanter Pflegedienst Kugler GmbH*), [2002] ECR I-6833)

- e) dantų technikų teikiamas profesines paslaugas ir dantų protezus, kuriuos tiekia dantų gydytojai ir dantų technikai;
- f) paslaugas, kurias savo nariams teikia nepriklausomos asmenų grupės, kurių veikla yra atleista nuo pridėtinės vertės mokesčio arba nėra šio mokesčio objektas, kai tos paslaugos yra tiesiogiai būtinos jų nariams jų veiklai vykdyti ir kai tos grupės iš savo narių reikalauja atlyginti tik jiems tenkančią bendrų išlaidų dalį, su sąlyga, kad toks atleidimas nuo mokesčio neiškraipo konkurencijos;⁴²
- g) su socialine rūpyba ir socialine apsauga susijusias paslaugas bei prekes, įskaitant paslaugas, kurias teikia senelių namai, viešosios teisės subjektai ar kitos organizacijos, atitinkamos valstybės narės pripažintos labdaros organizacijomis;⁴³
- h) paslaugas ir prekes, glaudžiai susijusias su vaikų ir jaunimo apsauga, kai jas teikia ir tiekia viešosios teisės subjektai ar kitos organizacijos, atitinkamos valstybės narės pripažintos labdaros organizacijomis;
- i) vaikų ir jaunimo švietimo, mokyklinio ir universitetinio švietimo, profesinio mokymo ar perkvalifikavimo paslaugas, įskaitant su visu tuo glaudžiai susijusias prekes, kai jas teikia ir tiekia tuo tikslu įsteigti viešosios teisės subjektai ar kitos organizacijos, kurias atitinkama valstybė narė pripažįsta įsteigtomis tokiu tikslu;
- j) privačias mokymo paslaugas, kai mokoma mokyklinių ar universitetinių dalykų;
- k) tam tikras aprūpinimo personalu paslaugas, kurias, siekdamas dvasinės gerovės, teikia religinės ar filosofinės institucijos tam tikrai veiklai;
- l) paslaugas ir glaudžiai su jomis susijusias prekes, kurias savo narių naudai tiekia politinio, profsajunginio, religinio, patriotinio, filosofinio, filantropinio ir pilietinio pobūdžio tikslų siekiančios nepelno organizacijos už nario mokesčių, kurių jos nustato savo taisyklėse, su sąlyga, kad toks atleidimas nuo mokesčio neiškraipo konkurencijos;
- m) tam tikras paslaugas, glaudžiai susijusias su sportu ir kūno kultūra, kurias teikia nepelno organizacijos asmenims — sporto ir kūno kultūros programų dalyviams;

⁴² Turi būti atsisakoma atleisti nuo mokesčio, jeigu toks atleidimas tiek dabar, tiek ateityje gali sukelti pagrįstos rizikos, jog bus iškraipoma kompetencija (byla C-8/01 (*Assurador-Societetet, veikiantis Taksatorringer vardu*), [2003] ECR I-0000)

⁴³ Nors Teismas vienoje iš bylų buvo nurodęs, kad ši dalis gali būti taikoma tik juridiniams asmenims (byla C-453/93 (*Bulthuis-Griffioen*), [1995] ECR I-2341), tačiau kitoje byloje (byla C-216/97 (*Gregg & Gregg*), [1999] ECR I-4947) Teismas pasisakė, kad šios dalies prasme sąlygos, būtinos įgyvendinti atleidimą nuo mokesčio, atsižvelgiant į sąvokų analizę, gali būti taikomos ir privatiems asmenims, teikiantiems nurodytas paslaugas, ir išvada, kad sąvokos „įsteigimas“ bei „organizacija“ praplečiamos taikant jas ne tik juridiniams asmenims, yra suderinama su fiskalinio neutralumo principu.

n) tam tikras kultūros paslaugas ir glaudžiai su jomis susijusias prekes, kai šias paslaugas teikia ir prekes tiekia viešosios teisės subjektai ar kitos atitinkamos valstybės narės pripažintos kultūros institucijos;

o) organizacijų, kurių veikla yra atleista nuo mokesčio ryšium su organizuojamais lėšų surinkimui tik savo naudai renginiais, teikiamas paslaugas ir prekes, su sąlyga, kad toks atleidimas nuo mokesčio neiškraipo konkurencijos. Valstybės narės gali įvesti bet kuriuos būtinus tokiam atleidimui nuo mokesčio taikyti apribojimus, ypač tokių renginių skaičiui ar gaunamų įplaukų sumai;

p) transporto paslaugas, kurias ligoniams ar sužeistiesiems teikia deramai įgaliotos organizacijos specialiai tam pritaikytomis transporto priemonėmis;

q) viešųjų radijo ir televizijos įstaigų veiklą, išskyrus komercinio pobūdžio veiklą.

2.2.10.2. Kiti atleidimo nuo mokesčio atvejai

Pagal direktyvos 13(B) straipsnį numatomi tokie atleidimo nuo mokesčio atvejai:

a) draudimo ir perdraudimo sandoriai ir su jais susijusios paslaugos, kurias atlieka draudimo brokeriai ir draudimo agentai;⁴⁴

b) nekilnojamojo turto nuoma⁴⁵, išskyrus:

1) apgyvendinimą, kaip apibrėžta valstybių narių teisėje, viešbučiuose ar panašias funkcijas vykdančiose įstaigose, įskaitant ir apgyvendinimą poilsiavietėse ar stovyklauti įrengtose vietose;

⁴⁴Draudimo ir perdraudimo sąvokų apibrėžimas direktyvoje nėra pateikiamas, todėl taikant PVM lengvatą draudimo ir perdraudimo paslaugoms, būtina atsižvelgti į Teismo praktiką, aiškinant šias sąvokas. Teismas bylos C-8/01 išvadose nurodė, kad:

1.1. draudimo sandorio esmę sudaro tai, kad draudikas įsipareigoja už išankstinę draudimo įmoką, pasitvirtinus sutartyje numatytais rizikais, suteikti draudėjui draudimo sutarties metu sutartą paslaugą (draudiko teikiama paslauga, kurią draudėjas yra įsipareigojęs teikti žalos padarymo atveju, nebūtinai turi būti pinigų sumos išmokėjimas, ši paslauga gali būti teikiama ir kitais būdais

1.2. draudimo sandoris iš esmės reiškia, kad turi egzistuoti sutartiniai santykiai tarp draudiko ir draudėjo. Teismas bylose C-8/01 ir C-240/99 yra nurodęs, kad sąvoka „draudimo sandoriai“ yra pakankamai plati ir ji apima ne vien pačių draudikų vykdomus sandorius, bet gali apimti ir tuos atvejus, kai draudimo sandorius teikia ir kiti apmokestinamieji asmenys, nesantys draudikais (tai pažymėta ir ETT bylos C-349/96 išvadose). Taip gali būti tokiu atveju, kai sudarytas sandoris savo esme yra draudimo sandoris, t. y. sandoris pagal kurį viena šalis už pirmiau sumokėtą įmoką prisiima riziką ir įsipareigoja kitai šaliai sumokėti įmoką (ar suteikti paslaugą) tokiu atveju, jei pasitvirtintų sutartyje numatyta rizika.

⁴⁵ Europos Bendrijų Teismas yra nagrinėjęs daug bylų, susijusių su nekilnojamu turtu. Vienoje iš jų (byla C-326 (*Stichting 'Goed Wonen'*), [2001] ECR I-6831) Teismas pasisakė, kad nors ir nekilnojamo turto nuoma iš esmės patenka į ekonominės veiklos, kaip ji apibrėžiama direktyvoje, sritį, tačiau faktiškai tokia veikla yra pasyvi, nesukurianti ženklios pridėtinės vertės. Nekilnojamo turto nuoma iš principo turėtų būti atleidžiama nuo mokesčio, nenumatant pasirinkimo galimybių, kurią valstybės narės gali suteikti apmokestinamiems asmenims.

2) patalpų ir vietos nuomą automobilių stovėjimui;⁴⁶

3) pastoviai instaliuotų įrenginių ir mašinų nuomą;

4) seifų nuomą.

Valstybės narės gali dar labiau riboti šį atleidimą nuo mokesčio;

c) prekės, naudojamos tik veklai, kuri atleidžiama nuo mokesčio, kai už šias prekes mokestis nebuvo atskaitytas, arba prekės, kurias įsigijus ar pagaminus, pridėtinės vertės mokestis nėra išskaitytinas;

d) šie sandoriai:

1) paskolų suteikimas įskaitant derybas dėl paskolos, taip pat suteiktos paskolos priežiūra, kai ją vykdo paskolą suteikęs asmuo;

2) derybos ir bet kokie sandoriai dėl paskolų garantijų ar kitokių finansinių užtikrinimų, taip pat paskolų garantijų priežiūra, kai ją vykdo paskolą suteikęs asmuo;

3) sandoriai, įskaitant derybas, dėl indėlių ir einamųjų sąskaitų, mokėjimų, pervedimų, skolų, čekių ir kitų apyvarčių dokumentų, bet išskyrus skolų išieškojimą ir faktoringą;

4) sandoriai, įskaitant derybas, dėl valiutos, banknotų ir monetų, naudojamų kaip mokėjimo priemonė, išskyrus kolekcionavimo objektus;

5) sandoriai, įskaitant derybas, bet išskyrus valdymą ir saugojimą, susijusius su akcijomis, turto dalimis bendrovėse ar asociacijose, įmonių obligacijomis ir kitais vertybiniais popieriais, išskyrus:

- dokumentus, nustatančius nuosavybės teisę į prekes,

- 5 straipsnio 3 dalyje nurodytas teises ar vertybinius popierius;

6) specialių investicinių fondų, kaip juos apibrėžia valstybės narės, valdymas;

e) galiojančių pašto ženklų, tinkamų apmokėjimui už pašto paslaugas šalies viduje patvirtinti, tiekimas nominalia verte, fiskalinių ženklų ir kitų panašių ženklų tiekimas;

⁴⁶ Byloje C-428/02 (*Fonden Marselisborg Lystbådehavn prieš Skatteministeriet ir Skatteministeriet prieš Fonden Marselisborg Lystbådehavn*), Teismas pasisakė, jog kalbant apie patalpų ir vietos nuomą automobiliams stovėti, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto 2 papunktis įtvirtina išimtį iš šiame straipsnyje nustatyto atleidimo nuo mokesčio nekilnojamojo turto nuomai. Šios nuostatos pagrindu joje numatytiems sandoriams taikoma bendra šios direktyvos tvarka, pagal kurią PVM taikoma visiems apmokestinamiesiems sandoriams, išskyrus aiškiai numatytas išimtis. Vadinasi, ši nuostata negali būti aiškinama siaurai. Todėl minėtoje nuostatoje vartojama sąvoka „automobilis“ (*véhicules*) turi būti aiškinama taip, kad ji apima visas transporto priemones, įskaitant ir laivus. Iš tikrųjų laivų stovėjimo vietų nuoma nėra apribota tiktaise asmeniškai užimti vandens plotą, bet taip pat suteikia teisę naudotis įvairiais uosto įrenginiais, skirtais prišvartuoti laivą, ekipažo įsodinimo ir išlaipinimo patogumais bei šio ekipažo galimą naudojamą įvairiais sanitariniais ar kitais įrenginiais.

- f) lažybos, loterijos ir kitos azartinių lošimų formos, laikantis kiekvienos valstybės narės nustatytų sąlygų ir apribojimų;
- g) pastatų ar jų dalių ir žemės, ant kurios jie stovi, tiekimas;
- h) žemės, kuri nėra užstatyta, tiekimas, išskyrus žemę statyboms.

2.2.10.3. Atleidimo nuo mokesčio atvejai, susiję su tarptautiniais sandoriais

Direktyva numato įvairius atleidimo nuo mokesčio atvejus (su teise į mokesčio atskaitą), susijusius su importu, eksportu ir panašiais sandoriais bei tarptautiniu transportu, pagrinde siekiant apsaugoti paskirties vietos valstybės principą.

Atleidimas nuo mokesčio importo atveju apima galutinai importuojamas prekes, kurios bet kuriuo atveju, jei jas tiekė apmokestinamasis asmuo šalies viduje, būtų atleistos nuo mokesčio – toks reguliavimas užtikrina išorinį neutralumą.

Be to, daug įvairių atleidimo nuo mokesčio atvejų yra išvardinti direktyvoje, kurių šaltinis yra arba atleidimo nuo muitų atvejai, arba tarptautiniai susitarimai.

Paslaugų teikimas, susijęs su importuojamom prekėm taip pat yra atleidžiamas nuo mokesčio mokėjimo, tačiau jų vertė yra įtraukiama į apmokestinamąją vertę.

Kadangi taisyklės, taikomos elektros energijos ir gamtinių dujų tiekimo vietai buvo pakeistos, šių produktų tiekimas, atliekamas gamintojų ir prekyautojų iš trečiųjų šalių skirstytojams ir galutiams vartotojams ES visais atvejais apmokestinama PVM ES. Nepakeitus direktyvos 14 straipsnio tai lemtų, importo atveju, jog gali kilti dvigubo apmokestinimo rizika. Siekiant išvengti tokių problemų direktyva 2003/92/EB buvo nustatyta, kad tokių prekių tiekimas yra atleidžiamas nuo mokesčio.

Pagal direktyvos 15 straipsnį tiek prekės, išsiųstos arba gabenamos į paskirties vietą už bendrijos ribų, tiek tarptautinis transportas yra atleidžiami nuo mokesčio.

Direktyva 91/680/EEB buvo nustatyti atleidimo nuo mokesčio atvejai, taikomi vidaus Bendrijos sandoriams. Vidaus Bendrijos tiekimas yra atleidžiamas nuo mokesčio, jei po jo seka vidaus Bendrijos prekių įsigijimas. Tam tikrais atvejais ir toks prekių įsigijimas gali būti atleidžiamas nuo mokesčio.

2.2.10.4. PVM sandėliai

Pagal direktyvos 16 straipsnį atleidimas nuo mokesčio gali būti taikomas tokiais atvejais:

- a) prekių, kurioms numatoma įforminti sandėliavimo, išskyrus muitinį sandėliavimą, procedūras, importas;
- b) tiekimas prekių, kurias numatoma pateikti muitinei ir, jei reikia, padėti laikinai saugoti ir:
 - a) kurias numatoma įvežti į laisvąją zoną arba laisvą sandėlį;
 - b) kurioms numatoma įforminti muitinio sandėliavimo arba laikino įvežimo perdirbti procedūras;
 - c) kurias planuojama pristatyti į teritorinius vandenis, kad jos būtų panaudotos gręžimo arba gavybos platformoms statyti, remontuoti, prižiūrėti, keisti arba išardyti ar tokioms gręžimo ar gavybos platformoms sujungti su pagrindine valstybės teritorija, arba gręžimo arba gavybos platformoms aprūpinti degalais ir maistu;
 - d) kurioms numatoma įforminti sandėliavimo, išskyrus muitinį sandėliavimą, procedūras.

Atsižvelgiant į direktyvos pataisas, padarytas direktyva 91/680/EEB, 16 straipsnis yra išlikęs faktiškai identiškas originaliai versijai, išskyrus tai, jog numatytas reikalavimas „šalies teritorijoje“.

Prekių tiekimas, kurias numatoma padėti kitos valstybės narės teritorijoje įforminant sandėliavimo procedūras seka, iš principo, vidaus Bendrijos prekių tiekimas. Panašu, jog ši nuostata atrodo teisinga valstybės narės, kuri netaiko kitų nei sandėliavimo procedūros, kitos nei muitinis sandėliavimas, atžvilgiu. Tačiau, kai prekės atvyksta į valstybę narę, taikančią kitas sandėliavimo procedūras, vidaus Bendrijos prekių įsigijimas pasibaigtų tuo, kad šis prekių įsigijimas būtų traktuojamas skirtingai nuo vidaus įsigijimo, kuriam būtų įforminama sandėliavimo procedūra. Dėl to 16 straipsnis buvo papildytas, numatant, kad vidaus Bendrijos prekių įsigijimui turėtų būti taikomos tos pačios taisyklės, kokios yra taikomos vidaus tiekimui.

Iš 16(1) straipsnio seka, kad valstybės narės yra laisvos apmokestinti arba atleisti nuo mokesčio prekių tiekimą, kuriam taikomos sandėliavimo procedūros, kitos nei muitinio sandėliavimo, net tuo atveju, kai jos nusprendžia atleisti nuo mokesčio prekių tiekimą, kuriam yra taikoma muitinio sandėliavimo procedūra. To rezultatas – tiekimas prekių, kurios nėra ar nebėra laisvai cirkuliojančios, yra traktuojamos skirtingai nuo vidaus Bendrijos arba šalies prekių tiekimo.

2.2.11. Atskaita

Pagal direktyvos 17 straipsnį apmokestinamasis asmuo turi teisę iš mokesčio, kurį turi sumokėti, atskaityti PVM, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam pateiktas prekes ir suteiktas paslaugas, PVM, apskaičiuotą ar sumokėtą už importuojamas prekes. Teisė atskaityti mokesčių atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokesčių tampa apskaičiuotinas. Teisė į atskaitą apribota, numatant, kad asmuo įgyja tokią teisę tik tiek, kiek prekės ir paslaugos yra apmokestinamojo asmens naudojamos savo apmokestinamiesiems sandoriams. Į juos įeina tokie

apmokestinamieji sandoriai, susiję su kitoje šalyje vykdoma ekonomine veikla, už kuriuos mokesčiai būtų galima atskaityti, jei jie būtų sudaryti tos šalies teritorijoje.

Be to, mokesčio atskaita neleidžiama tų prekių ar paslugų tiekimo, pagrįsto direktyvos 13 straipsniu (sandoriai, atleidžiami nuo mokesčio) arba tokių, kurie yra naudojami ne verslo tikslais, atžvilgiu.

Direktyvos 19 straipsnyje numatyta atskaitos proporcijos apskaičiavimo metodai (dar vadinami *pro rata*). Pagrindinė taisyklė: atskaitos proporcija apskaičiuojama trupmena, kurios skaitiklis yra visa metinės apyvartos suma be PVM iš sandorių, kuriems tenkantis PVM yra atskaitomas ir kurio vardiklis yra visa skaitiklyje nurodyta metinės apyvartos suma be PVM ir metinės apyvartos iš sandorių, kuriems tenkantis PVM negali būti atskaitomas, suma.⁴⁷

Pastarieji Europos Teisingumo Teismo sprendimai, susiję su apmokestinimo padėtimi turėjo įtakos ekonominės veiklos sąvokos susiaurinimui, kartu ir PVM taikymo sričiai, o tai lėmė kompetencijos iškraipymą. Visuose šiuose Teismo sprendimuose sprendžiamas klausimas, ar tam tikri finansiniai sandoriai yra laikomi kaip nepriklausantys PVM taikymo sričiai, ar į ją patenkantys, tačiau atleidžiant nuo mokesčio. Iš viso to seka, kad dabar galiojančios Šeštosios direktyvos nuostatos ne visada užtikrina apmokestinimo sistemos neutralumą.⁴⁸

2.2.11.1. Mokesčio atskaita: akcijos ir dividendai

Toliau apžvelgiami tam tikri teismų praktikos aspektai, susiję su finansiniais sandoriais, kontroliuojančiomis įmonėmis ir akcijomis.

Direktyvos 13(B) straipsnyje numatytas atleidimo nuo mokesčio atvejis, susijęs su finansiniais sandoriais. Toks sprendimas neturi jokios istorijos, susijusios norminių teisės aktų leidyba, kadangi paaiškinamajame memorandume tebuvo paaiškinta, jog finansinius sandorius apmokestinti yra sudėtinga. Kyla klausimas – jei yra sunku apmokestinti paskolas ir palūkanas, tuomet turėtų būti vienodai sunku apmokestinti ir akcijas bei dividendus.⁴⁹

Pirmoji svarbi byla šioje srityje yra *Honk Kong* byla⁵⁰, kurioje Teismas pasisakė, kad ten, kur asmens vykdoma veikla, kuri apima išskirtinai tik paslaugų teikimą be jokio tiesioginio atlygio, nėra pagrindo apmokestinimui ir nemokamos paslaugos nėra PVM objektas. Tokiomis

⁴⁷ Byloje C-333/91 (*Satam*), [1993] ECR I-3513, Europos Teisingumo Teismas nusprendė, kad dividendai, gaunami mokesčių mokėtojo už paprastą investavimą kitoje kompanijoje, neįeina į *pro rata* apskaičiavimą PVM atskaitai tikslais, kadangi apyvartos dalis priskirtina sandoriams, kuriems PVM nėra atskaitomas.

⁴⁸ Ben J.M. Terra, Peter J. Watel “*European Tax Law*”, Kluwer Deventer, 2005, psl. 379

⁴⁹ Ben J.M. Terra, Peter J. Watel “*European Tax Law*”, Kluwer Deventer, 2005, psl. 380

⁵⁰ Byla 89/81 (*Honk Kong Trade Development Council*), [1982] ECR 1277

aplinkybėmis, asmuo, teikiantis paslaugas turi būti prilyginamas galutiniam vartotojui, kadangi jis yra pasutinėje tiekimo grandies etape.

Rompelman byloje⁵¹ Teismas parengiamuosius darbus prilygimo ekonominei veiklai. Vien tik ketinimas ateityje užsiimti apmokestinamąja veikla, paverčia tokius paruošiamuosius veiksmus ekonomine veikla, o juos atliekantį asmenį apmokestinamuoju asmeniu.

Dar viena svarbi byla – *Polysar* byla.⁵² Šioje byloje Teismas kontroliuojančios įmonės poziciją sulygino su privataus asmens. Tokios įmonės gaunamos pajamos iš dividendų yra tik rezultatas jo turimos nuosavybės (ekonominės veiklos šiuo atveju nėra).⁵³ Prie šios išvados Teismas pridėjo sakinį, kuris vėliau liko nesuprastas daugelio PVM autorių: „... kita vertus, kur kontroliuojanti įmonė lydiama tiesioginio ar netiesioginio dalyvavimo įmonių valdyme..“. Aktyviai dalyvaujanti kontroliuojanti įmonė pagal savo apibrėžimą nėra apmokestinamasis asmuo; tol, kol nėra gaunama atlygio, taikomi *Honk Kong* principai. Čia kyla klausimas, ar įmonės turėtų būti neištraukiamos į PVM taikymo sritį. Galutiniai prekių ar paslaugų vartotojai yra būtinai fiziniai asmenys. Bet kokios prekės ar paslaugos, įsigytos juridinių asmenų turėtų būti suprantamos kaip indėlis į veiklą, kuria jie užsiima. Be to, visa juridinių asmenų veikla turėtų būti traktuojama kaip galiausiai vedanti prie tam tikros rūšies tiekimo. Panašu, kad tokia situacija reikalauja atitinkamų Šeštosios direktyvos pakeitimų.⁵⁴

Satam byloje⁵⁵ Teismas nurodė, kad dividendai neformuoja dalies *pro rata*, kadangi jie nepatenka į Šeštosios direktyvos taikymo sritį, ir negali būti apyvartos dalimi, kaip tai apibrėžiama direktyvos 19 straipsnyje.

Wellcome Trust byloje⁵⁶ buvo teigiama, kad jeigu akcijų turėjimas neįeina į reguliavimo sritį, lygiai taip pat tų akcijų pardavimas neįeina į šią sritį. Tačiau Teismas nurodė dvi išimtis: kur tokie sandoriai yra kaip dalis prekybos akcijomis veiklos arba siekiant užtikrinti tiesioginį arba netiesioginį kontroliuojančios įmonės dalyvavimą įmonių valdyme.

Dar viena išimtis, prie jau nurodytųjų dviejų buvo pateikta *Regie dauphinoise* byloje.⁵⁷ Šioje byloje Teismas iš esmės pasakė, kad palūkanų gavimas nekyla tik iš tam tikro turto nuosavybės, kadangi *Regie* veikia kaip apmokestinamasis asmuo, nes (trečioji išimtis), palūkanų gavimas sudaro

⁵¹ Byla 268/83 (*Rompelman*), [1985] ECR 0655

⁵² Byla C-60/90 (*Polysar*), [1991] ECR I-3111

⁵³ Byloje C-80/95 (*Harnas & Helm*), [1997] ECR I-0745, Teismas išreiškė nuomonę, kad nėra svarbios priežasties skirtingai traktuoti obligacijų turėjimą nuo akcijų turėjimo.

⁵⁴ Ben J.M. Terra, Peter J. Watel “*European Tax Law*”, Kluwer Deventer, 2005, psl. 381

⁵⁵ Byla C-333/91 (*Satam*), [1993] ECR I-3513

⁵⁶ Byla C-155/94 (*Wellcome Trust*), [1996] ECR I-3013

⁵⁷ Byla C-306/94 (*Regie delphinoise*), [1996] ECR I-3695

tiesioginį, nuolatinį ir būtiną *Regie* apmokestinamosios veiklos išsiplėtimą, kuri dėl šitos priežasties negali būti laikoma atsitiktine.

Floridienne byloje⁵⁸ Teismas pasisakė, kad dividendų išmokėjimas nelaikomas atlygiu už valdymo paslaugas. Be to, dividendų, gaunamų kaip paskolos iš dukterinės bendrovės, reinvestavimas nėra laikomas tiesioginiu, nuolatinu bei būtinu kontroliuojančios įmonės apmokestinamosios veiklos išsiplėtimu. Jis tegali papulti į reguliavimo sritį tuo atveju, jei paskolos suteikiamos verslo ar komerciniais tikslais, apibūdinant tai kaip siekį padidinti pelną investuojant lėšas. Priešingu atveju, suteikiamos paskolos turi būti laikomos tik kaip turto nuosavybės rezultatas, kuris nepatenka į Šeštosios direktyvos reguliavimo sritį.

Empresa de Desenvolvimento Mineiro, SA v. Fazenda Publica byloje⁵⁹ Teismas išreiškė nuomonę dėl tokių aspektų:

- paprastas apyvartinių vertybinių popierių įsigijimas ir pardavimas negali prilygti turto eksploatacijai, skirtai biudžeto įplaukų didėjimui, vienintelė šių sandorių svarba yra galimas šių vertybinių popierių pardavimo pelnas.

- dėl investicijų į investicinius fondus grąžos : Teismas manė, kad tai nesudaro tiesioginio atlygio teikimui paslaugų, dėl kurių trečiosios šalys gauna pelno iš kapitalo. Kaip pavydžiui, dividendų grąža negalėtų būti laikoma kaip efektyvūs mainai paslaugų atlyginimui. Galiausiai, šie įnašai, nesudaro paslaugų tiekimo, vykdomo už atlygį, ir todėl nepatenka į PVM reguliavimo sritį. Kita vertus, pagal Teismą, palūkanos, gaunamos kontroliuojančios įmonės už paslaugas, suteiktas įmonėms, kuriose ji turi akcijų, turi patekti į PVM reguliavimo sritį, kadangi tokios palūkanos nekyla tiesiog iš turto nuosavybės, tačiau yra atlygis darant kapitalą pelningą trečiosioms šalims.

3. AKCIZAI

3.1. Harmonizavimo politikos apžvalga

1972 metų direktyvos projektas akcizo ir kitiems netiesioginiams mokesčiams, išskyrus PVM, tiesiogiai ar netiesiogiai apmokestinant vartojamus produktus, numatė progersuojančią akcizo ir mokesčių prekėms harmonizaciją - nuo 1974m. sausio 1 dienos valstybės narės turėjo taikyti harmonizuotą mokesčių sistemą mineraliniam kurui, apdorotam tabakui, alkoholiui, alui ir vynui. Bet kokie pasiūlyti esamų mokesčių tarifų pakeitimai buvo aptariami konsultacinėje procedūroje.

⁵⁸ Byla C-142/99 (*Floridienne SA*), [2000] ECR I-9567

⁵⁹ Byla C-77/01 (*Empresa de Desenvolvimento Mineiro, SA v. Fazenda Publica*), [2004] ECR I-0000

Tarybai buvo palikta teisė įvesti harmonizuotus mokesčius ir kitiems produktams. Šis pasiūlytas Direktyvos projektas niekada nebuvo priimtas.

Remdamasi 1986 metų Baltąja knyga⁶⁰, 1990m. Komisija pasiūlė naują direktyvos projektą. Kartu su pasiūlymais pagrindinių apmokestinamų produktų mokesčių struktūrai, projektas buvo skirtas leisti panaikinti pasienio kontrolę bendros rinkos užbaigimui.

Pasiūlymas buvo priimtas ir įgyvendintas šiomis grupėmis:

1. Tarybos Direktyva 92/12/EEC 1992m. vasario 25d. bendriems susitarimams dėl produktų akcizo mokesčio ir šių produktų laikymo, gabenimo ir tikrinimo.⁶¹
2. Trys akcizo mokesčio harmonizavimo direktyvos, aptariančios bendras procedūras tokiems produktams kaip nafta⁶², alkoholis ir alkoholiniai gėrimai⁶³ ir apdorotas tabakas⁶⁴, toliau vadinamos "Struktūrinėmis Direktyvomis".
3. Keturios direktyvos mokesčių tarifų derinimui, taikytinos aukščiau minėtiems akcizo mokesčiams, toliau nurodomos kaip "Tarifų Direktyvos"⁶⁵

2003 metų balandį pagaliau buvo priimtas politinis susitarimas dėl direktyvos⁶⁶ energetikos produktų ir elektros energijos apmokestinimui teksto, kuria buvo restruktūrizuotas Bendrijos projektas energetikos produktų ir elektros energijos apmokestinimui. Direktyva panaikina Direktyvas 92/81/ECC ir 92/82/EEC bei pakeičia akcizo mokesčių, taikomą naftai, į energetikos produktų ir elektros energijos apmokestinimą.

ES Ministrų Taryba kartu su Europos Parlamentu 2003 metų birželį priėmė sprendimą kompiuterizuoti sistemą, pagal kurią akcizais apmokestinamos prekės gabenamos Bendrijoje taikant laikinojo atidėjimo režimą. Šis sprendimas pristato sistemą, kuri suteiks valstybėms narėms faktinę informaciją apie vykdomas siuntas, suteikiant galimybę iš anksto numatyti patikrinimus ir apžiūras.

⁶⁰ 1985 metų birželio 29 dieną Komisija išleido Baltąją knygą, kurioje buvo teigiama, kad normalūs komerciniai sandoriai akcizų atžvilgiu reikalauja pasienio kontrolės. Pirmasis Komisijos siūlomas supaprastinimas – Tarybos priimamos direktyvos, skirtos bendrai akcizų struktūrai. Tolimesnių tikslų būtų galima pasiekti susiejant nacionalines sistemas su akcizų taikymo atidėjimu. Tačiau dideli apmokestinimo akcizais skirtumai vis vien veda prie mokesčių vengimo ir slėpimo. Komisija pabrėžė, jog šiuo atveju reikalingas akcizo mokesčio taikymo derinimas.

Išanalizavusi visus valstybių narių prieštaravimus 1989 metų gegužę Komisija pasiūlė naujus sprendimus dokumente KOM(89) 260. Buvo pateikti dar pragmatiškesni pasiūlymai.

Akcizų atveju Komisija pabrėžė lankstumo svarbą ir reikalingumą, kadangi vieningi tarifai nebelaikomi būtinais. Iki pereinamojo laikotarpio pabaigos privalomi būtų diferencijuoti minimalūs tarifai, taikomi alkoholiui ir tabakui. Komisija pasiūlė arba vieną tarifą, arba tam tikros ribos turėtų būti taikomos skirtingiems tarifams, neatsisakant *a priori* minimalių tarifų nustatymo esant tam tikroms aplinkybėms.

⁶¹ Tarybos direktyva 92/12/EEB, dar vadinama „horizontaliaja direktyva“

⁶² Tarybos direktyva 92/81/EEB

⁶³ Tarybos direktyva 92/83/EEB

⁶⁴ Tarybos direktyva 92/78/EEB

⁶⁵ Tarybos direktyva 98/82/EEB, Tarybos direktyva 92/84/EEB, Tarybos direktyva 92/79/EEB ir Tarybos direktyva 92/80/EEB

⁶⁶ Tarybos direktyva 2003/96/EB

Dabartinė rašytinė sistema yra nepajėgi kovoti su vis didėjančiu mokesčių slėpimu ir vengimu, be to, ji yra nepopuliari tarp prekybininkų ją laikant gremėzdiška.

2004 gegužės 24 dieną Taryba nusprendė konsultuotis su Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetu dėl pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos, pataisančios direktyvą 92/12/EEB.⁶⁷ Komisijos pasiūlymai apima prekybinius sandorius, pardavimus privatiems asmenims bei nuotolinius pardavimus ir siekia išaiškinti, supaprastinti ir suderinti esamas ES vidaus pervežimų, kai pervežamų konkrečių produktų akcizo mokesčiai jau sumokėti valstybėse narėse, taisykles ir liberalizuoti tokį judėjimą, kad ES vartotojai galėtų pasinaudoti vidaus rinkos teikiama nauda.

Akcizo mokesčiais apmokestinamų produktų kainas vartotojams dažniausiai įtakoja taikomi mokesčių tarifai. Tai ypač pasakytina apie tabako gaminius ir alkoholinius gėrimus. Nuo tada, kai pradėjo veikti viena bendra rinka, valstybėse narėse taikomų akcizo mokesčių tarifų skirtumai šiek tiek sumažėjo; tačiau kol taikomi tarifai nebus suvienodinti taikant kokią nors svarbią priemonę, visada išliks motyvas siekti geresnių sandorių šioje srityje, o organizuota nusikalstama veika šioje srityje ir toliau klestės.

Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetas pateiktose išvadose pritarė Komisijos pasiūlymams, o būtent, kad didžiulės administracinio darbo, reikalingo siekiant visapusiškai laikytis esančių taisyklių, apimtys turi būti sumažintos, valstybės narės turėtų leisti nustatyti supaprastintas procedūras sudarant paprastus dvišalius valstybių narių administracinius susitarimus. Turėtų būti liberalizuota dabar taikoma privačių asmenų nuotolinių pirkimų sistema, kad asmeniui nebereikėtų vežti sau asmeniškai nusipirktų prekių. Komitetas teigia, jog naujas pasiūlymas pačiam asmeniui susitarti dėl į kitą valstybę narę pristatomų prekių (ir jog šių susitarimų negali sudaryti pardavėjas) atitinka dabartines PVM taikymo nuotoliniams pirkimams taisykles. Tačiau sunku įsivaizduoti, kaip tai galėtų būti įgyvendinama. Taip pat buvo pritarta pasiūlymui „preliminarias ribas“ kaip galimą įrodymą, ar prekės yra asmeninio, ar komercinio naudojimo.

2005 metais buvo pasiūlyti nauji pakeitimai, atsižvelgiant į tai, jog iki direktyvos 92/12/EB numatyto termino pabaigos, jame nustatyti tikslai vis dar nepasiekti.⁶⁸

Net jeigu skaičiai, susiję su gabenimais Bendrijos viduje, pagal sumokėtus mokesčius po minėtos datos tebėra palyginti nedideli, vis daugiau ūkine veikla besiverčiančių asmenų yra linkę Direktyvos 92/12/EEB 7 – 10 straipsnių nuostatas aiškinti taip, kad galėtų įteisinti prekybos praktiką, leidžiančią akcizą sumokėti toje valstybėje narėje, kurioje įsigijami produktai, o vis

⁶⁷ KOM(2004) 227 galutinis

⁶⁸ KOM(2004) 227 galutinis (2005/C 120/19)

daugiau privačių asmenų produktus savo asmeniniam naudojimui perka kitoje valstybėje narėje ir teisėtai akcizo mokestį moka toje valstybėje narėje. Be to, vis daugiau prekybos sandorių sudarant internetu ir panaikinus Bendrijoje keliaujantiems asmenims neapmokestintų produktų pardavimą, vis dažniau yra remiamasi minėtomis nuostatomis.

7 straipsnyje apibrėžiami įvairūs atvejai, kai akcizais apmokestinami produktai, kurie jau buvo išleisti vartojimui vienoje valstybėje narėje, komerciniais tikslais yra laikomi kitoje valstybėje narėje, tačiau nėra aiškiai numatytas asmuo, kiekvienu minimu atveju turintis paskirties valstybėje narėje sumokėti akcizo mokestį. Taigi tikslinga kiekvienu minimu atveju nedviprasmiškai nustatyti asmenį, privalantį sumokėti akcizą, ir paskirties valstybėje narėje vykdytinus įsipareigojimus siekiant suderinti galiojančius valstybių narių įstatymus šioje srityje.

Tokiais atvejais taip pat tikslinga supaprastinti asmenų, neįsisteigusių valstybėje narėje, kurioje laikomi produktai, bet privalančių toje valstybėje sumokėti akcizą, vykdytinus įsipareigojimus, tačiau leisti suinteresuotų valstybių narių institucijoms geriau kontroliuoti atliekamas operacijas siekiant sukurti akcizais apmokestinamų produktų vidaus rinką.

Tikslinga panaikinti galimybę valstybėms narėms numatyti orientacines ribas, reikalingas nustatant, ar produktai yra laikomi komerciniais tikslais ar individualiam privačių asmenų naudojimui. Šios orientacinės ribos kai kuriose valstybėse narėse buvo naudojamos kaip privalomos ribos ir praktiškai sukeldavo diskriminaciją, prieštaraujančią vidaus rinkos principams. Jos suprantamos tik institucijos savo agentams duodamų kontrolės nurodymų kontekste ir nerurėtų būti vienintelis kriterijus, naudojamas klasifikuojant akcizais apmokestinamas prekes į laikomas asmeniniam naudojimui ar komerciniais tikslais.

3.2. Konkretūs reglamentavimo aspektai

3.2.1. Horizontalioji Direktyva

Horizontalioji direktyva susideda iš septynių antraščių, pagal kurias toliau aptariamos pagrindinės direktyvos nuostatos.

3.2.2. Produktai, kuriems taikomas akcizo mokestis

Ši direktyva Bendrijos lygiu taikoma toliau išvardytiems atitinkamose direktyvose apibrėžtiems produktams: mineraliniam kurui, alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams, apdorotam tabakui, toliau vadinamiems kaip akcizais apmokestinami produktai.

Be PVM taikymo, siekiant specialių tikslų minėti produktai gali būti apmokestinami ir kitais netiesioginiais mokesčiais, jeigu šie atitinka akcizams ir PVM taikomas apmokestinimo bazės nustatymo, mokesčio apskaičiavimo, apmokestinimo momento nustatymo ir kontrolės taisyklės. Taigi, valstybės narės tam tikros politikos (pvz. aplinkosaugos) tikslais gali pridėti kitus netiesioginius mokesčius aukščiau minėtiems produktams. Nepaisant akcizų harmonizavimo, valstybės narės pasilieka teisę įvesti arba toliau taikyti mokesčius kitiems produktams (ar paslaugoms), jeigu tokių mokesčių taikymas nereikalauja prekybos tarp valstybių narių atveju atlikti formalumus kertant sieną.⁶⁹

3.2.3. Apmokestinimo atsiradimo momentas ir apmokestinimas

Horizontalioji direktyva nurodo, kad produktai yra apmokestinami akcizo mokesčiu gamybos metu arba kai yra importuojami į Bendrijos teritoriją. Direktyvos 2 straipsnis apibrėžia taikymo teritoriją, kuri iš esmės sutampa su PVM taikymo teritorija⁷⁰. Importas yra apibrėžiamas kaip akcizais apmokestintų produktų įvežimas į Bendrijos teritoriją. Įvežimas iš teritorijų, neištrauktų į direktyvos 2 straipsnio 1, 2 ir 3 dalyse nurodytas taip pat yra importo apmokestinimo atvejis.

Tačiau, jei įvežus produktą į Bendrijos teritoriją jis pateikiamas Bendrijos muitinės procedūrai, produktas laikomas importuotu, baigus Bendrijos muitinės procedūrą.

⁶⁹ Šiuo atveju atkreiptinas dėmesys į Teisingumo Teismo sprendimą byloje C-437/ 97 (*Evangelischer Krankenhausverein (EKW)*, [2000] ECR I-1157. Ginčo metu susirūpinta dėl išipareigojimo mokėti savivaldybės mokesčių gėrimams ir ledams (gėrimų apmokestinimas). Pirmasis klausimas užduotas teisme buvo ar Šeštosios PVM direktyvos 33 straipsnis draudžia gėrimų apmokestinimą. Teismas nutarė, kad mokesčiai taikomas ribotai prekių kategorijai ir todėl neturi būtinų PVM charakteristikų. Antrasis klausimas buvo ar horizontalioji direktyva draudžia gėrimų apmokestinimą. Dėl alkoholinių gėrimų teismas nustatė, kad direktyvos 3 straipsnis reikalauja vienos ar daugiau specifinių paskirčių tam, kad papildomas mokesčiai būtų renkamas ir kad toks mokesčiai nenusižengtų apmokestinimo taisyklėms, tokioms kaip apmokestinimo bazės nustatymas, mokesčio apskaičiavimas, apmokestinimo momento nustatymas ir kontrolė, taikomoms akcizui ir PVM. Pasak teismo, griežtai biudžetinis objektas negali atitikti konkrečios paskirties minėto straipsnio prasme. Dėl klausimo, ar gėrimų apmokestinimas sutinka su PVM ir akcizui taikomomis apmokestinimo taisyklėmis, Teismas nustatė, kad skiriasi 3 direktyvos straipsnio kalbinės versijos. Dėl šios priežasties, ne visų taisyklių turi būti laikomasi, užtenka kad gėrimų apmokestinimas atitiktų bendrą apmokestinimo technologijų schemą, nustatytą Bendrijos įstatymų.

Taip pat turėtų būti paminėta *Braathens* byla (C-46/97), [1999] ECR I-3419. Direktyvos 92/81/EEB 8 straipsnis nurodo akcizo mokesčio naftos produktams išimtį, susijusią su jų naudojimu oro navigacijai, išskyrus privatų skraidymą. Švedijoje renkamas aplinkosaugos mokesčiai naftos produktams, naudojamiems namų skraidyme. Pasak *Braathens*, aplinkosaugos mokesčiai prieštarauja horizontaliosios direktyvos 3 straipsniui. Pasak Švedijos atstovų, tai nėra mokesčiai degalų suvartojimui, o aplinkosaugos mokesčiai taršos skleidimui. Teismas šiuo atveju pasisakė, jog yra neatsiejamas ryšys tarp degalų suvartojimo ir teršalų. Leidimas valstybėms narėms apmokestinti kitu netiesioginiu mokesčiu produktus, kurie turi būti nuo to atleisti paverstų 8 straipsnį visiškai neefektyviu. Taip pat buvo ginčijamasi dėl to, kad direktyva suteikia valstybėms narėms laisvę užsigarantuoti sąlygų įgyvendinimą. Remdamasis *Becker* byla, Teismas laikėsi nuostatos, kad asmenys dėl šių priežasčių gali nebepasikliauti jokiais sąlygomis, kurios, dėl jose pateikiamų tam tikrų klausimų, gali būti atskirtos nuo bendrosios sąlygų dalies ir taip pritaikomos.

⁷⁰ Žiūrėti: Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB

Nepaisant šio aiškaus apmokestinamo atsiradimo momento apibrėžimo (pvz. gamyba arba importas), toks įvykis nebūtinai yra apmokestinamas. Importuojant prekes, vietovė gali būti reeksportavimo arba laisvoji zona. Tokiu atveju mokesčio kompensavimas importui būtų būtinas. Jei akcizo mokestis būtų taikomas gamybai, tai sukeltų (didelius) finansinius nuostolius (pavyzdžiui, kai produktus reikia brandinti, arba jeigu yra remiamasi paskirties principu), kurie turėtų būti padengti, t.y. eksporto arba vidinio Bendrijos tiekimo atvejais. Pagal direktyvos 6 straipsnį, akcizo mokestis tampa mokėtinu, kai produktai išleidžiami vartojimui arba nustačius trūkumus.⁷¹

Pagaminti ar importuoti akcizo mokesčiu apmokestinami produktai gali būti laikomi taip vadinamame mokestiniame sandėlyje. Mokestinis sandėlis yra tokia vieta, kurioje įgaliotasis sandėlio savininkas savo verslo kontekste ir laikydamasis tam tikrų valstybės narės, kurioje yra mokestinis sandėlis, atsakingos institucijos nustatytų sąlygų, gamina, perdirba, laiko, į kurią gauna arba iš kurio išsiunčia akcizais apmokestinamus produktus akcizo mokesčiui netampant mokėtinu. Tai vadinama laikinu akcizo mokėjimo atidėjimo režimu. Su tam tikromis sąlygomis šis režimas taip pat taikomas akcizo mokesčiu apmokestinamų produktų gabenimui. Bet koks nukrypimas nuo šio režimo, t.y. išleidimas vartojimui, įtakoja akcizo mokesčio mokėtinumą. Išleidimas vartojimui – tai:

- bet koks šių produktų išgabenimas, įskaitant ir neteisėtą, iš laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimo;
- bet kokia šių produktų gamyba, įskaitant ir neteisėtą, kitaip nei taikant šiems produktams laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą;
- šių produktų importas, įskaitant ir neteisėtą, jeigu jiems nebuvo pritaikytas laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas.⁷²

⁷¹ Toks apibrėžimas reikalauja platesnio paaiškinimo

⁷² Byla C-325/99 (*Van de Water*), [2001] ECR I-2729, dėl nelegalaus džino distiliavimo. *P. Van de Water* nelegaliai distiliavo džiną. Patikrinimo metu buvo rasta į butelius supilstyto džino ir rezervuarai, pripildyti alkoholio. *Van de Water* buvo paprašyta sumokėti mokesčius dėl nelegalios gamybos ir alkoholio laikymo ekonominiams tikslams. Pateikus apeliacinį skundą apeliacinis teismas (The Hague) sutiko su *Van de Water*, kad alkoholis (laikytas rezervuaruose) nenukrypo nuo laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimo. *Van de Water* pateikė apeliaciją Olandijos aukščiausiam teismui dėl to, kad jis nesutiko su nelegalios gamybos apmokestinimu. Olandijos aukščiausiasis teismas klausė Teismo, ar vien tik alkoholio laikymas gali būti traktuojamas kaip išleidimas vartojimui. (Ši byla yra neįprasta. Ar gali *Van de Water* būti pripažintas kaltu už veiksma, kurio apeliacinis teismas nepripažino nelegaliu, sprendimas dėl kurio *Van de Water* neapeliavo?). Po išplėstinės horizontaliosios direktyvos analizės buvo prieita išvados, kad kai akcizu apmokestinamas produktas, kurio akcizo mokestis nebuvo mokėtas yra laikomas ne mokestiniame sandėlyje, yra nukrypta nuo laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimo arba šis režimas niekada nebuvo pritaikytas, tokią situaciją apibrėžia direktyvos 6 straipsnio pirma dalis. Kadangi klausimas, kas privalo mokėti akcizo mokestį nebuvo iškeltas, šis klausimas jo nuomone neturi būti atsakytas. Teismas pastebėjo, kad nors pagal direktyvos 6 straipsnį akcizo mokėtinumo taisyklės yra tokios pačios visose valstybėse narėse, Bendrijos įstatymų leidžiamoji valdžia aiškiai nesiekė harmonizuoti mokesčio rinkimo procedūrų šiose valstybėse, kadangi šis straipsnis aiškiai paliko valstybėms narėms laisvę apibrėžti šias procedūras. Nors direktyvos 6 straipsnis tiksliai neapibrėžia asmens, privalančio mokėti mokestį, iš direktyvos schemos ir išplaukia, kad šalies valdžios organai bet kokiame veiksme turi užtikrinti, kad mokestinė skola yra surenkama.

3.2.4. Gamyba, apdorojimas ir laikymas

Nors direktyva gamybą nurodo kaip vieną iš pagrindų apmokestinimo atsiradimui, tačiau ji nesiūlo jokio apibrėžimo. Apibrėžti akcizo mokesčio apmokestinamų produktų gamybai, apdorojimui ir laikymui pagal direktyvos sąlygas taisykles yra palikta valstybėms narėms. Iš direktyvos 11(2) straipsnio, kuris nurodo, kad akcizais apmokestinami produktai, nesumokėjęs už juos akcizo mokesčio, gaminami, perdirbami ir laikomi tik mokestiniame sandėlyje, galima spręsti, kad gamyba ne mokestiniame sandėlyje yra neleistina. Ši išvada vis dėlto prieštarauja išleidimo vartojimui apibrėžimui, į kurį įeina bet kokia (įskaitant neteisėtą) akcizais apmokestinamų produktų gamyba netaikant laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimo.

Iš to kyla išvada, kad apmokestinimas akcizais yra paremtas vietos principu, taigi laikinas akcizo mokėjimo atidėjimo režimas padaro įmanomą apmokestinimo atidėjimą iki tol, kol produktas pasieks paskirties šalį. Laikantis vidaus rinkos reguliavimo principų, akcizai privačių asmenų individualiam naudojimui įsigyjamiems bei jų gabenamiems produktams turi būti pritaikyti toje valstybėje narėje, kurioje šie produktai įsigyjami. Žinoma, individualiam naudojimui nustatyti tam tikri apribojimai. Jeigu akcizais apmokestinami produktai, kurie jau buvo išleisti vartojimui vienoje valstybėje narėje, komerciniais tikslais yra laikomi kitoje valstybėje narėje, tuomet akcizo mokeskis turi būti sumokėtas toje valstybėje narėje, kurioje šie produktai yra laikomi. Direktyva nurodo orientacines ribas, žemiau kurių nėra traktuojama, kad produktas yra laikomas komerciniais tikslais.

3.2.5. Prekių gabenimas

Direktyva nurodo, kad akcizais apmokestinami produktai taikant laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą turi būti gabunami tarp mokestinių sandėlių. Visi šie produktai privalo būti gabunami su siuntėjo išrašytu administraciniu arba komerciniu lydimoju dokumentu.⁷³ Tam

⁷³ 2003 metais Komisija pasiūlė reglamentą, skirtą sustiprinti bendradarbiavimą tarp valstybių narių mokesčių administratorių akcizų srityje, siekiant apsaugoti tinkamą vidaus rinkos funkcionavimą, palengvinti mokesčių surinkimą, užtikrinti vienodą prekybininkų traktavimą ir išvengti sukčiavimo, kadangi, pavyzdžiui, 1996 metais, nuostoliai šioje srityje siekė 4,8 milijardo eurų. Pasiūlytas reglamentas turėtų užtikrinti tikslesnius ryšius tarp vietinių valstybių narių mokesčių administratorių, pagreitinti informacijos srautus; įdiegti aiškesnes ir labiau įpareigojančias taisykles bendradarbiavimo tarp valstybių narių srityje; reikalautų spontaniškesnio ir labiau automatizuoto keitimosi informacija (kaip priešprieša „pagal pareikalavimą“ sistemai) ir galiausiai pagerintų vietos informacijos apsikeitimui sistemas. Šis pasiūlymas pabaigtą iniciatyvą kompiuterizuoti akcizais apmokestinamų prekių judėjimą Bendrijoje ir yra papildantis taisykles, susijusias su administraciniu bendradarbiavimu PVM srityje, priimtas ES Ministrų Tarybos.

tikromis aplinkybėmis, netgi jau išleisti vartojimui akcizo mokesčiu apmokestinami produktai (t.y. prekėms nebetaikomas laikino akcizo mokesčio atidėjimo režimas), gabenami tarp valstybių narių privalo būti gabenami su lydimuoju dokumentu. Akcizais apmokestinamų produktų, kuriems taikomas laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas, gabenamų Bendrijos viduje gavėjas gali būti:

- Įgaliotas sandėlio savininkas;
- Registruotas prekybininkas;
- Atstovas mokesčių reikalams;
- Neregistruotas prekybininkas;

Registruotas prekybininkas yra fizinis ar juridinis asmuo, neturintis įgaliotojo sandėlio savininko statuso, turintis teisę savo verslo kontekste gauti iš kitos valstybės narės akcizais apmokestinamus produktus, kuriems taikomas laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas. Toks prekybininkas neturi teisės nei laikyti, nei išsiųsti tokių produktų taikant laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą. Atstovas mokesčių reikalams gali būti lyginamas su registruotuju prekybiniku.

Skirtumas yra tas, kad atstovas mokesčių reikalams yra paskirtas įgaliotojo sandėlio savininko paskirties valstybėje narėje. Atstovas privalo garantuoti akcizo sumokėjimą laikantis paskirties valstybės narės už mokesčius atsakingų institucijų nustatytų sąlygų. Kartu su lydimuoju dokumentu turi būti pateikiamas ir dokumentas, patvirtinantis, kad akcizas paskirties valstybėje narėje sumokėtas arba visi kiti su mokesčiu susiję formalumai atlikti laikantis paskirties valstybės narės atsakingų institucijų nustatytų sąlygų.

Neregistruotas prekybininkas yra fizinis arba juridinis asmuo, neturintis įgaliotojo sandėlio savininko statuso ir turintis teisę savo verslo kontekste kartais gauti iš kitos valstybės narės akcizais apmokestinamus produktus, kuriems taikomas laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas. Toks prekybininkas neturi teisės nei laikyti, nei išsiųsti tokių produktų taikant laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą. Neregistruotas prekybininkas privalo prieš prekių išsiuntimą pranešti už mokesčius atsakingoms paskirties valstybės narės institucijoms ir garantuoti akcizo sumokėjimą.

2004 metų lapkričio 16 dieną Taryba priėmė naują Tarybos reglamentą siekiant supaprastinti, decentralizuoti ir sustiprinti administracinio bendradarbiavimo mechanizmus, numatytus dabartinėje direktyvoje 77/799/EEB ir direktyvoje 92/12/EEB. Tą pačią dieną Taryba priėmė direktyvą, keičiančią šias direktyvas siekiant iš jų abiejų pašalinti bet kokias nuorodas į abipusę paramą akcizų srityje. Vienintelis taikomas tekstas, susijęs su administraciniu bendradarbiavimu akcizų srityje yra minėtasis Tarybos reglamentas.

Šis reglamentas apima tris sritis: išdėstyti aiškesnes ir labiau įpareigojančias taisykles valdant informacijos apsikeitimo mechanizmus; užtikrinti tikslesnius ryšius tarp nacionalinių anti-fraud agentūrų; palengvinti platesnį informacijos apsikeitimą.

Šis reglamentas yra paremtas 2003 metų gruodžio 18 dienos Komisijos pateiktais pasiūlymais.

Įgaliotasis sandėlio savininkas, registruoti ir neregistruoti prekybininkai turi vieną reikiamai patvirtintą lydymojo administracinio dokumento egzempliorių gražinti prekių sintėjui, t.y. įgaliotam sandėlio savininkui išsiuntusioje valstybėje narėje. Tokiu atveju, įgaliotasis sandėlio savininkas yra atleidžiamas nuo laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimo. Produktai yra apmokestinami akcizu paskirties valstybėje narėje, nebent jiems buvo taikomas laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas arba jie buvo eksportuoti.

3.2.6. Mokesčio sumokėjimas

Direktyva nenurodo, kas privalo mokėti akcizą kai jis tampa mokėtiniu išleidimo vartojimui metu arba nustačius trūkumus. Kiekviena valstybė narė gali nusistatyti savo mokesčio apmokestinimo sumos ir rinkimo procedūras, nors yra suprantama, kad valstybės narės narės turėtų laikytis procedūrų, taikomų šalies produktams. Šios taisyklės taip yra taikomos ir trūkumams. Įgaliotieji sandėlių savininkai atleidžiami nuo mokesčio už produktus, kurie prarasti taikant jiems laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą, jeigu jie prarasti dėl nelaimingų atsitikimų arba nenugalimos jėgos (*force majeure*), bei jeigu gaminimo, perdirbimo, sandėliavimo bei gabenimo metu prarandami dėl natūralių produktų savybių. Kaip minėta anksčiau, akcizais apmokestinami produktai taikant laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą privalo būti gabenami su siuntėjo išrašytu administraciniu arba komerciniu lydimoju dokumentu. Jis privalo suteikti garantiją. Gali būti taip pat reikalaujama garantijos, siejančios sandėlio savininką ir vežėją. Valstybės narės gali netgi reikalauti kad garantiją suteiktų gavėjas. Jei lydinčiojo dokumento egzempliorius, kuris turi būti gražintas gavėjui jo nepasiekia, gavėjas nėra atleidžiamas nuo mokesstinės pareigos. Akcizo mokestis yra mokamas asmens, kuris garantavo mokėjimą valstybėje narėje, kurioje buvo padarytas pažeidimas. Direktyvos 20 straipsnio 3 dalis nurodo, kad 'akcizais apmokestinamiems produktams nepasiekus paskirties vietos ir nesant galimybės nustatyti, kur padarytas pažeidimas, laikoma, kad toks pažeidimas buvo padarytas valstybėje narėje, iš kurios prekės buvo išgabentos, ir šioje valstybėje narėje akcizai privalo būti sumokėti taikant produktų išgabenimo dieną galiojusius tarifus, jeigu per keturis mėnesius kompetentingos institucijos negauna pranešimo apie teisingai atliktas operacijas arba apie tikslią pažeidimo vietą'.⁷⁴

⁷⁴ Byloje C-395/00 (*Distillerie Fratelli Cipriani SpA*), [2002] ECR I-11877, Teismas pasisakė, kad direktyvos straipsnio 3 dalis iš dalies neturi juridinės galios, nes keturių mėnesių laikotarpis įrodymams pateikti apie teisingai atliktas operacijas arba apie tikslią pažeidimo vietą gali priklausyti nuo prekybininko, kuris garantavo akcizo sumokėjimo, tačiau reikiamu laiku negalėjo žinoti kad laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas buvo panaikintas.

3.2.7. Antivengiminės priemonės

Atidėjimo režimas ir nekomercinių prekių kiekio apmokestinimas paskirties vietos valstybėje narėje negarantuoja, kad paskirties vietos principas bus taikomas, kai reikalaujama. Direktyva pateikia dvi antivengimines sąlygas.

Pirmoji galėtų būti lyginama su prekybos per atstumą taisyklę, taikomą PVM. Direktyva apibrėžia, kad mokestis akcizais apmokestinamiems produktams, kuriuos įsigyja nei įgaliotojo sandėlio savininko, nei registruoto ar neregistruoto prekybininko statuso neturintis asmuo, ir kurie tiesiogiai ar netiesiogiai siunčiami ar gabenami siuntėjo ar jo vardu, taikomas paskirties valstybėje narėje. Mokestis yra taikomas pardavėjui pristatymo metu. Valstybės narės gali reikalauti, kad mokesčiui sumokėti turi būti paskirtas atstovas mokesčių reikalams. Jei asmuo, prekiaujantis per atstumą nėra mokestinio sandėlio savininkas, prekės bus išleidžiamos vartojimui išsiuntimo vietos valstybėje narėje. Tokiu atveju, prekės turi būti gabenamos su supaprastintu lydimoju dokumentu. Valstybė narė, kurioje įsikūręs siuntėjas, privalo garantuoti akcizo sumokėjimą prieš išsiunčiant produktus pagal paskirties valstybės narės nustatytas sąlygas ir kad bus sumokėtas akcizo mokestį pristačius produktus. Kad išvengtų dvigubo apmokestinimo, pardavėjui suteikiama teisė į akcizų grąžinimą prekių išleidimo vartojimui metu paskirties valstybėje narėje.

Kita taisyklė taikoma situacijai, kai produktai išleisti vartojimui komerciniais tikslais yra laikomi ne toje valstybėje narėje, kurioje jie buvo išleisti vartojimui. Ši nuostata ne tik sprendžia atvejus, tokius kaip pirkimas viršijant nustatytas normas, bet ir neleidžia prekybininkams komerciniais tikslais gabenti akcizais apmokestinamų produktų, išleistų vartojimui vienoje valstybėje narėje į kitą valstybę narę, kurioje akcizo mokesčiai yra didesni.

Mokestis yra mokamas asmens, kuris perveža ar laiko prekes, skirtas pervežimui, arba asmens, kuris gauna produktus naudojimui ne toje valstybėje narėje, kurioje jie buvo išleisti vartojimui. Tam, kad valstybei narei vėliau būtų galima nustatyti, kada produktai yra laikomi komerciniais tikslais, papildoma prievolė yra įvedama visiems atvejams, kai produktai, laikomi komerciniais tikslais, yra gabenami tarp įvairių valstybių narių teritorijų. Tokie gabenimai yra leistini tik su lydimoju dokumentu, panašiu į tą, kuris yra būtinas, kai gabenami produktai, kuriems yra taikomas laikinas akcizo mokesčio atidėjimo režimas. Garantija yra būtina. Po akcizo mokėjimo

valstybėje narėje, kurioje produktai yra laikomi komerciniais tisklais, akcizo mokėjimas išleidimo valstybėje narėje turi būti atidėtas.⁷⁵

3.2.8. Alkoholis ir alkoholiniai gėrimai

Atrodo savaime suprantama, jog modernus akcizo mokestis, taikomas alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams turėtų priklausyti tik nuo alkoholio kiekio produkte.

Tačiau istorija ir tradicijos lėmė tai, jog priėti prie tokio reglamentavimo buvo faktiškai neįmanoma. Direktyva 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus, struktūrų suderinimo yra sudaryta atsižvelgiant į istorinius skirtumus tarp alaus, vyno, kitų nei alus ir vynas fermentuotų gėrimų, tarpinių produktų ir etilo alkoholio. Pagal minėtą suskirstymą apžvelgiama pati direktyva.

3.2.8.1. Alus

Pagal šia direktyvą, apmokestino objektas yra alus, priskirtinas KN kodui 2203, arba bet kuris kitas produktas, kuris yra alaus ir nealkoholinių gėrimų mišinys, priskirtinas KN kodui 2206, kuriuose esanti alkoholio tūrinė koncentracija yra didesnė nei 0,5 %. Mokestis nustatomas pagal hektolitru/ Platono skalės laipsnių skaičių arba pagal hektolitru/ faktinės tūrinės alkoholio

⁷⁵ Byloje C-296/95 (*The Queen prieš Commissioners of Customs & Excise, The Man in Black Ltd, John Cunningham*), [1998] ECR I-1605, keliamas klausimas ar privatus asmenys privalo gabenti produktus, įsigytus kitoje valstybėje narėje, patys, ar naudojantis agento pagalba antivengiminės sąlygos galėtų būti apeinamos.

EMU yra Liuksemburge įkurta kompanija, dukterinė 'The Enlighted Tobacco Company' (ETC) įmonė, kuri specializuojasi tabako produktų pardavime Didžiojoje Liuksemburgo Kunigaikštystėje. 'The Man in Black' (MBL) yra JK įkurta kompanija, taip pat dukterinė ETC įmonė. Nuo 1994m. lapkričio MBL gaudavo užsakymus iš privačių asmenų, gyvenančių JK, cigarečių ir tabako pirkimui iš EMU. Tokie užsakymai būdavo pateikiami privačių asmenų, jų asmeniniams poreikiams, pagal kainoraštį, pateikiamą Liuksemburgo frankais. Jie būdavo pateikiami MBL, kuri pirkto produktus ir organizavo įvežimą į JK, įvežant privatiems kurjeriams, naudojantis šių asmenų vardu susigražinant mokečius. Klientai negalėjo pirkti daugiau nei 800 (nustatyta riba) cigarečių.

MBL ginčijosi, kad jei 8 straipsnis yra interpretuojamas kaip netaikomas, kai yra veikiama per agentą, tai turėtų būti taikomas 6 straipsnis, su rezultatu, kad tokiu atveju akcizas būtų mokamas tikrai Didžiojoje Liuksemburgo Kunigaikštystėje, šalyje, kurioje prekės buvo išleistos vartojimui.

Šiuo klausimu teismas pareiškė, kad nors 6 straipsnis ir teigia, kad akcizas tampa mokėtinu prekių išleidimo vartojimui metu valstybėje narėje, tai nekliudo akcizui vėliau būti renkamam kitoje valstybėje narėje, sutinkant su 7, 9 ar 10 straipsniais, kad akcizas, mokamas pirmoje valstybėje po to gali būti kompensuojamas, pagal 7 ar 10 straipsnį. Tokia situacija kaip šioje byloje patenka į abu, 7 ir 10, direktyvos straipsnius.

Galiausiai Teismas svarstė, ar cigaretės buvo išsiųstos ar gabenamos pardavėjo arba jo vardu tiesiogiai ar netiesiogiai, kas sukeltų tų produktų apmokestinimą paskirties valstybėje narėje. Teismas pareiškė, kad EMU ir MBL yra tos pačios kompanijos dukterinės įmonės ir todėl gali būti laikoma, kad jos sudaro to pačio ekonominio subjekto dalį, nepaisant fakto, kad jos yra atskiri teisiniai subjektai. Pagal tai, nors MBL atliko pirkėjų agento vaidmenį, pagal Anglijos teisę turėtų būti daroma išvada, kad jei priekės buvo išsiųstos ar gabenamos pardavėjo arba jo vardu tiesiogiai ar netiesiogiai, akcizo mokesčiu yra apmokestinama JK.

koncentracijos laipsnį. Direktyva 92/84/EEB nustato minimalius tarifus⁷⁶: 0,748 eurų už hektolitru/ laipsnį pagal Platono vienetų skalę galutinio produkto arba 1,87 euro už hektolitru/ faktinės tūrinės alkoholio koncentracijos laipsnį galutinio produkto.

Struktūrų direktyva leidžia valstybėms narėms taikyti sumažintus mokesčio tarifus, kurie negali būti nustatyti daugiau nei 55 % mažesni už standartinį nacionalinį akcizo tarifą, atsižvelgiant į metinę alaus daryklų produkciją. Šis sumažintas tarifas gali būti taikomas tik toms įmonėms ar alaus darykloms, kurios per metus pagamina mažiau nei 200 000 hl.

3.2.8.2. Vynas

Direktyva daro skirtumą tarp „neputojančio vyno“ ir „putojančio vyno“, tačiau apibrėžiant, jog faktinė tūrinė alkoholio koncentracija viršija 1,2 %, bet neviršija 15 % arba tokia koncentracija, kuri viršija 15 %, bet neviršija 18 %. Abiejais atvejais numatant sąlygą, jog produkte esantis alkoholis yra išimtinai fermentacijos rezultatas. Toks skirstymas, kaip atrodo, yra padarytas leisti valstybėms narėms tęsti taikyti aukštesnius tarifus (dutes) vynui, kurio faktinė tūrinė koncentracija 15 %, bet neviršija 18 %, nors pagrindinė direktyvos nustatyta taisyklė yra tokia, kad vynas turėtų būti apmokestinamas akcizo mokesčiu taikant vieną tarifą.

Akcizo mokestis turi būti taikomas atsižvelgiant į hektolitru skaičių galutiniame produkte. Iš principo, toks pat mokestis turėtų būti taikomas tiek putojančiam, tiek neputojančiam vynui, nors direktyva šiuo atveju suteikia galimybę teigti, jog mokestis, taikomas šiems produktams, nėra toks pats.

Direktyva 92/84/EEB siūlo staigmeną – neatižvelgiant į labai detalius skirtumus, kurie jau yra paminėti aukščiau, suteikiama galimybė nustatyti nulinį eurų minimalų akcizo mokestį. Lengvata privačiai produkcijai gali būti suteikiama tokiomis pačiomis sąlygomis kaip ir alaus produkcijai.⁷⁷

⁷⁶Komisijos pateiktoje ataskaitoje dėl alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomų akcizo tarifų (KOM(2004) 223 galutinis) buvo pabrėžta, jog dabartinė alkoholio ir alkoholinių gėrimų apmokestinimo tvarka yra ne tokia, kokios vartotojai teisėtai tikisi iš vidaus rinkos, tačiau valstybės narės nesutarė dėl šiems produktams taikomų akcizo mokesčių suderinimo platesniu mastu nei yra numatyta šiuo metu galiojančiame susitarime dėl minimalių tarifų. Šios srities specialistų nuomone, alkoholio akcizas turi būti mokamas toje šalyje, kurioje alkoholis yra suvartojamas. Dėl taikomos tvarkos nuolat kyla problemų sprendžiant, kokia yra kai kurių produktų vieta šiuo metu naudojamose suderintose struktūrose. Aiškių atsakymų nėra, todėl kiekviena valstybė narė yra priversta ieškoti tinkamo sprendimo. Problemų kyla ir dėl tinkamo produktų kodavimo bendrojoje nomenklatūroje. Reikėtų atsižvelgti į dvi dideles prekybos šiais produktais kategorijas: prekybą tarp specialistų ir privatų pirkimą, kuris vyksta dviem būdais – tiesiogiai ir pagal užsakymus – ir dėl kurių kyla skirtingų problemų.

Vertinant realią šiandieninę padėtį buvo prieita išvados, kad, nors laikui bėgant dabartinė sistema tobulėja, bendrosios rinkos sąlygomis ji yra nepatenkinama. Nors daugelyje sričių vidaus rinka veikia labai gerai, alkoholinių gėrimų sektoriuje vis dar gausu kontrabandinės prekybos ir konkurencijos iškreipimo siekiant išvengti mokesčių. Be to, nors valstybės narės ir aktyviau kovoja su sukčiavimu ir kontrabanda, nėra jokių požymių, kad ši neteisėta veikla mažėja.

3.2.8.3. *Kiti nei vynas ir alus fermentuoti gėrimai*

Struktūrų direktyva vėlgi išskiria „kitus neputojančius fermentuotus gėrimus“ ir „kitus putojančius fermentuotus gėrimus“, priskiriant juos atitinkamiems KN kodams ir skirstant pagal faktinę tūrinę alkoholio koncentraciją produkte. Kai kurie iš šių produktų visgi gali būti laikomi tarpiniais produktais. Mokesčio taikymas šiems produktams iš esmės panašus į vynui taikomą apmokestinimą. Struktūrų direktyva numato, jog horizontaliosios direktyvos ir tarifų direktyvos taikomos (92/84/EEB) darant nuorodą į vynui taikomas nuostatas. Taigi neišvengiama ir nulinio tarifo taikymo.

3.2.8.4. *Tarpiniai produktai*

Direktyvoje terminas „tarpiniai produktai“ apima visus produktus, kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija viršija 1,2 %, bet neviršija 22 % ir kurie yra priskiriami KN 2204, 2205 ir 2206 kodams ir kurie nepatenka į alaus, vyno ar kitų nei vynas ir alus fermentuotų gėrimų apibrėžimą, kadangi valstybės narės gali tam tikrus „kitus neputojančius fermentuotus gėrimus“ priskirti tarpiniams produktams. Mokestis yra nustatomas pagal galutinio produkto hektolitru skaičių. Direktyva 92/84/EEB nustato minimalų 45 eurų tarifą. Valstybės narės gali taikyti sumažintą tarifą tarpiniams produktams, kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija neviršija 15 % esant tam tikroms sąlygoms.

3.2.8.5. *Etilo alkoholis*

Direktyva etilo alkoholį apibrėžia kaip visus produktus, kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija viršija 1,2 %, ir kurie yra priskiriami KN 2207 ir 2208 kodams, net tais atvejais, kai šie produktai yra produkto, priskirtino kitam KN skirsniiui, sudedamoji dalis bei produktus, priskiriamus KN 2204, 2205 ir 2206 kodams, ir kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija viršija

⁷⁷ Skirtumas tarp alaus ir vyno yra vienas iš aspektų nagrinėjant keletą bylų Europos Teisingumo Teisme. Pavyzdžiui, Teismas nusprendė, jog netiesioginis fiskalinis protegavimas pagal 90 straipsnį EB nėra leidžiamas ir jog dažniausiai pateikiami vynai, kurie dažniausiai yra pigūs, turi pakankamai bendrų savybių lyginant juos su alumi, konstatuojant, kad yra alternatyva juos pasirenkant, ir dėl to tai gali būti laikoma konkurencija su alumi pagal to paties 90 straipsnio antrą paragrafą. Kyla klausimas, ar direktyvos 92/83/EEB ir 92/84/EEB, kuriose yra nustatytas skirtingas tarifas šiems produktams, nepažeidžia minėto straipsnio. Teismas byloje C-166-98 (*Socridis*), [1999] ECR I-3791, konstatavo, jog direktyvos nepažeidžia sutarties, jei jomis valstybėms narėms paliekama pakankamai plačios pripažinimo ribos, įgalinat jas perkelti į nacionalinę teisę sutinkamai su sutarties reikalavimais. Be to, šios direktyvos iš valstybių narių reikalauja tik minimalių tarifų taikymo alui. O tai suteikia valstybėms narėms galimybę užtikrinti pusiausvyrą tarp vynui ir alui taikomo mokesčio dydžio, taip išvengiant bet kokio šalies produkcijos protegavimo sutinkamai su sutartimi.

22 %, ir geriamojo spirito turinčius produktus nepriklausomai nuo to, ar tai mišinys, ar ne. Mokestis yra nustatomas už kiekvieną gryno alkoholio hektolitną 20 laipsnių temperatūroje ir yra apskaičiuojamas atsižvelgiant į gryno alkoholio hektolitnų skaičių. Valstybės narės gali taikyti sumažintus tarifus etilo alkoholiui, pagamintam mažose degtinės daryklose, jei jos per metus pagamina ne daugiau nei 10 gryno alkoholio hektolitnų (sumažinti tarifai negali būti nustatyti daugiau nei 50 % mažesni už standartinį nacionalinį akcizo tarifą). Valstybės narės taip pat gali taikyti sumažintus tarifus produktams, kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija neviršija 10 % ir kurie priskiriami KN 2208 kodui.

Direktyvoje 92/84/EEB nepavyko nustatyti numatyto 1000 eurų už gryno alkoholio hektolitną. Nustatytas minimalus tarifas yra 550 eurų. Valstybės narės, taikančios tarifą virš 550 eurų, bet mažiau nei 1000 eurų negali sumažinti šio tarifo, o tos valstybės narės, kurios taiko tarifą virš 1000 eurų, negali jo sumažinti žemiau nei ši suma. Ši „pusiau nusistovėjusi“ nuostata rodo, jog Komisija vis dar siekia nustatyti vieną 1000 eurų tarifą.

3.2.9. Tabakas

1975 metais buvo priimta pirmoji direktyva⁷⁸, kurioje buvo išdėstytos pagrindinės akcizo mokesčio taikymo apdorojimo tabakui taisyklės bei specialios nuostatos, susijusios su akcizo mokesčio, taikomo cigaretėms, struktūra. Direktyva 79/32/EEB buvo nustatyti skirtingų apdoroto tabako grupių apibrėžimai. Tarybos direktyva 92/78/EEB keitė šias direktyvas, o galiausiai direktyva 95/59/EB buvo kodifikuotos skirtingos direktyvos.

Pastaroji direktyva siūlo visa apimančią tabako produktų apibrėžimą, apibrėžiant juos kaip cigaretes, cigarus, cigariles ir rūkomąjį tabaką, nebedarant nuorodų į KN kodus. Kadangi savos gamybos tabako suktinės turi būti apmokestinamos kaip cigaretės, direktyva atskiria „susmulkintą tabaką, skirtą cigaretėms sukėti“ ir „kitą rūkomąjį tabaką“. Cigaretės apibrėžiamos kaip:

- a) tabako ritinėliai, tinkami rūkymui tokie, kokie jie yra, nepriskirtini prie cigarų ar cigarilių;
- b) tabako ritinėliai, kurie paprastu nepramoniniu būdu gali būti įkištos į vamzdelius, pagamintus iš cigarečių popieriaus;
- c) tabako ritinėliai, kurie paprastu nepramoniniu būdu gali būti įvynioti į cigarečių popierių.⁷⁹

⁷⁸ Tarybos direktyva 72/464/EEB

⁷⁹ Byloje C-319/96 (*pirmoji Brinkmann byla*), [1998] ECR I-5255, klausimas buvo keliamas dėl tam tikrų tabako produktų, o būtent dėl pakelių, panašių į cigarečių, bet susidedančių iš tabako ritinėlių, kurie turi būti susukti į specialų popierių prieš juos rūkant, ir dėl šios priežasties cigaretėms skirto popieriaus tūbelės parduodant atskirai. Kilus ginčui dėl

Toliau minėtoji direktyva numato lengvatas ar mokesčio grąžinimą apdorotam tabakui, kuris yra sunaikinamas arba perdirbamas gamintojo (Bendrijoje įsisteigusio fizinio arba juridinio asmens, kuris iš tabako gamina mažmeniniam pardavimui skirtus produktus). Gamintojai gali laisvai nustatyti maksimalią mažmeninę kiekvieno savo produkto pardavimo kainą kiekvienai valstybei narei, kurioje atitinkami produktai turi būti išleisti suvartoti.⁸⁰

3.2.9.1. Tarifai

Siekiant suderinti cigaretėms taikomą mokestį, buvo priimta direktyva 92/79/EEB, nustatanti tarifus apdorotam tabakui. Sutinkamai su direktyva 95/59/EEB, ši direktyva nustato, jog mokestis gali būti arba advaliorinismokestis, apskaičiuojamas pagal kiekvieno produkto maksimalią mažmeninę pardavimo kainą, arba specifinis mokestis, skaičiuojamas produkto kilogramui arba, pavyzdžiui, cigarų ir cigarilių atveju, tam tikram vienetų kiekiui, arba PVM, proporcingas mažmeninei pardavimo kainai.

Direktyva nustato, jog valstybės narės turi taikyti mišrųjį minimalų akcizą (specifinį akcizą plus advaliorinį mokestį, išskyrus PVM), kurio dydis – 57 % didžiausią paklausą turinčios kainų grupės cigarečių pardavimo mažmeninės kainos (įskaitant visus mokesčius) ir kuris yra ne mažesnis kaip 64 eurai. Direktyva 92/80/EEB nustato, jog valstybės narės yra laisvos pasirinkti taikyti arba ad valorem mokestį, skaičiuojamą didžiausios mažmeninės pardavimo kainos, arba specifinį mokestį atsižvelgiant į kiekį, arba derinant juos abu, nustatant, jog taikomas akcizas yra ne mažesnis už toliau pateiktus tarifus arba minimalias sumas:

a) cigarams ar cigarilėms: 5 % mažmeninės pardavimo kainos, įskaitant visus mokesčius, arba 11 eurų už 1000 vienetų arba vieną kilogramą;

to, jog tokią produkciją buvo siekiama apmokestinti kaip susmulkintą tabaką, Teismas pasisakė, jog cigarečių apibrėžimas yra pakankamai aiškus – tabako ritinėliai yra rūkomasis tabakas. Teismas atsakė į klausimą, ar gamintojui turėtų būti atlyginti nuostoliai dėl klaidingos klasifikacijos: produktas, kuris yra šios bylos ginčo objektas, tuo metu, kai buvo priimtos atitinkamos nuostatos, neegzistavo ir tai suteikė vartotojams naudos rūkomajam tabakui taikant mažesnius tarifus nei tarifus, taikomus cigaretėms.

⁸⁰ Byloje C-216/98 (*Commission/Greece*), [2000] ECR I-8921, Teismas pasisakė, kad nuostatos, kurios reikalauja minimalių mažmeninės pardavimo kainų nustatymo prieštarauja direktyvos 9 straipsniui, kadangi jos apriboja laisvę gamintojams ir importuotojams nustatyti maksimalią kainą, kadangi tokiu atveju kainos negali būti mažesnės nei privalomosios minimalios kainos.

Prancūzijos atveju (byla C-302/00 (*Commission v. France*), [2002] ECR I-2055), Teismas pasisakė, kad nustatydamą sistemą, pagal kurią taikoma minimali standartinė kaina cigaretėms ir sistemą, pagal kurią nustatomas skirtingas tarifas skirtingo tabako cigaretėms, Prancūzija pažeidžia direktyvos 9(1), 8(2) ir 16(5) straipsnius, direktyvos 92/79 2 straipsnį bei EB sutarties 95 straipsnį.

b) susmulkintam rūkomajam tabakui, skirtam cigaretėms sukti: 33 % mažmeninės pardavimo kainos, įskaitant visus mokesčius, arba 29 eurai už vieną kilogramą;

c) kitoms rūkomojo tabako rūšims: 20 % mažmeninės pardavimo kainos, įskaitant visus mokesčius, arba 20 eurų už vieną kilogramą.

Nuo 2004 m. liepos 1 d. mišrusis akcizas, taikomas susmulkintam rūkomajam tabakui, skirtam cigaretėms sukti, bus ne mažesnis kaip 36 % mažmeninės pardavimo kainos, įskaitant visus mokesčius, arba 32 eurai už vieną kilogramą.⁸¹

3.2.10. Akcizo mokestis, taikomas energetikos produktams ir elektros energijai

Tarybos direktyva 2003/96 galutinai restruktūrizavo Bendrijos taikomą energetikos produktų bei elektros energijos apmokestinimą. Valstybės narės turi apmokestinti šiuos produktus sutinkamai su direktyvos nuostatomis. Valstybės narės negali taikyti mažesnio apmokestinimo lygio, nei nustatytas šia direktyva. Jei valstybės narės laikosi šioje direktyvoje nustatytų minimalių apmokestinimo lygių ir jie atitinka Bendrijos teisės aktus, jos gali taikyti diferencijuotas apmokestinimo normas, taikant fiskalinės kontrolės priemones, šiais atvejais:

- kai diferencijuotos normos tiesiogiai susiję su produkto kokybe,
- kai diferencijuotos normos priklauso nuo elektros energijos ir energetikos produktų, naudojamų šildymui, kiekybinio suvartojimo,
- šioms reikmėms: vietiniam viešajam keleiviniam transportui (įskaitant taksi), atliekų surinkimui, ginkluotosioms pajėgoms ir viešajam administravimui, neįgaliesiems, greitosios pagalbos automobiliams,
- tam tikriems energetikos produktams ir elektros energijai, atsižvelgiant į tai, ar jie naudojami verslui, ar skiriami ne verslo reikmėms.

Valstybėms narėms suteikiama teisė savarankiškai atleisti nuo šioje direktyvoje nustatytų mokesčių ar juos sumažinti pasirenkant vieną iš šių būdų: tiesiogiai; diferencijuojant normą arba gražinant visą mokesčio sumą arba jos dalį.

⁸¹ Tarybos direktyva 2002/10/EB

Tam tikri produktai ir tam tikras energetikos produktų bei elektros energijos vartojimas nepatenka į direktyvos reguliavimo sritį, nors direktyvos 20 straipsnis yra taikomas šiems energetikos produktams.

3.2.10.1. Minimalūs apmokestinimo lygiai

Minimalūs apmokestinimo lygiai, taikomi variklių degalams, yra nustatyti nuo 2004 m. sausio 1 d. ir nuo 2010 m. sausio 1 d. Valstybės narės gali atskirti komercinės ir nekomercinės paskirties gazolį, kai jis yra naudojamas kaip reaktyvinių variklių degalai, su sąlyga, kad yra laikomasi minimalių Bendrijos lygių, o komercinės paskirties gazolio, naudojamo kaip reaktyvinių variklių degalai, norma nėra mažesnė už 2003 m. sausio 1 d. galiojantį nacionalinį apmokestinimo lygį. Tačiau nukrypdomos nuo šios nuostatos, valstybės narės, kurios įdiegia eismo dalyvio mokesčius motorinėms transporto priemonėms ar transporto priemonių junginiams, skirtiems tik prekėms vežti keliais, šių transporto priemonių naudojamam gazoliui gali taikyti sumažintą normą, kuri yra mažesnė už 2003 m. sausio 1 d. galiojantį nacionalinį apmokestinimo lygį, tol, kol bendra mokesčių našta yra maždaug tolygi, su sąlyga, kad yra laikomasi minimalių Bendrijos lygių, o 2003 m. sausio 1 d. galiojantys nacionaliniai apmokestinimo lygiai gazoliui, naudojamam kaip reaktyvinių variklių degalai, yra mažiausiai du kartus didesni už minimalų apmokestinimo lygį, taikomą 2004 m. sausio 1 d.

Tačiau neatižvelgiant į tai, nuo 2004 m. sausio 1 d. nustatomi minimalūs apmokestinimo lygiai, taikomi produktams, naudojamiems kaip variklių degalai tam tikriems tikslams tikslams.

Nuo 2004 m. sausio 1 d. yra nustatyti elektros energijai taikomi minimalūs apmokestinimo lygiai. Direktyvoje valstybėms narėms suteikiama galimybė nustatyti galiojančią mokesstinę bazę, su sąlyga, kad jos atsižvelgia į direktyvą 92/12/EEB.

Savo nacionalinius apmokestinimo lygius valstybės narės gali išreikšti kitais vienetais nei minėtieji, jei atitinkami apmokestinimo lygiai, perskaičiuoti į tuos vienetus, nėra mažesni už šioje direktyvoje nustatytus minimalius lygius.

3.2.10.2. Atleidimas nuo mokesčio ir sumažinti tatrifai

Be Direktyvoje 92/12/EEB pateiktų bendrųjų nuostatų, atleidžiančių nuo mokesčio apmokestinamus produktus, ir, nepažeidžiant kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės savo pačių nustatytais sąlygomis, siekdamos užtikrinti teisingą tokių išimčių taikymą ir užkirsti kelią bet

kokiam mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimui, atleidžia nuo apmokestinimo tam tikrus produktus.⁸²

Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės gali, taikant fiskalinės kontrolės priemones, visiškai ar dalinai atleisti nuo mokesčio ar nustatyti mažesnę apmokestinimo lygį produktams, nurodytiems direktyvos 15 straipsnyje.⁸³

⁸² Tokiais produktais pagal direktyvą laikomi:

- a) energetikos produktai ir elektros energija, naudojami elektros energijai gaminti, ir elektros energija, naudojama elektros gamybos pajėgumams išlaikyti. Tačiau, aplinkos apsaugos politikos sumetimais, valstybės narės gali pateikti šiuos produktus apmokestinimui neatsižvelgdamos į šioje direktyvoje nustatytus minimalius apmokestinimo lygius.
- b) energetikos produktai, tiekiami naudoti kaip orlaivių degalai, jei tai nėra privatūs skrydžiai pramogų tikslu. Valstybės narės gali taikyti šią išimtį tik reaktyviniams degalams;
- c) energetikos produktai, tiekiami kaip laivų degalai navigacijos Bendrijos vandenyse tikslais (įskaitant žvejybą), išskyrus privačius pramoginius laivus*, ir laive gaminamą elektros energiją.

Valstybės narės gali riboti b ir c punktuose nustatytą mokesčių netaikymo sritį tarptautiniam ir Bendrijos vidaus transportui. Be to, kai valstybė narė sudaro dvišalį susitarimą su kita valstybe narė, ji taip pat gali atsisakyti I dalies b ir c punktuose nustatytą atleidimų nuo mokesčių. Šiais atvejais valstybių narių taikomas apmokestinimo lygis gali būti žemesnis už šioje direktyvoje nustatytą minimalų apmokestinimo lygį.

*sąvoka „navigacija Bendrijos vandenyse (įskaitant žvejybą), išskyrus privačius pramoginius laivus“ apima visas navigacijos formas, neatsižvelgiant į kelionės tikslą, kai ta kelionė yra vykdoma komerciniais tikslais (Byla C-389/02 Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft eG prieš Hauptzollamt Kiel (ECJ))

⁸³ a) apmokestinamiems produktams, kurie naudojami, taikant fiskalinės kontrolės priemones, bandomiesiems projektams, skirtiems aplinkai tinkamų produktų gamybos technologijoms parengti, ar kai jie susiję su atsinaujinančių energijos išteklių panaudojimu kurui gaminti;

- b) elektros energijai: saulės, vėjo, bangų, potvynio ir geoterminės kilmės; hidraulinės kilmės, gaminamai hidraulinėse elektrinėse; gaminamai iš biomasės ar iš biomasės pagamintų produktų; gaminamai iš metano, kuris kaupiasi nebenaudojamose anglies kasyklose; gaminamai iš kuro elementų;
- c) energetikos produktams ir elektros energijai, naudojamiems mišriai šilumos ir elektros energijos gamybai;
- d) elektros energijai, gaunamai iš šilumos ir elektros energijos mišrios gamybos, jei mišrieji generatoriai yra tinkami aplinkai;
- e) energetikos produktams ir elektros energijai, naudojamiems prekėms ir keleiviams vežti traukiniu, metro, tramvajumi ir troleibusu;
- f) energetikos produktams, tiekiamiems kaip laivų degalai navigacijos vidaus vandenyse tikslais (įskaitant žvejybą), išskyrus privačius pramoginius laivus, ir laive gaminamai elektros energijai;
- g) gamtinėms dujoms valstybėse narėse, kuriose 2000 m. gamtinės dujos sudarė 15 % bendrojo elektros energijos suvartojimo;
- h) elektros energijai, gamtinėms dujoms, angliai ir kietajam kurui, kurie yra naudojami namų ūkyje ir (arba) organizacijose, kurias suinteresuotosios valstybės narės pripažino kaip labdaros. Šias labdaros organizacijas valstybės narės gali atleisti nuo mokesčio ar sumažinti joms apmokestinimo lygį tik naudojimo neverslui atveju. Kai naudojimas yra įvairių tipų, apmokestinimas taikomas proporcingai kiekvieno tipo naudojimui. Kai naudojimo tipas yra nereikšmingas, jis gali būti traktuojamas kaip lygus nuliui;
- i) gamtinėms ir suskystintosioms naftos dujoms, naudojamoms kaip rektvinių variklių degalai;
- j) variklių degalams, kurie naudojami orlaivių ir laivų gamybos, tobulinimo, bandymo ir techninės priežiūros srityje;
- k) variklių degalams, kurie naudojami vykdant laivybai tinkančių vandens kelių ir uostų dugno valymo operacijas;
- l) šildymui naudojamiems produktams.

Valstybės narės gali taikyti apmokestinimo iki nulio lygį energetikos produktams ir elektros energijai, naudojamiems žemės ūkio, sodininkystės ar žuivivaisos darbams bei miškininkystėje.*

Direktyvos 95/60/EEB 3 straipsnis įpareigoja valstybes narės imtis visų būtinų priemonių, kad užkirstų kelią netinkamam žyminčiąja medžiaga pažymėtų produktų naudojimui, visų pirma, kad atitinkami naftos produktai nebūtų naudojami kaip kuras motorizuotos kelių transporto priemonės variklyje arba laikomi jos kuro bako, išskyrus atvejus, kai taip juos naudoti galima valstybių narių kompetentingų institucijų nustatytais konkrečiais atvejais; tačiau valstybės narės negali apmokestinti tiek pažymėtų, tiek nepažymėtų naftos produktų, kurie laikomi standartiniuose, pavyzdžiui, žemės ūkio technikos, bakuose ir naudojami ne tik kaip kuras šioms transporto priemonėms judėti, bet ir tokiais tikslais kaip žemės ūkio darbai, kai tokie naftos produktai teisėtai yra išleisti vartojimui kitoje valstybėje narėje.⁸⁴

Atleidimas nuo mokesčių ar sumažinti mokesčiai taikant nurodytą sumažintą normą negali būti didesni už mokesčio sumą, mokamą už nurodytų produktų, kuriems leidžiama sumažinti mokesčių, masę. Produktams, pagamintiems iš, arba kurių sudėtyje yra minėtų produktų, valstybių narių taikomi apmokestinimo lygiai gali būti žemesni nei nustatyti minimalūs lygiai. Valstybių narių taikomas atleidimas nuo mokesčio ar jo sumažinimas yra koreguojami siekiant atsižvelgti į žaliavų kainų pokyčius, kad būtų išvengta nurodytų produktų gamybos procese atsiradusių papildomų sąnaudų per didelio kompensavimo.

Valstybės narės gali taikyti sumažintus mokesčius energetikos produktams, naudojamiems šildymo tikslais arba stacionariams varikliams ir statybos bei viešuosiuose darbuose naudojamiems įrenginiams bei mašinoms, bei elektros energijai šiais atvejais: daug energijos naudojančių įmonių naudai ir kai su įmonėmis ar įmonių asociacijomis sudaromi susitarimai, arba yra įgyvendinamos apyvartinių leidimų programos ar lygiaverčiai susitarimai, tol, kol jų tikslai yra aplinkos apsauga ar energetikos efektyvumo didinimas.

Valstybės narės gali energetikos produktams ir elektros energijai taikyti apmokestinimo iki nulio lygį, kai juos naudoja daug energijos naudojančios įmonės ir apmokestinimo lygį iki 50 % minimalaus lygio, kai juos naudoja verslo subjektai, nenaudojantys daug energijos; įmonių, kurios naudojasi sutektomis galimybėmis, sudaromų apyvartinių leidimų programų ar lygiaverčių susitarimų tikslai turi būti aplinkos apsauga ar padidintas energijos efektyvumas, maždaug lygiavertis tam, kuris būtų pasiektas, jei būtų laikomasi Bendrijos standartinių minimalių normų.

*Remdamasi Komisijos pasiūlymu Taryba iki 2008 m. sausio 1 d. turi išnagrinėti, ar galimybė taikyti apmokestinimo iki nulio lygį gali būti panaikinama.

⁸⁴ Byla C-292/02 (*Meiland Azewijn BV prieš Hauptzollamt Duisburg*)

Nukrypstant nuo direktyvos nuostatų, valstybėms narėms leidžiama ir toliau taikyti tam tikrų apmokestinimo lygių mažinimą ar atleidimą nuo mokesčių. Be to, yra nustatyta specialių išimčių, taikomų pereinamaisiais laikotarpiais, per kuriuos valstybės narės palaipsniui turi mažinti atitinkamą skirtumą tarp savo ir naujų minimalių apmokestinimo lygių. Tačiau, kai skirtumas tarp nacionalinio lygio ir minimalaus lygio neviršija 3 % šio minimalaus lygio, suinteresuotos valstybės narės gali palaukti iki laikotarpio pabaigos, kad pritaikytų savo nacionalinį lygį.

Nuo Direktyvos 92/12/EEB kontrolę ir judėjimą reglamentuojančių nuostatų priklauso tik tie energetikos produktai, kurie yra apibrėžiami direktyvos 2003/96/EB 20 straipsnyje.⁸⁵

Jei valstybė narė sužino, kad kiti nei nurodytieji energetikos produktai pradedami naudoti, patiekiami prekybai arba naudojami kaip krosnių kuras, variklių degalai ar kaip nors kitaip yra pretekstas išsisukinėti, vengti ar piktnaudžiauti, ji nedelsdama apie tai praneša Komisijai. Ši nuostata taip pat taikoma elektros energijai. Komisija perduoda pranešimą kitoms valstybėms narėms per vieną mėnesį nuo šios informacijos gavimo dienos.

Pagal dvišalius susitarimus valstybės narės gali apsieiti be kai kurių arba visų Direktyvoje 92/12/EEB nustatytų kontrolės priemonių kai kurių arba visų nurodytų produktų atžvilgiu. Šie susitarimai neturi įtakos valstybėms narėms, kurios nėra šių susitarimų šalys.

Sutinkamai su direktyvos 92/12/EEB nuostatomis, apibrėžiančiomis kada mokestis tampa mokėtinas bei nuostatomis, susijusiomis su mokesčio sumokėjimu, energetikos produktų apmokestinimo lygis taip pat turi priklausyti nuo tam tikrų aplinkybių.

Energetikos produktų naudojimas energetikos produktus gaminančioje įmonėje nelaikomas apmokestinamu įvykiu, dėl kurio reikia apmokestinti, jei naudojami šioje įmonėje pagaminti energetikos produktai. Valstybės narės taip pat gali manyti, kad elektros energijos ir kitų energetikos produktų, kurie nėra gaminami šioje įmonėje, naudojimas ir energetikos produktų

⁸⁵Tai tokie produktai, kuriems taikomi:

a)KN kodai nuo 1507 iki 1518, jei jie skirti naudoti kaip krosnių kuras ar variklių degalai;

b)KN kodai 270710, 270720, 270730 ir 270750;

c)KN kodai nuo 271011 iki 27101969. Tačiau produktams, kuriems taikomi KN kodai 27101121, 27101125 ir 27101929, kontrolės ir judėjimo nuostatos taikomos tik esant didmeniniam komercinės paskirties judėjimui;

d)KN kodai 2711(išskyrus 271111, 271121 ir 271129);

e)KN kodas 290110;

f)KN kodai 290220, 290230, 290241, 290242, 290243 ir 290244;

g)KN kodas 290511 00, nėra sintetinės kilmės, jei jie skirti naudoti kaip krosnių ar variklių kuras;

h)KN kodas 38249099, jei jie skirti naudoti kaip krosnių kuras ar variklių degalai.

bei elektros energijos naudojimas įmonėje, gaminančioje kurą elektros energijai gaminti, nėra apmokestinamas įvykis. Kai naudojimas nėra susijęs su energetikos produktų gamyba, ypač su transporto priemonių varymu, jis laikomas apmokestinamu įvykiu, dėl kurio reikia apmokestinti.

Valstybės narės taip pat gali numatyti, kad mokestis už energetikos produktus ir elektros energiją turi būti mokamas tuomet, kai nustatoma, kad jau nebevykdomos ar iš viso nėra vykdomos galutiniam naudojimui nustatytos nacionalinės sąlygos, suteikiančios teisę į sumažintą apmokestinimo lygį ar atleidimą nuo mokesčio mokėjimo.

Elektros energija ir gamtinės dujos turi būti apmokestinamos ir tai atliekama tuomet, kai jas tiekia paskirstytojas ar perskirstytojas. Kai produktai vartojimui pristatomi valstybėje narėje, kurioje neįsikūręs paskirstytojas ar perpaskirstytojas, valstybių narių pristatymo mokesčiu apmokestinama įmonė, kuri turi būti registruota valstybėje narėje, į kurią pristatomi produktai. Visais atvejais mokestis uždedamas ir renkamas kiekvienos valstybės narės nustatyta tvarka.

IŠVADOS

1. Pridėtinės vertės mokestis

Iš pateiktos istorinės apžvalgos pridėtinės vertės mokesčio reglamentavimo srityje, galima daryti išvadą, kad nuo šio mokesčio taikymo pradžios buvo labai daug nuveikta, kol galiausiai visa pridėtinės vertės mokesčio sistema pasiekė tokį reglamentavimo lygį, koks jis yra šiandien.

Tačiau nepaisant šios pažangos, kai kurios reglamentavimo sritys išliko problematiškos:

1. Visų pirma reikėtų atkreipti dėmesį į sistemos sudėtingumą, nors ne kartą buvo siekiama ją supaprastinti. Priimant naująją Šeštosios direktyvos redakciją buvo tikimasi, jog taip bus išvengta painaus reglamentavimo, kaip vieną iš jos privalumų nurodant tai, jog atsirado turinys, kuris turėtų palengvinti darbą ieškant atitinkamos informacijos. Tačiau panašu, jog tokiu darbu greičiau buvo palengvinta tos pačios informacijos paieška, tačiau, kaip jau buvo pabrėžta, naujosios redakcijos tikslas buvo susisteminti iki tol buvusį reguliavimą pateikiant jį viename dokumente, tačiau nekeičiant paties reguliavimo esmės, o tai rodo, kad sistema ir toliau išlieka paini bei sudėtinga, kas sąlygoja daugelį praktinių problemų, tokių kaip sukčiavimas šioje srityje. Panašu, jog vienas iš ilgalaikių Bendrijos tikslų turėtų išlikti PVM sistemos supaprastinimas.

2. Kitas probleminis aspektas yra išimčių sistema, kur, kaip jau buvo pastebėta, jeigu konkrečios išimtys ir galėtų būti pateisinamos tam tikrą laikotarpį, tai nėra tikslo jas taikyti nuolat, kadangi galiausiai tai veda prie konkurencijos iškraipymo. Iš visa to sekanti išvada – pasiūlymas riboti tokias išimtis maksimaliai.

3. Dar viena sritis – nulinių tarifų taikymas, kaip alternatyva atleidimui nuo mokesčio. Toks tarifas yra nesuderinamas su bendrąja PVM sistema, kenkia Bendrijos nuosavų išteklių formavimui. Ir net priėjus išvados, kad toks tarifas turėtų būti panaikintas, nepanašu, kad tai būtų sutinkama bent su menkiausiu pritarimu, kadangi, nors ir susiduriant su akivaizdžiais jo žalingumo įrodymais, tokio tarifo galiojimas geriausiu atveju yra ribojamas.

4. Keistai skamba vien tai, jog priėmus Šeštosios direktyvos straipsnį, numatantį atleidimo nuo mokesčio atvejį, susijusį su finansiniais sandoriais, paaiškinamajame memorandume tebuvo paaiškinta, kad tokius sandorius apmokestinti yra sudėtinga. Iš to galima daryti išvadą, kad tokio pobūdžio žalingos nuostatos, neturinčios tvirto pagrindimo, turėtų būti šalinamos iš PVM sistemos.

5. Galiausiai čia vertėtų paminėti Teismo praktiką, susijusią su finansiniais sandoriais. Darbe buvo apžvelgtos pagrindinės bylos, kurios rodo, kad tokia praktika, pavyzdžiui,

kontroliuojančios įmonės veiklos nepripažinimas apmokestinamąja veikla, veda prie tų pačių neigiamų pasekmių – tokių sandorių eliminavimas iš PVM sistemos lėmė tai, kad dabar galiojančios nuostatos ne visada užtikrina apmokestinimo sistemos neutralumą.

2. Akcizai

Nepaisant gan aiškaus (lyginant su pridėtinės vertės mokesčio) ir detalaus reglamentavimo, susijusio su konkrečių produktų apmokestinimu, akcizo mokesčio reglamentavimas, toks, koks yra dabar Europos Sąjungoje, neišvengia kritikos tam tikrais aspektais.

1. Galima teigti, jog rinkos integracija negali būti iki galo įgyvendinta, be to, vieningos rinkos, kaip vieno iš Bendrijos pagrindinių siekių, iškraipymas ir toliau tęsis vien dėl harmonizavimo stokos. Dabartinė situacija, kuri atsispindi ir teisminėje praktikoje, parodo labai skirtingą valstybių požiūrį į įvairius reglamentavimo aspektus. Ir nors jau daug buvo nuveikta siekiant keisti susidariusią situaciją, t.y. siekiant apsaugoti tinkamą vidaus rinkos funkcionavimą, palengvinti mokesčių surinkimą, užtikrinti vienodą prekybininkų traktavimą, išvengti sukčiavimo, pavyzdžiui, nustatant naujas taisykles, taikomas energetikos produktams, įvedant naują kompiuterizuotą sistemą, kuria buvo siekiama sustiprinti bendradarbiavimą tarp valstybių narių mokesčių administratorių akcizų srityje, tačiau kitose srityse, tokiose kaip nepakankamai aiškus ir išsamus reguliavimas, susijęs su bendrosiomis apmokestinimo taisyklėmis, nepakankamas tam tikrų sąvokų apibrėžimas, kuris, kaip jau parodė Teisingumo Teismo praktika, palieka daug laisvės interpretacijoms ir galiausiai vienas iš problematiškiausių klausimų – tarifų lygių nustatymas, kuris dabar skatina didelius sukčiavimo mastus ir konkurencijos iškreipimą, ypatingų pokyčių nepastebėta.

2. Panašu, kad valstybėms narėms ir toliau taikant skirtingus tarifus, jurisdikcijų konkurencija išliks. O tai, atsižvelgiant į pagrindinius Bendrijos tikslus, yra žalinga tinkamam vidaus rinkos funkcionavimui. Kaip vienas iš pavyzdžių gali būti pateikiamas Švedijos atvejis. Dėl šioje valstybėje taikomų aukštų tarifų alkoholiniams gėrimams, nemaža dalis šios valstybės piliečių yra linkę juos įsigyti kaimyninėje Vokietijoje, kur dėl mažesnių tarifų prekių kaina yra žymiai mažesnė. Dar vienas atvejis galėtų būti traktuojamas kaip tinkamas pavyzdys – pastebimas didelis pirkėjų judėjimas iš Prancūzijos į Italiją ir iš Jungtinės Karalystės į Prancūziją įsigyjant tokias prekes kaip alkoholiniai gėrimai ir tabako produktai.

3. Kalbant apie vis dar didelius kontrabandos ir sukčiavimo mastus, vėlgi, valstybės narės turėtų pripažinti, jog tai lemia daugiausiai skirtingas akcizo tarifų taikymas bei imtis papildomų priemonių kovojant su tokia nusikalstama veikla, kadangi tokia nusikalstama veikla yra didelė ES problema, nes ji dažniausiai tiesiogiai paliečia tas valstybes nares, kurios yra pasirinkusios aukštesnius mokesčių tarifus.

4. Suprantama, jog nesudėtinga kritikuoti esamą sistemą, tačiau kur kas sudėtingiau yra rasti pakankamai efektyvių pasiūlymų esamai situacijai koreguoti, ypač atsižvelgiant į tai, jog susiduriama su valstybių narių priešišku šioje srityje, kadangi kiekviena valstybė narė turi savo mokesčių politiką ir šiuo metu nerodo nė menkausio noro jas derinti, o tai tolimesnį harmonizavimą daro sunkiai pasiekiamą. Tačiau vis dėl to, nematau pakankamai svarių argumentų, dėl kurių neturėtų būti siūloma valstybėms narėms keisti jose esamas struktūras ir akcizo mokesčių tvarką. Tiesa, vargu, ar realu tikėtis, kad net ir pasiūlius radikaliai naują sistemą, ji būtų greitai įvesta.

Priedas

Remiantis oficialiais Europos Komisijos duomenimis⁸⁶, toliau pateikiami pridėtinės vertės mokesčio ir kai kurių akcizais apmokestinamų produktų tarifų dydžiai visose valstybėse narėse.

1. Pridėtinės vertės mokestis (išreikštas procentais):

| Valsybės narės | Sumažintas tarifas | Standartinis tarifas |
|--------------------|--------------------|----------------------|
| Belgija | 6 | 21 |
| Bulgarija | 7 | 20 |
| Čekijos respublika | 5 | 19 |
| Danija | | 25 |
| Vokietija | 7 | 19 |
| Estija | 5 | 18 |
| Graikija | 9 | 19 |
| Ispanija | 7 | 16 |
| Prancūzija | 5,5 | 19,6 |
| Airija | 13,5 | 21 |
| Italija | 10 | 20 |
| Kipras | 5/8 | 15 |
| Latvija | 5 | 18 |
| Lietuva | 5/9 | 18 |
| Liuksemburgas | 6 | 15 |
| Vengrija | 5 | 20 |
| Malta | 5 | 18 |
| Olandija | 6 | 19 |
| Austrija | 10 | 20 |
| Lenkija | 7 | 22 |
| Portugalija | 5/12 | 21 |
| Rumunija | 9 | 19 |
| Slovėnija | 8,5 | 20 |
| Slovakija | 10 | 19 |
| Suomija | 8/17 | 22 |
| Švedija | 6/12 | 25 |
| Didžioji Britanija | 5 | 17,5 |

⁸⁶ Pateikiami 2007 sausio mėnesio duomenys

2. Akcizo mokesčio tarifai

2.1. Alkoholiniai gėrimai (pateikiami tik tam tikrų produktų tarifų dydžiai):

| Valstybės narės | ALUS (EUR) | | | | VYNAS (EUR) | | |
|--------------------|----------------------|--------|-----------------------|--------|--------------------|--------------------|---------------------------------|
| | Standartinis tarifas | | Sumažinti tarifai | | Neputojantis vynas | Putojantis vynas | Vynas, neviršijantis 8,5 % vol. |
| | hl/Plato | hl/alk | hl/Plato | hl/alk | | | |
| Belgija | | | nuo 1,4873 iki 1,6857 | | | | |
| Bulgarija | 17,105 | | | | 470,998 | 1,611,308 | 148,736 |
| Čekijos respublika | 0,767 | | nuo 0,424 iki 0,764 | | 0 | 0 | |
| Danija | 0,848 | | | | 0 | 82,72 | |
| Vokietija | | 6,83 | | 0 | 82,34 arba 123,37 | 123,37 arba 164,40 | 52,30 arba 93,33 |
| Estija | 0,787 | | nuo 0,4407 iki 0,6610 | | 0 | 136,00 | 51,00 |
| Graikija | 1,13 | 3,71 | 1,85 | | 66,47 | 66,47 | 21,79 |
| Ispanija | | | 0 arba 2,75 | | 0 | 0 | |
| Prancūzija | 0,91 | | nuo 1,30 iki 1,95 | | 0 | 0 | 0 |
| Airija | | 2,60 | | 1,30 | 3,40 | 8,40 | |
| Italija | 2,35 | 19,87 | | | 273,00 | 546,01 | 90,98 |
| Kipras | | 4,86 | | | 0 | 0 | |
| Latvija | | 1,87 | 0,93 | | 43,10 | 43,10 | |
| Lietuva | | 2,03 | 1,01 | | 43,44 | 43,44 | 11,58 |
| Liuksemburgas | | | nuo 0,3966 iki 0,7933 | | | | |
| Vengrija | 0,7933 | | | | 0 | 0 | |
| Malta | 1,964 | | | | 0 | 44,36 | |
| Olandija | 0,746 | | 0,373 | 0,187 | 0 | 0 | |
| Austrija | nuo 5,50 iki 31,40 | | nuo 5,50 iki 29,05 | | 59,02 | 201,24 | 29,51 arba 38,16 |
| Lenkija | 2,00 | | nuo 1,20 iki 1,80 | | 0 | 0 | 0 |
| Portugalija | 1,73 | | | | 34,34 | 34,34 | |
| Rumunija | nuo 8,27 iki 23,18 | 6,60 | nuo 4,14 iki 11,59 | 3,30 | 0 | 0 | |
| Slovėnija | 0,748 | | 0,43 | | 0 | 34,05 | |
| Slovakija | | 6,86 | | | 0 | 0 | |
| Suomija | 1,34 | | 0,99 | | 0 | 64,20 | |
| | | 19,45 | nuo 9,725 iki | 1,68 | 212,00 | 212,00 | nuo 4,54 iki 152,00 |

| | | | | | | | |
|--------------------|-------|--|--------|--------|--------|--------|----------------------|
| | | | 17,505 | | | | |
| Švedija | | | | | | | nuo 0 iki 165,14 |
| Didžioji Britanija | 15,75 | | | 236,61 | 236,61 | | nuo 78,27 iki 245,91 |
| | 19,56 | | | 0 | 253,97 | 325,33 | |

2.2. Akcizo mokesčio, taikomo cigaretėms, tarifai:

| Valstybės narės | Specifinis tarifas (1000 vienetų) (EUR) | <i>Ad valorem</i> akcizas (kaip % nuo mažmeninės prekybos kainos) | Mokestis, įskaitant PVM |
|--------------------|---|---|-------------------------|
| Belgija | 15,92 | 52,41% | 78,23% |
| Bulgarija | 3,32 | 54,00% | 76,32% |
| Čekijos respublika | 31,11 | 27,00% | 74,12% |
| Danija | 85,37 | 13,61% | 74,03% |
| Vokietija | 82,70 | 24,66% | 75,77% |
| Estija | 17,58 | 26,00% | 67,32% |
| Graikija | 5,1429 | 53,8265% | 73,47% |
| Ispanija | 8,20 | 57,97% | 78,08% |
| Prancūzija | 15,0723 | 17,78% | 80,39% |
| Airija | 151,37 | 17,78% | 78,08% |
| Italija | 6,39 | 54,74% | 75,17% |
| Kipras | 20,81 | 44,50% | 72,09% |
| Latvija | 12,07 | 19,20% | 60,30% |
| Lietuva | 13,76 | 15,00% | 55,59% |
| Liuksemburgas | 15,39 | 47,44% | 70,61% |
| Vengrija | 26,33 | 27,50% | 79,90% |
| Malta | 17,00 | 51,40% | 76,07% |
| Olandija | 72,97 | 20,52% | 72,97% |
| Austrija | 26,69 | 43,00% | 75,37% |
| Lenkija | 20,42 | 33,70% | 79,38% |
| Portugalija | 58,33 | 23,00% | 79,24% |
| Rumunija | 16,28 | 29,00% | 68,46% |
| Slovėnija | 15,05 | 43,47% | 75,20% |
| Slovakija | 29,42 | 23,00% | 65,80% |
| Suomija | 15,13 | 50,00% | 75,24% |
| Švedija | 30,01 | 39,20% | 71,93% |
| Didžioji Britanija | 155,04 | 22,00% | 77,08% |

Naudotos literatūros sąrašas

Norminė literatūra:

1. 1967 balandžio 11 d. Pirmoji Tarybos Direktyva 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, derinimo (OL 71);
2. 1967 balandžio 11 d. Antroji Tarybos Direktyva 67/228/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos struktūra ir taikymo sąlygos (OL 71, 1967);
3. 1969 gruodžio 9 d. Trečioji Tarybos direktyva 69/463/EEB (OL L 320, 20/12/1969);
4. 1971 gruodžio 20 d. Ketvirtoji Tarybos direktyva 71/401/EEB (OL L 283, 24/12/1971);
5. 1972 liepos 4 d. Penktoji Tarybos direktyva 72/250/EEB (OL L 162, 18/07/1972);
6. 1977 gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 13/06/1977);
7. 1970 balandžio 21 d. Tarybos sprendimas, pakeistas Tarybos sprendimu 88/376/EEB, 1988 birželio 24 d.;
8. 1984 liepos 31 d. Dešimtoji Tarybos direktyva 84/386/EEB (OL L 208, 3/8/1984);
9. 1991 gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB (OL L 376, 31/12/1991);
10. 1992 spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/77/EEB (OL L 316, 31/10/1992);
11. 1992 gruodžio 14 d. Tarybos direktyva 92/111/EEB (OL L 384, 30/12/1992);
12. 1994 vasario 14 d. Tarybos direktyva 94/5/EB (OL L 60, 3/3/1994);
13. 1995 balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB (OL L 102, 5/5/1995);
14. 1996 birželio 25 d. Tarybos direktyva 96/42/EB (OL L 170, 9/7/1996);
15. 1998 spalio 12 d. Tarybos direktyva 98/80/EB (OL L 281, 17/10/1998);
16. 1999 gegužės 25 d. Tarybos direktyva 1999/49/EB (OL L 139, 2/6/1999);
17. 1999 birželio 17 d. Tarybos direktyva 1999/59/EB (OL L 162, 26/6/1999);
18. 2001 sausio 19 d. Tarybos direktyva 2001/4/EB (OL L 22, 24/1/2001);
19. 2002 gegužės 7 d. Tarybos direktyva 2002/38/EB (OL L 128, 15/5/2002);
20. 2003 spalio 7 d. Tarybos direktyva 2003/92/EB (OL L 260, 11/10/2003);
21. 2006 lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB (OL L 347, 11/12/2006);

22. 1992 vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB dėl bendrųjų procedūrų, susijusių su akcizais apmokestinamais produktais, ir dėl tokių produktų laikymo, judėjimo ir kontrolės (OL L 76-1, 23/03/1992);
23. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/81/EEB dėl akcizo už mineralines alyvas struktūrų derinimo (OL L 316-12, 31/10/1992);
24. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/82/EEB dėl mineralinėms alyvoms taikomų akcizo tarifų suderinimo (OL L 316-19, 31/10/1992);
25. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/83/EEB dėl akcizų, taikomų alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams, struktūrų suderinimo (OL L 316-21, 31/10/1992);
26. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/84/EEB dėl alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomų akcizo tarifų suderinimo (OL L 316-29, 31/10/1992)
27. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/79/EEB dėl mokesčių, taikomų cigaretėms, derinimo (OL L 315-8, 31/10/1992);
28. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/80/EEB dėl mokesčių, taikomų kitam nei cigaretės pramoniniam tabakui derinimo (OL L 316-10, 31/10/1992);
29. 1992 m. gruodžio 14 d. Tarybos direktyva 92/108/EEB iš dalies pakeičianti Direktyvą 92/12/EEB dėl bendrųjų procedūrų, susijusių su akcizais apmokestinamais produktais, ir dėl tokių produktų laikymo, judėjimo ir kontrolės bei iš dalies pakeičianti Direktyvą 92/81/EEB (OL L 390-124, 31/12/1992);
30. 1994 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 94/74/EB iš dalies pakeičianti Direktyvą 92/12/EEB dėl bendrųjų procedūrų, susijusių su akcizais apmokestinamais produktais, ir dėl tokių produktų laikymo, judėjimo ir kontrolės, Direktyvą 92/81/EEB dėl akcizo už mineralines alyvas struktūrų derinimo ir Direktyvą 92/82/EEB dėl mineralinėms alyvoms taikomų akcizo tarifų suderinimo (OL L 365-46, 31/12/1994);
31. 1996 m. gruodžio 30 d. Tarybos direktyva 96/99/EB iš dalies pakeičianti Direktyvą 92/12/EEB dėl bendrųjų procedūrų, susijusių su akcizais apmokestinamais produktais, ir dėl tokių produktų laikymo, judėjimo bei kontrolės (OL L 8-12, 11/01/1997);
32. 1999 liepos 29 d. Tarybos direktyva 1999/81/EB iš dalies keičianti Direktyvą 92/79/EEB dėl mokesčių, taikomų cigaretėms, derinimo, Direktyvą 92/80/EEB dėl mokesčių, taikomų kitam nei cigaretės pramoniniam tabakui derinimo ir Direktyvą 95/59/EB dėl kitų nei apyvartos mokesčių, kurie turi įtakos apdoroto tabako suvartojimui (OL L 211-47, 11/08/1999);

33. 2002 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2002/10/EB iš dalies pakeičianti Direktyvas 92/79/EEB, 92/80/EEB ir 95/59/EB dėl apdorotam tabakui taikomo akcizo struktūros ir tarifų (OL L 46-26, 16/02/2002);
34. 2003 m. spalio 27 d. Tarybos direktyva 2003/96/EB pakeičianti Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą (OL L 283-51, 31/10/2003);
35. 2004 m. lapkričio 16 d. Tarybos direktyva 2004/106/EB, iš dalies keičianti Direktyvas 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo, tam tikrų akcizo mokesčių ir draudimo įmokų apmokestinimo srityje ir 92/12/EEB dėl bendrųjų procedūrų, susijusių su akcizais apmokestinamais produktais, ir dėl tokių produktų laikymo, judėjimo ir kontrolės (OL L 359, 04/12/2004);

36. Visuotinis Komisijos komunikatas - KOM(87) 320 galutinis;
37. Pasiūlymas Tarybos direktyvai užbaigiant bendrąją pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir keičiant direktyvą 77/388/EEB – pridėtinės vertės mokesčio tarifų derinimas - KOM(87) 321 galutinis;
38. Completing the internal market – the introduction of a VAT clearing mechanism for intra-Community sales. Working document from the Commission - COM(87) 323 final;
39. Pasiūlymas Tarybos direktyvai, keičiančiai direktyvą 77/388/EEB – fiskalinių sienų panaikinimas – KOM(87) 322 galutinis;
40. Pasiūlymas Tarybos direktyvai dėl pridėtinės vertės mokesčio ir akcizų tarifų konvergencijos proceso - KOM(87) 324 galutinis;
41. KOM (2000) 348 galutinis. Komisijos komunikatas dėl strategijos, kuria siekiama pagerinti PVM. sistemos veikimą vidaus rinkoje;
42. Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui, Ekonominių ir socialinių reikalų komitetui dėl Europos Sąjungos mokesčių politikos – ateities prioritetai KOM(2001) 260 galutinis – C5-0579/2001 – 2001/2248(COS);
43. Pasiūlymas Tarybos direktyvai, keičiančiai direktyvą 77/388/EEB, dėl specialios schemos kelionių agentams KOM(2002) 64 galutinis (2002/0041/CNS);
44. Komisijos komunikatas. PVM strategijos patikslinimas ir atnaujinimas KOM(2003) 614 galutinis;
45. Pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos iš dalies pakeičiančios Direktyvą 77/388/EEB dėl pridėtinės vertės mokesčio pašto sektoriaus teikiamoms paslaugoms KOM(2003) 234 galutinis, keistas KOM(2004) 468 galutiniu - - CNS 2003/0091;

46. 2004 gegužės 26 d. Komisijos ataskaita Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos Ekonomikos ir Socialinių reikalų komitetui apie alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomus akcizo tarifus KOM(2004) 223 galutinis;
47. Pasiūlymas Tarybos direktyvai dėl bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos (nauja redakcija) KOM (2004) 246 galutinis - 2004/0079 (CNS);
48. Pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, pataisančios Direktyvą 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole KOM(2004) 227 galutinis – (CNS)2004/0072) (2005/C 120/19);
49. KOM(2006) 254 galutinis Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui dėl būtinybės kurti suderintą kovos su mokestiniu sukčiavimu gerinimo strategiją {SEC(2006) 659};
50. Pasiūlymas Tarybos direktyvos, iš dalies keičiančios Direktyvą 92/84/EEB dėl alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomų akcizo tarifų suderinimo - KOM(2006) 486 galutinis 2006/0165 (CNS).

Specialioji literatūra

1. "A guide to VAT in the EU: the single market changes" 1994 update/ edited by Coopers & Lybrand, Deventer: Kluwer Law & Taxation publishers, 1994;
2. Ben J.M. Terra, Peter J. Watel "European Tax Law", Kluwer Deventer, 2005;
3. Liam Ebrill, Michael Keen, Jea-Paul Bodin, Victoria Summers "The Modern VAT", International Monetary Fund, Washington, D.C., 2001;
4. Margot Horspool & Matthew Humphreys "European Union Law" Oxford University Press 2006;
5. Paul Farmer and Richard Lyal "EC Tax Law" Clarendon Press Oxford 1994;
6. Professor Laurence W. Gormley "EU Taxation Law", Richmond, Second revised edition, 2006;
7. Richard Musgrave & Peggy Musgrave, „Public Finance in Theory and Practise“ 5th ed. 1989;
8. Richard Musgrave & Peggy Richman, „Allocation Aspects, Domestic and International, in the Role of Direct and Indirect Taxes in the Federal Revenue system“, Brookings Institution: 1964;
9. Victor Thuronyi, „Comparative Tax Law“, Kluwer Law International, 2003;
10. Walter Cairns, Europos sąjungos teisės įvadas, Eugrimas, 1999.

Europos Teisingumo Teismo praktika:

1. Byla 89/81 (*Honk Kong Trade Development Council*), [1982] ECR 1277;
2. Byla 268/83 (*Rompelman*), [1985] ECR 0655;

3. Byla 289/86 (*Happy Family*), [1988] ECR 3655;
4. Byla C-122/87 (*Commision v Italy*), [1988] ECR 2685
5. Byla C-186/89 (*Van Tiem*), [1990] ECR I-4363;
6. Byla C-343/89 (*Witzemann*), [1990] ECR I-4477;
7. Byla C-320/88 (*SAFE*) [1990] ECR I-0285;
8. Byla C-126/88 (*Boots Co Ltd*), [1990] ECR I-1235;
9. Byla C-60/90 (*Polysar*), [1991] ECR I-3111;
10. Byla C-333/91 (*Satam*), [1993] ECR I-3513;
11. Byla C-16/93 (*Tolsma*) [1994] ECR I-0743;
12. Byla C-33/93 (*Empire Stores Ltd*), [1994] ECR I-2329);
13. Byla C-453/93 (*Bulthuis-Griffioen*), [1995] ECR I-2341;
14. Byla C-291/92 (*Dieter Ambrecht*) [1995] ECR I-2775;
15. Byla C-230/94 (*Renate Enkler*), [1996] ECR I-4517;
16. Byla C-155/94 (*Wellcome Trust*), [1996] ECR I-3013;
17. Byla C-306/94 (*Regie delphinoise*), [1996] ECR I-3695;
18. Byla C-215/94 (*Mohr*), [1996] ECR I-0959;
19. Byla C-296/95 (*R prieš Customs and Excise Comr, ex p EMU Tabac*);
20. Byla C-80/95 (*Harnas & Helm*), [1997] ECR I-0745;
21. Byla C-296/95 (*The Queen prieš Commissioners of Customs & Excise, The Man in Black Ltd, John Cunningham*), [1998] ECR I-1605;
22. Byla C-319/96 (*Brinkmann*), [1998] ECR I-5255;
23. Byla C-216/97 (*Gregg & Gregg*), [1999] ECR I-4947;
24. Byla C-46/97 (*Braathens*), [1999] ECR I-3419;
25. Byla C-166-98 (*Socridis*), [1999] ECR I-3791;
26. Byla C-142/99 (*Floridienne SA*), [2000] ECR I-9567;
27. Byla C-437/ 97 (*Evangelischer Krankenhausverein (EKW)*), [2000] ECR I-1157;
28. Byla C-216/98 (*Commission/Greece*), [2000] ECR I-8921;
29. Byla 408/98 (*Abbey National*) [2001] ECR I-1361;
30. Byla C-326 (*Stichting 'Goed Wonen*), [2001] ECR I-6831;
31. Byla C-429/97 (*Commission/France*), [2001] ECR I-0637;
32. Byla C-325/99 (*Van de Water*), [2001] ECR I-2729;
33. Byla C-498/99 (*Town & County Factors Ltd*), [2002] ECR I-7173;
34. Byla C-141/00 (*Ambulanter Pflegedienst Kugler GmbH*), [2002] ECR I-6833;

35. Byla C-395/00 (*Distillerie Fratelli Cipriani SpA*), [2002] ECR I-11877;
36. Byla C-389/02 (*Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft eG prieš Hauptzollamt Kiel*);
37. Byla C-302/00 (*Commission v. France*), [2002] ECR I-2055;
38. Byla C-292/02 (*Meiland Azewijn BV prieš Hauptzollamt Duisburg*);
39. Byla C-497/01 (*Zita Modes*), [2003] ECR I-0000;
40. Byla C-428/02 (*Fonden Marselisborg Lystbådehavn prieš Skatteministeriet ir Skatteministeriet prieš Fonden Marselisborg Lystbådehavn*);
41. Byla C-8/01 (*Assurandor-Societetet, veikiantis Taksatorringer vardu*), [2003] ECR I-0000;
42. Byla C-77/01 (*Empresa de Desenvolvimento Mineiro, SA v. Fazenda Publica*), [2004] ECR I-0000.

Internetinių svetainių adresai:

<http://eur-lex.europa.eu>

<http://epp.eurostat.ec.europa.eu>

<http://www.lrs.lt>

<http://www.imf.org>

Santrauka

Šiame darbe buvo analizuojami tam tikri netiesioginių mokesčių Europos Sąjungoje reglamentavimo aspektai – tiek pirmoje, tiek antroje darbo dalyje analizė buvo pradama apžvelgiant kaip kito požiūris į tam tikrus reglamentavimo aspektus, kokių priemonių buvo imtasi, kitais žodžiais tariant, atrodė svarbu apžvelgti, kaip istoriškai kito požiūris į netiesioginių mokesčių reglamentavimą, be abejojimo, nepaliekant nuošalyje vieno iš svarbesnių aspektų – atsižvelgiant į bendruosius Bendrijos tikslus, peržvelgti, kaip buvo įgyvendintas (ar turėjo būti) siekis harmonizuoti reglamentavimą netiesioginių mokesčių srityje.

Po harmonizavimo politikos istorinės apžvalgos buvo pereita prie konkrečių, šiuo metu galiojančių tiek pridėtinės vertės mokesčio, tiek akcizo reglamentavimo aspektų.

Kaip vienu iš vertingų šaltinių buvo pasirinkta Europos Teisingumo Teismo praktika, kuri buvo vertinga iš esmės dėl dviejų pagrindinių priežasčių – remiantis Teismo praktika buvo galima išskirti tas sritis, kurių dabartinis reguliavimas vis dar išlieka problematiškas, be to, tose srityse, kur vis dar susiduriama su reglamentavimo neaiškumu ar dviprasmiškumu, pavyzdžiui, aiškinant tam tikras sąvokas, Teismo praktika buvo vertingas šaltinis stengiantis iššiaiškinti konkrečių normų prasmę.

Galiausiai darbo išvadose buvo glaustai pateikti pagrindiniai probleminiai aspektai, kurie išryškėjo analizuojant tiek teisės aktus, tiek teismų praktiką bei užsienio teisės mokslininkų darbus – tokie kaip vis dar taikomi pridėtinės vertės mokesčio nuliniai tarifai, visiškai nesuderinami su bendrąja pridėtinės vertės mokesčio sistema, rinką iškreipiantys akcizo mokesčio tarifai, kuriuos valstybės narės gali nusistatyti pačios atsižvelgdamos tik į nustatytus minimalius tarifus ir pan.

Indirect taxation in the European Union

Summary

The subject of this master thesis was the analysis of certain aspects, regarding indirect taxes regulation in the European Union. The first and the second part of this paper cover the changes in the attitude to certain regulations aspects, what sort of measures have been taken, in other words, it seemed important to show the historical development of this attitude, nevertheless pay consideration to the harmonization policy in the field of indirect taxation, the way it had been introduced and implemented (or should be) with regard to the Community's aims.

After the introduction, regarding harmonization policy, both parts deal with certain aspects of the regulation of value added tax and excises.

The practice of European Court of Justice has been beneficial mainly because firstly, it helped to disclose those areas, in which the regulation remains problematic and secondly, where regulation is still deemed as inexplicit – it has stood as a valuable source trying to clarify the real meaning of certain regulation aspects.

Finally, conclusions have been made with regard to the analysis of laws and practice of the European Court of Justice. These are zero rates, applicable to the Value Added Tax, which do not comply with the common system of the value added tax, excise rates, which Member States are free to determine according to the fixed minimum rates and in this way to distort the common market.