

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedra**

Tautvydo Rimkaus
V kurso, finansų ir mokesčių teisės
studijų šakos studento

Magistro darbas

**PVM 0% tarifo taikymas: teismų praktika ir vertinimas
VAT 0% Tariff Application: Court Jurisprudence and Assessment**

Vadovas: doc. dr. Martynas Endrijaitis
Recenzentas: partnerystės prof. dr. Gediminas Užubalis

Vilnius
2025

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame darbe analizuojamas PVM 0% tarifo taikymas. Aptariama teismų praktika ir problematika, susijusi su PVM 0% tarifo taikymu, be kita ko, kurią siekiant išsiaiškinti atliekamas empirinis tyrimas bei jų vertinimas. Aptariami pagrindiniai kriterijai, kuriais remiantis teismai sprendžia dėl lengvatinio tarifo taikymo pagrįstumo. Analizuojamos tiek LVAT, tiek ESTT bylos, atskleidžiančios įrodymų svarbą. Aptariami teoriniai aspektai, reglamentavimas Lietuvoje, bei straipsnio, sietino su PVM 0% taikymu, analizė.

Pagrindiniai žodžiai: nulinis tarifas, teismų praktika, PVM, teismas, mokesčių administratorius.

This thesis analyses the application of the 0% VAT rate. In particular, it identifies the case law and the issues that the empirical study is carried out to clarify, and their evaluation. The main criteria used by the courts to decide on the validity of a reduced rate are discussed. Cases from both the Lithuanian Supreme Administrative Court and the Court of Justice of the European Union are analyzed, highlighting the importance of evidence. Theoretical aspects, the Lithuanian regulation and an analysis of the application of Article related to the application of 0% VAT are discussed.

Keywords: zero tariff, case law, VAT, court, tax administrator.

TURINYS

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS	2
IŽANGA	3
1. PVM TEORINIAI ASPEKTAI	6
1.1. PVM sąvoka ir paskirtis	6
1.2. PVM sudėtis	9
1.3. PVM 0% taikymo nauda ir rizikos	11
1.4. PVM reglamentavimas Lietuvoje	15
1.5. PVM įstatymo (41; 42; 43; 49; 56) straipsnių taikymo analizė	18
2. TEISMŲ PRAKTIKA NAGRINĖJANTI PVM 0% TARIFO TAIKYMĄ	24
2.1. LVAT sprendimų analizė	24
2.2. ESTT sprendimų analizė	29
2.3. Teismo sprendimų įtaka PVM 0% tarifo taikymui	33
3. PVM 0% TAIKYMO VERTINIMAS	37
3.1. PVM 0% įrodinėjimo problematika	37
3.2. Apklausa dėl PVM 0% tarifo taikymo	38
IŠVADOS	41
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	43
SANTRAUKA	46
SUMMARY	47

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

d.	dienos
Direktyva	Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos
ES	Europos Sąjunga
ESTT	Europos Sąjungos Teisingumo Teismas
<i>Ibid.</i>	ten pat
Komentaras	Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras
kt.	kita
LR	Lietuvos Respublika
LVAT	Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas
m.	metų
Nr.	numeris
p.	puslapis
proc.	procentų
PVM	pridėtinės vertės mokestis
PVMĮ	Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas
Šeštoji direktyva	Šeštoji bendrovių teisės direktyva 82/891/EEB
t.y.	tai yra
tūkst.	tūkstančių
VMI	Valstybinė mokesčių inspekcija

IŽANGA

Nagrinėjamos temos aktualumas. Kiekvienoje valstybėje mokesčiai yra vienas pagrindinių valstybės finansavimo šaltinių, o pridėtinės vertės mokestis (toliau – **PVM**) – svarbus vartojimo mokestis, kurį moka fiziniai, bei juridiniai asmenys. PVM yra glaudžiai susijęs su eksportu, ypač prekių tiekimu į Europos Sąjungos (toliau – **ES**) valstybes nares. PVM yra vienas iš svarbiausių šiuolaikinės mokesčių sistemos elementų, biudžetui surenkantis nemažai lėšų. Istoriskai PVM šaknis galima atsekti iki 1954 m., kai prancūzų ekonomistas *Maurice Lauré*, (Bartes, 2018, p. 3) pirmasis įdiegė PVM koncepciją, kuri netrukus paplito daugelyje pasaulio valstybių kaip pažangesnis ir skaidresnis apyvartos mokesčio modelis. Laikui bėgant, PVM tapo neatsiejama daugelio šalių fiskalinės politikos dalimi, ypač Europos Sąjungoje, kurioje šis mokestis sudaro reikšmingą biudžeto pajamų dalį. Lietuvoje PVM buvo įvestas 1994 m. gegužės 1 d., kai įsigaliojo PVM įstatymas, žymėjęs reikšmingą posūkį šalies mokesčių politikoje, siekiant jį priartinti prie Vakarų Europos valstybių standartų ir pasirengti integracijai į Europos Sąjungą. Nuo to laiko PVM tapo vienu svarbiausių valstybės biudžeto pajamų šaltinių. Ypač svarbus yra 0% PVM tarifo taikymas, kuris glaudžiai siejasi su tarptautine prekyba ir prekių tiekimu į kitas ES valstybes nares. Didžioji Lietuvos eksporto dalis tenka būtent prekybai su ES šalimis, o verslo subjektai, siekdami optimizuoti savo sąnaudas, aktyviai naudojami galimybe taikyti šį lengvatinį tarifą. Tačiau praktikoje šios lengvatos taikymas kelia nemažai iššūkių, nes tiek ES, tiek nacionaliniuose teisės aktuose nėra tinkamai suderinta, pavyzdžiui frachtavimo sąvokos, taip pat įrodymų, kuriuos reikia pateikti gabenant prekes. Šis magistro darbas yra itin aktualus siekiant išsamiai išanalizuoti teisinį reglamentavimą, teismų praktiką ir įrodinėjimo problematiką.

Darbo tikslas. Šio magistro darbo tikslas yra išnagrinėti PVM 0% tarifo taikymą, atskleisti teismų praktikos įtaką būtent nulinio tarifo taikymui, t.y. išanalizuoti atvejus, kuriais taikomas šis lengvatinis tarifas, būtent nagrinėjant tai per teorinę, bei teismų praktikos Lietuvoje ir ES pusę, taip pat tinkamai įvertinti bei atskleisti įrodinėjimo problematiką.

Darbo uždaviniai. Darbo tikslui įvykdyti yra keliami šie uždaviniai:

- 1) aptarti PVM teorinius aspektus – patį PVM kaip mokestį, jo sudėtį, nulinio tarifo taikymo naudą ir rizikas bei reglamentavimą Lietuvoje;
- 2) išanalizuoti Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – **LVAT**), bei Europos

Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – **ESTT**) PVM 0% tarifo taikymo teismų praktiką, bei įvertinti svarbiausius precedentinius sprendimus, kurie, autoriaus nuomone, daro didžiausią įtaką nuliniam tarifui.

- 3) identifikuoti, šio tarifo įrodinėjimo problematiką, bei apklausti autoritetingus asmenis apie šį tarifą ir kylančias problemas dėl įrodinėjimo.

Darbo objektas. Šio darbo objektas yra 0% PVM tarifą nagrinėjanti teismų praktika, reguliavimas bei apklausa, kurioje pasireiškia įrodinėjimo problematika.

Darbo metodai. Siekiant įgyvendinti išsikeltus uždavinius naudojami įvairūs metodai. Aprašomuoju metodu yra nurodomi PVM teoriniai aspektai, t.y. nagrinėjami moksliniai straipsniai, teisės doktrina bei vadovėliai. Analitiniu metodu analizuoti Lietuvos Respublikos (toliau – **LR**) ir ES teisės aktai, reglamentuojantys PVM taikymą būtent 0 proc. tarifo atveju. Sisteminis metodas buvo naudotas siekiant įvertinti LVAT ir ESTT teismų praktikos sprendimus, kurie turi įtakos PVM 0% taikymui ir įrodinėjimo procesui. Istoriniu tyrimo metodu buvo siekiama atskleisti PVM ištakas ir formavimąsi Lietuvoje. Darbe taip pat naudotas ir empirinis metodas, kuris buvo taikytas vykdant autoritetingų asmenų apklausą – teisininkus, mokesčių ekspertus, auditorius, siekiant įvertinti su kokia problematika jie dažniausiai susiduria.

Darbo originalumas. Nagrinėjamo magistro darbo tema Lietuvoje yra atliktų mokslinių tyrimų, kurie nagrinėjo būtent PVM 0 proc. tarifo taikymą. 0 proc. PVM tarifo taikymo tema per pastaruosius 5 metus buvo nagrinėta ir ankstesniuose magistro darbuose, daugiausia dėmesio skiriant šio tarifo taikymo sąlygoms. Nepaisant to, nebuvo naudotas empirinis metodas – tai atitinkamai išskiria autoriaus darbą iš jau esančių. Originalumas pasireiškia tuo, kad šiame darbe siekiama įvertinti 0 proc. tarifo problematiką detalai analizuojant aktualią teismų praktiką, kuri daro tiesioginę įtaką 0 proc. PVM tarifo taikymui bei apklausiant autoritetingus asmenis. Be to, darbe ypatingas dėmesys skiriamas įrodinėjimo problematikai, kuri praktikoje kelia daug klausimų tiek mokesčių mokėtojams, tiek mokesčių administratoriams. Pabrėžtina, kad darbo originalumą lemia, empirinio vertinimo integracija siekiant atskleisti realias praktines problemas.

Svarbiausi šaltiniai. Šiame magistro darbe buvo naudojami Lietuvos Respublikos PVM įstatymas, šio įstatymo komentaras (VMI), teismų praktika, autoritetingų asmenų straipsniai (R. Bartes, Kalyva, Hans ir kt.) bei vadovėliai (Bikas, E., Medelienė, A., Ebrill, L., Keen M., Bodin, J., Summers, V ir kt.), aprašantys mokesčių teisę. Šie šaltiniai buvo naudoti siekiant tinkamai išsiaiškinti normas, kurios reguliuoja PVM 0% tarifą. Be kita ko, vadovėliuose pateikta informacija buvo naudojama norint aprašyti PVM kaip mokesčio

istorines ištakas. Nagrinėjant iškilusias praktines problemas buvo nagrinėta LVAT ir ESTT teismų praktika. Taip pat naudojamas empirinis tyrimas, t.y. apklausos metu yra pasitelkiami mokesčių teisėje praktikuojantys asmenys, siekiant išsiaiškinti PVM 0% problematiką jų akimis.

1. PVM TEORINIAI ASPEKTAI

1.1. PVM sąvoka ir paskirtis

Norint išsiaiškinti kokia yra PVM sąvoka, reikėtų pradžioje aptarti kas laikytina mokesčiu apskritai. Teisės doktrinoje mokestis – tai valstybės mokesčių įstatymuose nustatytas privalomas, individualiai neatlygintinas ir negrąžintinas piniginis mokėjimas, kurį juridiniai ir fiziniai asmenys moka į valstybės biudžetą. Jo tikslas – užtikrinti valstybės pajamas, skirtas viešųjų interesų finansavimui (Medelienė, *et. al.*, 2011, p. 35). Mokesčių požymiai atliepantys mokestį nuo kitų prievolių:

1. Mokestis yra piniginė prievolė. Mokėtojas turi pareigą mokėti pinigais – tai tinkama prievolės įvykdymo forma. Išimtiniais atvejais prievolės įvykdymas galimas ir kitokia forma, pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme nurodyta galimybė sumokėti mokestį įskaitant kitą mokestinę permoką.
2. Mokestis yra individualiai neatlygintina prievolė. Mokestinės prievolės atsiradimas ir vykdymas nesusijęs su tam tikrų paslaugų teikimu mokesčių mokėtojui. Atskirų mokesčių atveju galima įžvelgti individualų atlygintinumą: rinkliavos mokestis, konsulinis mokestis, žyminis mokestis.
3. Privalomumas – nustatytus mokesčius privalo mokėti visi asmenys besinaudojantys arba turintys apmokestinimo objektą. Pareiga laikytis tam tikros tvarkos – kiekvienas mokesčio įstatymas nustato mokėjimo tvarką. Esant pažeidimui gali būti taikomos poveikio priemonės (baudos), užtikrinimo priemonės (delspinigiai), išieškojimo priemonės, gali atsirasti pagrindas patraukti kitoms atsakomybėms (baudžiamajai, administracinei atsakomybei).
4. Speciali teisinė argumentavimo forma – mokestis gali būti nustatytas tik įstatymu. LR Konstitucijos 67 (Lietuvos Respublikos Konstitucija, 1992) straipsnis nustato, kad tik LR Seimas, priimdamas įstatymus, gali formuoti mokesčių sistemą. Mokestis yra prievolė ne mokesčio administratoriui, o būtent visuomenei.
5. Mokestinės prievolės vykdymui nėra svarbi kaltės forma – mokestinės prievolės pažeidimo padarymo aplinkybės nėra svarbios. Kaltė gali būti svarbi esant pažeidimui ir ekonominių poveikio priemonių atžvilgiu, pavyzdžiui baudos, atleidimo nuo baudos ir delspinigių atžvilgiu.

PVM yra plačiai taikomas netiesioginis mokestis (didžiausia našta kyla vartotojui, kadangi faktiškai PVM moka vartotojas, o į biudžetą sumoka PVM mokėtojas) ir viena

pagrindinių vartojimo mokesčių formų pasaulyje. Šis modernus mokestis yra svarbus valstybių pajamų šaltinis. PVM idėją 1920 m. po pirmojo pasaulinio karo pirmasis pasiūlė Vokietijos verslininkas Wilhelmas von Siemensas. Nors Vokietijai šios idėjos įgyvendinti nepavyko, ją sėkmingai realizavo Prancūzijos mokesčių inspekcijos vadovas *Maurice Lauré*, laikomas PVM kūrėju. Prancūzijoje šis mokestis buvo įvestas 1954 m. (Bikas, 2019, p. 43). Taigi, PVM buvo kildinamas po pat pirmojo pasaulinio karo pabaigos.

PVM įgyvendinimas numatė atskaitymų sistemą, kuri pašalino „kaskadinį“ efektą, t. y., pakartotinį tos pačios vertės apmokestinimą. Tai užtikrino, kad būtų apmokestinama tik pridėjamoji vertė. PVM yra vartojimo mokestis, nes jį galiausiai sumoka galutiniai vartotojai, įsigyjantys prekes ar paslaugas. Nors tarpiniams prekių ir paslaugų pardavimams taip pat taikomas PVM, verslo subjektams šis mokestis kompensuojamas, jei įsigytos prekės ar paslaugos naudojamos kitų prekių ar paslaugų gamybai ar teikimui. Skirtingai nuo apyvartos ar pardavimo mokesčių, PVM neiškreipia kainų grandinėje tarp verslo subjektų. Kad galutiniai vartotojai būtų apmokestinami teisingai ir išvengta ekonomikos iškraipymų, būtina užtikrinti šias sąlygas:

1. Kiekviename apmokestinimo etape turi būti apmokestinama tik naujai sukurta pridėtinė vertė, atimant įsigytų prekių ar paslaugų vertę.
2. Visuose grandinės etapuose PVM turi būti taikomas be išimčių.
3. Tarptautinės prekybos atveju svarbu nustatyti, kurioje šalyje prekės ar paslaugos bus galutinai suvartotos, kad būtų tinkamai taikomas PVM (*Ibid* p. 44).

PVM yra ES mastu harmonizuotas mokestis, kurio principai ir mechanizmas reglamentuoti ES teisės aktų lygiu. Visose ES narėse PVM funkcionuoja panašiai¹. Standartinis tarifas gali būti pasirinktas nuo 15% iki 21%. Lietuvoje standartinis taikomas tarifas yra 21%, atskiroms paslaugoms ar prekėms gali būti taikomas lengvatinis PVM tarifas, o štai, pavyzdžiui, Prancūzijoje taikytinas 20 proc. dydžio PVM tarifas. Tai atitinkamai rodo ES valstybių narių laisvą pasirinkimą PVM tarifo taikymo atžvilgiu – ES teisė tik numato rėžius, iš kurių ribų išeiti negalima, tačiau kiekviena valstybė turi savo pasirinkimo laisvę nustatyti konkretų PVM dydį. (Kalyva, *et. al.*, p. 4) Pagal pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – **PVMĮ**) 19 straipsnio 3 dalį lengvatiniai PVM tarifai taikomi įvairioms grupėms.

9 proc. tarifas taikomas šilumos energijai, naudojamai gyvenamųjų patalpų šildymui, gyvenamosioms patalpoms tiekiamam karštam vandeniui, šaltam vandeniui, skirtam karštam vandeniui paruošti, ir šilumos energijai, naudojamai vandeniui pašildyti. Taip pat

¹ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos.

9 proc. taikoma ir spausdintoms bei elektroninėms knygoms, neperiodiniams informaciniams leidiniams, turizmo veiklą reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka teikiamoms apgyvendinimo paslaugoms, keleivių vežimo paslaugoms reguliaraus susisiekimo maršrutais, buitiniams vartotojams tiekiamoms malkoms bei medienos produktams, skirtiems kūrenimui, taip pat meno ir kultūros įstaigų bei renginių lankymui, jei netaikomos PVMĮ 23 straipsnio nuostatos.

Lengvatinis 5 proc. PVM tarifas taikomas: vaistams, neįgaliųjų techninės pagalbos priemonėms ir jų remontui, specialiosios medicininės paskirties maisto produktams, jei jų įsigijimo išlaidos visiškai ar iš dalies kompensuojamos pagal LR sveikatos draudimo įstatymą, taip pat receptiniams vaistams, kuriems kompensacija netaikoma, neįgaliųjų techninės pagalbos priemonėms ir jų remontui, taip pat spausdintiems ar elektroniniams laikraščiams, žurnalams ir kitiems periodiniams leidiniams.

0 procentų PVM tarifas taikomas prekių išgabenimui iš ES – prekių eksportui. Keleivių išgabenamoms prekėms iš ES orlaivių, laivų tiekimui, remontui, atsargų orlaiviams ir laivams tiekimui ir nuomai. Vežimo paslaugoms, jei susijusios su prekių eksportu. Draudimo ir finansinėms paslaugoms, susijusioms su prekių eksportu. Diplomatinėms atstovybėms skirtoms prekėms ir paslaugoms, aukso tiekimui Euro sistemoje, prekių tiekimui į kitą ES valstybę, prekių tiekimui paramos gavėjams, kilnojamų daiktų gaminimui ir apdirbimui už ES ribų.

Būtina išskirti PVM esminį požymį, kuris yra ekonominė veikla. Ekonominę veiklą apibrėžia PVMĮ 1 straipsnio 8 dalis: „Ekonominė veikla – veikla (įskaitant gamybą, prekybą, paslaugų teikimą, žemės ūkio veiklą, žuvininkystę, kasybą, profesinę veiklą, naudojimąsi turto ir (arba) turtinių teisių turėjimu), kurią vykdant siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdant siekiama gauti pelno), išskyrus: 1) darbo veiklą, kaip ji apibrėžta šio straipsnio 7 dalyje; 2) valstybės ir savivaldybių veiklą, kaip ji apibrėžta šio straipsnio 38 dalyje, net jeigu už tokią veiklą mokami mokesčiai ar rinkliavos.“ Šios sąvokos supratimas yra svarbus tam, kad ekonominę veiklą būtų galima atskirti nuo atsitiktinių sandorių.

Apibendrinant, PVM yra netiesioginis vartojimo mokestis, taikomas galutiniam prekių ar paslaugų vartotojui. Jis sukurtas siekiant išvengti „kaskadinio“ apmokestinimo, t. y. apmokestinama tik sukurta pridėtinė vertė kiekviename gamybos ar tiekimo grandinės etape. PVM reguliavimas yra harmonizuotas ES, tačiau tarifai ir išimtys gali skirtis tarp šalių. Lietuvoje taikomas standartinis 21% tarifas ir lengvatiniai 9%, 5% bei 0% tarifai tam tikroms prekėms bei paslaugoms, pavyzdžiui, vaistams, šildymui ar knygoms. Esminis PVM bruožas – ekonominės veiklos vykdymas, apibrėžtas kaip veikla, siekianti bet kokių

pajamų, išskyrus darbo santykius ir viešąsias funkcijas.

1.2. PVM sudėtis

PVM yra viena reikšmingiausių šiuolaikinių fiskalinių priemonių, užtikrinančių valstybių biudžeto pajamų surinkimą. Tai netiesioginio apmokestinimo forma, kuria vartotojas sumoka įsigydamas prekes ar paslaugas, o ją surenka prekių ir paslaugų tiekėjai įvairiuose ekonominės grandinės etapuose.

Norint tinkamai išanalizuoti PVM sudėtį, reikia pradėti nuo PVM objekto analizės. PVM objektas yra įtvirtintas PVMĮ 3 straipsnyje, kuriame yra išskirti trys požymiai, kai prekių ir paslaugų tiekimas tampa PVM objektu:

1. prekių ar paslaugų tiekimas apmokestinamas PVM, jeigu tą tiekimą daro apmokestinamasis asmuo. Įvedama ekonominės veiklos sąvoka, kuri, kaip ir minėta, atskiriama nuo atsitiktinių sandorių, pavyzdžiui, privatus asmuo parduoda savo namą, bet toks namo pardavimas nėra PVM objektas, nes tai nėra specifinė veikla, nebent tai būtų asmens veikla kaip nekilnojamojo turto vystytojo.
2. prekių ir paslaugų tiekimas už atlygį. Šiame punkte atsispindi atlygintinumo požymis.
3. jeigu toks prekių ir paslaugų tiekimas vyksta Lietuvos teritorijoje.

Taip pat į PVM sudėtį įeina ne tik apmokestinimo objektas, bet ir vieta. Prekių tiekimo vietos kriterijai nustatomi PVMĮ 12 straipsnyje, paslaugų tiekimo vietos kriterijų nustato to paties įstatymo 13 straipsnis. Šios taisyklės reikalingos dėl to, nes šis mokestis yra skirtas vartojimo apmokestinimui ir turi būti sumokėtas valstybėje, kurioje vyksta galutinis vartojimas. Kadangi PVM yra bendras ES mokestis pagal apmokestinimo mechanizmą, būtina aiškiai apibrėžti, kurios valstybės teritorijoje mokesčiai turi būti sumokėti. Šios taisyklės užtikrina, kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo ir konfliktų tarp skirtingų šalių mokesčių sistemų.

Taip pat tikslinga išskirti ir PVM neapmokestinamus objektus. Šie objektai yra įtvirtinti PVMĮ IV skyriuje: su sveikatos priežiūra susijusios paslaugos, socialinės paslaugos ir susijusios prekės, švietimo ir mokymo paslaugos, kultūros ir sporto paslaugos, politinių partijų, profesinių sąjungų ir panašių organizacijų savanoriams teikiamos paslaugos, taip pat religinių bendruomenių savanoriams teikiamos paslaugos, taip pat ir pelno nesiekiančių juridinių asmenų teikiamos prekės ir paslaugos, pašto, radijo, televizijos paslaugos PVM neapmokestinamos. Radijo ir televizijos atveju, kai tai vykdo pelno nesiekiantis juridinis asmuo, pavyzdžiui – Viešoji įstaiga, LRT, kadangi pagal LR viešųjų įstaigų įstatymo 2 straipsnį, viešoji įstaiga yra pelno nesiekiantis juridinis asmuo. Taip pat neapmokestinamos

ir paskolų tiekimo paskolos, draudimo paskolos, azartiniai lošimai, specialūs ženklai. Nekilnojamų daiktų nuoma, išskyrus viešbučių, motelių, kemperių, ir gyvenamųjų patalpų nuoma iki 2 mėn.

PVM sudėties analizei, be kita ko, svarbus ir PVM apmokestinimo momentas. PVMĮ 14 straipsnyje išskiriamos trys apmokestinimo momento aplinkybės:

1. prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda išrašant sąskaitą-faktūrą;
2. jeigu paslauga suteikiama arba prekė perduodama;
3. kai gaunamas atlygis už prekę ar paslaugą;

Pabrėžtina, kad avansas nėra apmokestinamas, nebent sumokamas po 12 mėnesių nuo sandorio sudarymo dienos, tada yra apmokestinamas bendromis apmokestinimo momento taisyklėmis.

PVM apmokestinamoji vertė yra esminis šio mokesčio sudėties elementas, nes ji apibrėžia bazę, nuo kurios apskaičiuojamas mokestis. Vertė leidžia aiškiai nustatyti, kokia prekių ar paslaugų dalis turi būti apmokestinta, nes ypač svarbu užtikrinti vienodą PVM taikymą tarp skirtingų verslo subjektų ir valstybių. PVMĮ 15 straipsnyje nustatyta apmokestinamoji vertė iš kurios išskiriama bendra taisyklė, kad vertė lygi prekės/paslaugos kainai. Į apmokestinamąją vertę įeina tokie objektai:

1. Mokesčiai ir rinkliavos, išskyrus PVM.
2. Su prekės tiekimu/paslaugų teikimu susijusių pirkėjui tenkančių išlaidų sumos.
3. Subsidijos ir dotacijos, turinčios įtakos kainai. Pavyzdžiui, pirkėjui reiks sumokėti ne visą paslaugos/prekės kainą, nes kitą dalį dengs subsidija/dotacija, pavyzdžiui, transportavimo arba keleivių gabenimo paslaugų dotavimas iš valstybės biudžeto – keleivis sumoka ne visą kainą, o skirtumą tarp tikros kainos ir sumokėtos dengia savivaldybės biudžetas, tokiu atveju PVM skaičiuotinas nuo visos kainos ir nuo subsidijuojamos dalies.

Į apmokestinamąją vertę neįtraukiama:

1. Nuolaidos, suteikiamas paslaugų tiekimo/prekių pardavimo metu. Pavyzdžiui, asmuo A turi nuolaidų kortelę ir gauna nuolaidą, tai tokia nuolaida neįeina į apmokestinamąją vertę – PVM apskaičiuojamas nuo galutinės kainos.
2. Sumos, kurias pardavėjas gauna kaip kompensaciją už patirtas išlaidas.

PVM atskaita taip pat galima laikyti sudėties elementu. Valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – **VMI**) leidinyje „PVM atskaita“ pirmame leidinio klausime yra parašyta šio termino sąvoka „PVM atskaita – pirkimo ir (arba) importo PVM dalies

atskaitymas, kai pagal Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatas, apskaičiuota atskaitoma pirkimo ir (arba) importo PVM dalimi sumažinama mokėtina į biudžetą ar padidinama grąžintina iš biudžeto PVM suma.“ Paprastai tariant PVM atskaita reiškia, kad mokesčių mokėtojas gali atskaityti pirkimo PVM kurį jis sumokėjo už įsigytas prekes ir paslaugas ir tokia jo mokėtina mokesčio suma yra skirtumas tarp pirkimo PVM ir pardavimo PVM. Pavyzdžiui, PVM mokėtojas perka telefoną už 100 EUR, PVM nagrinėjamu atveju būtų 21 EUR PVM, tačiau parduoda jį už 150 EUR, šiuo atveju PVM bus 31,50 EUR. Atitinkamai mokėtina suma į valstybės biudžetą būtų 9,50 EUR.

Teisę į PVM atskaitą turi tik PVM mokėtojas, tai įtvirtina PVMĮ 57 straipsnis. Tačiau yra taikomos dvi išimtys:

1. tie PVM mokėtojai, kurie PVMĮ 12 skyriaus 5 skirsnyje nustatyta tvarka yra įsiregistravę Lietuvoje PVM mokėtojais elektroniniu būdu teikiamų paslaugų teikėjais.
2. PVM mokėtojai įregistruoti vien dėl prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės, bet jokios ekonominės veiklos nevykdo. Jeigu teikia transporto priemones į kitas valstybes, tada turi teisę į PVM atskaitą.

Apibendrinus, PVM sudėtis apima keletą esminių aspektų, užtikrinančių teisingą šio mokesčio taikymą. PVM objektu laikomas prekių ir paslaugų tiekimas, kai tai daro apmokestinamasis asmuo už atlygį Lietuvos teritorijoje, tačiau atsitiktiniai sandoriai nėra apmokestinami. Svarbu ir apmokestinimo vieta, kuri turi būti aiškiai nustatyta, kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo ir mokestis būtų sumokėtas vartotojo šalyje. Pažymėtina, kad PVM neapmokestinami objektai yra, tokie kaip sveikatos, socialinės, švietimo bei kultūros paslaugos, kurių sąrašas pateikiamas PVMĮ IV skyriuje. Apmokestinamoji vertė, kaip bazė PVM apskaičiavimui, apima prekių ar paslaugų kainą, susijusias išlaidas ir subsidijas, bet iš jos išskaičiuojamos nuolaidos bei kompensacijos. Taip pat svarbi PVM atskaita, leidžianti registruotiems PVM mokėtojams atskaityti sumokėtą PVM už pirkimus, taip sumažinant mokėtiną sumą į biudžetą arba padidinama grąžintina PVM suma. Šie elementai sudaro PVM struktūros pagrindą.

1.3. PVM 0% taikymo nauda ir rizikos

Norint išsamiai išanalizuoti PVM 0% tarifo taikymo naudą ir rizikas, būtina aiškiai atskirti PVM 0% tarifą nuo PVM neapmokestinamų prekių ir paslaugų. Šie du reglamentavimo mechanizmai, nors ir panašūs iš pirmo žvilgsnio, pasižymi esminiu skirtumu. PVM 0% tarifas reiškia, kad prekės ar paslaugos yra apmokestinamos nulinio tarifo dydžiu, todėl jų tiekėjai turi teisę į PVM atskaitą, kitaip nei neapmokestinamos prekės ar paslaugos,

kurioms PVM apskritai netaikomas ir dėl to nėra galimybės susigrąžinti su jų tiekimu susijusio PVM.

Nulinis PVM tarifas – tai mokestinė lengvata, kai parduodamos prekės ar paslaugos neapmokestinamos PVM, tačiau pardavėjas išlaiko teisę į PVM atskaitą. Tarptautinėje prekyboje jis dažniausiai taikomas eksportui, kai PVM prievolė perkeliama į vartojimo šalį – taip užtikrinama, kad mokestis būtų sumokėtas ten, kur prekės ar paslaugos faktiškai suvartojamos. Kitais atvejais nulinis tarifas taikomas rečiau ir paprastai yra skirtas socialiai svarbioms prekėms ar paslaugoms, pavyzdžiui, tam tikroms medicinos ar švietimo sritims. (Ekonominės konsultacijos ir tyrimai, 2016, p. 12)

Tarptautiniams pervežimams taip pat taikomas 0 proc. tarifas ir yra galimybė jį atskaityti. Kai PVM mokėtojas teikia PVM įstatymo 45 straipsnyje nurodytas 0 proc. PVM tarifu apmokestinamas keleivių vežimo paslaugas, vadovaujantis PVM įstatymo 13 straipsnio nuostatomis, yra laikoma jog paslauga suteikta Lietuvoje, atsižvelgiant į tai, kad vežimo paslaugos atliktos Lietuvoje, jos atitinkamai bus apmokestinamos PVM 0 proc. tarifu, tokią veiklą vykdomas PVM mokėtojas turi teisę atskaityti pirkimo ar importo PVM, tenkančią visiems tokiems tarptautiniams pervežimams. (PVMĮ komentaras, p. 153, 2025).

Žvelgiant iš esmės, visos PVM lengvatų formos mažina valstybės pajamas, tačiau administraciniu požiūriu mokesčių atleidimas nuo PVM yra paprastesnė ir ekonomiškesnė alternatyva, palyginti su nuliniu arba sumažinto tarifo taikymu. Praktiniu požiūriu kai kuriuose sektoriuose, pavyzdžiui, smulkiame versle, tokia priemonė yra finansiškai efektyvesnė, nes mokesčio administravimo išlaidos dažnai viršija iš šių sektorių surinkto PVM vertę. Tačiau tokios išimtys sumažina realią apmokestinamąją bazę. Be to, atleidimai nuo PVM linkę plisti per vertės kūrimo grandinę. Pavyzdžiui, jei nuo PVM atleidžiami pirminiai žemės ūkio produktai, tai dažnai sukelia spaudimą panašių atleidimų taikymui ir kitose su tuo susijusiose srityse, tokiose kaip žemės ūkio technikos, pašarų ar kitose gamybos sąnaudų srityse (*Ibid*, p. 12).

Autoriaus nuomone, atleidimas nuo PVM, palyginti su nuliniu ar sumažinto tarifo taikymu, turi privalumų ir trūkumų. Viena vertus, tai yra paprastesnė ir ekonomiškesnė priemonė, kuri sumažina administracinę naštą tiek mokesčių mokėtojams, tiek mokesčių administratoriui, ypač smulkaus verslo atveju, kur administravimo kaštai gali viršyti surinktą PVM. Tai taip pat gali padėti apsaugoti tam tikrus pažeidžiamus sektorius ir sumažinti būtiniausių prekių bei paslaugų kainas, kurių naudą jaučia ir vartotojai. Kita vertus, PVM atleidimai mažina valstybės pajamas, susiaurina apmokestinamąją bazę ir gali sukelti spaudimą plėsti atleidimų taikymo sritis.

Visos PVM lengvatos yra savanoriškas valstybės pajamų atsisakymas, siekiant tam tikrų

socialinių ar ekonominių tikslų per mokestines priemones. Nors PVM 0% lengvata gali būti naudinga tam tikromis aplinkybėmis, ji taip pat turi reikšmingų trūkumų. Visų pirma, ji mažina PVM sistemos veiksmingumą ir efektyvumą, nes apsunkina mokestinės sistemos administravimą, komplikuoja mokesčių apskaitą ir didina galimybes piktnaudžiauti mokesčių lengvatomis. Dėl to mokesčių sistema tampa mažiau skaidri ir sunkiau kontroliuojama. Be to, apskritai išplėstos lengvatos mažina biudžeto pajamas, kurios yra būtinos viešųjų paslaugų finansavimui, ir dažnai reikalauja kompensuoti pajamų trūkumą didinant kitus mokesčius arba mažinant viešojo sektoriaus išlaidas. Ekonominiu požiūriu, plačios lengvatos gali iškraipyti rinką, nes suteikia privilegijuotą padėtį tam tikriems sektoriams ar prekių grupėms. Tai gali lemti nesąžiningą konkurenciją ir sukurti netvairią ekonominę aplinką. Todėl iš mokestinės politikos pusės rekomenduojama PVM lengvatas riboti ir taikyti tik labai konkrečiais, aiškiai pagrįstais atvejais, kai jų socialinė ar ekonominė nauda yra akivaizdi. Pavyzdžiui, lengvatos gali būti tinkamos maisto produktams ar sveikatos priežiūros paslaugoms, tačiau jos turi būti siauros ir tikslinės, kad išvengtume neproporcingo biudžeto pajamų sumažėjimo ar rinkos iškraipymų. Toks subalansuotas požiūris leistų užtikrinti mokesčių sistemos tvarumą, skaidrumą ir teisingumą, kartu siekiant socialinių bei ekonominių tikslų (Ekonominės konsultacijos ir tyrimai, 2016, p. 13).

Kiekviena PVM lengvata, ypač atleidimas nuo PVM tam tikrų prekių ar paslaugų tiekimui, sukuria precedentą kitoms išimtims. Kai valstybė nusprendžia neapmokestinti PVM, pavyzdžiui, tam tikras prekes ar paslaugas, tai dažnai atveria kelią lobistinėms grupėms, kurios siekia kad ir su tomis prekėmis ar paslaugomis susijusios, bet tiesiogiai neapmokestinamos prekės ir paslaugos taip pat būtų neapmokestinamos PVM. Pavyzdžiui, jei atleidžiama nuo PVM maisto produktams, tai gamintojai, tiekėjai ar paslaugų teikėjai, naudojantys šiuos produktus savo gamyboje ar paslaugose, pradeda reikalauti, kad ir jų tiekimas ar teikiamos paslaugos būtų atleistos nuo PVM, nes jie negali atgauti PVM už pirkimo sąnaudas, kurias sumokėjo tiekėjams. Šis procesas, vadinamas „vertės grandinės iškraipymu“, gali sukelti daugybę neigiamų pasekmių. Pirmiausia, plečiant išimtis, sumažėja PVM apmokestinamoji bazė, kas reiškia mažesnes valstybės pajamas ir didesnę spaudimą kitoms mokesčių formoms, kad būtų kompensuojamas šių pajamų netekimas. Antra, tokie spaudimo mechanizmai gali paskatinti nesąžiningą konkurenciją, kai tam tikri sektoriai ar įmonės gauna mokesčių lengvatas, kurios nebuvo numatytos bendroje mokesčių sistemoje. Pavyzdžiui, jei atleidžiama nuo PVM žemės ūkio produktams, tai gali sukelti spaudimą iš žemės ūkio technikos gamintojų ir tiekėjų pusės, kad ir jų prekių tiekimas būtų atleistas nuo PVM. Tai gali sukurti nelygiavertę konkurenciją ir iškreipti rinkos kainas, nes

tam tikros įmonės gauna pirmenybę prieš kitas dėl mokesčių lengvatų. Be to, tai gali sukelti situaciją, kai tik nedidelė dalis ekonomikos sektorių galiausiai moka PVM, o visa sistema tampa mažiau skaidri ir sunkiai valdoma. Tokiu būdu, nors PVM lengvatos ir atleidimai gali būti naudingi tam tikroms grupėms ar sektoriams, jie sukuria ilgo laikotarpio rizikas, susijusias su mokesčių administravimu ir visos ekonominės sistemos efektyvumu. Todėl svarbu, kad lengvatos būtų taikomos tik išimtiniais ir aiškiai pagrįstais atvejais, siekiant užtikrinti, kad mokesčių sistema išliktų tvirti, teisinga ir efektyvi (Ebrill, *et. al.*, 2001, p. 89). Spręsdamos minėtas problemas, kai kurios valstybės, pavyzdžiui Jungtinė Karalystė² renka kompromisinį variantą ir kai kurių prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, užuot, kad atleistų nuo PVM, renka apmokestinti 0 proc. tarifu. Taip yra išsprendžiama PVM „grandinės“ nutraukimo problema.

Iš pateiktos analizės matyti, kad PVM 0% tarifo taikymas turi tiek privalumų, tiek trūkumų. Pagrindinis privalumas yra tai, kad taikant nulinį tarifą išlaikoma teisė atskaityti PVM už pirkimo sąnaudas, kas leidžia išlaikyti vertės kūrimo grandinę ir sumažinti mokesčių administravimo našą. Pavyzdžiui, eksportas ir tarptautiniai pervežimai dažnai apmokestinami nulinio tarifo dydžiu, nes šiuo atveju PVM sumokamas vartojimo šalyje, o ne eksportuojančioje valstybėje. Be to, PVM 0% tarifas gali būti naudinga priemonė tam tikroms socialinėms ar ekonominėms grupėms, pavyzdžiui, smulkiąjam verslui, kur administravimo išlaidos gali viršyti surinkto PVM vertę. Tačiau nulinio PVM tarifo taikymas turi ir reikšmingų rizikų. Pirmiausia, nors teisiškai tai nėra lengvata, dėl šio tarifo taikymo išplėtimo gali atsirasti spaudimas plėsti išimtis, o tai gali iškreipti rinką ir mažinti valstybės pajamas. Taip pat, plečiant išimtis, gali kilti nesąžiningos konkurencijos rizika, nes tam tikros įmonės ar sektoriai būna privileijuotoje padėtyje. Nors PVM 0% tarifas gali būti naudinga priemonė tam tikrais atvejais, jis taip pat kelia administracinių iššūkių, didina galimybes piktnaudžiauti mokesčių lengvatomis ir mažina valstybės biudžeto pajamas. Be to, jei PVM 0% taikymas plečiasi be aiškaus pagrindimo, tai gali lemti tvarumo ir skaidrumo problemas visoje mokesčių sistemoje. Todėl būtina PVM 0% tarifo taikymą riboti ir taikyti tik aiškiai pagrįstais, tikslingais atvejais, kad būtų išvengta rinkos iškraipymų ir išlaikytas mokesčių sistemos efektyvumas ir tvarumas.

² Temos pagrįstumui pridedamas šaltinis. [interaktyvus] Prieiga per internetą: <https://madeinvilnius.lt/verslas/koks-yra-pridetines-vertes-mokestis-pvm-europos-salyse/> [žiūrėta 2025-04-02].

1.4. PVM reglamentavimas Lietuvoje

PVM, kaip vienas pagrindinių netiesioginių mokesčių Lietuvoje, reglamentuojamas PVMĮ, kuris įsigaliojo 2002 m. liepos 1 d. Analizuojant PVM raidą Lietuvoje istoriniu aspektu, galima išskirti du pagrindinius šio mokesčio etapus. Pirmasis etapas prasidėjo atkūrus Lietuvos nepriklausomybę, kai šalies mokesčių sistemoje buvo įvestas bendrasis akcizo mokestis ir PVM. Šis laikotarpis truko apie dešimtmetį ir baigėsi 2002 m., kai pradėtas PVM sistemos derinimas su ES reikalavimais ir teisės aktais. Antrasis etapas prasidėjo, kaip ir minėta, 2002 m. liepos 1 d., įsigaliojus naujai PVM įstatymo redakcijai. Nors šis įstatymas jau iš dalies atitiko ES teisės aktų reikalavimus, iki Lietuvos įstojimo į ES buvo atliktas galutinis teisės aktų derinimas ir papildomi PVM pakeitimai, siekiant visiškai suderinti šalies mokestinę sistemą su ES standartais (Bikas, 2019, p. 69).

Analizuojant PVMĮ 2002 m. suvestinę redakciją galime išskirti PVM būdingus aspektus: valstybės narės tvarka, papildyti prekių tiekimo vietos nustatymo kriterijai, taip pat detalizuotas prekių importo vietos nustatymas:

1. mokesčio objektas yra prekių gamybos, atliekamų darbų ir teikiamų paslaugų sukurta ir realizuota pridėtinė vertė ir importuojamos prekės;
2. PVM imamas nuo visų prekių gamybos ir paslaugų teikimo procese sukurtos pridėtinės vertės ir importuojamų prekių;
3. PVM už parduotas prekes ir suteiktas paslaugas neskaičiuoja ir nemoka į biudžetą asmenys, kurių realizacinės pajamos be PVM sudaro ne daugiau kaip 5 tūkst. litų per metus. Jei šios pajamos per metus siekia 15 tūkst. litų, – suteikiama teisė tapti šio mokesčio mokėtoju. Jeigu per metus šių asmenų pajamos už realizuotas prekes ir suteiktas paslaugas viršija 15 tūkst. litų, tai, pradedant tuo mėnesiu, kurį viršijo, PVM turi skaičiuoti ir mokėti į biudžetą bendra tvarka;
4. PVM tarifai: 0 – eksportuojamoms prekėms ir paslaugoms; 18 proc. – visoms prekėms ir paslaugoms.

Pabrėžtina, kad pirmojoje PVM įstatymo redakcijoje nebuvo numatyta lengvatinių tarifų, kurie yra būdingi PVM. Įvedus PVM kilo nemažai keblumų susijusių su kainos šuoliu, su kuriais susidūrė prekybininkai, apskaičiuojantys ir pervedantys mokestį į biudžetą, taip pat kiti mokesčių mokėtojai. Kiti mokesčiai nebuvo sumažinti, todėl gerokai padidėjo prekių kainos, o jų nekompensavo nei didinami atlyginimai, nei kitos lengvatos. Taigi, didžiausia našta kilo vartotojams (Buškevičiūtė, 2005, p. 45).

Prieš Lietuvai įstojant į ES, 2004 m. sausio 15 d. buvo priimtas LR PVMĮ pakeitimo ir papildymo įstatymas Nr. IX-1960, kuris įsigaliojo 2004 m. gegužės 1 d. Šis teisės aktas

galutinai suderino Lietuvos PVM teisinį reguliavimą su ES teisės aktais, ypač Europos Tarybos direktyva 2006/112/EB (toliau – **Direktyva**), nustatančia bendrą PVM sistemą. 2004 m. redakcijoje buvo išplėsta PVM objekto samprata, įtraukiant daugiau ekonominės veiklos rūšių, kurios tapo apmokestinamos PVM. Taip pat buvo detalizuota PVM taikymo tvarka tarpvalstybinei prekybai, įskaitant prekių tiekimą ES vidaus rinkoje bei importo ir eksporto operacijas. Be to, buvo įtvirtintos naujos PVM lengvatos bei tarifų taikymo taisyklės, užtikrinant atitiktį bendriesiems ES rinkos principams. Šie pakeitimai sudarė pagrindą sklandžiam Lietuvos integravimuisi į ES bendrąją rinką. Pagrindiniai pakeitimai buvo šie:

1. PVM apmokestinimas apėmė ne tik prekių tiekimą ir paslaugų teikimą, atitinkantį tam tikras sąlygas, bet ir prekių įsigijimą už atlygį šalies teritorijoje iš kitų ES valstybių narių, jei buvo įvykdytos įstatyme nurodytos sąlygos.
2. atsiradus „valstybės narės“ sąvokai, buvo reglamentuotas prekių vežimas į kitas ES valstybes nares.

2008 m. pabaigoje Lietuva susidūrė su viena sudėtingiausių finansinių situacijų nuo nepriklausomybės atkūrimo. Pasaulinės finansų krizės įtaka lėmė staigų šalies ekonomikos sulėtėjimą, biudžeto pajamų mažėjimą ir didėjančią deficitą. Atsižvelgdama į šiuos iššūkius, Lietuvos Vyriausybė ėmėsi neatidėliotinių veiksmų siekdama stabilizuoti valstybės finansus. Viena iš pagrindinių priemonių tapo PVM tarifų ir lengvatų peržiūra, kurios tikslas buvo padidinti biudžeto pajamas ir sumažinti ekonominės krizės poveikį valstybės finansams. 2009 m. sausio 1 d. buvo padidintas standartinis PVM tarifas nuo 18 proc. iki 19 proc. Tai buvo pirmasis žingsnis siekiant išplėsti biudžeto pajamų bazę. Kartu buvo panaikintas 5 proc. lengvatinis PVM tarifas, taikytas tam tikroms prekėms ir paslaugoms, paliekant tik 9 proc. lengvatinį tarifą knygoms ir neperiodiniams informaciniais leidiniams. Tačiau pirmieji pokyčiai nebuvo pakankami, kad suvaldytų gilėjančią krizę. Ekonomikos recesija ir toliau spaudė valstybės finansus, todėl 2009 m. vasarą PVM įstatymas buvo koreguotas dar kartą. Nuo 2009 m. rugsėjo 1 d. standartinis PVM tarifas buvo padidintas nuo 19 proc. iki 21 proc. Šis sprendimas turėjo reikšmingą poveikį tiek vartotojams, tiek verslo subjektams. Didėjant mokesčių tarifams, padidėjo prekių ir paslaugų kainos, o tai dar labiau mažino vartojimą ir kėlė iššūkių ekonomikos augimui. Kartu šie pakeitimai leido padidinti valstybės biudžeto pajamas, kurios buvo gyvybiškai svarbios viešųjų paslaugų finansavimui. 2008–2009 m. PVM tarifų pakeitimai tapo reikšmingu lūžiu Lietuvos mokesstinėje sistemoje. Jie ne tik atspindėjo Vyriausybės pastangas spręsti krizės metu kilusius finansinius iššūkius, bet ir parodė, kaip greitai mokesčių pokyčiai gali paveikti šalies ekonominę aplinką. Šie pakeitimai turėjo ilgalaikį

poveikį – 21 proc. PVM tarifas Lietuvoje išliko vienas pagrindinių biudžeto pajamų šaltinių ir vėlesniais metais (Bikas, 2019, p. 77).

Esamame PVM reglamentavime pastebimos kelios esminės problemos, kurių šaknys siekia pradinius teisės aktų sprendimus. Pirma, pradinių įstatymo redakcijų metu nebuvo numatyti lengvatiniai tarifai, todėl mokesčių apskaičiavimas ir pervedimas tapo sudėtingas, sukeldamas papildomų sunkumų, ypač mažųjų verslo subjektams, priverčiant juos privalomai pereiti prie bendrosios PVM apskaičiavimo tvarkos, kai jų apyvarta viršija nustatytas ribas. Antra, vartotojų naštos didėjimas, nes padidinus PVM kiti mokesčiai nebuvo atitinkamai sumažinti, o kainų augimas nebuvo kompensuotas, todėl didžiausią naštą patiria galutiniai vartotojai, be to, didėjanti infliacija tik sustiprina šią problemą. Trečia, nestabilumas, kuris pasireiškė per dažnius ir staigius tarifų pokyčius, pavyzdžiui, krizės metu (2008–2009 m. standartinio tarifo padidėjimas nuo 18 proc. iki 21 proc.). Ketvirta, suderinamumo su ES teisės aktais nebuvimas privertė atlikti teisinius pakeitimus sprendžiant integracijos į ES reikalavimus.

Apibendrinant, verta paminėti, kad PVM reglamentavimas Lietuvoje buvo sudėtingas ir pakankamai ilgas procesas, per kurį mokesčių sistema patyrė reikšmingų transformacijų. Šio mokesčio evoliucija, įskaitant jo taikymo apimčių išplėtimą, tarifų pokyčius ir derinimą su ES teisės aktais, rodo ne tik PVM reikšmę kaip vieno pagrindinių netiesioginių mokesčių, bet ir jo svarbą tiek ekonominiame, tiek socialiniame kontekste. PVM transformacija vyko atsižvelgiant į šalies biudžeto poreikius, ūkio subjektų ir gyventojų interesus bei būtinybę užtikrinti suderinamumą su ES teisės aktų reikalavimais. PVM reglamentavimas taip pat iliustruoja Lietuvos integraciją į ES bendrąją rinką, kai 2004 m. teisės aktai buvo galutinai suderinti su ES direktyvomis. Tai leido ne tik užtikrinti bendros PVM sistemos principų laikymąsi, bet ir padidino Lietuvos kaip pilnateisės ES narės konkurencingumą. Įgyvendintos nuostatos dėl tarpvalstybinio prekių tiekimo ir importo, naujų lengvatų ir tarifų taisyklių įvedimo parodė, kaip PVM reguliavimas padeda ne tik užtikrinti biudžeto pajamas, bet ir sklandų veikimą bendrojoje ES rinkoje.

1.5. PVM įstatymo (41; 42; 43; 49; 56) straipsnių taikymo analizė

PVMĮ yra esminis teisės aktas, reglamentuojantis apmokestinimo tvarką Lietuvoje ir užtikrinantis sklandų ekonominių santykių reguliavimą tarp verslo subjektų, valstybės ir tarptautinių partnerių. Įstatymo 41, 42, 43, 49 ir 56 straipsniai ypatingai svarbūs, nes juose detalie apibrėžiami specifiniai atvejai, kai taikomos PVM lengvatos, išimties arba specialūs apmokestinimo mechanizmai. Šiuose straipsniuose aptariamos temos apima prekių eksportą, importo apmokestinimą, tarptautinių paslaugų teikimą, investicijų projektus bei kitus ekonominės veiklos aspektus, kurių apmokestinimo tvarka yra sudėtinga, tačiau būtina tinkamai reguliuoti siekiant užtikrinti mokesčių sistemos stabilumą ir skaidrumą.

Prekių išgabenimą iš Europos Sąjungos teritorijos reglamentuoja PVMĮ 41 straipsnis, kurio 1 dalyje nurodoma, kad tiekiamoms prekėms taikomas 0 proc. PVM tarifas, jeigu tiekėjas ar kitas asmuo prekes importuoja į kitą ES šalį. Pagal pridėtinės vertės mokesčio komentarą (toliau – **Komentaras**) galima suprasti, kokiose situacijose naudojamas šis straipsnis. Pavyzdžiui, Lietuvos įmonė A, kuri yra PVM mokėtoja, parduoda šaldytas mėlynės Norvegijos įmonei B. Pastaroji įmonė nėra įsiregistravusi PVM mokėtoja nei Lietuvoje, nei bet kurioje kitoje ES valstybėje narėje. Vadovaujantis Norvegijos įmonės instrukcijomis, šaldytos mėlynės yra išgabenamos iš Lietuvos į Švediją, kur jos sandėliuojamos du mėnesius, o vėliau, įforminus eksporto procedūrą, transportuojamos į Norvegiją. Pagal sudarytą sutartį tarp įmonių A ir B, nuosavybės teisė į prekes Norvegijos įmonei pereina nuo prekių priėmimo-perdavimo akto sudarymo momento. Šis aktas sudaromas mėlynės pakraunant į refrižeratorius, o pakrovimo procesas vyksta įmonės A sandėliuose Vilniuje. Atsižvelgiant į tai, kad šaldytos mėlynės yra eksportuojamos ir išgabenamos už ES teritorijos ribų, Lietuvos įmonė A gali taikyti 0 proc. PVM tarifą. Tačiau tam būtina turėti tinkamus dokumentus, pagrindžiančius šio tarifo taikymo teisėtumą, pavyzdžiui, įrodymus, kad už prekių transportavimą buvo atsakinga Lietuvos įmonė, ir patvirtinimus, jog prekės iš tikrųjų buvo išgabentos už ES ribų. (PVMĮ komentaras, 2025, p. 473)

Kitas iliustruojantys pavyzdys: UAB X pardavė šaldytuvus Zimbabvės įmonei Y pagal CFR Kasablanka sąlygas. Tai reiškia, kad UAB X buvo atsakinga už vežėjo paiešką, transportavimo kaštų padengimą, eksporto dokumentų tvarkymą ir atsakomybę iki prekių pakrovimo ant laivo. Gabenimą į Maroko uostą Kasablanką vykdė UAB Z. Pagal Lietuvos PVMĮ, eksportuojamoms prekėms gali būti taikomas 0% PVM tarifas, jei: prekės yra išgabenamos iš ES teritorijos, tiekėjas yra atsakingas už išgabenimo organizavimą, yra

turimi eksporto įrodymus patvirtinantys dokumentai. UAB X buvo prekių tiekėja, organizavusi šaldytuvų išgabenimą iš ES. Šaldytuvai buvo eksportuoti į trečiąją šalį (ne ES narę). CFR Kasablanka sąlygos reiškia, kad UAB X prisiėmė atsakomybę už prekes iki jų pakrovimo ant laivo. Gabenimą vykdė UAB Z, o tai papildomai įrodo, kad prekės iškeliavo iš ES. Kadangi UAB X užtikrino prekių išgabenimą iš ES ir prekių paskirties vieta buvo ne ES teritorijoje, parduoti šaldytuvai turi būti apmokestinami taikant 0 proc. PVM tarifą (*Ibid*, p. 474)

Praktikoje dažnai pasitaiko atvejų, kai tos pačios prekės yra perparduodamos keliems pirkėjams iš eilės, sudarant neatskiriamas pardavimų grandines. Šiose grandinėse tarpininkai veikia iš anksto žinodami, kad prekės bus perparduodamos, o sandoriai praktiškai neatskiriama laike. Tuomet iškyla klausimas, kas gali taikyti nulinį PVM tarifą. Pavyzdžiui, Lietuvos įmonė R pardavė kiaules Estijos įmonei S, kuri nebuvo registruota PVM mokėtoja Lietuvoje. Estijos įmonė S jas perpardavė Lietuvos įmonei T, kuri vėliau pardavė kiaules Šveicarijos įmonei K. Transportavimą į Šveicariją organizavo Lietuvos įmonė T, kuri padengė pervežimo išlaidas. Lietuvos įmonė R turėjo taikyti standartinį PVM tarifą, nes kiaules iš ES teritorijos išvežė ne pardavėjas R ir ne tiesioginis pirkėjas S. Estijos įmonė S turėjo registruotis PVM mokėtoja Lietuvoje ir parduodant kiaules Lietuvos įmonei T taikyti standartinį PVM tarifą, nes prekių išgabenimą iš ES organizavo Lietuvos įmonė T, o ne užsienyje įsikūręs pirkėjas. Lietuvos įmonė T parduodama kiaules Šveicarijos įmonei K galėjo taikyti 0 proc. PVM tarifą, nes kiaulės buvo išgabentos iš ES teritorijos ir transportavimą organizavo pati pardavėja T, turėdama tam reikalingus įrodymus (*Ibid*, p. 476).

Komentare taip pat pažymėtina, kad jeigu prekes parduoda ir perka šalies teritorijoje įsikūrę asmenys, tačiau jas išgabena ne pardavėjas ar jo užsakymu kitas asmuo, o pats pirkėjas ar jo samdytas vežėjas, 0 proc. PVM tarifo taikyti dėl eksporto nėra pagrindo. Lietuvos įmonė H pardavė 256 stalus Bosnijos ir Hercegovinos įmonei J, kuri pati rūpinosi jų išgabenimu. Įmonė J pasamdė UAB D, kad ši pristatytų stalus į savo padalinį Zimbabvėje. Eksporto deklaracijoje eksportuotoja buvo įmonė H, o gavėjas – įmonės J padalinys Zimbabvėje. Prekės turėjo būti išvežtos per 2 mėnesius, o įmonė H privalėjo gauti išgabenimo įrodymus. PVM apmokestinimas: Įmonė H galėjo taikyti 0 proc. PVM tarifą, nes pirkėjas nėra įsikūręs Lietuvoje, stalai buvo išgabenti iš ES teritorijos, transportavimą vykdė trečioji šalis pirkėjo užsakymu, o įmonė H gavo išgabenimo įrodymus. Jei tiek pardavėjas, tiek pirkėjas būtų įsikūrę Lietuvoje ir prekes išvežtų pats pirkėjas ar jo užsakymu kitas asmuo, 0 proc. PVM tarifo taikyti nebūtų pagrindo (*Ibid*, p. 481).

PVMĮ 42 straipsnio 1 dalyje yra numatytos keleivių išgabenamos prekės, kurioms

taikomas 0% PVM tarifas, o 2 dalyje yra numatyta, kad užsienio keleiviams yra gražinamas PVM, kurį jie sumokėjo už Lietuvoje pirktas, išgabenamas prekes. Pabrėžtina, kad užsienio keleiviais laikomi bet kokie fiziniai asmenys, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta nėra ES teritorijoje. Taip pat Komentare prekėms yra nurodytos sąlygos, kad už jas būtų galima susigražinti PVM. Tos sąlygos yra:

- i. prekės neturi turėti akivaizdžių naudojimo (vartojimo) požymių, etikečių ar kitų LR muitinės pareigūnas gali atsižvelgti ir į kitus prekių išvaizdos požymius, kurių visuma neturėtų kelti įtarimo, kad prekės pradėtos naudoti (vartoti);
- ii. prekės neturi būti pakeisto pavidalo.

Laivų ir orlaivių tiekimas, priežiūra, remontas ar pertvarkymas, nuoma ar čarteris apmokestinamas 0% PVM tarifu. Tai numatyta PVMĮ 43 straipsnyje. Komentare nurodoma, kad laivo priežiūros paslaugomis yra laikoma laivo ar jo dalių priežiūra, laivo valymas, dezinfekavimas ir skalbimo paslaugos, išskyrus tuos atvejus, kai šios paslaugos yra skirtos įgulos ar keleivių privatiems poreikiams tenkinti. Laivo pertvarkymu (modernizavimu) yra laikomas laivo perstatymas arba pailginimas, laivo įrangos atnaujinimas ar pagerinimas ir laivo struktūros pakeitimas. Atkreiptinas dėmesys, kad šios nuostatos gali būti taikomos tik tuo atveju, kai dėl tokio perplanavimo nesikeičia laivo paskirtis. Atitinkamai šio straipsnio nuostatos negali būti taikomos tais atvejais, kai perplanuojamas laivas, neatitinkantis šio straipsnio nuostatų, net jeigu po tokio perplanavimo laivas šias nuostatas atitiktų. Komentaro autoriai atkreipia dėmesį į tai, kad laivo statybos paslaugos nelaikomos laivo pertvarkymu, todėl laivo statybos paslaugoms šio straipsnio nuostatos netaikomos (*Ibid*, p. 492). Pavyzdžiui, Lietuvoje yra statomas naujas laivas, apmokestintas PVM mokesčiu bus laivas, tačiau jam bus taikomas standartinis tarifas, o ne 0%, kadangi tai laivo statybos. Taikant 0 proc. PVM tarifą šioje dalyje išvardytoms laivų priežiūros, remonto, pertvarkymo (modernizavimo), nuomos ar čarterio paslaugoms, būtina atsižvelgti į ESTT praktiką apjungtose bylose C-181/04–C-183/04 (Elmeka NE prieš Ypourgos Oikonomikon). ESTT išaiškino, kad 0 proc. PVM tarifas gali būti taikomas tik toms paslaugoms, kurios teikiamos tiesiogiai laivo savininkui. Todėl ši lengvata netaikoma ankstesniuose paslaugų teikimo etapuose (ESTT 2006 m. rugšėjo 14 d. sprendimas byloje Nr. ECLI:EU:C:2006:563). Pažymėtina, kad pagal PVMĮ tiesiogiai laivo savininkui (valdytojui ar kitam savininkui prilyginamam asmeniui) teikiamomis paslaugomis taip pat laikomos paslaugos, kurių PVM sąskaita faktūra nėra išrašyta tiesiogiai laivo savininkui, tačiau šios paslaugos faktiškai yra suteiktos laivui ir iš esmės naudingos laivo savininkui.

Komentare nurodyti pavyzdžiai, kaip PVMĮ 43 straipsnis veikia praktikoje. Štai,

pavyzdžiui, laivų remonto įmonė Y sudarė sutartį su laivo savininku dėl žvejybos laivo remonto. Kadangi įmonė Y negali atlikti tam tikrų darbų, ji pasitelkia subrangovus: įmonę X suvirinimo darbams ir įmonę Z lifto remontui. Abi šios įmonės išrašo PVM sąskaitas faktūras įmonei Y, tačiau realiai paslaugomis naudojasi laivo savininkas. Remiantis PVM įstatymo nuostatomis ir ES direktyvomis, laivų remonto paslaugoms, teikiamoms jūrų žvejybos laivams, gali būti taikomas 0 % PVM tarifas, jei tenkinamos tam tikros sąlygos. Nors PVM sąskaitos faktūros išrašomos įmonei Y, svarbu įvertinti galutinę paslaugų naudą gavėją. Kadangi tiek suvirinimo, tiek lifto remonto darbai atliekami laive ir juos faktiškai naudoja laivo savininkas, galima pagrįsti 0 % PVM tarifo taikymą. Kadangi paslaugos tiesiogiai susijusios su žvejybos laivu, svarbu, kad būtų laikomasi teisinių reikalavimų, įrodančių jų tiesioginį ryšį su laivo eksploatavimu, o ne tik su tarpininko (įmonės Y) veikla (PVMĮ komentaras, 2025, p. 493).

Kitas pavyzdys – laivo, vykdančio paieškos ir gelbėjimo darbus jūroje, savininkas sudarė atsarginių dalių nuomos sutartį su įmone X, iš kurios išsinuomojo ir įmontavo atsargines dalis savo laive. Vėliau, dar nesibaigus nuomos sutarčiai, šios dalys buvo suremontuotos įmoneje Y, kuri už suteiktą paslaugą išrašė PVM sąskaitą faktūrą įmonei X. Nors remontas buvo atliktas laive, faktinis paslaugos gavėjas yra ne laivo savininkas, o įmonė X, kuri yra atsarginių dalių nuomotoja ir jų valdytoja pagal nuomos sutartį. Pagal PVMĮ 0% tarifas gali būti taikomas paslaugoms, tiesiogiai susijusioms su tam tikrais laivais, tačiau šiuo atveju remonto paslauga nėra teikiama tiesiogiai laivo savininkui. Kadangi remontuojami ne laivo konstrukciniai elementai, o nuomos dalys, kurios nuosavybės teise priklauso įmonei X, ši paslauga nėra tiesiogiai susijusi su laivo eksploatavimu. Kadangi atsarginių dalių remontą užsakė jų nuomotoja įmonė X, o ne pats laivo savininkas, ši paslauga nelaikoma tiesiogiai susijusia su laivu, todėl įmonė Y turi apmokestinti ją taikant standartinį PVM tarifą (*Ibid*, p. 494).

Be kita ko, 0% PVM tarifas taikomas ir prekėms tiekiamoms į kita valstybę narę. Valstybė narė turima omenyje šalis, kuri yra ES-oje. Tai numato PVMĮ 49 straipsnis. Pažymėtina, kad turi būti patenkinamos dvi sąlygos tam, kad būtų galima taikyti sumažintą tarifą. Prekės turi būti tiekiamos būtinai įregistruotam valstybėje narėje PVM mokėtojui, kad sandoris būtų laikomas prekių tiekimu pagal Direktyvą, būtina, jog pirkėjas įgytų teisę faktiškai valdyti prekes taip, tarsi jis būtų jų savininkas. Remiantis ESTT praktika, „prekių tiekimo“ sąvoka, apibrėžta minėtoje nuostatoje, neapsiriboja nuosavybės teisės perdavimu nacionalinėje teisėje numatytais būdais, bet apima visus materialiojo turto perdavimo sandorius, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai galimybę naudotis turtu taip, tarsi ji būtų šio turto savininkė (ESTT 2013m. liepos 18 d. sprendimas *Evita-K v. Direktor na Direktsia*

„Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite Administrativen sad Sofia-grad, ECLI:EU:C:2013:486, ESTT 2015 m. rugsėjo 3 d. sprendimas *Fast Bunkering* Klaipėda v. Valstybinė mokesčių inspekcija, ECLI:EU:C:2015:536). Komentare nurodytas pavyzdys kaip veikia šis straipsnis: „Lietuvos įmonė A, PVM mokėtoja, pardavė prekes Lenkijos įmonei B, PVM mokėtojai, EXW sąlygomis Marijampolė. Lenkijos įmonė sudarė prekių transportavimo sutartį su Lietuvos vežėju C ir prekės buvo išgabentos iš Lietuvos į Estiją, kur Lenkijos įmonė turi sandėlį. Lenkijos įmonė B pateikė Lietuvos įmonei A dokumentus, įrodančius, kad prekės buvo išvežtos iš Lietuvos. Įmonė A galėtų patiektoms prekėms taikyti 0 proc. PVM tarifą, jei turėtų visas šias aplinkybes patvirtinančius dokumentus, t. y.: kad Lenkijos įmonė B yra registruota PVM mokėtoja Lenkijoje, prekės buvo parduotos ir teisės disponuoti jomis kaip savininkei Lenkijos įmonei B buvo perduotos (šias aplinkybes galėtų įrodyti INCOTERMS pardavimo sąlygos EXW), prekės iš Lietuvos į kitą valstybę narę (šiuo atveju – Estiją) buvo išgabentos Lenkijos įmonės B (pirkėjos) užsakymu (Lietuvos įmonės vežimo sutarties kopija; apmokėjimo kopija; PVM sąskaitos faktūros, išrašytos Lenkijos įmonei už vežimo paslaugas, kopija; Lenkijos įmonės nurodymai kokia transporto priemonė atvažiuos; patvirtinimas, kad transportą samdys Lenkijos įmonė ir pan.).“ (PVMĮ komentaras, 2025, p. 550).

PVMĮ 56 straipsnis nustato reikalavimus, kuriuos turi atitikti PVM mokėtojai, taikantys 0 procentų PVM tarifą. PVM mokėtojai, taikantys 0 procentų PVM tarifą eksportuojant prekes už Europos Sąjungos ribų, privalo turėti dokumentus, patvirtinančius prekių išgabėnimą, pavyzdžiui, muitinės deklaracijas ar transportavimo dokumentus. Tiekdami prekes į kitas ES valstybes nares, jie turi pateikti įrodymus apie prekių išgabėnimą iš Lietuvos teritorijos ir patvirtinimą, kad pirkėjas yra registruotas PVM mokėtojas kitoje valstybėje narėje. Kitais atvejais, kai taikomas 0 procentų PVM tarifas, būtina turėti dokumentus, įrodančius atitinkamą sandorį, pvz., sutartis, sąskaitas faktūras ar mokėjimo dokumentus. Mokesčių administratorius turi teisę reikalauti papildomų įrodymų ir savo iniciatyva rinkti informaciją, siekdamas įvertinti 0 procentų PVM tarifo taikymo pagrįstumą. Jei nustatoma, kad tarifas buvo pritaikytas nepagrįstai, taikomas atitinkamas PVM tarifas. Pavyzdžiui, Lietuvos įmonė A sudarė prekių pirkimo-pardavimo sutartį su Vokietijos įmone B, įsipareigodama pristatyti prekes CIP Berlynas. Vokietijos įmonė B pateikė savo PVM mokėtojo kodą, o Lietuvos įmonė A šiam tiekimui pritaikė 0% PVM tarifą. Prekių pervežimą organizavo Lietuvos įmonė C. Remiantis PVMĮ, prekių tiekimui į kitą ES valstybę gali būti taikomas 0% PVM tarifas, jei: prekės fiziškai išgabėbamos iš Lietuvos į kitą ES šalį, disponavimo teisė perduodama pirkėjui, pirkėjas yra registruotas

PVM mokėtojas kitoje ES valstybėje. Lietuvos įmonė A turi: važtaraščio kopiją su gavėjo spaudu ir parašu, patvirtinančiu, kad prekės pasiekė Vokietiją. Sutartį su įmone B, kurioje aptartos pristatymo sąlygos ir disponavimo teisės perdavimas. Sutartį su vežėju (įmone C), įrodančią prekių transportavimą. PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodytas Vokietijos įmonės PVM kodas. Vokietijos įmonės PVM registracijos pažymėjimo kopiją, patvirtinančią jos statusą. Turimi dokumentai įrodo, kad prekės buvo išgabentos į kitą ES valstybę, disponavimo teisė perduota pirkėjui, o pirkėjas yra PVM mokėtojas Vokietijoje. Todėl Lietuvos įmonė A pagrįstai pritaikė 0 % PVM tarifą (*Ibid*, p. 587).

Remiantis analizuotomis nuostatomis, PVMĮ straipsniai, reglamentuojantys lengvatinio tarifo taikymą ir specifines apmokestinimo sąlygas, sudaro svarbią mokesčių teisinio reguliavimo sistemos dalį, užtikrinančią tiek nacionalinių, tiek tarptautinių ekonominių santykių aiškumą ir teisėtumą. Šie straipsniai ne tik padeda užtikrinti, kad mokesčių lengvatos būtų taikomos tik tais atvejais, kai tai yra pagrįsta ir dokumentais patvirtinta, bet ir suteikia mokesčių mokėtojams aiškias taisykles, leidžiančias tinkamai vykdyti reikalavimus bei išvengti galimų ginčų.

2. TEISMŲ PRAKTIKA NAGRINĖJANTI PVM 0% TARIFO TAIKYMĄ

2.1. LVAT sprendimų analizė

LVAT praktika dėl PVM 0% tarifo taikymo sudaro reikšmingą PVM jurisprudencijos dalį, formuojančią teisės aiškinimo ir taikymo standartus šiame mokestyje. LVAT sprendimai šiuo klausimu detalai analizuoja teisės aktų nuostatas ir jų sąveiką su ES teisės reikalavimais. Šiame skyriuje aptariamos pagrindinės LVAT formuluotos taisyklės ir išaiškinimai, dėl kurių galimas PVM 0% tarifo taikymas atskirose situacijose, įskaitant prekių tiekimą į užsienį, tarptautines paslaugas bei kitus atvejus, kai teisės aktai numato lengvatinį apmokestinimą.

Jeigu PVM mokėtojas elgiasi nesąžiningai, jam negali būti pritaikytas 0% PVM tarifas. Tokia situacija ir iškilo LVAT sprendimo byloje, kurioje VMI atliko įmonės PVM skaičiavimo ir sumokėjimo patikrinimą, patikrinimo akte VMI konstatavo, kad asmuo elgėsi nesąžiningai, t.y. neidentifikavo ūkinių operacijų partnerio ir jo atstovaujančių asmenų patikimumo, neįsitikinęs, ar prekės buvo faktiškai pristatytos pirkėjui, bei neturėdamas pakankamų įrodymų, asmuo taikė ir deklaravo nulį PVM tarifą, taip išvengdamas mokėtino pardavimo PVM (LVAT 2015 m. kovo 16 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-244-602/2015).

Iš teismų praktikos matyti, jog taip pat lengvatinio tarifo taikymas negalimas tuomet, kai asmuo nepateikia tam tikrų įrodymų. Vienoje iš bylų buvo paneigta bendrovės teisė į 0% PVM tarifą dėl to, kad bendrovė negalėjo pateikti įrodymų apie pirkėjų paieškos procesą, neturėjo kontaktinių duomenų, užsakymų ar kitų susirašinėjimo faktų. Bendrovės savininkas nepaaiškino kaip rado pirkėjus, neturėjo jokių kontaktinių duomenų, pokalbių. Taip pat Estijos Respublikos mokesčių administratorius pranešė, jog bendrovės pirkėjai nevykdo jokios ekonominės veiklos (LVAT 2020 m. balandžio 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-315-556/2020).

LVAT taip pat yra konstatavęs, jog tuo atveju, jei nustatoma, kad šalis yra nesąžininga sudarinėdama sandorius, nes ji yra susijusi su PVM sukčiavimu, tai tarifo taikymas taip pat yra negalimas. Pavyzdžiui, vienoje iš LVAT sprendimų bylų LVAT nagrinėjo įmonės teisę atskaityti pirkimo PVM pagal kitos bendrovės išrašytas PVM sąskaitas faktūras. Mokesčių administratorius nustatė, jog įmonė buvo nesąžininga, sudarydama sandorius, susijusius su PVM sukčiavimu, dėl to VMI pagrįstai apribojo jos teisę į PVM atskaitą (LVAT 2021 m. vasario 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-365-575/2021).

Aptartose nutartyse iš esmės keliama du pagrindiniai klausimai: (i) kokios būtinos sąlygos taikyti 0 proc. PVM tarifą bei (ii) kaip vertinama mokesčių mokėtojo sąžiningumo

pareiga. Šios nutartys patvirtina, kad mokesčių mokėtojas turi aktyviai elgtis sąžiningai ir atsakingai tikrinti sandorio partnerių patikimumą, įsitikinti prekių judėjimu ir turėti pakankamus įrodymus. Jei šių reikalavimų nesilaikoma, VMI gali konstatuoti nesąžiningą elgesį ir pagrįstai netaikyti 0% PVM tarifo.

Teismų praktikoje yra įtvirtinti nurodymai, kuriais privaloma remtis dėl atsisakymo suteikti PVM atskaitą. Vienoje nagrinėtų LVAT bylų kilo klausimas, kas privalo įrodinėti mokesčių mokėtojo sąžiningumą naudojantis teise į PVM atskaitą. Nagrinėta pareiškėjos teisė atskaityti pirkimo PVM pagal kitos bendrovės išrašytas PVM sąskaitas faktūras. Mokesčių administratorius nustatė, jog pareiškėja buvo nesąžininga, sudarydama sandorius su bendrove, žinojo ar turėjo žinoti, jog dalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM. LVAT šioje nutartyje nustatė kokiais objektyviais kriterijais remiantis galima atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą: 1) sandoriai, sudaryti piktnaudžiaujant; 2) apmokestinto asmens apgaulingi veiksmai; 3) jeigu asmuo sudarydamas sandorius turėjo žinoti arba žinojo, kad dalyvauja sandoryje, kuris sudaromas dėl apgaulės. Šiuo atveju asmeniui pritaikytas 3 punktas, dėl to buvo pripažinta, jog 0% tarifo taikymas negalimas. Teismas taip pat pabrėžė, kad sąžiningumą dalyvaujant sandoriuose turi įrodinėti mokesčių administratorius (LVAT 2021 m. gegužės 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1270-815/2021).

Kitoje nutartyje buvo nagrinėjamas klausimas dėl to, ar asmuo turėjo galimybę disponuoti prekėmis kaip savo. Asmuo pasinaudodamas numatyta PVMĮ 49 straipsnio 1 dalyje galimybe taikyti 0 proc. PVM tarifą jeigu prekės yra išgabenamos iš ES valstybių narių, pritaikė 0 proc. PVM tarifą. Teismas pažymėjo, kad prekių tiekimas turi atitikti būtinai tris sąlygas: „(1) teisės disponuoti preke kaip savininkui perdavimas įgijėjui; (2) prekės, kurios yra tiekimo dalykas, turi būti fiziškai išgabentos iš tiekėjo valstybės narės; (3) PVM mokėtojas tiekia prekes kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks (t. y. PVM mokėtojui), kitos valstybės narės teritorijoje“. Kitaip tariant, jeigu asmuo atitinka šias aukščiau nurodytas sąlygas gali taikyti 0 proc. tarifą. Institucijos nagrinėjusios šį ginčą, jį vertino nepagrįstai, t.y. laikėsi pozicijos, kad asmuo nedisponavo sandorių metu prekėmis kaip savo. Teismas pažymėjo, kad tai reikštų, jog prekių tiekimas apskritai nevyko. Tačiau LVAT analizuodamas ankstesnius priimtus sprendimus pastebėjo, kad situaciją prieš tai nagrinėjęs subjektas neneigė fakto, jog prekės buvo perduotos. Anot mokesčių administratoriaus, ši esminė sąlyga netenkinama, nes prekių tiekimas įvyko, bet nurodyti asmenys sąskaitose faktūrose buvo neteisingi. Teismas pažymėjo, kad pagal ESTT praktiką nėra būtina nurodyti tikrąjį prekių pirkėją sąskaitoje faktūroje, nes tai nepaneigia fakto, kad

prekės buvo tiekiamos ES viduje. Todėl pažymėtina, jog asmuo teisingai taikė 0 proc. PVM tarifą toms prekėms. Be kita ko, LVAT nurodė, jog tuo atveju, jei PVM sąskaitoje faktūroje yra nurodyti ne tie asmenys, kurie įgijo prekes, teisė į PVM sumažinto tarifo taikymą gali būti paneigta, jeigu asmuo sukčiavo, t.y. specialiai nurodė ne tuos asmenis ir pateikė klaidingus duomenis, arba žinojo, kad yra sukčiaujama, bei būdamas atidus turėjo ir galėjo žinoti, kad sukčiaujama (LVAT 2017 m. lapkričio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-516-602/2017).

Be to, toje pačioje byloje yra išaiškintas fizinių prekių išvežimo iš vienos šalies į kitą valstybę narę įrodinėjimo klausimas. Byloje pažymėta, jog tuo atveju, jeigu nėra nacionaliniuose aktuose nurodytų įrodymų, kuriuos reikia pateikti PVM apmokestinamiesiems asmenims, norint įrodyti faktinį prekių išvežimą iš, pavyzdžiui, Lietuvos į kitą valstybę, ši aplinkybė įrodoma įprastais dokumentais, kurie patvirtina apmokestinamojo asmens prekių išvežimą. Pavyzdžiui, įprasti dokumentai galėtų būti vežimo dokumentai, krovinio dokumentai, sutartys, muitinės deklaracijos (*Ibid*).

Kitoje byloje kilo klausimas, kokie įrodymai turėtų būti pateikti, kad būtų galima taikyti 0 proc. PVM tarifą prekėms, tiekiamoms į kitas ES valstybes. Teismas atsakant į šį klausimą pasisakė, kad Lietuvos PVMĮ nėra konkrečių, nusakančių normų, kokius įrodymus PVM mokėtojai turi pateikti, kad būtų galima taikyti 0 proc. PVM tarifą prekėms, tiekiamoms į kitas ES valstybes. Įstatyme nustatyti tik bendri reikalavimai nurodantys, kad prekių tiekimas atitinka sąlygas, leidžiančias taikyti šį tarifą. Toks abstraktus įrodinėjimo pareigos nustatymas kelia problemas, nes mokesčių mokėtojams nėra aišku, kokius įrodymus jie turėtų surinkti. Tačiau toje byloje pirminiais leistiniais ir pakankamais įrodymais laikomi PVM sąskaitos-faktūros ir prekių gabenimo dokumentai, tokie kaip CMR važtaraščiai (LVAT 2017 m. vasario 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1477-438/2017).

Taip pat LVAT sprendė ir kitą įrodinėjimo problematiką aptariantį klausimą – kaip mokesčių administratorius gali naudotis *ex officio* teise rinkti papildomus įrodymus, vertindamas 0% PVM tarifo taikymo pagrįstumą? LVAT nurodė, jog pagal PVMĮ 56 straipsnio 5 dalį, nepaisant kitų šiame straipsnyje numatytų taisyklių, mokesčių administratorius turi teisę savo iniciatyva arba per įgaliotas teisėsaugos institucijas rinkti papildomus įrodymus, kurie būtini 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrįstumui įvertinti. Tai reiškia, kad mokesčių administratorius gali atlikti papildomą įrodymų rinkimą, kai įtariama, kad 0 proc. PVM tarifas buvo pritaikytas neteisingai, kad nustatytų, ar prekių tiekimas, prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės arba paslaugų teikimas buvo teisingai apmokestinti (LVAT 2020 m. gruodžio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1866-556/2020).

Teismų praktikoje taip pat pažymima: jei surinkti įrodymai patvirtina, kad 0 proc. PVM tarifas taikytas nepagrįstai, mokesčių administratorius turi peržiūrėti šiuos sandorius ir nuspręsti, ar juos reikia apmokestinti pagal standartinį ar lengvatinį PVM tarifą, jei tokie tarifai taikomi toms prekėms ar paslaugoms. Tai rodo, kad mokesčių administratorius ne tik turi teisę atlikti papildomą kontrolę, bet ir privalo užtikrinti teisingą PVM tarifo taikymą, remiantis objektyviais ir tinkamai įvertintais įrodymais. Tokie atvejai paprastai nagrinėjami, kai mokesčių administratorius, remdamasis papildomais įrodymais, nustato, kad 0 proc. PVM tarifas buvo taikytas klaidingai, ir tada atliekama korekcija, taikant kitus apmokestinimo tarifus (LVAT 2019 m. sausio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-333-442/2019).

Aukščiau aptarta nutartis yra susijusi su klausimu kaip mokesčių mokėtojas turi įrodyti prekių tiekimo sąlygas, kad būtų pagrįstai taikomas 0% PVM tarifas. Pareiškėjas teigė, kad PVM 0 proc. tarifą taikė pagrįstai, nes surinko visus reikalingus įrodymus ir atliko reikiamus veiksmus, kad įsitikintų kontrahentų tapatybę. Jis pateikė įrodymus, kad atsiskaitymai už prekes buvo vykdomi per bankinius pavedimus arba grynaisiais, bei kreipėsi į užsienio įmonių atstovus dėl sandorių vykdymo patvirtinimo. Mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija ginčijo pareiškėjo veiksmų teisėtumą, teigdami, kad nebuvo tinkamai įrodyta, jog prekių tiekimas atitiko 0 proc. PVM tarifo sąlygas, nes pareiškėjas neįrodė, kad teisė disponuoti prekėmis buvo perduota užsienio įmonėms. Jie laikė, kad pareiškėjas nesąžiningai atliko prekių tiekimą ir, remdamiesi šiais argumentais, pritaikė standartinį PVM tarifą. Teismas nagrinėjo, ar pareiškėjas tinkamai įrodė, kad teisė disponuoti prekėmis buvo perduota užsienio įmonėms, ir ar 0 proc. PVM tarifą taikyti buvo pagrįsta. Teismas pažymėjo, kad PVM 0 proc. tarifas gali būti taikomas, jei sandoris atitinka objektyvius požymius, nesvarbu, kokie buvo tikslai ar rezultatai, tačiau vis tiek reikia atlikti nuodugnų faktinių aplinkybių vertinimą. Nustatyta, kad mokesčių administratorius, vertindamas, jog teisė disponuoti prekėmis nebuvo perduota, padarė teisės taikymo klaidą, nes ginčo prekės buvo tiekiamos užsienio įmonėms. Ši byla rodo, kad mokesčių mokėtojai turi būti atsargūs ir tinkamai įrodyti prekių tiekimo sąlygas, kad būtų galima teisėtai taikyti 0 proc. PVM tarifą. Teismas pripažįsta, kad objektyvūs požymiai yra svarbūs, bet reikia atlikti griežtą faktinių aplinkybių vertinimą (*Ibid*).

Kitoje byloje iškilo klausimas, kaip vertinti įrodymus, susijusius su prekių išgabenimu, taikant 0% PVM tarifą. Teismas nustatė, kad CMR važtaraščiai, nors ir nebuvo visiškai išsamūs ir buvo supildyti netinkamai, pažeidžiant CMR Konvencijos 6 straipsnį, patvirtino prekių išgabenimą, o pirkėjai įgijo teisę disponuoti prekėmis. Pareiškėjas elgėsi sąžiningai, identifikuodamas partnerius ir surinkdamas informaciją, kad prekės buvo pristatytos

nurodytiems gavėjams. Ši byla patvirtina, kad teismas svarsto ne tik formalų dokumentų pildymą, bet ir ūkinių operacijų turinį bei sąžiningumo principą, leisdamas taikyti 0 proc. PVM tarifą, jei yra įvykdytos visos sąlygos (LVAT 2015 m. kovo 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-902-575/2015).

LVAT nagrinėjo, kas turi pareigą įrodyti prekių išgabenimą iš Lietuvos, taikant 0% PVM tarifą. Byloje yra nurodyta, kad mokesčių mokėtojai tenka įrodyti, kad prekės buvo išgabentos iš Lietuvos teritorijos, kad būtų galima taikyti 0 proc. PVM tarifą. Mokesčių administratorius, jei kilus abejonių, gali rinkti papildomus duomenis, kurie galėtų paneigti mokesčių mokėtojo pateiktus įrodymus. Mokesčių mokėtojas paprastai pateikia įrodymus, susijusius su išvežimo procedūra, įskaitant prekių gabenimo dokumentus ir patvirtinimus iš prekių gavėjo. Jei mokesčių mokėtojo įrodymų nepakaktų, bet mokesčių administratoriaus surinkti duomenys patvirtintų prekių išgabenimą, tai nebūtų pagrindo laikyti 0 proc. PVM tarifą pritaikytą neteisingai (LVAT 2014 m. liepos 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-1521-14).

Kitoje nutartyje mokesčių administratoriui kilo abejonių, ar PVM mokėtojas tiekė prekes kitos ES valstybės narės teritorijoje kitam apmokestinamajam asmeniui. Kilo klausimas ar formalūs trūkumai gali būti pagrindas atsisakyti taikyti 0% PVM tarifą. Šiuo atveju abejonių, kad tiekimas įvyko ES, nekilo, nes apmokestinamasis asmuo pateikė tiekimą įrodančius dokumentus, o mokesčių administratorius pateiktuose dokumentuose nenustatė jokių trūkumų ar neatitikimų. Tačiau mokesčių administratorius nustatė trūkumų dėl to, kad apmokestinamasis asmuo neįsiregistravo PVM mokėtoju, o tai yra formalus administracinis reikalavimas, ir tuo pagrindu atsisakė taikyti PVM 0 proc. tarifą, nors buvo įvykdytos visos pagrindinės sąlygos, kad tiekimas būtų apmokestinamas PVM 0 proc. tarifu. LVAT konstatavo, kad mokesčių administratorius suklydo taikydamas materialinės teisės normas, vertindamas tiekimus į kitas ES valstybes nares, t. y. tiekimus ES viduje, ir, kad apmokestinamasis asmuo, kuriam buvo tiekiami produktai, PVM mokėtoju įsiregistravo po apmokestinamojo sandorio sudarymo dienos, praėjus keliems mėnesiams ir tik tada buvo pritaikytas 0 proc. PVM tarifas. Teismas pripažino mokesčių administratoriaus sprendimą negaliojančiu (LVAT 2017 m. gruodžio 27 d. nutartis Nr. A-636-602/2017).

Autoriaus nuomone, tokia formuojama LVAT praktika yra itin svarbi tiek mokesčių mokėtojai, tiek mokesčių administratoriui. Ji užtikrina, kad sąžiningi asmenys galėtų pasinaudoti PVM lengvatomis ir nebūtų nepagrįstai baudžiami už menkas administracines klaidas, tačiau kartu nustato aiškias ribas, neleidžiančias piktnaudžiauti 0% PVM tarifu. Be to, tokia jurisprudencija stiprina teisinį tikrumą – tiek mokesčių mokėtojai, tiek mokesčių

administratoriai gali remtis aiškiai suformuotais kriterijais.

Apibendrinant, galima teigti, kad LVAT praktika dėl 0% PVM tarifo taikymo yra svarbi PVM jurisprudencijos dalis, formuojanti teisės aiškinimo ir taikymo standartus. Teismas nagrinėja įvairias situacijas, kuriose 0% PVM tarifo taikymas yra ginčijamas, ypač akcentuodamas sąžiningumo ir įrodymų pateikimo svarbą. Jei PVM mokėtojas elgiasi nesąžiningai, pavyzdžiui, nepatikrina ūkinių operacijų partnerių ar neturi pakankamų įrodymų apie prekių pristatymą, jam gali būti panaikinta teisė taikyti lengvatinį tarifą. Taip pat 0% tarifo taikymas negalimas, kai trūksta įrodymų apie pirkėjų paiešką ar sandorių faktą. LVAT pabrėžia, kad jei asmuo sudarydamas sandorius žinojo arba turėjo žinoti apie PVM sukčiavimą, jam netaikomas lengvatinis tarifas ir ribojama teisė į PVM atskaitą. Be to, teismas nagrinėjo atvejus dėl prekių tiekimo į ES, aiškindamas būtinas sąlygas: teisės disponuoti preke perdavimą, fizinį išgabenimą iš tiekėjo valstybės ir tiekimą kitam PVM mokėtojui. Tačiau teismas pripažino, kad formalūs trūkumai, tokie kaip netiksliai užpildyti važtaraščiai, nėra pakankami atmesti 0% tarifo taikymą, jei yra pakankamai objektyvių įrodymų apie prekių tiekimą. LVAT taip pat patvirtino, kad mokesčių administratorius turi teisę rinkti papildomus įrodymus, siekiant nustatyti, ar 0% PVM tarifas taikytas pagrįstai. Praktikoje pasitaiko atvejų, kai mokėtojai pateikia bankinius pavedimus, gabenimo dokumentus ar kitus įrodymus, tačiau VMI vis tiek kelia abejonių dėl sandorių autentiškumo, reikalaudama papildomo patvirtinimo. Teismas akcentuoja, kad įrodymų trūkumas ar administraciniai formalumai negali būti vienintelė priežastis nesuteikti teisės į 0% tarifą, jei yra aiškūs įrodymai apie prekių tiekimą į ES. LVAT sprendimai formuoja aiškas taisykles, įpareigojančias mokesčių mokėtojus atsakingai įrodyti prekių tiekimo sąlygas, o mokesčių administratorių – objektyviai vertinti faktines aplinkybes, siekiant užtikrinti teisingą PVM taikymą.

2.2. ESTT sprendimų analizė

ESTT atlieka esminį vaidmenį aiškinant ir vienodinant PVM 0 proc. tarifo teisės taikymą visoje ES. Jo priimami sprendimai lemia valstybių narių mokestinių institucijų praktiką ir nacionalinių teismų jurisprudenciją, formuodami vieningą PVM taikymo standartą. ESTT nagrinėja bylas, susijusias su prekių tiekimo į kitas ES valstybes, įrodinėjimo pareiga, piktnaudžiavimo teise prevencija ir PVM lengvatų taikymo ribojimais. Ypač svarbu, kad teismas pabrėžia ekonominės veiklos realumo principą, užkertant kelią neteisėtam PVM lengvatų naudojimui, tačiau kartu gina sąžiningų mokesčių mokėtojų teises. Šioje dalyje bus analizuojama ESTT formuojama praktika dėl 0% PVM tarifo taikymo, nagrinėjami reikšmingiausi sprendimai bei jų poveikis nacionalinių teismų ir mokesčių administratorių

veiklai.

ESTT sprendė klausimą ar 0 PVM proc. tarifas taikomas kelionių paketams, t.y. turizmo paslaugoms ar tik atskiroms paslaugoms. Konkrečiai, MyTravel plc buvo kelionių organizatorius, kuris vykdė paslaugų teikimą, apimančią transportą, nakvynę ir kelionės paslaugas. Pagal ES PVM Direktyvos 26 straipsnį, kai kurios paslaugos, pavyzdžiui, tarptautinis transportas ir paslaugos, susijusios su keleiviais, gali būti apmokestinamos 0 % PVM tarifu. Tačiau svarbu nustatyti, kokios paslaugos patenka į šį straipsnį. MyTravel plc atveju klausimas buvo, ar 0 proc. PVM tarifas gali būti taikomas visam kelionės paketui, įskaitant tiek transportą, tiek apgyvendinimą, kai šios paslaugos yra tiekiamos kartu, kaip viena visuma, ir skirtos užsienio keliautojams. Teismas nusprendė, kad 0 % PVM tarifas taikomas tik tam tikroms paslaugoms, o ne visam paketui, jei šios paslaugos yra teikiamos kaip atskiri elementai, bet viename pakete (pvz., transportas ir apgyvendinimas). Šis sprendimas itin reikšmingas, nes buvo sukurtas precedentas, jog PVM taikymas priklauso nuo paslaugos atskirų elementų. Iš esmės kelionių paketas yra vienas ir vientisas, tačiau PVM taikymas turi būti atribotas atskiroms paslaugom nurodytoms pakete (ESTT 2005 m. spalio 6 d. sprendimas *MyTravel Plc v. Commissioners of Customs & Excise*, ECLI:EU:C:2005:591).

Be abejo, yra kilę klausimų dėl prekių tiekimo ir jiems taikomo nulinio tarifo, tai išaiškinta taip pat ESTT byloje. Kilo klausimas ar galima taikyti nulinį tarifą jeigu tiekėjas neturi įrodymų, kad išgabeno prekes, šiuo atveju mobiliuosius telefonus iš vienos valstybės narės į kitą. Teismas išaiškino, kad nulinis PVM tarifas tiekimui ES viduje (prekių pardavimui tarp ES valstybių narių) taikomas tik tuo atveju, jei tiekėjas gali įrodyti, kad prekės buvo išgabentos iš vienos ES šalies į kitą. Būtina įrodyti prekių išsiuntimo ar gabenimo faktą, o tiekėjai privalo saugoti dokumentus (pavyzdžiui, gabenimo dokumentus, sąskaitas faktūras), kad pagrįstų teiginius. Teismas pabrėžė, kad pardavėjui, t.y. Teleos plc tenka įrodinėjimo pareiga įrodyti, kad prekės buvo išvežtos ar išgabentos iš šalies (ESTT 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas *Teleos plc ir kt., v. Commissioners of Customs & Excise*, ECLI:EU:C:2007:548).

Panaši situacija buvo nagrinėta ir kitoje byloje. Ginčas kilo dėl to, kad įmonė iš Vengrijos tiekė prekes į užsienį. Šiuo atveju buvo svarstoma, ar prekių tiekimas buvo eksportas į trečiąsias šalis, ir ar šiuo atveju gali būti taikomas 0% PVM tarifas. Vengrijos mokesčių institucijos nusprendė, kad 0% PVM tarifas turi būti taikomas tik tuomet, kai prekių tiekimo faktas yra tiksliai patvirtintas pagal PVM direktyvos reikalavimus. Mecsek-Gabona Kft nesugebėjo pateikti visų dokumentų, kurie patvirtintų, kad prekės buvo išvežtos į trečiąją šalį, todėl buvo nuspręsta, kad negalima taikyti 0 % PVM tarifo. ESTT savo

sprendimą grindė tuo, kad prekių tiekimas gali būti neapmokestinamas tik tada, kai yra pateikiama pakankama dokumentacija, patvirtinanti, jog prekės tikrai buvo išvežtos į trečiąją šalį. Direktyva nurodo, kad prekių tiekimas į trečiąsias šalis yra atleidžiamas nuo PVM, tačiau šis lengvatinis tarifas gali būti taikomas tik tuo atveju, jei tiekimo fakto patvirtinimas atitinka visus teisės aktų reikalavimus. Teismas pabrėžė, kad tiesioginis prekių tiekimo ir eksporto įrodymas yra būtinas, kad būtų galima pasinaudoti 0 % PVM tarifu. Kadangi ES yra panaikinta sienų kontrolė tarp valstybių narių, mokesčių administratoriui kyla sunkumų užtikrinti, kad prekės buvo išsiųstos. Tai reiškia, kad eksporto dokumentai turi būti aiškūs ir tikslūs, kad būtų įrodytas prekių pervežimas į užsienį, ir tik tokiu atveju galima taikyti 0 % PVM tarifą ir pareiga įrodinėti tenka prekių siuntėjui (ESTT 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimas byloje *Mecsek-Gabona Kft v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága*, ECLI:EU:C:2012:547).

ESTT yra pateikęs keletą išaiškinimų, kada mokesčių administratoriai turi teisę atsisakyti taikyti 0 proc. tarifą. ESTT nagrinėjo ginčą dėl 0 proc. PVM tarifo taikymo degalų tiekimui laivams per tarpininkus. Fast Bunkering Klaipėda tiekė degalus laivams, plaukiojantiems atviroje jūroje, per tarpininkus, veikiančius savo vardu. Degalai buvo tiekami pagal užsakymus, gautus iš tarpininkų, kurie vėliau parduodavo degalus laivų savininkams ar operatoriams. Bendrovė taikė 0 proc. PVM tarifą šiems tiekimams, remdamasi tuo, kad galutinis degalų vartotojas yra laivas, plaukiojantis atviroje jūroje. Ginčo esmė kilo dėl to, ar Direktyvos 148 straipsnio a punktas leidžia taikyti 0 proc. tarifą tiekimams per tarpininkus, veikiančius savo vardu. Teismas atsakyme į prejudicinį klausimą nurodė, kad Direktyvos 148 straipsnio a punkto numatyta PVM lengvata netaikoma prekių tiekimui tarpininkams, veikiantiems savo vardu, net jei galutinis prekių naudojimas yra žinomas ir tinkamai patvirtintas. Teismas pabrėžė, kad lengvata taikoma tik tiesioginiam tiekimui laivų savininkams ar operatoriams, todėl nulinis PVM tarifo taikymas yra negalimas (ESTT 2015 m. rugsėjo 3 d. sprendimas *Fast Bunkering Klaipėda v. Valstybine mokesčių inspekcija*, ECLI:EU:C:2015:536).

Be kita ko ESTT nagrinėjo ginčą dėl 0 proc. PVM tarifo taikymo prekių tiekimui į kitą ES valstybę narę. Kilo klausimas ar 0% PVM tarifas gali būti taikomas prekių tiekimui į kitą ES valstybę narę, jei pirkėjas nėra registruotas PVM mokėtojas. Traum EOOD pardavė prekes Rumunijos bendrovei, kuri nebuvo registruota kaip PVM mokėtoja. Prekės buvo išgabentos iš Bulgarijos į Rumuniją ir buvo pritaikytas 0 proc. PVM tarifas. Bulgarijos mokesčių institucijos nesutiko su tokiu PVM tarifu taikymu, teigdami, kad 0 proc. PVM tarifas gali būti taikomas tik tuo atveju, jei pirkėjas yra registruotas PVM mokėtojas kitoje

ES valstybėje narėje. Kadangi Rumunijos bendrovė nebuvo registruota PVM mokėtoja, mokesčių institucijos reikalavo, kad Traum EOOD sumokėtų standartinį PVM tarifą už šį tiekimą. ESTT nusprendė, kad pagal Direktyvos 138 straipsnio 1 dalį nulinis PVM tarifas taikomas prekių tiekimui į kitą ES valstybę narę, jei prekės yra išgabentos iš tiekimo valstybės narės ir pirkėjas veikia kaip apmokestinamasis asmuo toje kitoje valstybėje narėje. Teismas pabrėžė, kad pirkėjo registracija kaip PVM mokėtojo nėra būtina sąlyga taikyti 0 proc. PVM tarifą, tačiau tiekėjas turi imtis visų pagrįstų priemonių, siekdamas užtikrinti, kad pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo ir prekės bus išgabentos į kitą valstybę narę. Šis sprendimas pabrėžia, kad 0 proc. PVM tarifo taikymas prekių tiekimui į kitą ES valstybę narę nėra tiesiogiai susijęs su pirkėjo registracija kaip PVM mokėtojui (ESTT 2014 m. spalio 9 d. *Traum EOOD v. Direktor na Direktsia 'Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika' Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, ECLI:EU:C:2014:2267).

ESTT nagrinėjo PVM 0 proc. taikymo klausimus laivų frachtavimo paslaugoms ar PVM lengvata turėtų būti taikoma tiek visiškai, tiek daliniam laivų frachtavimui. Navicon sudarė dalinio frachtavimo sutartį su kita įmone, pagal kurią už atlygį leido naudotis dalimi laivo krovinių talpos tarptautiniams pervežimams. Pagal Ispanijos nacionalinę teisę, nuo PVM buvo atleidžiamas tik visiškai laivų frachtavimas, todėl daliniam frachtavimui buvo taikomas standartinis PVM tarifas. Navicon ginčijo šią nuostatą, teigdamas, kad tokia praktika prieštarauja Europos Sąjungos teisės aktams, konkrečiai – Šeštosios direktyvos 82/891/EEB (toliau – **Šeštoji direktyva**) 15 straipsnio 5 daliai. Šiame straipsnyje nėra nurodyta, ar ši lengvata taikoma tik visiškai, ar ir daliniam laivo frachtavimui. Dėl šios neaiškios formuluotės valstybės narės turėjo skirtingas interpretacijas. Todėl ESTT turėjo išaiškinti, ar minėta Šeštosios direktyvos nuostata apima tiek visišką, tiek dalinį laivų frachtavimą. Teismas konstatavo, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnio 5 dalyje vartojama „frachtavimo“ sąvoka apima tiek visišką, tiek dalinį laivų frachtavimą. Tai reiškia, kad PVM lengvata turėtų būti taikoma abiem atvejais. Teismas pažymėjo, kad Ispanijos teisės aktai, numatantys PVM lengvatą tik visiškai frachtavimui, prieštarauja Šeštosios bendrovių teisės direktyvos 82/891/EEB nuostatoms. Tokia praktika gali lemti nevienodą apmokestinimą, priklausomai nuo to, ar krovinys užima visą laivo talpą, ar tik jos dalį, kas prieštarauja teisės akto tikslui skatinti tarptautinę prekybą ir užtikrinti vienodą apmokestinimą. Teismas pabrėžė, kad Šeštosios direktyvos 15 straipsnyje numatytas atleidimas nuo PVM tarptautiniam transportui siekia užtikrinti, jog prekės ir paslaugos būtų apmokestinamos jų vartojimo vietoje. Todėl bet koks eksportas ar jam prilyginamas sandoris turėtų būti atleidžiamas nuo PVM, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo

(ESTT 2007 m. spalio 18 d. sprendimas *Navicon SA v. Administración del Estado*, ECLI:EU:C:2007:609). Autoriaus nuomone, ši byla turi reikšmingą poveikį PVM taikymo praktikai laivybos sektoriuje visoje ES. Valstybės narės turi peržiūrėti savo nacionalinius teisės aktus ir jeigu yra neatitikimų, užtikrinti, kad PVM lengvatos būtų taikomos tiek visiškai, tiek daliniam laivų frachtavimui, taip sudarant palankesnes sąlygas tarptautinei prekybai ir transportui.

Taip pat, ESTT teisingai akcentuoja, kad lengvata taikoma tik tiems atvejams, kai paslaugų ar prekių tiekimas yra aiškiai atskiriamas pagal sudedamąsias dalis, o ne kaip vientisa paslauga, tik griežtai laikantis šių kriterijų bei užtikrinant tinkamą dokumentacijos pateikimą galima pasiekti vieningą, teisingą ir konkurencingą mokesčių administravimo sistemą visoje Europos Sąjungoje, kuri ne tik skatina tarptautinę prekybą, bet ir užtikrina, kad teisės aktų nuostatos būtų taikomos vienodai tiek nacionaliniu, tiek tarptautiniu mastu.

Apibendrinus, pastebima, kad ESTT vaidmuo yra esminis formuojant vieningą mokesčių reglamentavimą, pabrėžiant ekonominės veiklos realumo principą bei griežtą įrodinėjimo pareigą. Nagrinėjamos bylos atskleidė, jog 0 proc. PVM tarifas gali būti taikomas tik tuo atveju, jei paslaugų ar prekių tiekimo faktas yra aiškiai patvirtintas ir yra tinkama dokumentacija, o lengvatos negali būti taikomos, jei paslaugos ar prekės tiekiamos kaip atskiros paslaugų dalys. Išanalizavus šiuos atvejus, galima teigti, kad tiekėjų atsakomybė už tinkamą dokumentacijos pateikimą yra esminė siekiant užtikrinti sąžiningą PVM lengvatų taikymą ir apsaugoti sąžiningų mokesčių mokėtojų teises. Nulinio PVM tarifo taikymas turi būti grindžiamas objektyviais, tvirtai dokumentuotais įrodymais, bet ir užtikrina, jog ekonominės veiklos realumo principas lieka pagrindiniu kriterijumi, kuriuo siekiama apsaugoti sąžiningų mokesčių mokėtojų teises bei užkirsti kelią galimam piktnaudžiavimui lengvatomis.

2.3. Teismo sprendimų įtaka PVM 0% tarifo taikymui

Analizuojant Lietuvos ir ES teisės subjektų (mokesčių mokėtojų bei mokesčių administratorių) santykius, susijusius su PVM 0% tarifo taikymu, pastebėtina, kad sprendimų praktika formuoja ne tik aiškias taisykles, bet ir kuria precedentes, kurie padeda užtikrinti sąžiningą mokesčių administravimą. Remiantis pateikta analize, svarbiausi yra keli LVAT sprendimai bei keletas ESTT bylų, kurių išaiškinimai turi lemiamą įtaką tolimesniam nulinio PVM tarifo taikymui.

Pirmiausia, LVAT nutartis byloje Nr. A-244-602/2015, pabrėžia, kad PVM lengvatinio tarifo taikymo teisė nėra absoliuti. Ši byla, kurioje VMI nustatė, kad mokesčių mokėtojas elgėsi nesąžiningai, neidentifikuodamas operacijų partnerių bei nepateikdamas reikiamų

įrodymų apie prekių pristatymą, aiškiai nulemia, kad nesąžiningumo požymiai yra pagrindinė priežastis atmesti lengvatinio tarifo taikymą. Toks precedentas svariai įtvirtina principą, kad teisinė apsauga suteikiama tik sąžiningiems mokesčių mokėtojams, o piktnaudžiavimas lengvatomis turės neigiamas pasekmes.

Kitas reikšmingas LVAT precedentas yra byloje Nr. A-516-602/2017. Iškelta problema parodo ar mokesčių mokėtojas turi teisę disponuoti prekėmis kaip savo ir ar tai sąlygoja galimybę taikyti 0% PVM tarifą. Teismo sprendime išryškinti trys esminiai kriterijai: 1) ar buvo perduota teisė disponuoti preke kaip savininkui; 2) ar prekės išgabėnimas iš tiekėjo valstybės narės yra faktiškai įvykdytas; 3) ar prekių tiekimas vyksta kitam PVM mokėtojui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui kitoje valstybės narėje.

Šie kriterijai yra pagrindas, nes jie užtikrina objektyvų faktinių aplinkybių vertinimą. Net jei formaliai įrašyti duomenys sąskaitose faktūrose neatitinka realios operacijos esmės ir egzistuoja pakankamai įrodymų, pavyzdžiui, transporto dokumentai, kontrahentų sutartys ar muitinės deklaracijos, laikoma, kad prekės išgabėnimo faktas įrodytas. Toks bylos sprendimas skatina mokesčių mokėtojus turėti reikiamą dokumentaciją ir rūpestingai užfiksuoti operacijų detales, siekiant išvengti ginčų dėl lengvatinio tarifo taikymo.

Svarbu paminėti ir bylą Nr. A-333-442/2019, kurioje mokesčių administratorius ginčijo pareiškėjo teisę taikyti 0% PVM tarifą. Ši byla dar kartą akcentuoja, kad net esant objektyviems įrodymams, būtina atlikti griežtą faktinių aplinkybių analizę. Šis precedentinis sprendimas turi dvi pagrindines pasekmes: pirma, jis priverčia mokesčių mokėtojus dar labiau sutelkti dėmesį į esminių faktų įrodinėjimą, o antra, jis sustiprina mokesčių administratoriaus galimybę rinkti papildomus įrodymus pačiam bei tikrinti sandorių teisingumą. Taip susidaro precedentas, kurios pagrindinis tikslas – užtikrinti, kad PVM lengvatos būtų skiriamos tik tada, kai yra pilnai įrodytas prekių tiekimo ar paslaugų teikimo faktas.

Kalbant apie ESTT bylą sprendimus, byla C-291/03 yra itin svarbi, nes šiuo sprendimu buvo išaiškinta, kad PVM 0% tarifas taikomas tik atskiriems paslaugų elementams, o ne visam kelionių paketui, kai elementai yra teikiami kaip viena visuma. Tai reiškia, kad mokesčių mokėtojams turėtų būti aišku, jog nulinio tarifo taikymas priklauso nuo to, kokia ir kaip paslauga teikiama. Šis precedentas turi didelę įtaką ne tik turizmo sektoriui, bet ir kitoms paslaugų sritims, kur reikalingas tikslus paslaugų išskyrimas bei jų atskiras įvertinimas.

Toliau, ESTT byla C-409/04 pabrėžia įrodymų teikimo svarbą prekių tiekimo atveju. Šioje byloje nustatoma, kad 0% PVM tarifas gali būti taikomas tik tuo atveju, jei tiekėjas geba aiškiai įrodyti, kad prekės buvo išgabėtos iš vienos valstybės narės į kitą. Todėl

prekės gabenimo dokumentai, sąskaitos faktūros ir kiti transporto dokumentai tampa esminiais argumentais bylos vertinime.

Kitas svarbus ESTT precedentas yra byla C-526/13, kurioje nagrinėjamas degalų tiekimas laivams per tarpininkus. Šioje byloje pabrėžiama, kad lengvata netaikoma, kai prekių tiekimas vyksta per tarpininkus, veikiančius savo vardu, net jei galutinis vartotojas yra aiškiai identifikuotas. Šis sprendimas priverčia atidžiai vertinti tarpininkavimo grandinę ir iškelia klausimą, kaip nustatyti galutinį vartotoją. Šis precedentas ne tik riboja piktnaudžiavimą lengvatomis, bet ir nurodo aiškius kriterijus tarpininkavimo atveju.

Be to, byla C-97/06 išryškina, kad PVM lengvatos taikymas laivų frachtavimo srityje turi būti vienodas, nepriklausomai nuo to, ar sandoris apima visišką frachtavimą ar tik dalinį frachtavimą. Šis sprendimas pabrėžia, kad nacionalinės teisės nuostatos, numatančios lengvatą tik visiškam frachtavimui, prieštarauja ES PVM direktyvos nuostatoms. Todėl valstybių narių reikalaujama teisės normų derinimo, siekiant užtikrinti vienodą PVM taikymą ES.

Autoriaus nuomone, sąžiningumo kriterijus, kaip esminis ir vertinamas PVM 0% tarifo taikymo aspektas, galėtų būti aiškiau apibrėžtas kuriant konkretų sąžiningumo patikrinimą. Mokesčių administratoriai turėtų atlikti ne tik formalių įrodymų (pvz., sąskaitų faktūrų) patikrinimą, bet ir gilesnį įrodymų vertinimą, apimant transporto dokumentus, sandorių istoriją ir pan. Be to, mokesčių mokėtojai turėtų atlikti griežtesnį partnerių patikrinimą, užtikrindami, kad visi kontrahentai yra legitimūs ir nesiekia nesąžiningų veiksmų. Reguliarūs auditai ir ataskaitos galėtų padėti atskirti sąžiningus mokesčių mokėtojus nuo tų, kurie bando išnaudoti lengvatas. Dėl aiškumo ir skaidrumo, būtų naudinga sukurti išsamesnius dokumentų teikimo reikalavimus, užtikrinant, kad visi įrodymai atitiktų PVM 0% tarifo taikymo kriterijus. Tai galėtų apimti vieningą dokumentų pateikimo tvarką, kad tiekėjai žinotų, kokius įrodymus turi pateikti (pavyzdžiui, transporto dokumentus, muitinės deklaracijas, sutartis), bei skatinti elektroninių dokumentų naudojimą, siekiant užtikrinti operacijų audito skaidrumą, taikant modernias technologijas. Taip pat, pagal ESTT bylą C-526/13, mokesčių administratoriaus teisė turėtų apimti sustiprintą tarpininkų veiklos tikrinimą, siekiant užtikrinti, kad lengvatos būtų taikomos tik realiems sandoriams. Galėtų būti nustatyta, kad tarpininkai būtų atsakingi už prekių tiekimo ir paslaugų teikimo įrodymų pateikimą bei užtikrintų galutinio vartotojo atitiktį PVM įstatymams.

Apibendrinant, galima teigti, kad esminiai LVAT sukurti precedentai yra bylose Nr. A-244-602/2015, Nr. A-516-602/2017 ir Nr. A-333-442/2019, nes jie nustato griežtus sąžiningumo ir įrodymų pateikimo kriterijus PVM 0% tarifo taikymui. Šie sprendimai įtvirtina, kad lengvatos negali tapti priemone mokesčių vengimui, o operacijų faktinis

turinys turi būti patvirtintas išsamiai surinktais dokumentais. ESTT bylos, ypač C-291/03, C-409/04, C-526/13 ir C-97/06, papildomai pabrėžia, kad lengvatinio tarifo taikymas negali būti grindžiamas vien formalumais. Šių bylų sprendimai reikalauja iš tiekėjų įrodyti prekių išgabenimo ar paslaugų teikimo faktą, taip pat peržiūrėti nacionalines teisės normas, dėl galimo nevienodo aiškinimo ES.

3. PVM 0% TAIKYMO VERTINIMAS

3.1. PVM 0% įrodinėjimo problematika

Teismų praktikos įrodinėjimo problematika ESTT ir LVAT praktikoje yra aktuali dėl įvairių iššūkių vertinant įrodymus ir taikant teisės normas. Teismai susiduria su klausimais, kaip teisingai vertinti ir priimti įrodymus, pateiktus skirtingose teisminėse sistemose, kurios gali turėti skirtingus įrodinėjimo standartus. Nuolat svarstoma, kaip užtikrinti proporcingumo ir teisingumo principų laikymąsi, nes netinkamai įvertinti įrodymai gali lemti neteisingą bylos išnagrinėjimą. Be to, svarbu užtikrinti nuoseklumą ir aiškumą teismų praktikoje, kad teisės taikymas būtų aiškus, ypač tarptautinėse bylose, kai viena šalis remiasi nacionaliniu reguliavimu, o kita ES PVM direktyva, nes tai kelia iššūkius suderinti nacionalines teisės normas ir užtikrinti teisingą įrodymų vertinimą.

Atsižvelgiant į teismų praktikos analizę, galima teigti, kad tiek LVAT, tiek ESTT bylose išryškėja kelios esminės įrodinėjimo problemos, kurias lemia ne tik dokumentacijos tikslumo, bet ir pačių įrodymų pateikimo klausimai. LVAT praktikoje pabrėžiama, kad mokesčių mokėtojas privalo surinkti ir pateikti pakankamai tvirtų, aiškių ir patikimų įrodymų, kurie patvirtintų tiek prekių fizinį išvežimą, tiek sąžiningą verslo partnerių patikrinimo praktiką; tačiau dažnai pastebima, kad pateikta dokumentacija, tokia kaip neaiškiai užpildyti važtaraščiai ar nepakankami susirašinėjimo įrašai, neleidžia vienareikšmiškai įrodyti, kad prekės faktiškai buvo išgabentos ar kad kontrahentai buvo tinkamai patikrinti, dėl ko kyla abejonių dėl 0% PVM tarifo taikymo. Be to, LVAT bylose sunku objektyviai nustatyti mokesčių mokėtojo sąžiningumo lygį, nes ne visada yra aišku, koku mastu ir kokiais kriterijais turi būti įvertintas sąžiningumo principas, o tai palieka erdvės interpretacijoms ir skirtingiems teismo sprendimams. Tuo tarpu ESTT praktikoje ypatingas dėmesys skiriamas įrodymų, patvirtinančių prekių pervežimą tarp ES šalių, bei paslaugų elementų atskyrimui viename kompleksiskame sandoryje, čia nepakankama arba netiksli dokumentacija, pavyzdžiui, neaiškūs vežimo dokumentai ar nesuskaidytos paslaugų sąskaitos faktūros, gali lemti 0% tarifo panaikinimą, o tai dar labiau apsunkina tiek tiekėjo, tiek mokesčių administratoriaus atsakomybės nustatymą. Be to, ESTT bylose aptariama, kad įrodymai turi būti surinkti ne tik standartiniais dokumentais, bet ir, esant poreikiui, papildomai patvirtinami per *ex officio* atliktą ESTT pareigą, kas kelia klausimų dėl įrodymų patikimumo, nes skirtingos ES šalys gali turėti skirtingas teisės normas reguliuojančias PVM 0% tarifo taikymą, atitinkamai dėl to didėja rizika, kad prekės ar paslaugos bus apmokestinamos skirtingai. Tiek LVAT, tiek ESTT praktikoje pastebima, kad esminis įrodinėjimo klausimas slypi ne tik formalumų, bet ir faktinio ekonominės

veiklos realumo užtikrinime, pavyzdžiui jei dokumentacija neatitinka tikrųjų operacijų turinio arba yra surenkama nepakankamai kruopščiai, gali kilti abejonių dėl sandorių legitimumo, o tai savo ruožtu sukelia tam tikrą pavojų, kad teisės aktų nuostatos bus taikomos neteisingai ar nevienodai. Toks požiūris reikalauja dar aiškesnių ir griežtesnių taisyklių bei kriterijų, kurie leistų vienodai vertinti tiek mokesčių mokėtojų, tiek mokesčių administratorių veiksmus, užtikrinant teisinį vienodumą PVM lengvatų taikymo procese tiek nacionaliniu, tiek tarptautiniu mastu.

Apibendrinant, autorius nuomone, teismų praktikos įrodinėjimo problematika tiek ESTT, tiek LVAT praktikoje atskleidžia iššūkius, susijusius su įrodymų pateikimo ir vertinimo skirtingose teisinėse sistemose. LVAT praktikoje akcentuojama, kad mokesčių mokėtojai turi pateikti aiškius ir patikimus įrodymus, tačiau dažnai dokumentacija nėra pakankamai išsami, kas sukelia abejonių dėl sandorių teisėtumo. Tuo tarpu ESTT praktikoje pastebima, kad papildomi reikalavimai ir skirtingos įrodymų vertinimo praktikos tarp ES šalių gali sukelti neaiškumų ir teisinių nesutarimų dėl PVM 0 proc. tarifo taikymo. Visgi, tiek nacionaliniu, tiek tarptautiniu mastu, būtina sukurti aiškias taisykles, paliekant kuo mažiau spragų visose ES valstybėse narėse. Tik tokiu būdu būtų galima užtikrinti tiek mokesčių administratorių, tiek mokesčių mokėtojų veiksmų teisingumą ir proporcingumą, o taip pat ir teisingą PVM lengvatų taikymą.

3.2. Apklausa dėl PVM 0% tarifo taikymo

Siekiant išsiaiškinti kokia, visgi, yra problematika praktikų akimis, buvo atliktas empirinis tyrimas, t.y. apklausti 9 autoritetingi asmenys. Pabrėžtina, kad 6 asmenys atstovavo valstybiniam sektoriui, o 3 asmenys privačiam sektoriui. Pasirinkimas tarp valstybinio ir privataus sektoriaus buvo įtrauktas siekiant palyginti skirtingų sektorių požiūrį į 0 proc. tarifo taikymo problematiką. Kadangi privatus sektorius tiesiogiai susiduria su mokesčių lengvatų poveikiu verslui, o valstybinis sektorius labiau orientuotas į biudžeto stabilumą, jų nuomonės gali reikšmingai skirtis. Siekiant užtikrinti apklausos dalyvių anonimiškumą vardai ir pavardės nebus atskleidžiamos. Šioje dalyje bus aptariami jų atsakymai bei pateiktos išvados. Apklaustųjų pateikti atsakymai atskirai pateikiami kaip šio magistro darbo 1 priedas darbo pabaigoje.

Pirmasis klausimas buvo, kokias problemas apklausiamieji asmenys mato dėl PVM 0 proc. tarifo įrodinėjimo. Abu sektoriai pabrėžia, kad pagrindinės problemos, susijusios su 0 proc. PVM tarifo įrodinėjimu, kyla tiek dėl dokumentų kiekio, tiek dėl jų patikimumo bei komunikacijos aspektų, nes privataus sektoriaus atstovams tenka surinkti didžiulį kiekį dokumentų, ypač jei įmonė vykdo daugybę sandorių, CMR ir panašių dokumentų dažnai

nepakanka, todėl privaloma papildomai pateikti sutartis, kad būtų galima užtikrinti sandorio tikrumą. Informacijos patikimumo klausimai tampa itin svarbūs, nes kartais įrodymų pateikimo metu atsiranda situacijų, kai viena sandorio šalis turi aiškius įrodymus, o kita – ne, todėl kyla tarpusavio nesusipratimų, kai reikia priimti sprendimą 0 proc. tarifą taikyti. Tuo tarpu valstybinio sektoriaus požiūriu, nors reikalavimai įrodinėti 0 proc. PVM tarifą nėra pernelyg griežti ir institucijos paprastai pasižymi lankstumu, problemos atsiranda dėl to, kad asmenys, norintys taikyti šį tarifą, dažnai patys neįvertina visų reikalavimų ir nesurenka reikiamų dokumentų, todėl pateikta dokumentacija nebūna pakankamai išsami ir neatitinka PVM įstatymo 56 straipsnio nuostatų. Be kita to, sudėtinga nustatyti prekių tiekimo vietą, ypač grandininuose sandoriuose, kur atsakomybės nustatymas už išgabenimą tampa itin sudėtingas, nes sutartyse nėra aiškiai nurodyta, kur faktiškai perduodamos prekės, todėl būtina įtraukti „Incoterms“ taisykles..

Antras nagrinėtas klausimas buvo, kokiais atvejais kyla daugiausiai problemų PVM 0 proc. tarifo taikymui. Privataus sektoriaus atstovai akcentuoja, kad PVM 0 proc. tarifo taikymo procesas dažnai priklauso nuo individualaus VMI darbuotojo. Kai kurie darbuotojai yra supratingi ir bendradarbiaujantys, o kiti gali reikalauti labai daug dokumentų, pateikinti paklausimus atskirais raštais, kas ženkliai pailgina procesą. Todėl PVM 0 proc. tarifo įrodinėjimas tampa sudėtingas. Taip pat problema kyla renkant informaciją, ypač kai įsigyjamos prekės iš užsienio. Tokiais atvejais gali būti sunku gauti visus reikalingus įrodymus apie prekių išgabenimą. PVM reguliavimas įvairiose šalyse gali skirtis, todėl užsienio partneriai ne visada supranta ar tinkamai pateikia informaciją, kurios reikalauja VMI Lietuvoje. Valstybinio sektoriaus atstovai pabrėžia, kad daugiausia problemų kyla taikant PVM 0 proc. tarifą grandininuose sandoriuose, ypač kai dalyvauja daugiau nei dvi šalys ir prekės yra perparduodamos vieno asmens kitam iš karto. Tokiuose sandoriuose sunku nustatyti, kuri šalis yra atsakinga už prekių išgabenimą, nes dažnai nėra aišku, kuris pardavėjas faktiškai vykdė prekių pervežimą. Be to, problema iškyla, kai pirkėjo PVM mokėtojo kodas yra negaliojantis. Tokiu atveju pardavėjui tenka tikslinti deklaracijas, o tai sukelia papildomas problemas. Neaiškios sandorio aplinkybės ar nepakankami įrodymai taip pat dažnai apsunkina PVM lengvatos taikymą, ypač kai nėra aišku, ar prekės iš tikrųjų buvo išgabentos iš ES teritorijos. Kitas svarbus aspektas – PVM įstatymo 53 straipsnio taikymas, kuris susijęs su prekių tiekimu ir trikampe prekyba. Valstybinės institucijos dažnai sulaukia paklausimų dėl šių atvejų, nes ne visada yra lengva atsekti, kuri sandorio šalis turėtų taikyti PVM lengvatą. Problema paaštrėja, kai sandoriai vyksta per tarpininkus, t. y. kai iš anksto žinoma, kad prekės bus perparduodamos, tačiau nėra aiškiai nurodyta, kaip jos judės ir kas faktiškai atsako už jų išgabenimą.

Trečias nagrinėtas klausimas buvo, ar apklaustieji siūlytų keisti, tikslinti teisinį reguliavimą dėl PVM 0 proc. tarifo. Analizuojant tiek privataus, tiek valstybinio sektoriaus nuomonę dėl PVM 0 proc. tarifo reguliavimo keitimo, matyti, kad nei viena pusė nemato būtinybės keisti esamą teisinį reguliavimą, tačiau išskiria tam tikrus patobulinimus, kurie galėtų palengvinti administracinį procesą. Privatus sektorius mano, kad teisinės bazės keisti nereikėtų, tačiau būtų naudinga, jei VMI paskelbtų aiškias gaires, kokių dokumentų reikia 0 proc. PVM tarifo įrodymui. Tai leistų įmonėms iš anksto pasiruošti ir išvengti perteklinių VMI užklausų bei ilgo dokumentų tikrinimo proceso. Taip pat akcentuojama, kad daug problemų kyla dėl ES reguliavimo skirtumų, ypač kai viena sandorio šalis yra PVM mokėtoja, o kita – ne. Tokiais atvejais sudėtinga teisingai nustatyti PVM taikymo tvarką, tačiau ši problema nėra susijusi su Lietuvos teisine baze, o labiau su skirtingų šalių praktika. Valstybinis sektorius taip pat nepalaiko teisės aktų keitimo, nes PVM reguliavimas grindžiamas ES direktyvomis, kurios yra perkeltos į nacionalinius teisės aktus, ir bet koks keitimas galėtų sukelti nesuderinamumą tarp valstybių narių. Vis dėlto, kai kurie specialistai pasisako už įrodymų sąrašų supaprastinimą, kad verslui nereikėtų teikti perteklinių dokumentų ir procesas būtų sklandesnis.

Apibendrinant atliktą tyrimą ir nagrinėtus klausimus, galima daryti išvadą, kad pagrindinės problemos dėl PVM 0 proc. tarifo taikymo ir įrodinėjimo kyla dėl dokumentų kiekio, jų patikimumo ir skirtingo reguliavimo tarp valstybių. Privatus sektorius susiduria su administracine našta, nes VMI gali reikalauti didelio kiekio dokumentų, o praktikoje ne visada aišku, kurie iš jų bus laikomi pakankamais. Be to, PVM reguliavimo skirtumai tarp ES šalių dažnai sukelia nesusipratimus tarp verslo partnerių, todėl tarptautiniai sandoriai tampa sudėtingesni. Valstybinis sektorius, nors ir pripažįsta, kad reikalavimai nėra itin griežti, pastebi, kad verslo subjektai ne visada tinkamai įvertina visus taikymo aspektus ir nepateikia visų reikalingų dokumentų, kas apsunkina lengvatos taikymo procesą. Didžiausią riziką kelia grandininiai sandoriai, kuriuose sunku nustatyti atsakomybę už prekių išgabenimą ir PVM taikymą. Kalbant apie teisinį reguliavimą, nei privatus, nei valstybinis sektorius nemato būtinybės keisti esamų teisės aktų, tačiau pabrėžia, kad būtų naudingos VMI viešai pateikiamos gairės dėl reikiamų dokumentų. Taip pat siūloma supaprastinti įrodymų sąrašus, kad būtų išvengta perteklinių dokumentų reikalavimo ir sumažinta administracinė našta tiek verslui, tiek priežiūros institucijoms. Todėl pagrindinė rekomendacija būtų ne teisinio reguliavimo keitimas, o procedūrų aiškinimo ir administracinės praktikos tobulinimas.

IŠVADOS

1. PVM yra svarbi ekonomikos ir fiskalinės politikos dalis, padedanti užtikrinti valstybės pajamas. Jo struktūra ir taikymo principai suderinti su Europos Sąjungos teisės aktais, tačiau nacionaliniu lygmeniu išlieka tam tikros specifikos. Kaip netiesioginis mokestis, tenka galutiniam vartotojui ir veikia principu, kad apmokestinama tik sukurta vertė. Nors ES mastu taisyklės yra panašios, kiekviena šalis gali nustatyti savo PVM tarifus ir lengvatas. PVM reguliavimas apima tiek ekonominius, tiek socialinius aspektus, siekiant suderinti mokesčių našą ir išlaikyti rinkos skaidrumą. PVM reglamentavimas Lietuvoje buvo ir yra derinamas prie ES teisės aktų, o tai turi didelę reikšmę šalies ekonomikai ir integracijai į ES. Nulinio tarifo taikymas gali turėti teigiamą poveikį verslui ir eksportui, tačiau tuo pat metu kelia iššūkių dėl galimų piktnaudžiavimų, todėl valstybei kyla tam tikra rizika. Itin svarbu, kad PVM kaip mokestis būtų subalansuotas, aiškiai reglamentuotas ir pritaikytas prie kintančios ekonominės aplinkos.
2. LVAT praktika ir ESTT sprendimai formuoja griežtą požiūrį į 0% PVM tarifo taikymą, reikalaujantį ne tik formaliai teisingų dokumentų, bet ir realaus ekonominio sandorio įrodymų bei sąžiningo elgesio iš mokesčių mokėtojų. Teismai pabrėžia įrodymų svarbą, sąžiningumo principo laikymąsi ir būtinybę pagrįsti sandorius objektyviais duomenimis, kad būtų užkirstas kelias piktnaudžiavimui PVM lengvatomis. Taip pat teismai įtvirtina, kad tiekėjai privalo aktyviai rūpintis įrodymų rinkimu, o mokesčių administratoriai objektyviai vertinti faktines aplinkybes. Tai rodo, kad PVM lengvatos nėra besąlyginė teisė, o privilegija, kurią būtina pagrįsti aiškia dokumentacija ir įrodymais. ESTT teismų praktikos tikslas užtikrinti vienodą PVM taikymą visoje ES, tokiu būdu skatinant sąžiningą prekybą ir apsaugant valstybių biudžetus nuo galimo piktnaudžiavimo. Taip pat atsitinka ir tokių situacijų, kai vienoje valstybėje narėje nacionaliniai teisės aktai prieštarauja ES PVM direktyvos nuostatom.
3. Teismų praktika dėl PVM 0% tarifo įrodinėjimo susiduria su iššūkiais, kylančiais dėl skirtingų įrodymų vertinimo standartų ir teisinių sistemų. LVAT ir ESTT bylose pastebimos problemos, susijusios su dokumentacijos tikslumu ir įrodymų pateikimu, ypač prekių išgabenimo ir sąžiningumo įrodyme. Empirinis tyrimas atskleidė, kad tiek privatus, tiek valstybinis sektorius pripažįsta, jog pagrindiniai

sunkumai kyla dėl dokumentų kiekio, patikimumo ir skirtingo ES šalių reguliavimo. Nors teisinio reguliavimo abu sektoriai keisti nerekomenduoja, abiejų sektorių atstovai sutaria dėl poreikio aiškiau apibrėžti reikiamus dokumentus ir supaprastinti įrodymų pateikimo procedūras, norint efektyvesnės PVM nulinio tarifo taikymo sistemos.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Norminiai teisės aktai:

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija (1992). *Valstybės žinios*, Nr. 33-1014;
2. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (2002). *Valstybės žinios*, Nr. 35-1271;
3. Lietuvos Respublikos viešųjų įstaigų įstatymas (1996). *Valstybės žinios*, Nr. 68-1633;
4. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos;
5. 1982 m. gruodžio 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 82/891/EEB, pagrįsta Sutarties 54 straipsnio 3 dalies g punktu, dėl akcinių bendrovių skaidymo.

Lietuvos Respublikos teismų praktika:

6. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2014 m. liepos 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-1521-14;
7. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. kovo 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-244-602/2015;
8. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. kovo 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-902-575/2015;
9. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. lapkričio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-516-602/2017;
10. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. vasario 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1477-438/2017;
11. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. gruodžio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-636-602/2017;
12. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. sausio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-333-442/2019;
13. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. balandžio 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-315-556/2020;
14. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. gruodžio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1866-556/2020;
15. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. vasario 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-365-575/2021;

16. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. gegužės 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1270-815/2021.

Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika:

17. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2005 m. spalio 6 d. sprendimas *MyTravel Plc v. Commissioners of Customs & Excise*, ECLI:EU:C:2005:591;
18. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. rugsėjo 14 d. sprendimas *Elmeke NE v Ypourgos Oikonomikon* ECLI:EU:C:2006:563;
19. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas *Teleos plc ir kt., v. Commissioners of Customs & Excise*, ECLI:EU:C:2007:548;
20. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2007 m. spalio 18 d. sprendimas *Navicon SA v. Administración del Estado*, ECLI:EU:C:2007:609;
21. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimas *Mecsek-Gabona Kft v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága*, ECLI:EU:C:2012:547;
22. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2013m. liepos 18 d. sprendimas *Evita-K v. Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite Administrativen sad Sofia-grad*, ECLI:EU:C:2013:486;
23. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2014 m. spalio 9 d. *Traum EOOD v. Direktor na Direktsia ‘Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika’ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*, ECLI:EU:C:2014:2267;
24. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2015 m. rugsėjo 3 d. sprendimas *Fast Bunkering Klaipėda v. Valstybine mokesčių inspekcija*, ECLI:EU:C:2015:536;
25. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2018 m. liepos 20 d. sprendimas *C-108/17 Enteco Baltic v. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, ECLI:EU:C:2018:473.

Specialioji literatūra:

26. Ebrill, L., Keen M., Bodin, J., Summers, V., (2001). *The Modern VAT*. Vadovėlis. Vašingtonas: *International Monetary Fund*, 2001;
27. Buškevičiūtė, E., Mokesčių sistema. (2005). Mokesčių sistema. Kaunas: Leidykla „Technologija“, 2005.

28. Medelienė, A. ir Sudavičius, B., (2011). Mokesčių Teisė. Vadovėlis. Vilnius: Registrų Centras, 2011;
29. Bartes, R., (2018). *Evolution of VAT. Financial Law Review*. Gdanskas: Jagiellonian University Press;
30. Bikas, E., (2019). Mokesčių šerdis – PVM. Vadovėlis. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2019.
31. Kalyva, A., Naudts, H., Princen, S., (2016). *The French VAT System and Revenue Efficiency*. Liuksemburgas: Europos Sąjungos leidinių biuras, 2016.

Kiti šaltiniai:

32. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio komentaras (2025);
33. [interaktyvus] Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos leidinys „PVM atskaita“. [žiūrėta 2024 balandžio 1 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/391077/KD0001737+KD-3062+Leidinyas+%E2%80%9EPVM+atskaita%E2%80%9C.pdf/a175cd13-28d3-e9de-358c-dafd16626cc5?t=1544783269907>;
34. [interaktyvus] Ekonominės konsultacijos ir tyrimai. „Lengvatinio 9% PVM tarifo knygoms ir periodiniams leidiniams poveikio viešiesiems finansams ir kultūrai analizė, identifikuojant jo tęstinumo tikslumą arba siūlant kitokius valstybės pagalbos mechanizmus“. [žiūrėta 2024 balandžio 1 d.]. Prieiga per internetą: https://www.ltkt.lt/docs/kulturos-tyrimai/2017/08/EKT_ataskaita-d%C4%97l-lengvatos-leidybai.pdf
35. [interaktyvus] Vykdyta autoritetingų asmenų apklausa dėl PVM 0% taikymo vertinimo. [žiūrėta 2024 balandžio 1 d.]. Prieiga per internetą: https://forms.office.com/Pages/DesignPageV2.aspx?origin=RevampFRE&subpage=design&id=A2vPpe1-rU2E7IUSmR8Bol13M1S_x5tCmMSNc6fOS6tUQ0g0SVoxNjFZUllVTMyMUDFRkxGM1VZRy4u

SANTRAUKA

PVM 0 proc. tarifo taikymas: teismų praktika ir vertinimas

Tautvydas Rimkus

Magistro darbe analizuojama PVM 0% tarifo teismų praktikos ir vertinimo tema, nagrinėjant reikšmingus teisės aktus, doktrininis šaltinius, taip pat teismų praktiką, bei atliekant autoritetingų asmenų apklausą. Šios temos problematika atskleidžiama per teismų praktiką bei apklausą tų asmenų, kurie praktikuojasi mokesčių teisės srityje. PVM ištakas galime matyti jau nuo pirmojo pasaulinio karo pabaigos, tačiau Lietuvoje jis priimtas 2002 m., siekiant geresnio ir lengvesnio prisijungimo prie ES. Be kita ko, šis mokestis yra vienas svarbiausių netiesioginių mokesčių, kadangi surenka nemažą dalį valstybės biudžeto pajamų kone kiekvienoje Europos valstybėje. Siekiama išsiaiškinti, kokiais atvejais nulinis tarifas yra taikomas, kokios praktinės problemos kyla tiek mokesčių mokėtojams, tiek valstybės institucijoms, bei kaip šias problemas sprendžia teismai. Apibendrinant, darbe siekiama pateikti išsamią PVM 0% tarifo taikymo analizę, įvertinti teises bei praktines problemas, atsižvelgiant į teismų praktiką bei ekspertų nuomones.

Pirmoje darbo dalyje, analizuojami PVM teoriniai aspektai, sąvoka. Aprašomos istorinės ištakos, reglamentavimas Lietuvoje, atsižvelgiant į pačią pradinę PVM stadiją. Taip pat analizuojami PVM įstatymo straipsniai reglamentuojantys 0% tarifo taikymą, pateikimas kaip jie veikia praktikoje.

Antroje darbo dalyje, nagrinėjama teismų praktika LVAT, ESTT ir juose kylantys klausimai. Taip pat šioje dalyje pateikiami patys svarbiausi sukurti teismų precedentai ir aprašomi.

Trečioje darbo dalyje, nagrinėjamas PVM nulinio tarifo vertinimas, aprašant problematiką. Būtent tai pasireiškia įrodinėjime tam tikrų reikalingų dokumentų ar subjektų PVM mokėtojų kaip tokių. Vykdoma apklausa ir klausiami trys esminiai klausimai, kuriuos išnagrinėjus atspindi problematika praktikų akimis.

SUMMARY

VAT 0% Tariff Application: Court Jurisprudence and Assessment

Tautvydas Rimkus

This Master's thesis analyses the jurisprudence and assessment of the 0% VAT rate by examining relevant legislation, doctrinal sources, case law and interviews with authorities. The subject is explored through case law and a survey of practitioners of tax law. VAT can be traced back to the end of the First World War, but in Lithuania it was adopted in 2002 to facilitate and facilitate accession to the European Union. Among other things, this tax is one of the most important indirect taxes, as it collects a significant part of the state budget revenue in every European country. The aim is to find out in which cases the zero-rating is applied, what practical problems arise for both taxpayers and public authorities, and how these problems are dealt with by the courts. In summary, the paper aims to provide a comprehensive analysis of the application of the 0% VAT rate, and to assess the legal and practical problems in the light of case law and expert opinions.

The first part of the paper analyses the theoretical aspects of VAT, the concept. It describes the historical origins, the regulation in Lithuania, taking into account the very initial stage of VAT. It also analyses the articles of the VAT law regulating the application of the 0% rate and how they work in practice.

The second part of the thesis examines the case law of the Supreme Administrative Court, the European Court of Justice and the issues arising therein. The most important precedents established by the courts are also presented and described in this part.

The third part of the thesis deals with the assessment of the VAT zero-rating, describing the issues involved. This is manifested in the proof of certain necessary documents or entities for VAT as such. A survey is carried out and three key questions are asked, which, when examined, reflect the issues as seen through the eyes of practitioners.

1 lentelė. Apklausą dėl PVM 0% tarifo taikymo problematikos

Sektorius	Kokias problemas matote dėl PVM 0 proc. tarifo įrodinėjimo?	Kokiais atvejais manote kyla daugiausiai problemų PVM 0 proc. tarifo taikymui?	Ar siūlytumėte keisti, tikslinti teisinį reguliavimą dėl PVM 0 proc. tarifo?
Privatus	Reikia daugybės dokumentų, ypač, jeigu įmonė turi pagrįsti 0 proc. taikymą už daug transakcijų. Taip pat, ne visad užtenka vien tik CMR, sąskaitų ir pan., dažnai prašo sutarčių, kurių įmonės nenori rodyti VMI. Praktiškai šią problemą apeiname prašydami pirmo sutarties puslapio ir paskutinio, kad matytųsi tarp ko sudaryta sutartis ir kad yra pasirašyta.	Dažnai problemų kiekis priklauso nuo VMI darbuotojo, vienas būna bendradarbiaujantis ir supratingas, o su kitu būna sudėtinga, prašo keletą šimtų dokumentų ir pateikinėja klausimus atskirais raštais, todėl procesas tampa labai ilgas.	Manau, kad ne, nebent būtų nustatytos bendros gairės darbuotojams, kaip elgtis tokiose situacijose. Jei šios gairės būtų viešai paskelbtos VMI puslapyje, asmenys, įrodinėjantys 0% PVM tarifo taikymą, galėtų iš anksto pasiruošti reikiamus dokumentus ir pateikti juos kartu.
Privatus	Informacijos patikimumas	Informacijos surinkimas/VMI darbuotojų kvalifikacija	Ne
Privatus	Problemų nėra dėl įrodinėjimo, tiesiog kartais reikia su kita šalimi/tiekėju priminti, kad yra taikomas 0% tarifas. Bet čia labiau atsitinka tai, kai viena šalis yra susidūrusi su 0%, o kita ne. Didelės problemos nėra čia.	Kai perkame iš užsienio	Čia daugiau bendras kontekstas dėl Europos Sąjungos reguliavimo. Problema dažnai atsitinka tuomet, kai viena šalis užsienyje yra PVM mokėtojas, o kita šalis tarkim Lietuvoje nėra PVM mokėtojas. Čia tuomet jau gaunasi sudėtingiau teisingai suprasti PVM situaciją.
Valstybinis	Ypatingų problemų nėra, gan lankstūs įrodinėjimo reikalavimai.	Grandinių tiekimo atvejais.	Pasiūlymų neturiu.
Valstybinis	Asmenys tiekiamoms prekėms ir teikiamoms paslaugoms pritaikę 0 proc. PVM tarifą, dažnu atveju patys neįvertina visų aplinkybių ir nesurenka reikiamų įrodymų dokumentų. Jų pagrindinis pateikiamas klausimas būna - ar užtenka to ką jie turi.	Kai prekės išgabenamos iš ES, nes dėl šių situacijų gauname daugiausiai paklausimų.	Nemanau, kad reikėtų keisti teisinį reguliavimą.
Valstybinis	Dokumentų surinkimas, dėl 0 proc. pagrįstumo	Kai paaiškėja, kad pirkėjo PVM mokėtojo kodas negaliojantis ir tenka tikslinti deklaracijas	Galbūt supaprastinti įrodymų sąrašus
Valstybinis	Asmuo, pritaikęs 0 proc. PVM tarifą, neturi pakankamai įrodymų. Pagal PVMĮ 56 str. nuostatas, asmuo, pritaikęs 0 proc. PVM tarifą, turi turėti dokumentus (įrodymus), iš kurių turinio ir visumos būtų aišku, kad 0 proc. PVM tarifas pritaikytas pagrįstai.	Kai nėra aiškos visos sandorio aplinkybės, nėra įrodymų.	Kai kurių straipsnių, taip
Valstybinis	Problemų nematau, nes dokumentų (išgabenimo ir kt. surinkimas) mažina riziką galimoms sukčiavimo schemoms.	PVMĮ 53 str. taikymo atvejais.	Siūlyčiau nekeisti, nes ES valstybės narės vadovaujasi direktyvos

			nuostatomis, kuriuos perkeltos į nacionalinius teisės aktus ir visose ES šalyse daugiau mažiau suvienodintos sąlygos. Keitimas reikštų, kad šalys tam tikrą laiką kol įsivestų į nacionalinius teisės aktus direktyvos nuostatas, galimai iškraipytų konkurenciją tarp tų pačių šalių tiekėjų.
Valstybinis	Tie asmenys, kurie nori pasinaudoti fiktyviai 0 proc. PVM tarifu, dažiausiai suformina netikrus visus dokumentus, pagrindžius išgabenimą. Sunkiausia yra nustatyti prekių tiekimo vietą, ypač grandininuose sandoriuose ir įvertinti kuris asmuo yra atsakingas už išgabenimą. Sudarant sutartis turėtų būti nurodoma kur perduodama faktiškai disponuoti prekėmis pirkėjui, bent jau Incoterms sąlygos.	Kai vyksta grandininiai sandoriai, kurie neatskiriami laike, kai tų pačių prekių pardavimo sandoriuose dalyvauja daugiau nei 2 asmenys, t. y. tos pačios prekės yra perparduodamos vieno asmens kitam (pardavėjas parduoda pirkėjui, kuris savo ruožtu iškarto parduoda dar kitam pirkėjui, kuris prekes vėl iš karto perparduoda ir t.t.). Sandoriuose kaip neatsiskleidę tarpininkai dalyvaujantys asmenys iš anksto žino, kad prekės bus perparduodamos ir pan.	Nemanau

Šaltinis: Sudaryta autoriaus, remiantis apklausos duomenimis. Prieiga per internetą:

<<https://forms.office.com/e/hC3QEkcUcD>>.