

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedra**

Joannos Grinkevič,
V kurso, finansų ir mokesčių teisės
studijų šakos studentės

Magistro darbas

PVM 0 proc. tarifo taikymas: teismų praktika, vertinimas, problematika

Application of 0% VAT rate: court practice, assessment, issues

Vadovas: doc. dr. Martynas Endrijaitis

Recenzentas: dr. Vitas Vasiliauskas

Vilnius

2026

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Magistro darbe analizuojamas pridėtinės vertės mokesčio 0 proc. tarifo taikymas Europos Sąjungos, Lietuvos ir Jungtinės Karalystės teisėje, ypatingą dėmesį skiriant teismų praktikai ir taikymo problematikai. Darbe nagrinėjamas šio tarifo teisinis reglamentavimas pagal Direktyvą 2006/112/EB ir Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymą, atskleidžiant materialiąsias ir formaliąsias jo taikymo sąlygas. Pagrindinė darbo dalis skirta Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas ir Jungtinės Karalystės teismų praktikos analizei, vertinant įrodinėjimo naštos paskirstymą bei proporcingumo principo reikšmę mokestiniuose ginčuose. Taip pat pristatomas empirinis tyrimas, paremtas mokesčių ekspertų nuomonėmis, leidžiantis įvertinti praktinius PVM 0 proc. tarifo taikymo iššūkius ir jų atitiktį Europos Sąjungos teisės principams.

Pagrindiniai žodžiai: pridėtinės vertės mokestis, PVM 0 proc. tarifas, teismų praktika, mokesčių administravimas, Europos Sąjungos teisė, Jungtinės Karalystės teisė.

This master's thesis analyses the application of the 0% VAT rate under European Union, Lithuanian and United Kingdom law with particular focus on judicial practice and practical challenges. The study examines the legal framework established by Directive 2006/112/EC and the Lithuanian Law on Value Added Tax, highlighting the material and formal conditions for applying the 0% VAT rate. The core of the thesis is devoted to the analysis of case law of the Court of Justice of the European Union, the Supreme Administrative Court of Lithuania, and UK courts, assessing the allocation of the burden of proof and the significance of the principle of proportionality in tax disputes. The thesis also includes empirical research based on tax experts' opinions, aimed at evaluating practical difficulties in applying the 0% VAT rate and their compliance with EU law principles.

Keywords: value added tax (VAT), zero % VAT rate, case law, tax administration, European Union law, United Kingdom law.

TURINYS

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS	4
IŽANGA	5
1. TEORIJA APIE PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESTĮ	7
1.1. PVM sąvoka ir funkcijos	7
1.2. PVM reglamentavimas ES ir Lietuvoje	13
1.3. PVM 0 proc. tarifas ir jo taikymo sąlygos Lietuvoje	17
1.4. PVM reglamentavimas ir 0 proc. tarifo taikymas Jungtinėje Karalystėje	21
2. TEISMŲ PRAKTIKOS ANALIZĖ	23
2.1. LVAT praktikos analizė	24
2.2. ESTT praktikos analizė	28
2.3. Jungtinės Karalystės teismų praktikos analizė	34
3. PVM 0 PROC. TARIFO VERTINIMAS IR PROBLEMATIKA	41
3.1. PVM 0 proc. tarifo taikymo vertinimas	41
3.2. Įrodinėjimo problematika	45
3.3. Teismų praktikos nevienodumas	48
3.4. Sąžiningumo kriterijaus taikymo problemos	50
3.5. Reglamentavimo trūkumai	52
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI	59
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	61
SANTRAUKA	65
SUMMARY	66

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

Direktyva	Europos Sąjungos Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos
ES	Europos Sąjunga
ESTT	Europos Sąjungos Teisingumo Teismas
JK	Jungtinė Karalystė
LR	Lietuvos Respublika
LVAT	Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas
MAĮ	Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas
p.	puslapis
proc.	procentai
PVM	pridėtinės vertės mokestis
PVMĮ	Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas
str.	straipsnis
VMI	Valstybinė mokesčių inspekcija

IŽANGA

Temos aktualumas. Pridėtinės vertės mokestis (toliau - PVM) yra vienas svarbiausių netiesioginių mokesčių Lietuvos ir Europos Sąjungos (toliau - ES) mokesčių sistemose, sudarantis reikšmingą valstybės biudžeto pajamų dalį. Šios sistemos veiksmingumas grindžiamas neutralumo, proporcingumo ir teisinio tikrumo principais, kurie turi užtikrinti tiek efektyvų mokesčio surinkimą, tiek mokesčių mokėtojų teisių apsaugą. Šiame kontekste PVM 0 proc. tarifas užima ypatingą vietą, nes jis nėra mokesčio lengvata, o sisteminis mechanizmas, skirtas įgyvendinti apmokestinimo paskirties valstybėje principą ir išvengti dvigubo apmokestinimo tarpvalstybinėje prekyboje. Tačiau praktikoje šio tarifo taikymas kelia reikšmingų teisinių ir faktinių problemų, susijusių su įrodinėjimo našta, dokumentinių reikalavimų apimtimi bei sąžiningumo kriterijaus taikymu.

Teismų praktika, formuojama Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (toliau - ESTT), Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau - LVAT) ir Jungtinės Karalystės (toliau - JK) teismų, rodo, kad PVM 0 proc. tarifo taikymas nėra vien techninis klausimas, bet sudėtingas teisės aiškinimo procesas, kuriame susiduria materialųjų ir formalųjų sąlygų vertinimas. Skirtingas šių kriterijų taikymas lemia nevienodą praktiką ir didina teisinį neapibrėžtumą verslo subjektams, ypač vykdančioms tarpvalstybinę prekybą.

Darbo aktualumą taip pat sustiprina praktiniai iššūkiai, susiję su griežtėjančia mokesčių kontrole ir didėjančia administracine našta, taip pat empirinis tyrimas, atskleidžiantis mokesčių ekspertų požiūrį į šių problemų taikymą praktikoje. Atsižvelgiant į tai, PVM 0 proc. tarifo taikymo problematika išlieka aktuali tiek teoriniu, tiek praktiniu požiūriu, o jos analizė leidžia įvertinti skirtingų jurisdikcijų požiūrius bei identifikuoti galimus teisės taikymo tobulinimo būdus.

Darbo tikslas. Šio magistro darbo tikslas yra išanalizuoti PVM 0 proc. tarifo taikymą ES, Lietuvos Respublikos (toliau - LR) ir Jungtinės Karalystės teisėje, ypatingą dėmesį skiriant teismų praktikai. Siekiama įvertinti šio tarifo taikymo sąlygas, įrodinėjimo naštos paskirstymą, bei identifikuoti pagrindines praktikoje kylančias problemas, pateikti išvadas ir siūlymus.

Darbo uždaviniai:

- 1) išanalizuoti PVM 0 proc. tarifo teisinę prigimtį ir jo reglamentavimą ES, Lietuvos ir Jungtinės Karalystės teisėje;

- 2) išnagrinėti ESTT, LVAT ir Jungtinės Karalystės teismų praktiką dėl PVM 0 proc. tarifo taikymo;
- 3) nustatyti pagrindines PVM 0 proc. tarifo taikymo problemas praktikoje ir pateikti išvadas su siūlymais.

Darbo objektas: PVM 0 proc. tarifo taikymo sąlygos ir jų aiškinimas ESTT, LVAT ir Jungtinės Karalystės teismų praktikoje.

Darbo originalumas. Darbo originalumą lemia sisteminis ir kompleksinis PVM 0 proc. tarifo taikymo vertinimas, apjungiantis norminę analizę, Europos Sąjungos, Lietuvos ir Jungtinės Karalystės teismų praktiką bei empirinį tyrimą. Nors PVM reglamentavimas ir jo principai yra plačiai nagrinėjami mokslinėje literatūroje, PVM 0 proc. tarifo taikymo problematika dažniausiai analizuojama fragmentiškai, neatskleidžiant nuoseklaus skirtingų jurisdikcijų teismų praktikos santykio bei praktinių taikymo iššūkių. Šiame darbe papildomai analizuojamas Jungtinės Karalystės reglamentavimas ir teismų praktika leidžia išplėsti lyginamąją perspektyvą ir atskleisti skirtingus požiūrius į įrodinėjimo standartus bei formalizmo ir materialumo santykį. Taip pat reikšmingą originalumo aspektą suteikia dviejų mokesčių ekspertų nuomonių analizė, leidžianti įvertinti, kaip teoriniai ir teisės taikymo standartai atsispindi praktikoje. Empirinis tyrimas sudaro galimybę palyginti teismų praktikoje suformuotus kriterijus su realiomis jų taikymo aplinkybėmis, identifikuoti problemines sritis bei įvertinti teisės aiškinimo nuoseklumą. Tokiu būdu darbe ne tik sisteminami esami teisės aiškinimo modeliai, bet ir pateikiamas kritinis jų vertinimas bei siūlomi galimi tobulinimo aspektai.

Tyrimo metodai:

- Teisės doktrinos analizė
- Reglamentavimo lyginamoji analizė
- LVAT, ESTT ir JK teismų praktikos analizė
- Empirinis tyrimas (ekspertų apklausa)

Svarbiausi šaltiniai: LR pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, ESTT, LVAT ir JK teismų praktika, direktyva.

1. TEORIJA APIE PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESTĮ

Prieš analizuojant PVM 0 proc. tarifo teisinį reguliavimą ir jo taikymą teismų praktikoje, būtina atskleisti šio instituto teorinius pagrindus ir vietą bendrojoje pridėtinės vertės mokesčio sistemoje. PVM 0 proc. tarifas nėra savarankiška mokesčių lengvata, bet sudėtinė harmonizuotos ES PVM sistemos dalis, glaudžiai susijusi su apmokestinimo paskirties valstybėje principu, bei mokesčių neutralumo užtikrinimu¹. Teorinis šio instituto išaiškinimas leidžia ne tik suprasti jo funkcinę paskirtį, bet ir identifikuoti esmines prielaidas, lemiančias jo taikymo sąlygų aiškinimą, bei ginčų kilimą praktikoje. Šiame skyriuje formuojamas konceptualus pagrindas, būtinas vėlesnei norminio reglamentavimo ir teismų praktikos analizei, siekiant nuosekliai ir sistemiškai įvertinti PVM 0 proc. tarifo taikymo problematiką.

1.1. PVM sąvoka ir funkcijos

Mokesčiai yra esminė valstybės finansų sistemos dalis ir pagrindinis viešųjų funkcijų finansavimo šaltinis. Per mokesčių sistemą valstybė užtikrina viešųjų paslaugų teikimą, socialinės apsaugos mechanizmų veikimą, bei ekonominės politikos tikslų įgyvendinimą. Tinkamai suformuota ir veiksmingai administruojama mokesčių sistema taip pat prisideda prie ekonominio stabilumo, konkurencijos sąlygų užtikrinimo ir teisingo mokestinės naštos paskirstymo. Tarp įvairių mokesčių rūšių ypatingą reikšmę turi netiesioginiai mokesčiai, kurie sudaro reikšmingą valstybės biudžeto pajamų dalį ir daro tiesioginę įtaką vartojimui, bei verslo veiklai. Netiesioginiai mokesčiai - tai mokesčiai, kurie yra įtraukiami į prekių ar paslaugų kainą ir kurių mokestinę naštą faktiškai prisiima galutinis vartotojas, nors teisiškai juos apskaičiuoja ir į biudžetą sumoka kitas asmuo, paprastai ūkio subjektas².

PVM yra vienas svarbiausių netiesioginių mokesčių, taikomų tiek ES, tiek LR, tiek JK. Šis mokestis apibrėžiamas kaip vartojimo mokestis, kuris taikomas prekių tiekimui ir paslaugų teikimui už atlygį, taip pat prekių įsigijimui iš kitų valstybių narių, bei importui. Pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB (toliau - direktyva) 2 straipsnį³, PVM objektas

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

² Smedoiu-Popoviciu, A., Horobet, A. E., Belascu L. (2023) "Is there an optimal value added tax rate?", *Journal of economic-financial theory and practice*, 75, p. 81-82.

³ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, 2str.

apima būtent šias operacijas, o Lietuvos teisėje tai įtvirtinta LR PVM įstatymo (toliau - PVMĮ) 3 straipsnyje⁴. PVM esmė atsiskleidžia per jo taikymo mechanizmą – mokestis renkamas kiekviename tiekimo grandinės etape, tačiau galutinę mokestinę naštą faktiškai prisiima galutinis vartotojas.

PVM yra vienas svarbiausių netiesioginių mokesčių, kuris sudaro reikšmingą dalį tiek nacionalinių, tiek ES biudžeto pajamų. Šis mokestis yra orientuotas į vartojimą ir taikomas prekių tiekimui bei paslaugų teikimui visoje ekonominės veiklos grandinėje. Skirtingai nei tiesioginiai mokesčiai, PVM nėra tiesiogiai susijęs su asmens pajamomis ar pelnu, nes jis yra įtraukiamas į galutinę prekių ar paslaugų kainą⁵. Dėl šios priežasties ekonominė PVM našta galutinai tenka vartotojui, nors mokestį deklaruoja ir sumoka verslo subjektai. Tokia mokesčio konstrukcija leidžia užtikrinti stabilų pajamų surinkimą ir mažesnį mokesčių vengimo mastą, nes mokestis renkamas kiekviename tiekimo etape.

PVM veikimo esmė grindžiama pridėtinės vertės apmokestinimu kiekviename tiekimo etape, tačiau realiai apmokestinama tik kiekviename etape sukurta vertė. Kiekvienas apmokestinamasis asmuo apskaičiuoja PVM nuo savo pardavimų, tačiau turi teisę atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą ankstesniuose tiekimo etapuose. Šis atskaitos mechanizmas leidžia užtikrinti, kad mokestis nesikaupytų ir nebūtų taikomas kelis kartus tai pačiai vertei⁶. Dėl šios priežasties PVM yra laikomas efektyviu ir ekonomiškai neutraliu mokesčiu, kuris minimaliai iškraipo rinkos veikimą. Be to, ši sistema skatina skaidrumą, nes kiekvienas ūkio subjektas yra suinteresuotas tinkamai dokumentuoti sandorius.

Svarbu pažymėti, kad PVM yra daugiatapis mokestis, tačiau jis nėra kumuliacinis, nes kiekviename etape apmokestinama tik pridėtinė vertė⁷. Tai reiškia, kad mokestis nepriklauso nuo tiekimo grandinės ilgio ir nesukuria papildomos mokestinės naštos sudėtingesnėms tiekimo struktūroms. Tokia savybė leidžia užtikrinti sąžiningą konkurenciją tarp skirtingų ekonominės veiklos modelių. Taip pat, ši sistema padeda išvengti situacijų, kai ilgesnės tiekimo grandinės būtų nepagrįstai apmokestinamos labiau nei trumpesnės. Dėl šių priežasčių PVM yra laikomas vienu pažangiausių vartojimo mokesčių modelių.

⁴ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, 3 str. (2002). Valstybės žinios, Nr. 35-1271

⁵ *ibid*, 2 str.

⁶ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, 167-168 str.

⁷ *ibid*

Europos Sąjungoje PVM yra harmonizuotas mokestis, o tai reiškia, kad valstybės narės privalo laikytis bendrų taisyklių, nustatytų ES teisėje. Pagrindinis teisės aktas šioje srityje yra direktyva 2006/112/EB, kuri nustato bendrą PVM sistemos struktūrą, pagrindines sąvokas ir taikymo principus⁸. Harmonizavimas yra būtinas siekiant užtikrinti tinkamą vidaus rinkos veikimą ir išvengti konkurencijos iškraipymų tarp valstybių narių. Jei kiekviena valstybė taikytų skirtingas taisykles, tai galėtų sukelti prekybos kliūtis ir neapibrėžtumą verslui. Todėl vienodas PVM reguliavimas yra esminė vidaus rinkos sąlyga.

Be teisės aktų, itin svarbią reikšmę turi ESTT praktika, kuri aiškina PVM direktyvos nuostatas. ESTT sprendimai užtikrina vienodą ES teisės taikymą ir formuoja pagrindinius PVM teisės principus. Pavyzdžiui, Teleos⁹ byloje buvo suformuluotas sąžiningo tiekėjo apsaugos principas, o Kittel ir Recolta Recycling byloje¹⁰ nustatyta pareiga vertinti mokesčių mokėtojo žinojimą apie sukčiavimą. Ši jurisprudencija yra itin svarbi nacionaliniams teismams, nes jie privalo ją taikyti nagrinėdami PVM ginčus. Dėl šios priežasties ESTT praktika laikoma vienu pagrindinių PVM teisės šaltinių.

Vienas svarbiausių PVM sistemos principų yra mokesčių neutralumo principas, kuris reiškia, kad ekonominę veiklą vykdančys asmenys neturi patirti skirtingos mokestinės naštos dėl veiklos pobūdžio ar sandorių struktūros. Šis principas užtikrina, kad PVM nedarytų įtakos ekonominiams sprendimams ir konkurencijai rinkoje. Neutralumo principas yra glaudžiai susijęs su teise į PVM atskaitą, kuri laikoma esmine šio mokesčio sistemos dalimi. ESTT praktikoje nuosekliai pabrėžiama, kad ši teisė negali būti ribojama vien dėl formalių trūkumų, jei materialios sąlygos yra įvykdytos¹¹. Tokiu būdu užtikrinama, kad mokesčių mokėtojai nebūtų nepagrįstai diskriminuojami.

Kitas svarbus principas yra proporcingumo principas, kuris riboja valstybių narių diskreciją taikant PVM taisykles. Šis principas reikalauja, kad nustatytos priemonės būtų būtinos ir tinkamos siekiant užtikrinti mokesčių surinkimą, bei kovoti su sukčiavimu. Tai reiškia, kad mokesčių administratorius negali nustatyti perteklinių reikalavimų ar taikyti neproporcingų sankcijų¹². ESTT praktikoje šis principas dažnai taikomas sprendžiant ginčus

⁸ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos

⁹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas byloje Nr. C-409/04

¹⁰ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2006 m. liepos 6 d. sprendimas byloje Nr. C-439/04 ir Nr. C-440/04

¹¹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas byloje Nr. C-146/05

¹² Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas byloje Nr. C-409/04

dėl dokumentų trūkumų ar įrodinėjimo pareigos. Tokiais atvejais vertinama, ar mokesčių mokėtojo teisės nėra nepagrįstai ribojamos.

Teisinio saugumo principas taip pat yra vienas iš kertinių PVM sistemos elementų. Jis reiškia, kad mokesčių mokėtojai turi turėti galimybę aiškiai suprasti savo teises ir pareigas, bei planuoti savo veiklą. Šis principas ypač svarbus tarpvalstybiniuose sandoriuose, kur taikomos sudėtingos taisyklės. ESTT yra pabrėžęs, kad mokesčių mokėtojai turi būti apsaugoti nuo neigiamų pasekmių, jei veikė sąžiningai¹³. Tai leidžia užtikrinti stabilumą ir pasitikėjimą mokesčių sistema.

Be šių principų, svarbus ir ekonominės realybės principas, kuris reiškia, kad vertinant sandorius svarbiausia yra jų tikrasis turinys. Tai leidžia išvengti piktnaudžiavimo ir užtikrina, kad PVM būtų taikomas realioms ekonominėms operacijoms. ESTT yra pažymėjęs, kad mokesčių administratorius turi vertinti sandorio realumą, o ne vien formalius dokumentus¹⁴. Šis principas yra ypač svarbus kovojant su sukčiavimu.

Analizuojant PVM funkcijas, pirmiausia išskirtina fiskalinė funkcija, kuri yra pagrindinė šio mokesčio paskirtis. PVM sudaro reikšmingą valstybės biudžeto pajamų dalį ir užtikrina stabilų, bei prognozuojamą finansinių išteklių surinkimą. Dėl plačios taikymo bazės šis mokestis yra mažiau jautrus ekonominiams svyravimams nei, pavyzdžiui, pelno ar pajamų mokesčiai. PVM surinkimo mechanizmas, grindžiamas etapiniu apmokestinimu, kas leidžia sumažinti mokesčių vengimo galimybes¹⁵. Ši funkcija yra ypač svarbi valstybės finansiniam stabilumui, nes užtikrina nuolatinės viešųjų išlaidų finansavimo galimybes.

Antroji reikšminga funkcija yra reguliacinė funkcija, kuri leidžia PVM naudoti kaip ekonominės politikos instrumentą. Nors PVM pirmiausia yra fiskalinis mokestis, jo tarifų diferencijavimas leidžia valstybei daryti įtaką vartojimo struktūrai. Pavyzdžiui, lengvatinių tarifų taikymas gali skatinti tam tikrų prekių ar paslaugų vartojimą, ypač socialiai jautrioje srityse. Kita vertus, standartinio tarifo taikymas užtikrina vienodą apmokestinimą daugumai ekonominių veiklų. Tačiau, ES teisė¹⁶ riboja valstybių narių diskreciją šioje srityje, siekiant išvengti konkurencijos iškraipymų tarp skirtingų valstybių. Dėl šios priežasties reguliacinė funkcija turi būti vertinama kartu su harmonizavimo reikalavimais.

¹³ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas byloje Nr. C-409/04

¹⁴ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimas byloje Nr. C-273/11

¹⁵ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, 3 str. (2002). Valstybės žinios, Nr. 35-1271

¹⁶ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, 96-99 str.

Trečioji funkcija yra kontrolės funkcija, kuri leidžia efektyviai stebėti ekonominę veiklą ir užtikrinti mokesčių surinkimą. PVM sistema grindžiama sąskaitų faktūrų išrašymo ir atskaitos mechanizmu, kuris sukuria tarpusavyje susijusių duomenų grandinę. Kiekvienas tiekimo grandinės dalyvis turi interesą tinkamai deklaruoti sandorius, nes nuo to priklauso jo teisė į PVM atskaitą. Tokia sistema leidžia mokesčių administratoriui lengviau identifikuoti neatitiktis ir galimus pažeidimus. Ši funkcija yra itin svarbi kovojant su PVM sukčiavimu, ypač tarpvalstybiniuose sandoriuose, kur sukčiavimo rizika yra didesnė. ESTT praktikoje pabrėžiama¹⁷, kad kontrolės mechanizmai turi būti veiksmingi, tačiau kartu nepažeisti proporcingumo principo.

Ketvirtoji funkcija yra integracinė funkcija, kuri yra ypač svarbi ES kontekste. PVM harmonizavimas leidžia užtikrinti sklandų prekių ir paslaugų judėjimą tarp valstybių narių ir panaikinti mokesčines kliūtis vidaus rinkoje¹⁸. Ši funkcija yra tiesiogiai susijusi su tarpvalstybiniais sandoriais, kuriems taikomas PVM 0 proc. tarifas. Šis tarifas leidžia išvengti dvigubo apmokestinimo ir užtikrina, kad mokestis būtų sumokėtas galutinio vartojimo valstybėje. Taigi integracinė funkcija yra esminė siekiant užtikrinti vienodą konkurencinę aplinką ES rinkoje. Būtent dėl šios priežasties PVM 0 proc. tarifo taikymas yra viena svarbiausių PVM sistemos dalių.

Be minėtų funkcijų, galima išskirti ir skaidrumo funkciją, kuri yra glaudžiai susijusi su PVM apskaitos mechanizmu. Kadangi kiekvienas sandoris turi būti pagrįstas dokumentais, susidaro aiški ir patikrinama ekonominių operacijų grandinė. Tai didina ekonominių santykių skaidrumą ir mažina šešėlinės ekonomikos mastą. Be to, skaidrumo funkcija padeda užtikrinti didesnę pasitikėjimą tarp verslo subjektų ir valstybės institucijų. Ši funkcija taip pat yra svarbi vertinant sandorių realumą, kuris yra esminis kriterijus taikant PVM lengvatas. ESTT praktikoje¹⁹ ne kartą pabrėžta, kad dokumentiniai įrodymai turi būti vertinami kartu su faktinėmis aplinkybėmis.

Galiausiai galima išskirti prevencinę funkciją, kuri pasireiškia per PVM sistemos gebėjimą mažinti sukčiavimo riziką. Nors PVM sistema pati savaime gali būti išnaudojama sukčiavimui, jos struktūra taip pat leidžia identifikuoti rizikingus sandorius. Mokesčių mokėtojai yra skatinami veikti rūpestingai ir tikrinti savo sandorių partnerius, nes priešingu

¹⁷ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2006 m. liepos 6 d. sprendimas byloje Nr. C-439/04 ir Nr. C-440/04

¹⁸ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, 138 str.

¹⁹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2010 m. gruodžio 16 d. sprendimas byloje Nr. C-430/09

atveju gali prarasti teisę į mokesstinę naudą. Ši funkcija yra glaudžiai susijusi su ESTT suformuotu „žinojo arba turėjo žinoti“ principu²⁰. Tokiu būdu PVM sistema ne tik reaguoja į pažeidimus, bet ir padeda jų išvengti. Tai yra ypatingai svarbu tarpvalstybiniuose sandoriuose, kur sukčiavimo rizika yra didžiausia.

Siekiant išsamiau atskleisti PVM funkcijas ir jų reikšmę bendroje sistemoje, tikslinga jas sisteminti ir įvertinti jų ryšį su praktiniu šio mokesčio taikymu. PVM funkcijos neapsiriboja vien fiskaline paskirtimi, bet taip pat apima reguliacinius, kontrolės, skaidrumo, integracijos ir prevencijos aspektus, kurie yra ypač svarbūs taikant 0 proc. tarifą. Būtent šių funkcijų sąveika lemia tiek teisės normų turinį, tiek jų aiškinimą teismų praktikoje. Atsižvelgiant į tai, toliau pateikiamoje 1 lentelėje apibendrinamos pagrindinės PVM funkcijos, jų reikšmė ir ryšys su praktiniu 0 proc. tarifo taikymu.

1 lentelė. PVM funkcijos, jų reikšmė ir ryšys su teismų praktika, taikant PVM 0 proc. tarifą

Funkcija	Apibūdinimas	Reikšmė PVM sistemoje	Ryšys su praktika (ypač 0 % tarifu)
Fiskalinė	PVM užtikrina valstybės biudžeto pajamų surinkimą iš plataus vartojimo pagrindo.	Sudaro vieną svarbiausių valstybės pajamų šaltinių ir pasižymi stabilumu.	Lemia griežtesnį mokesčių administravimą ir didesnį dėmesį įrodinėjimui taikant 0 % tarifą.
Reguliacinė	Leidžia daryti įtaką vartojimui per tarifų diferencijavimą.	Naudojama socialiniams ir ekonominiams tikslams pasiekti.	Ribota ES teisės, tačiau svarbi vertinant skirtingų tarifų taikymą.
Kontrolės	PVM sistema grindžiama dokumentais ir atskaitos mechanizmu.	Užtikrina ekonominės veiklos stebėseną ir mokesčių surinkimą.	Ypač svarbi tikrinant sandorių realumą ir prekių išgabenimą.
Integracinė	Užtikrina sklandų prekių judėjimą ES vidaus rinkoje.	Pašalina mokesčines kliūtis tarp valstybių narių.	Tiesiogiai susijusi su PVM 0 % tarifu tarpvalstybiniuose sandoriuose.
Skaidrumo	Reikalauja dokumentuoti sandorius ir jų pagrindimą.	Didina ekonominių operacijų aiškumą ir mažina šešėlinę ekonomiką.	Svarbi vertinant įrodymus dėl 0 % tarifo taikymo.
Prevencinė	Skatina mokesčių mokėtojų rūpestingumą ir atsargumą.	Padedą mažinti sukčiavimo riziką.	Susijusi su „žinojo arba turėjo žinoti“ principu ESTT praktikoje.

Šaltinis: sudaryta autoriaus, remiantis nagrinėtais teisės šaltiniais ir teismų praktika

²⁰ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2014 m. gruodžio 18 d. sprendimas byloje Nr. C-131/13

Apibendrinant galima teigti, kad PVM yra kompleksinis vartojimo mokestis, kuris atlieka ne tik fiskalinę, bet ir reguliacinę, kontrolės, integracinę ir kitas funkcijas. Jo veikimas grindžiamas pridėtinės vertės apmokestinimo mechanizmu ir teise į PVM atskaitą, leidžiančia užtikrinti mokesčio neutralumą, bei išvengti dvigubo apmokestinimo. Tuo pačiu PVM sistema yra neatsiejama nuo ES vidaus rinkos, nes jos harmonizavimas sudaro prielaidas laisvam prekių ir paslaugų judėjimui tarp valstybių narių. Šių tikslų įgyvendinimas remiasi pagrindiniais ES teisės principais - neutralumo, proporcingumo ir teisinio saugumo, kurių turinį ir taikymo ribas formuoja ESTT praktika.

Vis dėlto praktinis šių principų įgyvendinimas nėra vien teorinis klausimas, nes jis tiesiogiai priklauso nuo konkretaus teisinio reguliavimo, nustatančio PVM taikymo sąlygas, apimtį ir administravimo tvarką. Kadangi PVM yra harmonizuotas mokestis, jo teisiniai pagrindai pirmiausia įtvirtinti ES teisėje, tačiau kartu jie detalizuojami ir įgyvendinami nacionaliniu lygmeniu. Todėl siekiant visapusiškai suprasti PVM sistemos veikimą, būtina išanalizuoti tiek ES teisės aktus, reglamentuojančius šį mokestį, tiek jų perkėlimą ir taikymą Lietuvos teisėje. Dėl šios priežasties tolesniame poskyryje nagrinėjamas PVM teisinis reglamentavimas ES ir Lietuvoje, kuris sudaro pagrindą praktiniam šio mokesčio taikymui.

1.2. PVM reglamentavimas ES ir Lietuvoje

PVM ES yra harmonizuotas mokestis, kurio pagrindiniai principai ir taikymo mechanizmai nustatyti ES teisės aktuose. Pagrindinis teisės aktas šioje srityje yra Tarybos direktyva, kuri nustato bendrą PVM sistemą visose valstybėse narėse. Šios direktyvos²¹ tikslas yra užtikrinti vienodą PVM taikymą ir išvengti konkurencijos iškraipymų tarp valstybių narių. Harmonizavimas leidžia sudaryti sąlygas sklandžiam prekių ir paslaugų judėjimui vidaus rinkoje, kartu užtikrinant efektyvų mokesčių surinkimą. Nors valstybės narės turi tam tikrą diskreciją, jos privalo laikytis bendrųjų direktyvos principų ir negali nustatyti taisyklių, prieštaraujančių ES teisei.

Europos Sąjungos PVM sistema grindžiama keliais esminiais elementais, tarp kurių svarbiausi yra apmokestinimo objektas, mokesčio bazė, tarifai ir teisė į atskaitą. Pagal direktyvą PVM taikomas prekių tiekimui, paslaugų teikimui, prekių įsigijimui iš kitų valstybių narių, bei importui. Taip pat svarbu, kad PVM yra vartojimo mokestis, todėl galutinis

²¹ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos

apmokestinimas vyksta toje valstybėje, kur prekės ar paslaugos yra suvartojamos. Šis principas ypač svarbus tarpvalstybinėje prekyboje, nes leidžia išvengti dvigubo apmokestinimo. Be to, ES teisė nustato bendrus tarifų režius²², leidžiančius valstybėms narėms taikyti skirtingus tarifus, tačiau nepažeidžiant bendros sistemos.

Svarbi ES PVM sistemos dalis yra ir valstybių narių diskrecija nustatyti konkrečius tarifus. Nors direktyva numato minimalų standartinį tarifą, valstybės narės gali pasirinkti konkretų dydį bei taikyti lengvatinius tarifus tam tikroms prekėms ar paslaugoms. Pavyzdžiui, Lietuvoje taikomas 21 proc. standartinis tarifas, tačiau kai kurioms prekėms ar paslaugoms taikomi lengvatiniai tarifai. Tokia sistema leidžia valstybėms prisitaikyti prie nacionalinių ekonominių ir socialinių poreikių. Tačiau ši diskrecija nėra absoliuti, nes valstybės narės privalo laikytis ES teisėje²³ nustatytų ribų. Dėl šios priežasties PVM reglamentavimas yra derinamas tarp ES lygmens ir nacionalinio reguliavimo.

Lietuvoje PVM reglamentavimas yra grindžiamas LR pridėtinės vertės mokesčio įstatymu²⁴, kuris įsigaliojo 2002 m. liepos 1 d. Šis įstatymas tapo pagrindiniu teisės aktu, nustatančiu PVM taikymo taisyklės nacionaliniu lygmeniu. Analizuojant PVM raidą Lietuvoje, galima išskirti du pagrindinius etapus – iki 2002 m. ir po šio laikotarpio. Pirmasis etapas pasižymėjo PVM sistemos formavimu po nepriklausomybės atkūrimo, kai buvo įvestas bendrasis akcizo mokestis ir pradėtas taikyti PVM. Antrasis etapas susijęs su PVM sistemos modernizavimu ir derinimu su ES teisės reikalavimais.

Iki Lietuvos įstojimo į ES buvo atliktas reikšmingas PVM reglamentavimo derinimas su ES teisės aktais. Nors 2002 m. įsigaliojusi PVM įstatymo redakcija²⁵ jau iš dalies atitiko ES reikalavimus, iki 2004 m. buvo atlikti papildomi pakeitimai. Šie pakeitimai buvo būtini siekiant užtikrinti visišką suderinamumą su ES direktyvomis. Lietuvos įstojimas į ES reiškė ne tik politinę, bet ir teisinę integraciją, kuri apėmė ir mokesčių sistemą. Todėl PVM reglamentavimas tapo svarbia integracijos proceso dalimi.

2004 m. priimti PVMĮ pakeitimai žymėjo esminį Lietuvos PVM sistemos transformacijos etapą, susijusį su šalies integracija į ES. Šiais pakeitimais buvo siekiama užtikrinti visišką nacionalinės teisės suderinamumą su ES teisės reikalavimais, ypač su Tarybos

²² 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos

²³ *ibid*

²⁴ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (2002). Valstybės žinios, Nr. 35-1271

²⁵ *ibid*

direktyvos²⁶ nuostatomis. Įstatymo pakeitimai apėmė ne tik formalų teisės normų perkėlimą, bet ir esminius struktūrinius pokyčius, susijusius su apmokestinimo objekto išplėtimu, bei tarpvalstybinių sandorių reglamentavimu. Buvo įtvirtintos naujos taisyklės, susijusios su prekių tiekimu į kitas valstybes nares, importo ir eksporto apmokestinimu, bei apskaitos mechanizmais. Šie pakeitimai sudarė prielaidas Lietuvos ekonomikai sklandžiai integruotis į bendrąją ES rinką.

Vienas iš svarbiausių šių pakeitimų aspektų buvo susijęs su tarpvalstybinės prekybos reglamentavimu, kuris tapo itin aktualus Lietuvai įstojus į ES. Buvo nustatyta, kad prekių tiekimas tarp valstybių narių turi būti apmokestinamas pagal paskirties valstybės principą. Tai reiškia, kad PVM turi būti sumokamas toje valstybėje, kurioje vyksta galutinis vartojimas²⁷. Šis principas leidžia išvengti dvigubo apmokestinimo ir užtikrina mokesčio neutralumą. Kartu buvo įtvirtintos taisyklės, reglamentuojančios PVM 0 proc. tarifo taikymą tarpvalstybiniuose sandoriuose.

PVM įstatyme taip pat buvo detalčiau apibrėžtas apmokestinimo objektas, kuris apima tiek vidaus, tiek tarptautinius sandorius. Pagal įstatymo²⁸ nuostatas PVM taikomas prekių tiekimui, paslaugų teikimui, importui, bei eksportui. Šis reguliavimas atitinka ES teisėje nustatytus principus. Be to, apmokestinimas grindžiamas ekonominės realybės principu, kuris reiškia, kad vertinamos faktinės sandorio aplinkybės. Tokiu būdu siekiama užtikrinti teisingą mokesčio taikymą.

Svarbi PVM reglamentavimo dalis Lietuvoje yra tarifų sistema, kuri buvo pritaikyta prie ES teisės reikalavimų ir nacionalinių poreikių. Lietuvoje taikomas 21 proc. standartinis tarifas, taip pat numatyti lengvatiniai tarifai tam tikroms prekėms ir paslaugoms²⁹. Tokia sistema leidžia valstybei vykdyti socialinę politiką, kartu laikantis ES teisės nustatytų ribų. Tačiau tarifų pokyčiai dažnai buvo susiję su ekonominėmis krizėmis ir fiskaliniais poreikiais. Tai rodo, kad PVM reglamentavimas yra glaudžiai susijęs su ekonomine politika.

PVM reglamentavimas Lietuvoje taip pat susiduria su praktiniais iššūkiais, susijusiais su teisės normų taikymu. Viena iš pagrindinių problemų yra įrodinėjimo pareiga, ypač taikant PVM 0 proc. tarifą. Mokesčių mokėtojai turi pateikti įrodymus, kad prekės faktiškai buvo

²⁶ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos

²⁷ *ibid*

²⁸ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (2002). Valstybės žinios, Nr. 35-1271

²⁹ *ibid*

išgabentos. Tačiau praktikoje³⁰ kyla ginčų dėl įrodymų pakankamumo. Ši problema yra ypač aktuali tarpvalstybiniuose sandoriuose. Dėl to šie klausimai dažnai sprendžiami teismuose.

Ypatingą reikšmę praktikoje turi PVMĮ 49 straipsnis³¹, kuris reglamentuoja prekių tiekimą į kitas ES valstybes nares. Šiame straipsnyje nustatyta, kad tiekimas gali būti apmokestinamas 0 proc. tarifu, jei prekės išgabenamos ir pirkėjas yra PVM mokėtojas. Tačiau šio straipsnio taikymas dažnai sukelia ginčus dėl įrodymų pakankamumo. Praktikoje būtina įrodyti ne tik prekių išgabenimą, bet ir pirkėjo statusą. Dėl šios priežasties būtent šis straipsnis yra vienas dažniausiai analizuojamų teismų praktikoje.

Ne mažiau svarbus yra PVMĮ 41 straipsnis³², kuris reglamentuoja prekių eksportą. Šis straipsnis numato galimybę taikyti 0 proc. tarifą eksportuojamoms prekėms. Tačiau tam būtina įrodyti, kad prekės faktiškai išgabentos už ES teritorijos ribų. Praktikoje tai dažnai kelia sunkumų dėl dokumentų trūkumo ar nepatikimumo. Ši nuostata yra glaudžiai susijusi su ESTT praktika dėl įrodinėjimo ir sąžiningumo.

Analizuojant PVM reglamentavimą ES, vis dažniau akcentuojama, kad PVM sistema nėra vien fiskalinė priemonė, bet kartu veikia kaip ekonominės ir socialinės politikos instrumentas. Kaip pažymi N. Schreier³³, PVM tarifų diferencijavimas, įskaitant ir 0 proc. tarifo taikymą, dažnai naudojamas siekiant tam tikrų viešosios politikos tikslų, pavyzdžiui, skatinti eksportą ar mažinti tam tikrų prekių kainas vartotojams. Tačiau toks požiūris kartu atskleidžia ir šio mechanizmo ribotumą, nes PVM, kaip vartojimo mokestis, nėra efektyviausia priemonė socialinei ar ekonominei politikai įgyvendinti. Autorius pabrėžia, kad lengvatinių ir 0 proc. tarifų taikymas dažnai sukuria papildomą administracinę naštą, bei sudaro prielaidas teisiniam neapibrėžtumui. Be to, tokios priemonės gali iškraipyti konkurenciją ir pažeisti fiskalinio neutralumo principą, kuris laikomas vienu pagrindinių PVM sistemos elementų. Dėl šių priežasčių PVM tarifų diferencijavimas vertintinas kritiškai, ypač tais atvejais, kai siekiama ne fiskalinių, o reguliacinių tikslų. Tai leidžia daryti išvadą, kad nors 0 proc. tarifas yra svarbi PVM sistemos dalis, jo taikymas turi būti pagrįstas aiškiais ir nuosekliais kriterijais, siekiant išvengti teisinių ir praktinių problemų.

Papildomai pažymėtina, kad PVM kaip politikos instrumento vertinimas leidžia geriau suprasti ir praktines problemas, susijusias su 0 proc. tarifo taikymu. Kaip pabrėžia N.

³⁰ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas byloje Nr. C-409/04

³¹ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, 49 str. (2002). Valstybės žinios, Nr. 35-1271

³² *ibid*, 41 str.

³³ N. Schreier, VAT as a Policy Instrument in the European Union. EC Tax Review, 2023

Schreier³⁴, skirtingų tarifų egzistavimas, įskaitant ir 0 proc. tarifą, apsunkina PVM sistemos administravimą bei didina teisės taikymo sudėtingumą. Tai ypač aktualu tarpvalstybinės prekybos kontekste, kur skirtingų valstybių taikomi režimai ir jų interpretacijos gali skirtis. Autorius atkreipia dėmesį, kad tarifų diferencijavimas neišvengiamai sukuria ribines situacijas, kuriose tampa sudėtinga nustatyti, ar konkreti operacija atitinka nustatytas sąlygas. Tokios situacijos lemia dažnesnius ginčus tarp mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratorių, bei didina teismų vaidmenį aiškinant teisės normas. Be to, skirtingų tarifų taikymas gali paskatinti mokesčių planavimo schemas ar net piktnaudžiavimą sistema, ypač tais atvejais, kai egzistuoja reikšmingi tarifų skirtumai. Dėl šios priežasties PVM tarifų struktūra turi būti vertinama ne tik fiskaliniu, bet ir teisės aiškumo bei administracinio efektyvumo požiūriu. Mano vertinimu, ši analizė pagrindžia poreikį kritiškai vertinti 0 proc. tarifo taikymo apimtį ir jo vietą bendroje PVM sistemoje.

Išnagrinėjus PVM reglamentavimą ES ir Lietuvoje matyti, kad ši sistema grindžiama bendrais ES teisės principais, kurie nacionaliniu lygmeniu yra detalizuojami ir pritaikomi praktikoje. ES direktyvos nustato pagrindinius PVM taikymo elementus, tokius kaip apmokestinimo objektas, tarifai ir teisė į atskaitą, o LR PVMĮ šias nuostatas konkretizuoja ir įtvirtina jų įgyvendinimo mechanizmus. Vis dėlto bendras reglamentavimas neapsiriboja vien abstrakčiais principais, nes praktikoje itin svarbią reikšmę įgyja konkrečių PVM institutų taikymas. Vienas iš reikšmingiausių tokių institutų yra PVM 0 proc. tarifas, kuris taikomas tam tikrais atvejais, ypač tarpvalstybiniuose sandoriuose. Šio tarifo taikymas yra glaudžiai susijęs su ES vidaus rinkos veikimu, nes leidžia išvengti dvigubo apmokestinimo ir užtikrina mokesčio neutralumą. Tačiau, kartu šis institutas kelia ir daug praktinių problemų, susijusių su įrodinėjimu, sandorių realumo vertinimu, bei teisės normų aiškinimu. Dėl šios priežasties tolesniame poskyryje bus analizuojamas PVM 0 proc. tarifas ir jo taikymo sąlygos Lietuvoje, siekiant atskleisti tiek šio instituto teisinį reguliavimą, tiek praktinius jo taikymo aspektus.

1.3. PVM 0 proc. tarifas ir jo taikymo sąlygos Lietuvoje

PVM 0 proc. tarifas yra viena iš svarbiausių PVM sistemos dalių, kuri užtikrina tinkamą tarpvalstybinės prekybos apmokestinimą ir vidaus rinkos veikimą. Šis tarifas nėra laikomas lengvata tradicine prasme, nes jo taikymas yra grindžiamas PVM sistemos logika ir siekiu išvengti dvigubo apmokestinimo. Taikant 0 proc. tarifą, sandoris laikomas apmokestinamuoju,

³⁴ N. Schreier, VAT as a Policy Instrument in the European Union. EC Tax Review, 2023

tačiau PVM suma yra lygi nuliui, o mokesčių mokėtojas išlaiko teisę į PVM atskaitą. Tokiu būdu užtikrinamas mokesčio neutralumo principas, kuris yra vienas pagrindinių PVM sistemos elementų³⁵. Šis tarifas ypač svarbus eksportuojant prekes ir vykdant tiekimą į kitas Europos Sąjungos valstybes nares.

PVM 0 proc. tarifo taikymas Europos Sąjungoje yra reglamentuojamas bendrais principais, kurie nustatyti ES teisėje, tačiau konkretus jų įgyvendinimas priklauso nuo nacionalinio reguliavimo. Direktyvoje numatyta³⁶, kad prekių tiekimas į kitą valstybę narę gali būti neapmokestinamas, jei įvykdomos tam tikros sąlygos. Pagrindinė sąlyga yra faktinis prekių išgabenimas iš vienos valstybės narės į kitą. Taip pat svarbu, kad pirkėjas būtų apmokestinamasis asmuo, registruotas PVM mokėtoju kitoje valstybėje narėje. Šios sąlygos yra laikomos materialiosiomis, todėl jų įvykdymas yra būtinas siekiant taikyti 0 proc. tarifą.

Lietuvoje PVM 0 proc. tarifo taikymas reglamentuojamas Lietuvos Respublikos PVMĮ, kuris toliau detalizuoja ES teisės nuostatas. Vienas svarbiausių straipsnių yra PVMĮ 49 straipsnis³⁷, reglamentuojantis prekių tiekimą į kitas ES valstybes nares. Šiame straipsnyje nustatyta, kad tiekimas gali būti apmokestinamas 0 proc. tarifu, jei prekės išgabenamos į kitą valstybę narę ir pirkėjas yra registruotas PVM mokėtojas. Be to, būtina tinkamai dokumentuoti sandorį ir pateikti įrodymus apie prekių išgabenimą. Šių reikalavimų nesilaikymas gali lemti atsisakymą taikyti 0 proc. tarifą.

Kita svarbi nuostata yra PVMĮ 41 straipsnis³⁸, reglamentuojantis prekių eksportą. Šis straipsnis numato, kad eksportuojamoms prekėms gali būti taikomas 0 proc. tarifas, jei jos faktiškai išgabenamos už ES teritorijos ribų. Praktikoje tai reiškia, kad mokesčių mokėtojas turi pateikti patikimus įrodymus apie prekių išgabenimą. Tokie įrodymai dažniausiai yra transportavimo dokumentai, muitinės deklaracijos ar kiti oficialūs dokumentai. Šių įrodymų trūkumas ar nepatikimumas gali tapti pagrindu atsisakyti taikyti 0 proc. tarifą.

Svarbi PVM 0 proc. tarifo taikymo sąlyga yra prekių išgabenimo faktas, kuris laikomas esmine materialiąja sąlyga. Tai reiškia, kad nepakanka vien formaliai sudaryti sandorį ar išrašyti sąskaitą faktūrą. Mokesčių mokėtojas privalo įrodyti, kad prekės faktiškai paliko valstybės teritoriją. Šis reikalavimas yra ypač svarbus tarpvalstybinėje prekyboje, kur dažnai

³⁵ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos

³⁶ *ibid*, 138 str.

³⁷ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, 49 str. (2002). Valstybės žinios, Nr. 35-1271

³⁸ *ibid*, 41 str.

kyla ginčų dėl prekių judėjimo. Dėl šios priežasties įrodinėjimo klausimai tampa vienu svarbiausių aspektų taikant 0 proc. tarifą.

Be prekių išgabenimo, svarbi sąlyga yra ir pirkėjo statusas, kuris turi būti patvirtintas PVM mokėtojo kodu. Tai leidžia nustatyti, kad sandorio partneris yra apmokestinamasis asmuo kitoje valstybėje narėje. Tačiau ESTT praktikoje³⁹ pabrėžiama, kad PVM mokėtojo kodas yra tik formalus reikalavimas. Jei kitos materialios sąlygos yra įvykdytos, vien šio kodo trūkumas negali būti pakankamas pagrindas atsisakyti taikyti 0 proc. tarifą. Tokiu būdu užtikrinamas proporcingumo principas.

Taikant PVM 0 proc. tarifą, itin svarbus vaidmuo tenka įrodymams, kurie turi pagrįsti sandorio realumą. Mokesčių mokėtojas turi pateikti dokumentus, patvirtinančius tiek prekių išgabenimą, tiek sandorio sąlygas. Praktikoje⁴⁰ dažniausiai naudojami transportavimo dokumentai, važtaraščiai, sąskaitos faktūros ir kiti dokumentai. Tačiau vien dokumentų buvimas ne visada yra pakankamas, nes svarbu jų turinys ir patikimumas. Dėl šios priežasties mokesčių administratorius turi teisę vertinti įrodymų visumą.

Svarbus aspektas yra ir mokesčių mokėtojo sąžiningumas, kuris vertinamas taikant 0 proc. tarifą. ESTT praktikoje⁴¹ suformuotas principas, kad teisė į PVM lengvatą gali būti paneigta, jei nustatoma, kad mokesčių mokėtojas žinojo arba turėjo žinoti apie sukčiavimą. Tai reiškia, kad mokesčių mokėtojai turi imtis pagrįstų veiksmų patikrinti savo sandorio partnerius. Šis principas yra itin svarbus kovojant su PVM sukčiavimu. Jis taip pat turi tiesioginę reikšmę taikant 0 proc. tarifą.

Taikant PVM 0 proc. tarifą taip pat svarbus formaliųjų ir materialųjų sąlygų santykis. ESTT praktikoje⁴² pabrėžiama, kad materialiosios sąlygos turi viršenybę prieš formalius reikalavimus. Tai reiškia, kad vien dokumentų trūkumai negali būti pagrindas atsisakyti taikyti tarifą, jei sandoris faktiškai įvyko. Toks požiūris leidžia užtikrinti mokesčio neutralumą ir apsaugoti sąžiningus mokesčių mokėtojus. Tačiau kartu svarbu, kad nebūtų piktnaudžiaujama šia nuostata.

PVM 0 proc. tarifo taikymas Lietuvoje yra glaudžiai susijęs su teismų praktika, kuri padeda aiškinti teisės normas ir spręsti ginčus. Nacionaliniai teismai, ypač LVAT, remiasi ESTT

³⁹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2012 m. rugsėjo 27 d. sprendimas byloje Nr. C-587/10

⁴⁰ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimas byloje Nr. C-273/11

⁴¹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2006 m. liepos 6 d. sprendimas bylose Nr. C-439/04 ir Nr. C-440/04

⁴² Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas byloje Nr. C-146/05

praktika aiškindamas PVM įstatymo⁴³ nuostatas. Tai leidžia užtikrinti vienodą teisės taikymą ir suderinti nacionalinę praktiką su ES teisės reikalavimais. Dėl šios priežasties teismų praktika tampa svarbiu šaltiniu, aiškinant 0 proc. tarifo taikymo sąlygas. Tai yra ypač aktualu sudėtinguose ginčuose.

2025 m. rugpjūčio 19 d. straipsnyje⁴⁴ buvo analizuojamos PVM 0 proc. tarifo taikymo sąlygos praktikoje ir buvo pažyma, kad jų įgyvendinimas neapsiriboja vien formaliu teisės normų laikymusi, bet reikalauja kompleksiško materialųjų ir faktinių aplinkybių vertinimo. Visų pirma, esminę reikšmę turi ne nuosavybės teisės perleidimas nacionalinės teisės prasme, o faktinis teisės disponuoti prekėmis kaip savininkui perdavimas, kuris lemia sandorio kvalifikavimą PVM tikslais. Taip pat svarbu nustatyti, kuris sandorio dalyvis yra atsakingas už prekių transportavimą, kadangi ši aplinkybė tiesiogiai susijusi su prekių išgabenimu į kitą valstybę narę įrodymu. Praktikoje tai sukelia papildomų iššūkių, ypač tais atvejais, kai transportavimą organizuoja pirkėjas, nes tokiu atveju tiekėjas tampa priklausomas nuo pirkėjo pateikiamų įrodymų. Pažymėtina ir tai, kad mokesčių mokėtojų keliama įrodinėjimo reikalavimai yra pakankamai griežti, kadangi reikalaujama pateikti kelis tarpusavyje neprieštaraujančius dokumentus, patvirtinančius prekių išgabenimą. Vis dėlto naujausia teismų praktika rodo, kad vien tik prekių neišgabenimo faktas savaime negali būti laikomas pakankamu pagrindu paneigti teisę taikyti 0 proc. tarifą, nes turi būti vertinamas ir mokesčių mokėtojo sąžiningumas. Todėl galima teigti, kad PVM 0 proc. tarifo taikymas yra susijęs ne tik su formalių sąlygų įvykdymu, bet ir su platesniu aplinkybių vertinimu, kuris praktikoje lemia šio instituto taikymo sudėtingumą ir teisinio aiškumo stoką.

Apibendrinus PVM 0 proc. tarifo taikymo sąlygas Lietuvoje, galima teigti, kad nacionalinis reglamentavimas iš esmės atitinka ES teisėje nustatytus principus, tačiau praktikoje susiduriama su tam tikrais aiškinimo ir taikymo iššūkiais. Šie iššūkiai ypač išryškėja vertinant įrodinėjimo reikalavimus ir jų pakankumą, taip pat sąžiningumo kriterijaus taikymą. Atsižvelgiant į tai, tikslinga išplėsti analizę ir įvertinti, kaip analogiškai klausimai sprendžiami kitose jurisdikcijose. Lyginamoji analizė leidžia ne tik geriau suprasti nacionalinio reglamentavimo ypatumus, bet ir identifikuoti bendras problemas, bei galimus jų sprendimo būdus. Šiame kontekste ypač aktualu išnagrinėti JK PVM sistemą, kuri, nors ir susiformavusi ES teisės pagrindu, pasižymi savitais reguliavimo ir taikymo aspektais. Tokia analizė suteikia

⁴³ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (2002). Valstybės žinios, Nr. 35-1271

⁴⁴ Endrijaitis, M. PVM 0 proc. tarifo taikymas, tiekiant prekes į kitą ES valstybę narę. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, 2025

galimybę įvertinti, ar skirtingas reglamentavimo detalumas ir praktika lemia efektyvesnį 0 proc. tarifo taikymą. Todėl toliau bus nagrinėjamas PVM reglamentavimas ir 0 proc. tarifo taikymas JK.

1.4. PVM reglamentavimas ir 0 proc. tarifo taikymas Jungtinėje Karalystėje

JK PVM yra vienas pagrindinių netiesioginių mokesčių, kurio reglamentavimas grindžiamas nacionaline teise ir administruojamas HM Revenue and Customs (toliau - HMRC). PVM sistema buvo įvesta 1973 metais ir nuo to laiko išliko viena svarbiausių valstybės biudžeto pajamų šaltinių. Pagrindinis teisės aktas, reglamentuojantis PVM taikymą, yra Value Added Tax Act 1994 (toliau - aktas)⁴⁵, kuriame nustatytos bendrosios PVM sistemos taisyklės, tarifai ir jų taikymo sąlygos. PVM JK, kaip ir kitose valstybėse, yra vartojimo mokestis, kurio galutinę naštą patiria vartotojas, tačiau jį administruoja verslo subjektai. Sistemos veikimas grindžiamas pridėtinės vertės apmokestinimu kiekviename tiekimo etape, kartu užtikrinant teisę į pirkimo PVM atskaitą. Ši sistema leidžia išlaikyti PVM neutralumo principą, kuris yra esminis tiek nacionalinėje, tiek ES PVM teisėje. Tačiau ypatingą reikšmę šioje sistemoje turi skirtingų tarifų taikymas, ypač 0 proc. tarifas, kuris atlieka svarbų vaidmenį tiek vidaus rinkoje, tiek tarptautinėje prekyboje.

JK PVM sistema⁴⁶ pasižymi kelių tarifų modeliu, kuriame 0 proc. tarifas užima išskirtinę vietą, nes jis leidžia užtikrinti socialinius ir ekonominius tikslus. Be standartinio 20 proc. tarifo ir sumažinto 5 proc. tarifo, 0 proc. tarifas taikomas tam tikroms prekių ir paslaugų kategorijoms, kurios laikomos būtinosiomis ar socialiai svarbiomis, pavyzdžiui, maisto produktams, vaikų drabužiams ar spaudai. Svarbu pažymėti, kad 0 proc. tarifas nėra tapatus neapmokestinimui, nes tokie sandoriai išlieka apmokestinami, tačiau jiems taikomas nulinis tarifas, suteikiantis teisę į pirkimo PVM atskaitą. Tai reiškia, kad verslo subjektai, vykdantys 0 proc. tarifu apmokestinamus sandorius, gali susigrąžinti visą su šiais sandoriais susijusį PVM. Tokia sistema leidžia išvengti dvigubo apmokestinimo ir užtikrina ekonominį neutralumą. Tačiau praktikoje dažnai kyla klausimų dėl ribos tarp 0 proc. tarifo ir neapmokestinamų sandorių, o tai gali lemti skirtingas interpretacijas ir ginčus. Todėl galima teigti, kad 0 proc. tarifas JK yra ne tik fiskalinė, bet ir reguliacinė priemonė, kurios taikymas reikalauja aiškaus teisinio pagrindo.

⁴⁵ Value Added Tax Act 1994. UK, 1994

⁴⁶ *ibid*

Ypatingą reikšmę JK PVM sistemoje turi 0 proc. tarifo taikymas eksportuojamoms prekėms, kuris grindžiamas vartojimo valstybės principu. Pagal šį principą PVM turi būti taikomas ten, kur prekės yra suvartojamos, todėl eksportuojamos prekės nėra apmokestinamos JK. Šis reglamentavimas yra įtvirtintas akte ir detalizuojamas HMRC gairėse⁴⁷, kuriose nustatytos konkrečios sąlygos, leidžiančios taikyti 0 proc. tarifą. Viena iš esminių sąlygų yra ta, kad prekės turi būti faktiškai išgabentos iš JK teritorijos per nustatytą laikotarpį. Be to, mokesčių mokėtojas privalo turėti pakankamus įrodymus, patvirtinančius eksporto faktą. Šie įrodymai yra būtini siekiant pagrįsti teisę taikyti 0 proc. tarifą ir išvengti galimų mokestinių ginčų. Jei šios sąlygos nėra įvykdomos, sandoris negali būti laikomas tinkamu 0 proc. tarifo taikymui. Todėl galima teigti, kad 0 proc. tarifo taikymas eksportui yra glaudžiai susijęs su įrodinėjimo reikalavimais, kurie yra vienas svarbiausių šio instituto elementų.

Analizuojant PVM 0 proc. tarifo taikymą detaliau, matyti, kad JK reglamentavimas didelį dėmesį skiria įrodymų rinkimui ir jų pakankamumui. HMRC nustato aiškius reikalavimus⁴⁸, pagal kuriuos mokesčių mokėtojas privalo turėti dokumentus, patvirtinančius prekių eksportą, pavyzdžiui, transporto dokumentus, sąskaitas faktūras ir muitinės deklaracijas. Be to, nustatyti konkretūs terminai, per kuriuos šie įrodymai turi būti surinkti, dažniausiai per tris mėnesius nuo sandorio sudarymo. Jei mokesčių mokėtojas nesilaiko šių reikalavimų, jis praranda teisę taikyti 0 proc. tarifą, net jei eksportas faktiškai įvyko. Tai rodo, kad JK sistema pasižymi griežtu formalizmu, kuris yra orientuotas į sukčiavimo prevenciją. Tačiau toks formalizmas gali sukelti problemų praktikoje, nes sąžiningi mokesčių mokėtojai gali prarasti teisę į 0 proc. tarifą dėl formalių trūkumų. Ši situacija yra panaši į problemas, kurios matomos Lietuvos ir ESTT praktikoje. Mano vertinimu, tai rodo, kad įrodinėjimo problematika yra universali ir būdinga skirtingoms jurisdikcijoms..

Taip pat svarbu pažymėti, kad JK reglamentavimas išskiria skirtingas eksporto formas ir numato skirtingus reikalavimus priklausomai nuo to, kas organizuoja prekių išgabenimą. Tiesioginio eksporto atveju, kai eksportą organizuoja pats tiekėjas, įrodinėjimo procesas yra paprastesnis, nes tiekėjas turi daugiau kontrolės. Tuo tarpu netiesioginio eksporto atveju, kai eksportą organizuoja pirkėjas, tiekėjas susiduria su didesne rizika, nes priklauso nuo pirkėjo pateikiamų dokumentų. Tokiose situacijose HMRC nustato papildomas sąlygas ir reikalavimus, siekdama užtikrinti, kad 0 proc. tarifas būtų taikomas tik pagrįstais atvejais. Be to, reglamentavimas numato, kad prekės negali būti naudojamos JK prieš eksportą, išskyrus

⁴⁷ VAT Notice 703, 2014

⁴⁸ VAT Notice 703/21, 2013

tam tikras išimtis. Šios taisyklės⁴⁹ rodo, kad sistema yra orientuota į piktnaudžiavimo prevenciją, tačiau kartu gali apsunkinti teisėtą verslo veiklą. Ši situacija yra analogiška problemoms, kurios bus matomos analizuojant ir Lietuvos praktiką. Tai leidžia daryti išvadą, kad reglamentavimo detalumas ne visada užtikrina aiškumą praktikoje.

Apibendrinant galima teigti, kad JK PVM reglamentavimas, ypač 0 proc. tarifo taikymo srityje, yra pakankamai detalus ir orientuotas į kontrolę, tačiau tuo pačiu sukelia praktinių problemų, susijusių su įrodinėjimu ir formalizmu. Reglamentavimas aiškiai nustato sąlygas, kurių nesilaikymas lemia teisės taikyti 0 proc. tarifą praradimą, todėl mokesčių mokėtojams tenka didelė atsakomybė. Tačiau praktikoje išryškėja problemos, susijusios su įrodymų pakankamumu ir jų vertinimu, kurios yra panašios į tas, kurios egzistuoja ir Lietuvos, bei ESTT praktikoje. Mano vertinimu, tai rodo, kad 0 proc. tarifo taikymo problematika nėra tik nacionalinė, bet turi platesnį, sisteminį pobūdį. JK patirtis leidžia identifikuoti bendras problemas ir jų priežastis, o tai yra svarbu formuojant pasiūlymus dėl teisės tobulinimo. Todėl šios valstybės reglamentavimo analizė yra reikšminga ir prisideda prie bendro darbo tikslo įgyvendinimo. Tokiu būdu galima pagrįsti, kad nagrinėjama problematika yra aktuali ne tik Lietuvoje, bet ir platesniame tarptautiniame kontekste.

2. TEISMŲ PRAKTIKOS ANALIZĖ

Aptarus PVM 0 proc. tarifo teisinę prigimtį, jo vietą PVM sistemoje, bei pagrindines šio tarifo taikymo sąlygas, svarbu įvertinti, kaip šios teisės normos yra aiškinamos ir taikomos praktikoje. Nors teisės aktai nustato bendruosius šio tarifo taikymo principus ir reikalavimus, jų turinys ir praktinės taikymo ribos dažniausiai atsiskleidžia būtent teismų praktikoje, kur nagrinėjami konkretūs ginčai tarp mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratoriaus. Tokiuose ginčuose sprendžiami esminiai klausimai, susiję su materialijų ir formaliųjų PVM 0 proc. tarifo taikymo sąlygų vertinimu, įrodinėjimo naštos paskirstymu, bei mokesčių mokėtojo pareiga pagrįsti šio tarifo taikymo teisėtumą. Todėl, siekiant visapusiškai įvertinti PVM 0 proc. tarifo taikymo problematiką, būtina analizuoti ne tik LVAT ir ESTT praktiką, bet ir JK teismų sprendimus, kurie leidžia išplėsti lyginamąją perspektyvą ir įvertinti skirtingus požiūrius į įrodinėjimo standartus, bei teisės normų taikymą. Tokiu būdu sudaromos prielaidos kompleksiskai įvertinti tiek teisės aiškinimo, tiek jos įgyvendinimo aspektus.

⁴⁹ VAT Notice 703, 2014

2.1. LVAT praktikos analizė

LVAT 2017 m. sausio 17 d. nutartyje administracinėje byloje⁵⁰ buvo nagrinėjamas ginčas tarp UAB „Yusyp & Co“ ir VMI dėl sprendimų, kuriais bendrovei buvo papildomai apskaičiuotas PVM, delspinigiai ir bauda teisėtumo ir pagrįstumo. Ginčas kilo dėl to, ar pareiškėjas pagrįstai pritaikė PVM 0 proc. tarifą eksportuojamoms prekėms, kurias deklaravo kaip išgabentas iš ES teritorijos. LVAT pažymėjo, kad pagal PVMĮ 41 str. 1 dalį PVM 0 proc. tarifas gali būti taikomas tik tuo atveju, jei prekės faktiškai išgabenamos iš ES teritorijos, o pagal PVMĮ 56 str. mokesčių mokėtojas privalo turėti dokumentus, patvirtinančius šią aplinkybę. Teismas konstatavo, kad nagrinėjamu atveju pateikti dokumentai nepatvirtino faktinio prekių išgabenimo, todėl nebuvo įvykdyta viena iš būtinų PVM 0 proc. tarifo taikymo sąlygų. LVAT taip pat akcentavo, kad PVM 0 proc. tarifas yra išimtis iš bendros apmokestinimo taisyklės, todėl būtent mokesčių mokėtojui tenka pareiga įrodyti tokio tarifo taikymo pagrįstumą. Ši byla yra reikšminga yra PVM jurisprudencijai, nes joje aiškiai suformuluota, kad siekiant taikyti PVM 0 proc. tarifą būtina ne tik deklaruoti eksportą, bet ir turėti pakankamus, bei patikimus įrodymus, patvirtinančius realų prekių išgabenimą iš ES teritorijos, o jų nepateikus mokesčių administratorius turi teisę taikyti standartinį PVM tarifą.

LVAT 2017 m. lapkričio 22 d. nutartyje administracinėje byloje⁵¹ nagrinėjo ginčą tarp UAB „Meseta“ ir VMI dėl sprendimų, kuriais bendrovei buvo papildomai apskaičiuotas PVM, delspinigiai ir paskirtos baudos teisėtumo. Ginčas iš esmės kilo vertinant, ar pareiškėjas pagrįstai teikė PVM 0 proc. tarifą 2010-2011 m. vykdytiems prekių tiekimo sandoriams, kai prekės buvo parduodamos užsienio bendrovėms, tačiau kilo abejonių dėl faktinio jų išgabenimo ir sandorių realumo. Byloje nustatyta, kad pareiškėjo pateikti dokumentai, įskaitant CMR važtaraščius bei mokėjimo dokumentus nepatvirtino, jog prekės faktiškai buvo pristatytos gavėjams ar išvežtos į kitą valstybę, be to dalis sandoriuose dalyvavusių įmonių buvo pripažintos dingusiomis prekybininkėmis arba paneigė tokių sandorių buvimą. Teismas pažymėjo, kad tokios aplinkybės sudaro pagrindą mokesčių administratoriui konstatuoti galimą sukčiavimą PVM srityje ir paneigti mokesčių mokėtojo teisę taikyti PVM 0 proc. tarifą. Byla yra svarbi PVM 0 proc. tarifo taikymo praktikai, nes joje akcentuojama, kad vien formalių dokumentų pateikimas nėra pakankamas pagrindas šiam tarifui taikyti, jeigu nėra įrodyta, jog

⁵⁰ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. sausio 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1067-575/2017

⁵¹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. lapkričio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-516-602/2017

prekės iš tikrųjų buvo išgabentos į kitą valstybę arba kyla pagrįstų abejonų dėl sandorių aiškumo.

LVAT 2017 m. lapkričio 28 d. nutartyje administracinėje byloje⁵² nagrinėjo ginčą tarp UAB „TD Transport“ ir VMI dėl sprendimų, kuriais bendrovei buvo papildomai apskaičiuotas PVM, delspinigiai ir paskirta bauda, teisėtumo. Ginčas kilo vertinant, ar pareiškėjas pagrįstai taikė PVM 0 proc. tarifą 2010-2012 m. vykdytiems prekių tiekimo sandoriams, kai prekės buvo tiekiamos kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojai ir deklaruojama, kad jos buvo išgabentos iš Lietuvos teritorijos. Tačiau teismas nustatė, kad pareiškėjo pateikti dokumentai, įskaitant CMR važtaraščius ir kitus apskaitos duomenis, nepatvirtina faktinio transporto priemonių išgabenimo iš Lietuvos ir teisės disponuoti prekėmis perdavimo pirkėjui aplinkybių. Atsižvelgęs į tai, teismas konstatavo, kad pareiškėjas neįrodė būtinos PVM 0 proc. tarifo taikymo sąlygos - realaus prekių išgabenimo į kitą valstybę narę, todėl mokesčių administratoriaus sprendimai buvo pripažinti pagrįstais. Ši byla yra reikšminga PVM 0 proc. tarifo taikymo praktikai, nes joje akcentuojama, kad šio tarifo taikymas galimas tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas pateikia tinkamus ir patikimus įrodymus apie prekių išgabenimą, bei jų perdavimą pirkėjui kitoje valstybėje narėje.

LVAT 2018 m. vasario 13 d. nutartyje administracinėje byloje⁵³ nagrinėjo mokestinį ginčą dėl pareiškėjo teisės taikyti PVM 0 proc. tarifą prekių tiekimui kai deklaruota, kad prekės buvo eksportuojamos už ES teritorijos ribų. Pareiškėjas, remdamasis PVMĮ 41 str., šiuos tiekimus apmokestino taikydamas PVM 0 proc. tarifą, tačiau mokesčių administratorius atsisakė pripažinti tokio tarifo pagrįstumą, nes pareiškėjas nepateikė pakankamai įrodymų, patvirtinančių realų prekių išgabenimą iš ES teritorijos. Byloje taip pat nustatyta, kad pareiškėjo pateikti dokumentai, įskaitant transportavimo dokumentus ir kitus apskaitos duomenis, neleidžia patikimai nustatyti faktinių prekių eksporto aplinkybių, todėl nebuvo įrodyta būtina PVM 0 proc. tarifo taikymo sąlyga - realus prekių išvežimas už ES teritorijos ribų. Ši byla yra reikšminga analizuojant PVM 0 proc. tarifo taikymą, nes joje pabrėžiama, kad eksportui taikomas PVM 0 proc. tarifas gali būti pripažintas tik tuomet, kai mokesčių mokėtojas pateikia patikimus įrodymus apie faktinį prekių išgabenimą iš ES teritorijos, o jų nepakankamumas gali lemti standartinio PVM tarifo taikymą.

⁵² Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. lapkričio 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-869-602/2017

⁵³ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2018 m. vasario 13 d. nutartis administracinėje byloje A-3010-438/2018

LVAT 2018 m. kovo 21 d. nutartyje administracinėje byloje⁵⁴ nagrinėjo ginčą tarp UAB „Metoil“ ir VMI dėl sprendimų, kuriais bendrovei buvo apskaičiuotas PVM ir su juo susijusios sumos teisėtumo. Ginčas kilo vertinant, ar pareiškėjas pagrįstai taikė PVM 0 proc. tarifą prekių tiekimui į kitą valstybę narę ir ar pateikti dokumentai patvirtina realų prekių išgabenimo iš LR faktą. Teismas pažymėjo, kad nors CMR važtaraštis laikomas pagrindiniu dokumentu, patvirtinančiu prekių išvežimą į kitą valstybę, tokių įrodymų gali būti pripažintas tik tinkamai ir teisingai užpildytas važtaraštis, o kiti dokumentai tokie kaip sutartys, PVM sąskaitos faktūros ar mokėjimo dokumentai, savaime nepatvirtina realaus prekių išgabenimo. Be to, byloje nustatyta aplinkybių, keliančių abejonių dėl sandorių tikrumo, pavyzdžiui netiksliai užpildyti transportavimo dokumentai, nesutampantys duomenys apie gavėjus, bei kai kurių vežėjų paneigtas krovinių gabenimas. Byla yra reikšminga PVM 0 proc. tarifo taikymui, nes joje akcentuojama, kad siekiant pasinaudoti šiuo tarifu būtina pateikti patikimus ir tarpusavyje suderintus įrodymus, patvirtinančius realų prekių išgabenimą į kitą valstybę narę, o dokumentų trūkumai ar prieštaravimai gali lemti teisės taikyti PVM 0 proc. tarifą paneigimą.

LVAT 2018 m. rugsėjo 18 d. nagrinėjo administracinę bylą⁵⁵, kurioje buvo sprendžiamas ginčas tarp pareiškėjo bendrovės ir VMI dėl sprendimų, kuriai įmonei buvo apskaičiuotas PVM ir su juo susijusios mokestinės prievolės, teisėtumo. Ginčo esmė buvo susijusi su pareiškėjo taikyto PVM 0 proc. tarifo pagrįstumu vykdant prekių tiekimą į kitą valstybę narę ir su tuo, ar pateikti dokumentai patvirtina faktinį prekių išgabenimą iš Lietuvos teritorijos. Teismas vertino, ar pareiškėjas pateikė pakankamus įrodymus patvirtinančius tiekimo ES viduje sąlygų įvykdymą, kad būtų galima taikyti PVM 0 proc. tarifą. Nagrinėjant bylą buvo akcentuota, kad tokiais atvejais būtina įvertinti visą pateiktų įrodymų visumą - transportavimo dokumentus, PVM sąskaitas faktūras, atsiskaitymo dokumentus, bei kitus duomenis kurie galėtų patvirtinti realų prekių išgabenimą ir sandorio tikrumą. Byla yra reikšminga analizuojant PVM 0 proc. tarifo taikymo praktiką, nes joje yra pabrėžiama, kad šio tarifo taikymas galimas tik tuomet, kai pateikiami patikimi ir tarpusavyje suderinti įrodymai, leidžiantys neabejotinai nustatyti faktinį prekių tiekimo ir jų išgabenimo į kitą ES valstybę narę faktą.

⁵⁴ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2018 m. kovo 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-400-556/2018

⁵⁵ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2018 m. rugsėjo 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-398-442/2018

LVAT 2018 m. gruodžio 5 d. nagrinėtoje administracinėje byloje⁵⁶ buvo sprendžiamas ginčas tarp pareiškėjo įmonės ir VMI dėl sprendimų, kuriais bendrovei papildomai buvo apskaičiuotas PVM, bei su juo susijusios mokestinės prievolės teisėtumo. Ginčo esmė buvo susijusi su pareiškėjo taikyto PVM 0 proc. tarifo pagrįstumu vykdant prekių tiekimo sandorius į kitą ES šalį narę ir tuo, ar pateikti dokumentai patvirtina faktinį prekių išgabenimą iš Lietuvos teritorijos. Teismas nagrinėjo, ar pareiškėjas pateikė pakankamus įrodymus patvirtinančius, kad prekės iš esmės buvo išgabentos iš Lietuvos ir perduotos kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojai. Vertindamas bylos medžiagą, LVAT pažymėjo kad vien formalūs dokumentai, tokie kaip PVM sąskaitos faktūros ar transportavimo dokumentai savaime neįrodo tikro prekių tiekimo, jei kyla pagrįstų abejonių dėl sandorių tikrumo ar prekių gavimo aplinkybių. Todėl, teismas konstatavo, kad mokesčių mokėtojas siekdamas taikyti PVM 0 proc. tarifą, privalo pateikti patikimus ir tarpusavyje suderintus įrodymus, patvirtinančius tiek prekių išgabenimą iš valstybės teritorijos, tiek jų perdavimą pirkėjui. Ši byla yra svarbi analizuojant PVM 0 proc. tarifo taikymo praktiką, nes joje dar kartą pabrėžiama mokesčių mokėtojo pareiga įrodyti esminių šio tarifo taikymo sąlygų įvykdymą.

LVAT 2019 m. vasario 13 d. nagrinėjo administracinę bylą⁵⁷, kurioje buvo sprendžiamas ginčas tarp pareiškėjo bendrovės ir VMI dėl sprendimų, kuriais įmonei buvo papildomai apskaičiuotas PVM mokestis, bei su juo susijusios mokestinės prievolės teisėtumo. Šitas ginčas kilo vertinant, ar pareiškėjas pagrįstai taikė PVM 0 proc. tarifą prekių tiekimams į kitą ES valstybę narę ir ar pateikti dokumentai patvirtina faktinį prekių išgabenimą iš LR teritorijos. Teismas analizavo ar byloje pateikti transportavimo dokumentai, PVM sąskaitos faktūros bei kiti apskaitos duomenys leidžia patikimai nustatyti, kad prekės realiai buvo perduotos kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojai ir kad jam perėjo teisė disponuoti prekėmis, kaip savininkui. Vertindamas bylos aplinkybes, teismas pabrėžė, kad siekiant taikyti PVM 0 proc. tarifą būtina įrodyti ne tik formalų sandorio įforminimą dokumentais, bet ir realų prekių tiekimo sandorio įvykdymą, bei jų išgabenimą į kitą ES valstybę narę. Byla yra reikšminga PVM 0 proc. tarifo taikymo praktikai, nes joje dar kartą akcentuojama mokesčių mokėtojo pareiga pateikti pakankamus ir patikimus įrodymus, patvirtinančius esminių šio tarifo taikymo sąlygų įvykdymą.

⁵⁶ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2018 m. gruodžio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1347-575/2018

⁵⁷ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. vasario 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2-575/2019

LVAT 2020 m. vasario 19 d. nagrinėjo administracinę bylą⁵⁸, kurioje buvo sprendžiamas ginčas tarp pareiškėjo bendrovės ir VMI dėl sprendimų, kuriais bendrovei buvo apskaičiuotas papildomas PVM mokestis bei su juo susijusios mokestinės prievolės teisėtumo. Ginčo esmė buvo susijusi su pareiškėjo taikyto PVM 0 proc. tarifo pagrįstumu vykdant prekių tiekimo sandorius į kitą ES valstybę narę ir su tuo, ar pateikti dokumentai patvirtina faktinį prekių išgabenimą iš LR teritorijos. Teismas analizavo ar byloje pateikti transportavimo dokumentai, PVM sąskaitos faktūros bei kiti apskaitos duomenys leidžia patikimai nustatyti tikrą prekių tiekimo sandorio įvykdymą ir teisės disponuoti prekėmis perdavimą pirkėjui. Skirtingai, nei dalyje ankstesnių nagrinėtų bylų kuriose pagrindinis ginčo objektas buvo transportavimo dokumentų trūkumai ar netikslumai, šioje byloje didesnis dėmesys buvo skiriamas pateiktų įrodymų visumos vertinimui ir tam, ar mokesčių mokėtojas tinkamai pagrindė sandorio realumą. Teismas pažymėjo, kad vien formalių dokumentų pateikimas nepakankamas siekiant pagrįsti teisę taikyti PVM 0 proc. tarifą, jei nėra patikimų įrodymų apie faktinį prekių tiekimą ir jų išgabenimą į kitą valstybę narę. Todėl, ši byla taip pat patvirtina LVAT praktikoje formuojamą principą, kad mokesčių mokėtojas turi pateikti nuoseklius ir patikimus įrodymus, patvirtinančius esminių PVM 0 proc. tarifo taikymo sąlygų įvykdymą.

Išnagrinėjus LVAT praktiką dėl PVM 0 proc. tarifo taikymo matyti, kad dauguma ginčų yra susiję su prekių išgabenimo į kitą ES valstybę narę įrodinėjimu, sandorių realumo vertinimu, bei mokesčių mokėtojo pareiga pateikti pakankamus dokumentus, pagrindžiančius teisę taikyti šį tarifą. Vis dėlto nacionalinių teismų sprendimai šioje srityje negali būti vertinami izoliuotai nuo ES teisės konteksto. Kadangi PVM yra harmonizuotas ES mokestis, pagrindinius jo taikymo principus formuoja ESTT praktika. Todėl, tolesnėje darbo dalyje bus analizuojama ESTT jurisprudencija, pirmiausia aptariant klasikines bylas, kuriose suformuoti pagrindiniai PVM sistemos principai, o vėliau - naujesnius sprendimus, kurie šiuos principus patikslina ir plėtoja. Toks analizės nuoseklumas leidžia aiškiau atskleisti ESTT praktikos raidą ir geriau suprasti, kokią įtaką ši jurisprudencija daro nacionalinių teismų sprendimams.

2.2. ESTT praktikos analizė

ESTT 2007 m. rugsėjo 27 d. byloje Teleos ir kt.⁵⁹ buvo nagrinėjamas vienas svarbiausių klausimų PVM teisėje - tiekėjo atsakomybės ribos taikant PVM 0 proc. tarifą prekių tiekimui

⁵⁸ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. vasario 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-807-602/2020

⁵⁹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas byloje Nr. C-409/04

į kitą ES valstybę narę. Ši byla kilo Jungtinėje Karalystėje, kur kelios įmonės pardavė mobiliojo ryšio telefonus kitose ES valstybėse registruotoms įmonėms. Tiekėjai sandoriams taikė PVM 0 proc. tarifą, nes rėmėsi transportavimo dokumentais, patvirtinančiais, kad prekės turi būti išgabentos į kitą valstybę narę. Vėliau paaiškėjo, kad kai kurie sandoriai buvo susiję su vadinamosiomis „karuselės“ tipo PVM sukčiavimo schemomis. Nacionalinės mokesčių institucijos pareikalavo, kad tiekėjai sumokėtų PVM argumentuodamos, jog neįrodyta, kad prekės faktiškai pasiekė deklaruotą paskirties valstybę. ESTT turėjo atsakyti į klausimą, ar tokiais aplinkybėmis tiekėjas gali prarasti teisę taikyti PVM 0 proc. tarifą. Teismas pabrėžė, kad bendroji PVM sistema grindžiama teisinio saugumo, proporcingumo ir mokesčių neutralumo principais. ESTT nusprendė, kad jei tiekėjas veikė sąžiningai, pateikė įprastus transportavimo dokumentus ir neturėjo pagrindo įtarti sukčiavimo, valstybė narė negali reikalauti iš jo sumokėti PVM vien dėl to, kad sandorio partneris dalyvavo sukčiavime. Ši byla suformavo vieną svarbiausių PVM teisės principų - sąžiningo tiekėjo apsaugos principą. Tai reiškia, kad mokesčių mokėtojas neturi būti baudžiamas už kitų asmenų sukčiavimą, jei pats veikė rūpestingai ir laikėsi įprastų prekybos praktikos standartų. Teleos byla iki šiol yra viena dažniausiai cituojamų ESTT sprendimų, ypač ginčiuose dėl PVM 0 proc. tarifo.

ESTT 2020 m. birželio 4 d. Euro Tyre Holding byloje⁶⁰ buvo nagrinėjamas klausimas dėl įrodymų reikšmės taikant PVM 0 proc. tarifą prekių tiekimui į kitą valstybę narę. Ši byla kilo Nyderlanduose ir buvo susijusi su situacija, kai prekės buvo parduotos kitose valstybėse narėse registruotiems PVM mokėtojams, tačiau nacionalinės mokesčių institucijos suabejojo, ar prekės faktiškai buvo išgabentos iš tiekimo valstybės. Teismas nagrinėjo ar tiekėjas gali remtis vien formaliais dokumentais, pavyzdžiui sąskaitomis faktūromis ar pirkėjo PVM mokėtojo kodu. ESTT pabrėžė, kad pagrindinė sąlyga taikyti PVM 0 proc. tarifą yra faktinis prekių transportavimas iš vienos valstybės narės į kitą. Tai yra materialioji sąlyga, kuri turi būti įrodyta. Tačiau, kartu teismas pažymėjo, kad mokesčių administratorius negali paneigti teisės taikyti 0 proc. tarifą vien dėl tam tikrų dokumentinių trūkumų, jei tiekėjas pateikia pakankamus įrodymus apie sandorio realumą ir veikė sąžiningai. Šis sprendimas yra laikomas Teleos plc ir kt. byloje suformuoto principo moderniu patvirtinimu. ESTT dar kartą pabrėžė, kad PVM sistema turi būti taikoma taip, kad būtų išlaikytas teisinis saugumas ir proporcingumas, o sąžiningų mokesčio mokėtojų teisės neturi būti nepagrįstai ribojamos.

⁶⁰ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2010 m. gruodžio 16 d. sprendimas byloje Nr. C-430/09

ESTT 2007 m. rugsėjo 27 d. Collee byloje⁶¹ buvo nagrinėjamas klausimas dėl formalių procedūrinių reikalavimų reikšmės taikant PVM 0 proc. tarifą prekių tiekimui į kitą ES valstybę narę. Ši byla kilo Vokietijoje ir buvo susijusi su situacija, kai mokesčių mokėtojas iš pradžių deklaravo sandorį kaip vidaus tiekimą ir sumokėjo nacionalinį PVM, tačiau vėliau pateikė dokumentus, patvirtinančius kad prekės faktiškai buvo išgabentos į kitą valstybę narę. Bendrovė siekė, kad sandoriui būtų pritaikytas PVM 0 proc. tarifas ir būtų gražintas sumokėtas PVM. Vokietijos mokesčių administratorius atsisakė taikyti šį tarifą, argumentuodamas, kad dokumentai apie prekių transportavimą buvo pateikti pavėluotai ir nebuvo laikytasi visų nacionalinių procedūrinių reikalavimų. Nacionalinis teismas kreipėsi į ESTT siekdamas išsiaiškinti ar tokie formalūs pažeidimai gali būti pagrindas atsisakyti taikyti PVM 0 proc. tarifą. ESTT pabrėžė, kad ES PVM sistema grindžiama mokesčių neutralumo principu, kuris reikalauja, kad ekonominę veiklą vykdančys asmenys nebūtų nepagrįstai diskriminuojami dėl procedūrinių trūkumų. Teismas konstatavo, kad jei nustatoma, jog materialios sandorio sąlygos yra įvykdytos, t. y. prekės faktiškai buvo išgabentos į kitą valstybę narę ir sandoris atitinka direktyvos kriterijus, mokesčių administratorius negali atsisakyti taikyti PVM 0 proc. tarifą vien dėl formalių dokumentinių reikalavimų nesilaikymo. Ši byla yra labai svarbi ESTT praktikoje, nes joje aiškiai suformuluotas principas, kad materialios sandorio aplinkybės turi viršenybę prieš formalias procedūras. Tai reiškia, kad vertinant teisę taikyti PVM 0 proc. tarifą svarbiausia yra faktinis prekių judėjimas ir sandorio ekonominis turinys, o ne vien dokumentų forma (ESTT 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas byloje Nr. C-146/05).

ESTT 2022 m. lapkričio 24 d. Finanzamt Österreich byloje⁶² buvo nagrinėjamas klausimas dėl dokumentinių reikalavimų taikant PVM 0 proc. tarifą prekių tiekimui į kitą valstybę narę ir jų santykio su materialiosiomis sandorio sąlygomis. Ginčas kilo Austrijoje, kur mokesčių administratorius atsisakė pripažinti tam tikrų sandorių, kaip prekių tiekimą į kitą valstybę narę, nes tiekėjas nepateikė visų nacionaliniuose teisės aktuose numatytų dokumentų. Nacionalinis teismas kreipėsi į ESTT siekdamas išsiaiškinti, ar valstybė narė gali atsisakyti taikyti PVM 0 proc. tarifą vien dėl to, kad nebuvo pateikti visi formalūs dokumentai, net jei yra kitų įrodymų apie realų prekių transportavimą. ESTT pažymėjo, kad valstybės narės turi teisę nustatyti administracinius dokumentavimo reikalavimus, siekdamas užkirsti kelią sukčiavimui PVM srityje ir užtikrinti tinkamą mokesčių surinkimą. Tačiau šie reikalavimai turi būti taikomi laikantis proporcingumo principo ir negali paneigti teisės taikyti PVM 0 proc.

⁶¹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas byloje Nr. C-146/05

⁶² Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2022 m. lapkričio 24 d. sprendimas byloje Nr. C-794/23

tarifą, jei materialios sandorio sąlygos yra įvykdytos. Teismas dar kartą, kad pagrindinis kriterijus yra faktinis prekių transportavimas į kitą valstybę narę ir pirkėjo statusas, kaip apmokestinamojo asmens. Jei šios sąlygos yra įrodytos, vien procedūriniai trūkumai negali būti pakankamas pagrindas atsisakyti taikyti PVM 0 proc. tarifą. Ši byla yra laikoma šiuolaikiniu Collee sprendime suformuluoto principo patvirtinimu ir parodo, kad ESTT nuosekliai laikosi pozicijos, jog formalūs reikalavimai negali paneigti materialios ekonominės realybės.

ESTT 2012 m. rugsėjo 6 d. Mecsek-Gabona byloje⁶³ buvo nagrinėjamas klausimas dėl įrodinėjimo pareigos taikant PVM 0 proc. tarifą prekių tiekimui į kitą valstybę narę ir dėl tiekėjo atsakomybės, kai kyla abejonių dėl prekių transportavimo. Ši byla kilo Vengrijoje, kur bendrovė pardavė grūdus Italijoje registruotai įmonei ir sandoriui taikė PVM. 0 proc. tarifą. Tačiau vėliau mokesčių administratorius nustatė, kad pateikti transportavimo dokumentai yra nepatikimi, o pirkėjas galėjo būti susijęs su PVM sukčiavimo schema. ESTT turėjo išsiaiškinti, ar tokiais aplinkybėmis tiekėjas gali išlaikyti teisę taikyti PVM 0 proc. tarifą. Teismas pabrėžė, kad pagal direktyvą prekių tiekimas į kitą valstybę narę laikomas įvykusi tik tuomet, kai faktiškai įvyksta prekių transportavimas iš vienos valstybės narės į kitą. Tai yra pagrindinė materialioji sąlyga taikyti šį tarifą. Teismas taip pat pažymėjo, kad mokesčių mokėtojas privalo pateikti patikimus ir nuoseklius įrodymus apie prekių transportavimą. Jei mokesčių administratorius nustato, kad pateikti dokumentai yra nepatikimi arba kad prekės galėjo neišvykti iš valstybės teritorijos, valstybė narė gali atsisakyti taikyti 0 proc. tarifą. Be to, ESTT nurodė, kad teisė į šį tarifą gali būti paneigta, jei nustatoma, kad tiekėjas žinojo arba turėjo žinoti apie sukčiavimą PVM srityje. Mecsek-Gabona byla yra labai svarbi, nes joje pabrėžiama tiekėjo rūpestinga pareiga ir būtinybė pateikti patikimus įrodymus apie realų prekių judėjimą.

ESTT 2022 m. birželio 30 d. Kemwater ProChemie byloje⁶⁴ buvo nagrinėjamas klausimas dėl sandorio realumo ir įrodymų pakankamumo PVM sistemoje. Nors ši byla tiesiogiai susijusi su teise į PVM atskaitą, joje išsiaiškinti principai yra svarbūs ir vertinant sandorio realumą taikant PVM 0 proc. tarifą. Ginčas kilo Čekijoje, kur mokesčių administratorius atsisakė pripažinti bendrovės teisę į PVM atskaitą, nes nebuvo aiškiai nustatyta sandorio partnerio tapatybė. Nacionalinis teismas siekė išsiaiškinti, ar tokiais aplinkybėmis galima paneigti mokesčių mokėtojo teisę į PVM naudą. ESTT pabrėžė, kad PVM sistema grindžiama ekonominės realybės principu, todėl vertinant sandorį svarbiausia yra jo faktinės aplinkybės. Mokesčių mokėtojas turi pateikti pakankamus įrodymus apie sandorio

⁶³ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimas byloje Nr. C-273/11

⁶⁴ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2021 m. gruodžio 9 d. sprendimas byloje Nr. C-154/20

ekonominį turinį ir realų prekių ar paslaugų tiekimą. Tačiau kartu teismas pažymėjo, kad mokesčių administratorius negali automatiškai paneigti teisės į PVM naudą vien dėl tam tikrų formalių trūkumų, jei yra pakankamai įrodymų apie sandorio tikrumą. Ši byla papildė Mecsek-Gabona sprendime suformuotą principą, nes dar kartą pabrėžia įrodymų svarbą vertinant ekonominės veiklos realumą ir mokesčių mokėtojo pareigą pagrįsti sandorio aplinkybes.

ESTT 2006 m. liepos 6 d. Kittel ir Recolta Recycling byloje⁶⁵ buvo nagrinėjamas klausimas dėl mokesčių mokėtojo teisės naudotis PVM sistemos suteikiamomis teisėmis tais atvejais, kai sandoris yra susijęs su PVM sukčiavimu. Ši byla kilo Belgijoje, kur mokesčių administratorius atsisakė pripažinti bendrovių teisę į PVM atskaitą, nes nustatė, kad sandoriai buvo dalis „karuselės“ tipo PVM sukčiavimo schemos. Nacionaliniai teismai kreipėsi į ESTT siekdami išsiaiškinti, ar tokiose situacijose mokesčių mokėtojas gali prarasti teisę į PVM sistemos suteikiamas mokestines teises, net jei pats formaliai įvykdė sandorio reikalavimus. ESTT savo sprendime pabrėžė, kad ES PVM sistema negali būti naudojama siekiant gauti mokestinę naudą sukčiavimo būdu. Teismas suformulavo labai svarbų kriterijų: jei nustatoma, kad mokesčių mokėtojas žinojo arba turėjo žinoti, jog sandoris yra susijęs su PVM sukčiavimu, jis negali remtis ES PVM teisės suteikiamomis teisėmis. Ši doktrina taip pat žinoma, kaip „žinojo arba turėjo žinoti“ principas. Ji reiškia, kad mokesčių mokėtojai privalo veikti rūpestingai ir imtis pagrįstų veiksmų patikrinti savo sandorio partnerius bei sandorio aplinkybes. Kittel byla turi didelę reikšmę ir ginčiuose dėl PVM 0 proc. tarifo taikymo. Jei nustatoma, kad tiekėjas dalyvavo sukčiavimo schemoje arba ignoravo akivaizdžius rizikos požymius, valstybė narė gali atsisakyti taikyti mokestinę lengvatą.

ESTT 2014 m. gruodžio 18 d. Italmoda byloje⁶⁶ buvo nagrinėjamas klausimas dėl mokesčių mokėtojo teisės pasinaudoti PVM sistemos suteikiamomis teisėmis tais atvejais, kai sandoris yra susijęs su sukčiavimu. Ginčas kilo Nyderlanduose, kur mokesčių administratorius atsisakė suteikti bendrovei mokestinę naudą, nes nustatė, kad sandoriai buvo susiję su PVM sukčiavimo schema. Nacionalinis teismas siekė išsiaiškinti, ar ES teisė leidžia atsisakyti suteikti mokestinę naudą net tais atvejais, kai nacionalinėje teisėje nėra aiškios nuostatos dėl tokio atsisakymo. ESTT pabrėžė, kad kovos su PVM sukčiavimu tikslas yra vienas svarbiausių ES PVM sistemos elementų. Teismas konstatavo, kad ES teisė negali būti naudojama siekiant gauti mokestinę naudą, jei nustatoma, kad mokesčių mokėtojas dalyvavo sukčiavime arba žinojo apie jį. Šis sprendimas dar kartą patvirtino Kittel byloje suformuotą principą, kad

⁶⁵ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2006 m. liepos 6 d. sprendimas byloje Nr. C-439/04 ir Nr. C-440/04

⁶⁶ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2014 m. gruodžio 18 d. sprendimas byloje Nr. C-131/13

mokesčių mokėtojai negali remtis ES teisės normomis siekdami pateisinti sandorius, kurie yra sukčiavimo dalis. Italmoda byla taip pat sustiprino nacionalinių teismų vaidmenį kovojant su PVM sukčiavimo ir patvirtino, kad tokiais atvejais gali būti paneigiamos tiek teisės į PVM atskaitą, tiek teisė taikyti PVM 0 proc. tarifą.

ESTT 2012 m. rugsėjo 27 d. VSTR byloje⁶⁷ buvo nagrinėjamas klausimas dėl pirkėjo PVM mokėtojo kodo reikšmės taikant PVM 0 proc. tarifą prekių tiekimui į kitą valstybę narę. Ginčas kilo Vokietijoje, kur mokesčių administratorius atsisakė taikyti šį tarifą, nes tiekėjas sandorio sudarymo metu neturėjo pirkėjo PVM mokėtojo kodo. Nacionalinis teismas siekė išsiaiškinti, ar pirkėjo PVM kodas yra būtina sąlyga taikyti PVM 0 proc. tarifą. ESTT pabrėžė, kad PVM mokėtojo kodas yra svarbus įrodymas, leidžiantis nustatyti ar sandorio partneris yra kitos valstybės narės apmokestinamasis asmuo. Tačiau teismas pažymėjo, kad šis kodas yra administracinio pobūdžio reikalavimas, todėl jo nebuvimas savaime negali būti pakankamas pagrindas atsisakyti taikyti PVM 0 proc. tarifą, jei kitos materialios sandorio sąlygos yra įvykdytos. Teismas pabrėžė, kad administraciniai reikalavimai negali būti taikomi taip, kad pažeistų PVM neutralumo principą. VSTR byla yra svarbi tuo, kad ji aiškiai nustatė administracinių reikalavimų ribas PVM sistemoje ir dar kartą patvirtino materialių sandorio sąlygų prioritetą.

ESTT 2019 m. kovo 28 d. Vinš byloje⁶⁸ buvo nagrinėjamas klausimas dėl pirkėjo PVM mokėtojo kodo reikšmės ir dokumentinių reikalavimų taikant PVM 0 proc. tarifą. Ginčas kilo Slovakijoje, kur mokesčių administratorius atsisakė taikyti šį tarifą, nes tiekėjas sandorio metu nepatikrino pirkėjo PVM mokėtojo kodo. ESTT analizavo, ar toks formalus trūkumas gali būti laikomas pakankamu pagrindu atsisakyti taikyti PVM 0 proc. tarifą. Teismas pabrėžė, kad pirkėjo PVM mokėtojo kodas yra svarbus administracinis elementas, tačiau jis negali būti laikomas vienintele sąlyga, taikyti šį tarifą. Jei nustatoma, kad prekės faktiškai buvo išgabentos į kitą valstybę narę ir pirkėjas yra apmokestinamasis asmuo, vien formalus dokumentų trūkumas negali automatiškai paneigti teisės taikyti PVM 0 proc. tarifą. Ši byla patvirtino VSTR sprendime suformuotą principą, kad administraciniai reikalavimai turi būti taikomi proporcingai ir negali paneigti materialių sandorio sąlygų.

Apibendrinant išanalizuotą ESTT praktiką matyti, kad taikant PVM 0 proc. tarifą prekių tiekimui į kitą valstybę narę lemiamą reikšmę turi materialiosios sandorio sąlygos, visų pirma faktinis prekių išgabenimas iš vienos valstybės narės į kitą ir pirkėjo statusas kaip

⁶⁷ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2012 m. rugsėjo 27 d. sprendimas byloje Nr. C-587/10

⁶⁸ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2019 m. kovo 28 d. sprendimas byloje Nr. C-275/18

apmokestinamojo asmens. ESTT nuosekliai formuoja praktiką, pagal kurią formalūs dokumentiniai reikalavimai negali paneigti teisės taikyti šį tarifą, jei sandorio ekonominis turinys yra pagrįstas pakankamais ir patikimais įrodymais. Kartu teismas pabrėžia mokesčių mokėtojo rūpestingumo pareigą - jis privalo veikti sąžiningai, rinkti įrodymus ir įsitikinti sandorio realumu. Tais atvejais, kai nustatoma, kad mokesčių mokėtojas žinojo arba turėjo žinoti apie sukčiavimą, teisė į PVM 0 proc. tarifą gali būti paneigta. Tokiu būdu ESTT praktikoje formuojama pusiausvyra tarp dviejų tikslų - efektyvios kovos su PVM sukčiavimu ir sąžiningu mokesčių mokėtojų teisių apsaugos, užtikrinant teisinio saugumo, proporcingumo ir mokesčių neutralumo principų laikymąsi.

2.3. Jungtinės Karalystės teismų praktikos analizė

Byla *H Ripley & Co Ltd v HMRC*⁶⁹ yra viena reikšmingiausių JK teismų praktikoje nagrinėjant PVM 0 proc. tarifo taikymo sąlygas eksportuojamoms prekėms. Šioje byloje ginčas kilo dėl to, ar mokesčių mokėtojas turėjo pakankamus įrodymus, patvirtinančius prekių eksportą iš JK, kad galėtų taikyti 0 proc. PVM tarifą. Įmonė vykdė prekybą transporto priemonėmis ir taikė 0 proc. tarifą, manydama, kad prekės buvo eksportuotos į užsienį. Tačiau HMRC nustatė, kad įmonė neturėjo pakankamų dokumentų, patvirtinančių eksporto faktą, todėl atsisakė pripažinti teisę taikyti 0 proc. tarifą. Ginčas buvo nagrinėjamas tiek pirmojo lygio tribunole, tiek aukštesniojo, kur buvo detalai analizuojamas įrodymų pakankamumo klausimas. Teismas konstatavo, kad vien tik teiginys apie prekių eksportą nėra pakankamas pagrindas taikyti 0 proc. tarifą. Taigi, pagrindinis bylos klausimas buvo susijęs su įrodinėjimo standartais ir jų taikymu praktikoje.

Teismas šioje byloje⁷⁰ pabrėžė, kad mokesčių mokėtojas privalo turėti objektyvius ir patikimus įrodymus, patvirtinančius, kad prekės iš tikrųjų buvo išgabentos iš JK teritorijos. Buvo akcentuota, kad įrodinėjimo pareiga tenka būtent mokesčių mokėtojui, o ne mokesčių administratoriui. Net jei faktiškai prekės galėjo būti eksportuotos, įrodymų nebuvimas ar jų nepakankamumas lemia, kad 0 proc. tarifas negali būti taikomas. Teismas taip pat pažymėjo, kad HMRC gairėse nustatyti dokumentų reikalavimai turi būti laikomi svarbiu orientyru vertinant įrodymų pakankamumą. Ši pozicija rodo aiškų formalų požiūrį į 0 proc. tarifo taikymą. Mano vertinimu, ši byla ypač svarbi, nes ji atskleidžia, kad JK praktikoje pirmenybė

⁶⁹ *H Ripley & Co Ltd v HMRC*, First-tier Tribunal (Tax Chamber), 2024

⁷⁰ *ibid*

teikiama dokumentiniams įrodymams, o ne vien ekonominei sandorio realybei. Tai leidžia daryti išvadą, kad net ir realiai įvykus eksportui, formalūs trūkumai gali lemti neigiamas mokestines pasekmes. Tokia praktika yra panaši į Lietuvos teismų praktiką, kur taip pat pastebimas formalizmo elementas.

Papildomai pažymėtina, kad ši byla⁷¹ turi itin svarbią reikšmę formuojant bendrą įrodinėjimo standartų supratimą JK praktikoje, nes joje aiškiai atribojama faktinė sandorio realybė nuo jos įrodymo teisiniu požiūriu. Teismas iš esmės suformulavo poziciją, kad mokesčių lengvatų ar specialių tarifų taikymas yra siejamas ne tik su faktinėmis aplinkybėmis, bet ir su jų tinkamu dokumentiniu pagrindimu. Tokia pozicija atspindi prevencinį požiūrį į galimą PVM sukčiavimą, tačiau kartu kelia klausimų dėl proporcingumo ir mokesčių mokėtojų teisių apsaugos. Mano vertinimu, ši byla leidžia kritiškai įvertinti balansą tarp fiskalinių interesų ir teisės į mokestinę naudą. Taip pat ji suteikia pagrindą lyginti JK praktiką su ESTT jurisprudencija, kurioje dažniau akcentuojama materialioji sandorio esmė. Todėl ši byla yra svarbus analitinis elementas, leidžiantis pagrįsti, kad skirtingose jurisdikcijose įrodinėjimo standartai gali būti taikomi nevienodai. Galiausiai, ši byla padeda parodyti, kad praktikoje egzistuoja reikšminga įtampa tarp formalizmo ir materialijų sąlygų.

Nagrinėjant *McCamley (UK) Ltd v HMRC* bylą⁷², išryškėja esminiai įrodinėjimo naštos paskirstymo aspektai PVM 0 proc. tarifo taikymo kontekste. Šioje byloje buvo sprendžiama, ar mokesčių mokėtojas tinkamai pagrindė teisę taikyti 0 proc. tarifą eksportuojamoms transporto priemonėms. Įmonė deklaravo, kad prekės buvo išvežtos iš JK, tačiau mokesčių administratorius nustatė, kad pateikti dokumentai neleidžia patikimai patvirtinti eksporto fakto. Nors mokesčių mokėtojas rėmėsi bendru sandorio pobūdžiu ir verslo praktika, teismas vertino būtent konkrečių įrodymų pakankumą. Ginčo metu taip pat buvo keliamas klausimas, ar galima remtis netiesioginiais įrodymais ar bendromis aplinkybėmis. Tačiau teismas pasirinko griežtesnį požiūrį ir prioritetą suteikė dokumentiniams įrodymams. Galutinis sprendimas buvo priimtas HMRC naudai, konstatuojant, kad 0 proc. tarifas taikytas nepagrįstai.

Vertinant šią bylą⁷³ plačiau, akivaizdu, kad teismas aiškiai įtvirtino principą, jog įrodinėjimo pareiga tenka mokesčių mokėtojui, siekiančiam pasinaudoti 0 proc. tarifu. Buvo pabrėžta, kad verslo subjektai turi ne tik deklaruoti eksportą, bet ir užtikrinti, kad visi reikalingi

⁷¹ *H Ripley & Co Ltd v HMRC*, First-tier Tribunal (Tax Chamber), 2024

⁷² *McCamley (UK) Ltd v HMRC*, First-tier Tribunal (Tax Chamber), 2016

⁷³ *ibid*

dokumentai būtų tinkamai surinkti ir išsaugoti. Teismas taip pat nurodė, kad subjektyvus įsitikinimas dėl sandorio teisėtumo negali pakeisti objektyvių įrodymų. Tokia pozicija riboja galimybę remtis vien bendru ekonominiu sandorio vertinimu. Mano vertinimu, ši byla aiškiai atspindi formalizmo tendenciją JK praktikoje, kuri gali būti laikoma gana griežta mokesčių mokėtojų atžvilgiu. Kita vertus, toks požiūris padeda užtikrinti efektyvesnę sukčiavimo prevenciją. Ši byla taip pat leidžia pagrįsti, kad įrodinėjimo problematika yra neatsiejama nuo 0 proc. tarifo taikymo. Todėl ji yra svarbi analizuojant bendrą PVM teisės veikimą.

Toliau vertinant šios bylos⁷⁴ reikšmę, galima pastebėti, kad ji išryškina praktinius iššūkius, su kuriais susiduria verslo subjektai vykdydami tarptautinę prekybą. Teismas iš esmės suformulavo poziciją, kad mokesčių mokėtojas negali pasikliauti vien verslo partnerių veiksmais ar pateikiama informacija, bet turi pats aktyviai užtikrinti dokumentų patikimumą. Tai reiškia, kad atsakomybė už tinkamą eksporto įrodymų surinkimą yra individuali ir negali būti perkelta kitiems sandorio dalyviams. Mano vertinimu, toks požiūris didina administracinę naštą, tačiau kartu stiprina mokesčių sistemos kontrolę. Ši byla taip pat leidžia daryti išvadą, kad net ir sąžiningi mokesčių mokėtojai gali susidurti su neigiamomis pasekmėmis, jei nesilaiko formalių reikalavimų. Todėl ji yra svarbi analizuojant balansą tarp kontrolės ir verslo interesų. Galiausiai ši byla sustiprina bendrą argumentą, kad įrodinėjimo standartai yra vienas esminių PVM 0 proc. tarifo taikymo elementų.

Analizuojant CPR Commercials Ltd v HMRC bylą⁷⁵, atsiskleidžia neteisingo 0 proc. PVM tarifo taikymo pasekmės ir su tuo susijusi mokesčių mokėtojo atsakomybė. Šioje byloje įmonė taikė 0 proc. tarifą transporto priemonių pardavimams, remdamasi prielaida, kad jos buvo eksportuotos. Tačiau mokesčių administratorius nustatė, kad įmonė neturėjo pakankamų įrodymų, patvirtinančių prekių išgabenimą iš JK. Dėl šios priežasties buvo nuspręsta, kad 0 proc. tarifas taikytas nepagrįstai. Ginčo metu teismas vertino ne tik dokumentų buvimą, bet ir mokesčių mokėtojo elgesį bei jo rūpestingumo lygį. Taip pat buvo analizuojama, ar įmonė galėjo pagrįstai manyti, kad atitinka teisės aktų reikalavimus. Sprendimas buvo priimtas HMRC naudai, pabrėžiant dokumentų svarbą.

Iš šios bylos⁷⁶ matyti, kad neteisingas 0 proc. tarifo taikymas gali sukelti reikšmingas finansines pasekmes mokesčių mokėtojui. Teismas aiškiai nurodė, kad prieš taikydamas 0 proc. tarifą verslo subjektas turi įsitikinti, jog turi visus reikalingus įrodymus. Buvo akcentuota, kad

⁷⁴ McCamley (UK) Ltd v HMRC, First-tier Tribunal (Tax Chamber), 2016

⁷⁵ CPR Commercials Ltd v HMRC, First-tier Tribunal (Tax Chamber), 2021

⁷⁶ *ibid*

mokesčių mokėtojas turi veikti atsakingai ir įvertinti galimas mokestines rizikas. Mano vertinimu, ši byla yra itin svarbi, nes ji parodo, kad 0 proc. tarifas nėra automatiškai taikoma nuostata, o reikalauja aktyvaus teisinių sąlygų laikymosi. Be to, ji sustiprina formalizmo tendenciją JK praktikoje. Ši byla taip pat leidžia parodyti, kad mokestinės pasekmės gali būti reikšmingos net ir tais atvejais, kai sandoris iš esmės buvo teisėtas. Todėl ji yra svarbi analizuojant PVM sistemos veikimą praktikoje.

Svarbu pažymėti, kad teismas didelį dėmesį skyrė mokesčių mokėtojo rūpestingumo standartui, kuris yra itin svarbus taikant PVM 0 proc. tarifą. Buvo pabrėžta, kad verslo subjektai turi ne tik formaliai laikytis teisės aktų, bet ir aktyviai vertinti sandorių patikimumą. Tai reiškia, kad 0 proc. tarifo taikymas yra susijęs su tam tikru atsargumo ir patikrinimo pareigos įgyvendinimu. Mano vertinimu, ši pozicija yra reikšminga, nes ji priartina JK praktiką prie sąžiningumo kriterijaus analizės, žinomos ESTT jurisprudencijoje. Tačiau skirtingai nei ESTT praktikoje, čia didesnis dėmesys skiriamas objektyviems įrodymams. Ši byla⁷⁷ taip pat parodo, kad net ir veikdamas sąžiningai, mokesčių mokėtojas gali patirti neigiamas pasekmes, jei nesilaiko dokumentinių reikalavimų. Todėl ji yra svarbi analizuojant balansą tarp formalizmo ir sąžiningumo. Galiausiai ši byla sustiprina bendrą išvadą, kad 0 proc. tarifo taikymas reikalauja tiek faktinio sandorio, tiek tinkamo jo įrodymo.

Byla HMRC v Arkeley Ltd⁷⁸ yra reikšminga JK teismų praktikoje, nes joje detaliai analizuojamas įrodymų pakankamumo klausimas taikant 0 proc. PVM tarifą eksportuojamoms prekėms. Šioje byloje ginčas kilo dėl to, ar mokesčių mokėtojas turėjo pakankamus įrodymus, patvirtinančius, kad prekės buvo faktiškai išgabentos iš JK teritorijos. Įmonė teigė, kad vykdė eksportą ir todėl pagrįstai taikė 0 proc. tarifą, tačiau HMRC suabejojo pateiktų dokumentų patikimumu ir pakankamumu. Buvo nustatyta, kad dalis dokumentų buvo neišsamūs arba nevisiškai nuoseklūs, todėl kilo abejonių dėl jų tikslumo. Teismas analizavo, ar tokių dokumentų visuma gali būti laikoma pakankamu pagrindu taikyti 0 proc. tarifą. Taip pat buvo vertinama, ar galima remtis skirtingų šaltinių pateikiama informacija. Ginčo esmė buvo susijusi ne tik su dokumentų buvimu, bet ir su jų įrodomąja verte.

Nagrinėdamas šią bylą⁷⁹, teismas pabrėžė, kad įrodymų pakankamumas turi būti vertinamas kompleksiškai, atsižvelgiant į visų pateiktų dokumentų visumą, o ne į kiekvieną dokumentą atskirai. Buvo pažymėta, kad net ir tuo atveju, kai atskiri dokumentai turi trūkumų,

⁷⁷ CPR Commercials Ltd v HMRC, First-tier Tribunal (Tax Chamber), 2021

⁷⁸ HMRC v Arkeley Ltd, Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber), 2013

⁷⁹ *ibid*

jų visuma gali leisti pagrįsti eksporto faktą. Tačiau kartu teismas akcentavo, kad įrodymai turi būti nuoseklūs ir neprieštarauti vieni kitiems. Taip pat buvo pabrėžta, kad mokesčių mokėtojas privalo užtikrinti dokumentų patikimumą ir jų atitikimą realioms sandorio aplinkybėms. Ši pozicija rodo, kad teismas siekia balanso tarp formalizmo ir materialiosios tiesos. Mano vertinimu, ši byla yra svarbi, nes ji šiek tiek sušvelnina griežtą formalistinį požiūrį, būdingą kitoms JK byloms. Ji leidžia daryti išvadą, kad įrodinėjimo procesas gali būti lankstesnis, jei įrodymų visuma yra pakankamai įtikinama. Todėl ši byla yra svarbus papildymas analizuojant PVM 0 proc. tarifo taikymo problematiką.

Vertinant šios bylos⁸⁰ reikšmę platesniame kontekste, galima pažymėti, kad ji leidžia geriau suprasti įrodinėjimo standartų taikymo ribas JK praktikoje. Skirtingai nei Ripley ar McCamley bylose, čia teismas neapsiribojo vien formaliu dokumentų vertinimu, bet analizavo jų turinį ir tarpusavio ryšį. Tai rodo, kad tam tikrais atvejais JK praktikoje galima rasti lankstesnį požiūrį, artimesnį ESTT jurisprudencijai. Mano vertinimu, ši byla yra ypač naudinga lyginamajai analizei, nes leidžia parodyti, kad praktika nėra visiškai vienalytė. Ji taip pat padeda pagrįsti, kad įrodinėjimo problematika gali būti sprendžiama skirtingais būdais, priklausomai nuo konkrečių aplinkybių. Be to, ši byla sustiprina argumentą, kad svarbu vertinti ne tik dokumentų buvimą, bet ir jų turinį. Todėl ji yra reikšminga analizuojant balansą tarp formalizmo ir materialijų sąlygų. Galiausiai ši byla leidžia daryti išvadą, kad 0 proc. tarifo taikymas reikalauja ne tik dokumentų, bet ir jų kokybinio vertinimo.

Apibendrinant aptartą JK teismų praktiką, galima konstatuoti, kad PVM 0 proc. tarifo taikymas šioje jurisdikcijoje pasižymi aiškiai išreikštu formalistiniu požiūriu į įrodinėjimo reikalavimus. Analizuotos JK bylos rodo, kad teismai nuosekliai akcentuoja mokesčių mokėtojo pareigą turėti pakankamus ir patikimus dokumentinius įrodymus, patvirtinančius prekių eksportą. Pastebėtina, kad net ir tais atvejais, kai sandorio ekonominė realybė nekelia abejonių, įrodymų trūkumai ar jų nepakankamumas gali lemti teisės taikyti 0 proc. tarifą praradimą. Tuo pačiu matyti, kad tam tikrose bylose, pavyzdžiui *Arkeley*⁸¹, teismas taiko kiek lankstesnį požiūrį, vertindamas įrodymų visumą, o ne kiekvieną dokumentą atskirai. Vis dėlto bendroji tendencija rodo, kad dokumentų buvimas, jų nuoseklumas ir patikimumas yra esminiai kriterijai. Mano vertinimu, tokia praktika leidžia užtikrinti efektyvesnę mokesčių kontrolę ir sumažinti sukčiavimo riziką, tačiau kartu sukuria reikšmingą administracinę naštą mokesčių mokėtojams. Be to, ši analizė leidžia daryti išvadą, kad JK praktika daugeliu aspektų

⁸⁰ HMRC v Arkeley Ltd, Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber), 2013

⁸¹ *ibid*

yra artima Lietuvos teismų praktikai, kur taip pat pastebimas formalizmo elementas. Tačiau, lyginant su ESTT jurisprudencija, kurioje dažniau akcentuojama materialioji sandorio esmė, JK požiūris gali būti laikomas griežtesniu. Todėl galima teigti, kad PVM 0 proc. tarifo taikymo problematika yra sisteminė ir būdinga skirtingoms jurisdikcijoms, tačiau jos sprendimo būdai gali reikšmingai skirtis priklausomai nuo taikomo įrodinėjimo standarto.

2 lentelė. PVM 0 proc. tarifo taikymo problematika LVAT, ESTT ir Jungtinės Karalystės teismų praktikoje

Analizės kriterijus	ESTT praktika	LVAT praktika	JK teismų praktika	Problematika
Materialiųjų ir formaliųjų sąlygų santykis	Prioritetas teikiamas materialiosioms sąlygoms; formalūs trūkumai savaime nepaneigia teisės taikyti 0 proc. tarifą	Dažnai didesnis dėmesys skiriamas formaliems dokumentams ir jų atitikčiai	Ryškus formalus požiūris; didelis dėmesys dokumentų buvimui ir jų tikslumui, tačiau kai kuriais atvejais vertinama ir įrodymų visuma	Skirtingas požiūris lemia teisės taikymo nevienodumą ir teisinio tikrumo stoką
Įrodinėjimo standartas	Vertinama visų įrodymų visetas; nėra reikalaujama konkrečių formų, svarbus realus prekių išgabenimas	Praktikoje dažnai reikalaujama konkrečių dokumentų (pvz., CMR), jų nebuvimas gali lemti neigiamą sprendimą	Akcentuojamas dokumentų pakankumas, jų nuoseklumas ir patikimumas; net ir esant dokumentams vertinama jų kokybė	Įrodymų reglamentavimo trūkumas ir neaiškumas sukuria praktinį neapibrėžtumą
Įrodinėjimo našta	Mokesčių administratorius turi pagrįsti atsisakymą taikyti 0 proc. tarifą, jei materialios sąlygos įvykdytos	Didelė įrodinėjimo našta tenka mokesčių mokėtojui	Didžioji įrodinėjimo našta tenka mokesčių mokėtojui, kuris privalo pagrįsti ne tik dokumentų buvimą, bet ir jų patikimumą	Disbalansas tarp šalių pažeidžia proporcingumo principą
Proporcingumo principo taikymas	Plačiai taikomas; draudžiama nustatyti perteklinius reikalavimus	Taikomas, tačiau ne visada nuosekliai	Taikomas ribotai; dažnai prioritetas teikiamas mokesčių kontrolės interesams	Galimi pertekliniai reikalavimai mokesčių mokėtojams
Teisinio tikrumo užtikrinimas	Akcentuojama mokesčių mokėtojo	Praktikoje kartais sukuriamas	Praktika gana griežta, tačiau aiškesnė įrodymų reikalavimų	Verslo subjektams sunku prognozuoti pasekmes

	apsauga, jei jis veikė sąžiningai	neapibrėžtumas dėl skirtingų sprendimų	prasme; vis dėlto verslui išlieka rizika dėl griežto vertinimo	
Reglamentavimo aiškumas	Remiamasi bendrais principais, lankstus aiškinimas	Didesnis poreikis konkrečių taisyklių ir dokumentų	Detalesnis reglamentavimas ir administracinės gairės, tačiau praktikoje išlieka griežtas jų taikymas	Reglamentavimo fragmentiškumas lemia ginčus
Santykis su kova prieš sukčiavimą	Pusiausvyra tarp kovos su sukčiavimu ir mokesčių mokėtojų teisių	Didesnis akcentas sukčiavimo prevencijai	Labai stiprus akcentas sukčiavimo prevencijai, net ir sąžiningų subjektų atžvilgiu taikant griežtus reikalavimus	Rizika perkelti perteklinę atsakomybę verslui

Šaltinis: sudaryta autoriaus, remiantis nagrinėta teismų praktika

Iš pateiktos lyginamosios analizės matyti, kad PVM 0 proc. tarifo taikymo praktika skirtingose jurisdikcijose grindžiama tais pačiais bendrais principais, tačiau jų taikymas iš esmės skiriasi. ESTT praktikoje aiškiai dominuoja materialiujų sąlygų prioritetas ir proporcingumo principo taikymas, siekiant apsaugoti sąžiningus mokesčių mokėtojus. Tuo tarpu tiek Lietuvos, tiek JK teismų praktikoje pastebimas didesnis formalizmas, ypač vertinant įrodymų pakankumą ir jų atitikimą nustatytiems reikalavimams. Nors JK teismų praktika pasižymi detalesniu reglamentavimu, ji taip pat išlaiko griežtą požiūrį į įrodinėjimą, kuris gali sukelti papildomą našta mokesčių mokėtojams. Šie skirtumai lemia nevienodą teisės taikymą ir mažina teisinį tikrumą, ypač tarpvalstybinėje prekyboje. Mano vertinimu, siekiant užtikrinti nuoseklesnį PVM 0 proc. tarifo taikymą, būtina labiau derinti nacionalinę praktiką su ESTT formuojamais principais. Tokiu būdu būtų galima pasiekti geresnį balansą tarp kovos su sukčiavimu ir mokesčių mokėtojų teisių apsaugos.

3. PVM 0 PROC. TARIFO VERTINIMAS IR PROBLEMATIKA

Trečiajame darbo skyriuje siekiama kompleksiškai įvertinti PVM 0 proc. tarifo taikymo praktiką, remiantis tiek teismų praktikos analize, tiek empirinio tyrimo rezultatais. Šiame skyriuje apibendrinami ankstesniuose skyriuose išanalizuoti teoriniai aspektai ir ESTT, bei LVAT jurisprudencija, taip pat įtraukiama JK teismų praktika, siekiant išplėsti lyginamąją analizę ir įvertinti skirtingus požiūrius į šio instituto taikymą. Papildomai pateikiami atliktos ekspertų apklausos rezultatai, apimantys dviejų mokesčių ekspertų nuomones, kurie leidžia įvertinti praktikoje kylančius iššūkius ir jų priežastis. Apklausos duomenys atskleidžia pagrindines problemas, susijusias su įrodinėjimo reikalavimų nevienodumu skirtingose jurisdikcijose, dokumentų standartizacijos stoka, formaliu mokesčių administratoriaus požiūriu bei ne visada nuosekliu teismų praktikos taikymu. Remiantis šiais duomenimis, atliekamas lyginamasis vertinimas tarp teorinių modelių ir praktinio jų įgyvendinimo, ypatingą dėmesį skiriant skirtumams tarp ESTT formuojamų principų ir nacionalinės, bei JK praktikos. Galiausiai, remiantis atlikta analize, pateikiami siūlymai, skirti PVM 0 proc. tarifo taikymo aiškumui, nuoseklumui ir efektyvumui gerinti.

3.1. PVM 0 proc. tarifo taikymo vertinimas

PVM 0 proc. tarifas laikytinas vienu iš esminių pridėtinės vertės mokesčio sistemos elementų, kuris užtikrina apmokestinimo paskirties valstybėje principo įgyvendinimą bei leidžia išvengti dvigubo apmokestinimo tarpvalstybinėje prekyboje. Šis tarifas nėra laikomas mokesčio lengvata siaurąja prasme, nes jo taikymas yra struktūriškai integruotas į bendrą PVM sistemą ir tiesiogiai susijęs su vidaus rinkos funkcionavimu. Teoriniu lygmeniu PVM 0 proc. tarifo taikymas grindžiamas neutralumo, proporcingumo ir teisinio tikrumo principais, kurie turėtų užtikrinti, kad mokesčių mokėtojai nebūtų nepagrįstai apsunkinami vykdydami ekonominę veiklą. Tačiau praktikoje šių principų įgyvendinimas susiduria su reikšmingais iššūkiais, kurie atsiskleidžia tiek teismų praktikoje, tiek empirinio tyrimo rezultatuose. ESTT jurisprudencijoje nuosekliai pabrėžiama, kad teisė taikyti 0 proc. tarifą negali būti paneigta vien dėl formalių trūkumų, jei yra įvykdytos materialiosios sąlygos, taip užtikrinant mokesčių neutralumą. Ši pozicija aiškiai atsiskleidžia bylose⁸² Collee ir Mecsek-Gabona, kuriose

⁸² Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas byloje Nr. C-146/05

akcentuojama materialijų sąlygų viršenybė prieš formaliuosius reikalavimus. Vis dėlto tiek LVAT, tiek JK teismų praktikoje dažnai pastebimas didesnis formalizmas, ypač vertinant dokumentų pakankumą ir jų atitikimą nustatytiems reikalavimams. Tokia situacija rodo, kad egzistuoja reikšmingas atotrūkis tarp teorinio modelio ir praktinio jo įgyvendinimo, todėl šio tarifo taikymas turi būti vertinamas kompleksškai.

Vertinant PVM 0 proc. tarifo taikymą praktikoje, itin svarbus aspektas yra įrodinėjimo naštos paskirstymas, kuris daro tiesioginę įtaką mokesčių mokėtojų galimybei pasinaudoti šiuo tarifu. Nors teisės aktai nustato bendrą pareigą mokesčių mokėtojui pagrįsti prekių išgabenimą ir sandorio realumą, ESTT praktikoje pabrėžiama, kad ši pareiga negali būti absoliuti ir turi būti vertinama proporcingumo kontekste. Byloje Teleos⁸³ pažymėta, kad mokesčių mokėtojas negali būti baudžiamas už aplinkybes, kurių negalėjo kontroliuoti, jei veikė sąžiningai ir ėmėsi visų pagrįstų priemonių. Taip pat byloje akcentuojama, kad įrodymų vertinimas turi būti atliekamas kompleksškai, atsižvelgiant į visas faktines aplinkybes, o ne vien į formalius dokumentus. Tačiau tiek nacionalinėje, tiek JK praktikoje dažnai dominuoja dokumentinis formalizmas, kai didelė reikšmė teikiama konkreitiems įrodymams, tokiems kaip transporto dokumentai ar jų nuoseklumas. Empirinio tyrimo duomenys, apimantys dviejų mokesčių ekspertų nuomones, patvirtina, kad įrodinėjimo reikalavimai yra vienas sudėtingiausių PVM 0 proc. tarifo taikymo aspektų, o skirtingų jurisdikcijų taikomi standartai dar labiau apsunkina jų laikymąsi. Be to, ekspertai pažymi, kad praktikoje dažnai vyrauja formalus mokesčių administratoriaus požiūris, ne visada įvertinantis visą sandorio grandinę. Tai leidžia daryti išvadą, kad egzistuoja disbalansas tarp teorinių principų ir jų praktinio įgyvendinimo.

Ne mažiau svarbus aspektas vertinant PVM 0 proc. tarifo taikymą yra sąžiningumo kriterijaus taikymas, kuris yra glaudžiai susijęs su kovos su PVM sukčiavimu tikslais. ESTT praktikoje suformuotas principas, kad teisė į mokesstinę naudą gali būti paneigta, jei mokesčių mokėtojas žinojo arba turėjo žinoti apie dalyvavimą sukčiavime, yra vienas iš pagrindinių šios srities instrumentų. Šis principas išplėtotas bylose⁸⁴ Kittel ir Recolta Recycling bei Italmoda, kuriose akcentuojama objektyvių kriterijų svarba vertinant mokesčių mokėtojo elgesį. Tačiau praktikoje šio kriterijaus taikymas išlieka sudėtingas, nes jis yra vertinamojo pobūdžio ir priklauso nuo individualių aplinkybių analizės. Tiek LVAT, tiek JK praktikoje kartais pastebimas platesnis šio kriterijaus taikymas, kuris gali lemti didesnę subjektyvumą. Empirinio tyrimo duomenys rodo, kad ekspertai taip pat išvelgia problemą pernelyg plačiame

⁸³ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas byloje Nr. C-409/04

⁸⁴ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2006 m. liepos 6 d. sprendimas bylose Nr. C-439/04 ir Nr. C-440/04

sąžiningumo kriterijaus taikyme, ypač kai jis naudojamas vertinant formalius pažeidimus, neturinčius realių mokesčių pasekmių. Tai rodo, kad praktikoje šis kriterijus neretai tampa papildomu, tačiau nepakankamai aiškiai apibrėžtu vertinimo instrumentu, todėl būtina aiškiau apibrėžti jo taikymo ribas.

Vertinant PVM 0 proc. tarifo taikymą taip pat būtina atsižvelgti į proporcingumo principo reikšmę, kuris riboja mokesčių administratoriaus diskreciją ir užtikrina mokesčių mokėtojų teisių apsaugą. ESTT praktikoje nuosekliai pabrėžiama, kad valstybės narės negali nustatyti perteklinių reikalavimų, kurie apsunkintų teisės į 0 proc. tarifą įgyvendinimą. Ši pozicija atsispindi bylose⁸⁵ VSTR ir Euro Tyre Holding, kuriose akcentuojama ekonominės sandorio realybės svarba. Tačiau nacionalinėje ir JK praktikoje kartais pastebimas griežtesnis požiūris, kuris gali lemti perteklinius reikalavimus mokesčių mokėtojams. Empirinio tyrimo duomenys rodo, kad praktikoje reikalavimai dažnai vertinami kaip per griežti ar sunkiai suprantami, o tai apsunkina jų įgyvendinimą. Tokia situacija rodo, kad proporcingumo principas ne visada yra tinkamai įgyvendinamas, o tai gali turėti neigiamą poveikį verslo aplinkai ir didinti administracinę naštą.

Aptariant PVM 0 proc. tarifo taikymą platesniame kontekste, svarbu atsižvelgti į ekonominę šio instituto kritiką, kuri leidžia išryškinti ne tik teisinius, bet ir sisteminius trūkumus. Kaip pažymi Sijbren Cnossen⁸⁶, diferencijuotų PVM tarifų, įskaitant 0 proc. tarifą, egzistavimas iš esmės mažina visos PVM sistemos efektyvumą. Autorius akcentuoja, kad tokia tarifų struktūra neišvengiamai sukuria papildomą sudėtingumą, nes atsiranda ribinės situacijos, kuriose tampa sudėtinga nustatyti, kokiam tarifui turi būti priskirta konkreti operacija. Tai lemia didesnę administracinę naštą tiek mokesčių mokėtojams, tiek mokesčių administratoriui. Be to, skirtingų tarifų taikymas gali iškraipyti ekonominius sprendimus, nes verslo subjektai gali būti skatinami struktūruoti sandorius taip, kad pasinaudotų palankesniu apmokestinimu. Tokia situacija prieštarauja vienam pagrindinių PVM principų – fiskaliniam neutralumui. Dėl šios priežasties PVM sistema tampa mažiau skaidri ir sunkiau prognozuojama. Mano vertinimu, ši analizė leidžia pagrįsti, kad 0 proc. tarifas turėtų būti vertinamas ne tik kaip techninis mokesčio instrumentas, bet ir kaip veiksnys, darantis įtaką visos sistemos efektyvumui.

⁸⁵ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2012 m. rugsėjo 27 d. sprendimas byloje Nr. C-587/10

⁸⁶ Cnossen, S. *The C-inefficiency of the EU VAT and what can be done about it*. International Tax and Public Finance, 2021

Papildomai pažymėtina, kad Sijbren Cnossen⁸⁷ kritiškai vertina ir socialinius argumentus, kuriais dažnai grindžiamas lengvatinių ar 0 proc. tarifų taikymas. Autorius teigia, kad tokios priemonės dažnai nėra efektyvios siekiant socialinių tikslų, nes jų nauda nėra tiksliai nukreipta į tas grupes, kurioms ji turėtų būti skirta. Vietoje to jos gali lemti bendrą biudžeto pajamų sumažėjimą ir iškreipti mokesčių sistemą. Be to, diferencijuoti tarifai apsunkina kontrolės mechanizmus ir gali sudaryti palankesnes sąlygas piktnaudžiavimui ar net sukčiavimui. Tai ypač aktualu PVM 0 proc. tarifo taikymo kontekste, kur būtina tiksliai nustatyti sandorio pobūdį ir jo atitikimą teisės normoms. Tokios aplinkybės rodo, kad tarifų diferencijavimas ne tik didina administracinį sudėtingumą, bet ir kelia papildomų teisinių rizikų. Mano vertinimu, ši ekonominė kritika papildo teisinę analizę ir leidžia kompleksiskai įvertinti PVM 0 proc. tarifo taikymo problematiką. Tai pagrindžia poreikį siekti paprastesnės ir nuoseklesnės PVM sistemos struktūros.

Vertinant PVM 0 proc. tarifo taikymą teoriniu ir sisteminiu požiūriu, itin svarbu atsižvelgti į fiskalinio neutralumo principą, kuris laikomas vienu pagrindinių PVM sistemos elementų. Kaip pažymi Emma Linklater⁸⁸, neutralumo principas reiškia, kad ekonominė veikla neturi būti iškraipoma dėl skirtingo apmokestinimo, o panašios prekės ir paslaugos turi būti apmokestinamos vienodai. Tačiau diferencijuotų tarifų, įskaitant ir 0 proc. tarifą, egzistavimas neišvengiamai kelia iššūkių šio principo įgyvendinimui. Autorius akcentuoja, kad skirtingų tarifų taikymas gali lemti nevienodas konkurencines sąlygas tarp ūkio subjektų, nes vieni sandoriai tampa mokesčių požiūriu palankesni nei kiti. Tokia situacija gali paskatinti ekonominius sprendimus, kurie grindžiami ne rinkos logika, o mokesčių optimizavimu. Be to, tai apsunkina aiškų ir nuoseklų teisės taikymą, nes atsiranda papildomų kriterijų, kuriuos reikia vertinti. Dėl šios priežasties neutralumo principas praktikoje tampa sunkiau įgyvendinamas. Mano vertinimu, ši analizė leidžia kritiškai įvertinti 0 proc. tarifo vietą PVM sistemoje.

Taip pat svarbu pažymėti, kad Emma Linklater⁸⁹ atkreipia dėmesį ir į platesnes neutralumo principo taikymo problemas, kurios ypač išryškėja tarpvalstybinės prekybos kontekste. Skirtingų tarifų ir išimčių taikymas skirtingose valstybėse gali lemti nevienodą teisės normų interpretavimą ir jų taikymą praktikoje. Tai sukuria situaciją, kai mokesčių mokėtojai susiduria su skirtingais reikalavimais priklausomai nuo jurisdikcijos. Tokia sistema didina administracinį sudėtingumą ir apsunkina kontrolės mechanizmų veikimą. Autorius taip

⁸⁷ *ibid*

⁸⁸ Linklater, E. Neutrality of VAT rates under European Law: All books are created equal, but some are more equal than others. European University Institute, 2014

⁸⁹ *ibid*

pat pažymi, kad neutralumo principo pažeidimai gali būti viena iš priežasčių, lemiančių ginčų tarp mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratorių atsiradimą. Tai ypač aktualu tais atvejais, kai taikomas 0 proc. tarifas ir būtina tiksliai nustatyti jo taikymo sąlygas. Manau kad, ši analizė papildoma teisine ir ekonomine kritika, pateikta kituose šaltiniuose, ir leidžia dar giliau įvertinti PVM 0 proc. tarifo taikymo problematiką. Tai pagrindžia poreikį siekti nuoseklesnio ir aiškesnio šio principo įgyvendinimo praktikoje.

Galiausiai, vertinant PVM 0 proc. tarifo taikymą, būtina atsižvelgti į bendrą šio instituto veikimo balansą tarp fiskalinių valstybės interesų ir mokesčių mokėtojų teisių apsaugos. ESTT praktikoje nuosekliai pabrėžiama, kad kova su sukčiavimu yra svarbus tikslas, tačiau ji negali būti įgyvendinama pažeidžiant pagrindinius teisės principus. Ši pozicija atsispindi byloje PPUH Stehcamp⁹⁰, kurioje pažymėta, kad mokesčių administratorius negali automatiškai atsisakyti suteikti mokesčinę naudą neįvertinęs visų faktinių aplinkybių. Tačiau tiek nacionalinėje, tiek JK praktikoje kartais pastebimas didesnis dėmesys fiskaliniams interesams nei mokesčių mokėtojų teisių apsaugai. Empirinio tyrimo duomenys patvirtina, kad praktikoje mokesčių mokėtojai susiduria su griežtais reikalavimais, ribotu lankstumu ir padidėjusia rizika prarasti teisę taikyti 0 proc. tarifą. Tai rodo, kad būtina siekti geresnio balanso tarp šių interesų, užtikrinant tiek efektyvią kovą su sukčiavimu, tiek mokesčių mokėtojų teisių apsaugą. Todėl PVM 0 proc. tarifo taikymo vertinimas turi būti grindžiamas kompleksiniu ir sisteminiu požiūriu.

3.2. Įrodinėjimo problematika

Įrodinėjimo problematika PVM 0 proc. tarifo taikymo srityje, mano vertinimu, yra viena esminių ir sistemškai svarbiausių problemų, lemiančių šio instituto taikymo sudėtingumą praktikoje. Nors teisės aktai nustato bendrą pareigą mokesčių mokėtojui pagrįsti prekių išgabenimą ir sandorio realumą, konkrečių įrodymų standartas nėra pakankamai aiškiai apibrėžtas. Dėl to praktikoje susidaro reikšmingas neapibrėžtumas, kuris lemia skirtingą įrodymų vertinimą panašiose situacijose. Mokesčių mokėtojai dažnai susiduria su situacijomis, kai jų pateikti įrodymai, nors objektyviai patvirtina sandorio įvykdymą, yra laikomi nepakankamais. Analizuojant ESTT praktiką matyti, kad nuosekliai pabrėžiama materialiuųjų sąlygų viršenybė prieš formaliuosius reikalavimus. Tačiau tiek LVAT, tiek JK teismų praktikoje dažnai pastebimas ryškesnis formalizmas. Empirinio tyrimo duomenys, apimantys dvių

⁹⁰ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2015 m. lapkričio 22 d. sprendimas byloje Nr. C-277/14

mokesčių ekspertų nuomones, patvirtina, kad įrodinėjimas yra viena pagrindinių problemų praktikoje. Be to, ekspertai pažymi, kad skirtingi įrodymų standartai įvairiose jurisdikcijose dar labiau apsunkina šių reikalavimų laikymąsi. Todėl galima teigti, kad įrodinėjimo standartų neapibrėžtumas yra sisteminė problema, daranti reikšmingą įtaką visam PVM 0 proc. tarifo taikymo mechanizmui.

Vertinant įrodinėjimo standartų turinį, pažymėtina, kad praktikoje dažnai kyla klausimas ne tik dėl įrodymų buvimo, bet ir dėl jų pakankamumo bei kokybės⁹¹. Net ir turint formaliai reikalaujamus dokumentus, tokius kaip CMR važtaraščiai ar PVM sąskaitos faktūros, jų turinio trūkumai ar prieštaravimai gali lemti teisės taikyti 0 proc. tarifą praradimą. Tokiais atvejais dokumentų buvimas savaime nėra laikomas pakankamu įrodymu. Praktikoje vertinamas jų turinys, tikslumas ir atitikimas faktinėms aplinkybėms. Taip pat, svarbus tampa dokumentų tarpusavio suderinamumas, kuris dažnai kelia papildomų reikalavimų. Dėl to mokesčių mokėtojai privalo užtikrinti ne tik dokumentų turėjimą, bet ir jų kokybę. Tokia situacija rodo, kad įrodinėjimo procesas tampa sudėtingesnis nei numatyta teisės aktuose. Empirinio tyrimo duomenys patvirtina, kad dokumentų pakankamumo vertinimas praktikoje dažnai yra neaiškus. Tai leidžia daryti išvadą, kad egzistuoja sisteminė problema, susijusi su įrodymų kokybės vertinimu.

Ypatingą problematiką sudaro situacijos, kai prekes išgabena pats pirkėjas, nes tokiais atvejais tiekėjas dažnai neturi galimybės tiesiogiai kontroliuoti prekių judėjimo. Dėl to tiekėjas yra priverstas remtis pirkėjo pateikta informacija. Tokia priklausomybė nuo kito sandorio dalyvio sukuria papildomą teisinę riziką. Empirinio tyrimo duomenys rodo, kad ekspertai būtent šią situaciją laiko viena sudėtingiausių praktikoje. Tokiais atvejais nėra aišku, kokie įrodymai turėtų būti laikomi pakankamais. Be to, praktikoje pastebima, kad mokesčių administratorius dažnai vertina sandorį fragmentiškai. Tai reiškia, kad ne visada atsižvelgiama į visą tiekimo grandinę. Tokia situacija lemia neproporcingą atsakomybės paskirstymą. Nors ESTT praktikoje akcentuojama sąžiningo mokesčių mokėtojo apsauga, praktikoje ši apsauga ne visada užtikrinama.

Svarbus aspektas yra ir įrodinėjimo naštos paskirstymas tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus. ESTT praktikoje pabrėžiama, kad abi šalys turi pareigas įrodinėjimo procese. Tačiau praktikoje dažnai pastebima, kad didesnė našta tenka mokesčių mokėtojui. Tai ypač akivaizdu LVAT ir JK praktikoje. Dėl to mokesčių mokėtojai yra priversti

⁹¹ Endrijaitis, M. *Apie PVM 0 proc. tarifo pagrindimą: išaiškinimų papildymai*. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, 2025

rinkti perteklinius įrodymus. Tokia situacija didina administracinę naštą ir teisinį neapibrėžtumą. Empirinio tyrimo duomenys rodo, kad šie reikalavimai dažnai vertinami kaip per griežti. Be to, tai gali turėti neigiamą poveikį verslo veiklai. Tokia praktika gali būti vertinama kaip nukrypimas nuo proporcingumo principo. Todėl įrodinėjimo naštos paskirstymas turėtų būti labiau subalansuotas.

Įrodinėjimo problematika taip pat glaudžiai susijusi su sąžiningumo ir atidumo kriterijų taikymu. Teismų praktikoje vis dažniau akcentuojama, kad mokesčių mokėtojas turi veikti kaip rūpestingas subjektas. Tai reiškia, kad vien dokumentų turėjimas ne visada yra pakankamas. Jei egzistuoja aplinkybės, leidžiančios abejoti sandorio patikimumu, gali būti reikalaujama papildomų įrodymų. Tačiau šių kriterijų taikymas praktikoje nėra vienareikšmis. Jis dažnai priklauso nuo konkrečių aplinkybių vertinimo. Empirinio tyrimo duomenys nurodo, kad ekspertai įžvelgia problemą pernelyg plačiame šių kriterijų taikyme. Tai lemia didesnę subjektyvumą. Be to, didėja ginčų tikimybė. Todėl šių kriterijų taikymas turėtų būti aiškiau apibrėžtas.

Vertinant įrodinėjimo problematiką PVM 0 proc. tarifo taikymo srityje, svarbu atsižvelgti į praktinę teismų jurisprudencijos analizę, kuri atskleidžia realius šio instituto taikymo iššūkius. Kaip pažymima KPMG analizėje⁹², teisė taikyti 0 proc. tarifą tiesiogiai priklauso nuo to, ar mokesčių mokėtojas gali tinkamai pagrįsti sandorio atitikimą nustatytoms sąlygoms. Šioje analizėje pabrėžiama, kad ypač svarbus yra prekių išgabenimo į kitą valstybę narę fakto įrodymas, kuris dažnai tampa pagrindine ginčo ašimi. Praktikoje mokesčių mokėtojai susiduria su situacijomis, kai net ir turint tam tikrus dokumentus, jie laikomi nepakankamais dėl formalių ar turinio trūkumų. Tokia situacija rodo, kad įrodymų vertinimas yra ne tik formalus, bet ir iš esmės priklauso nuo jų kokybės bei nuoseklumo. Papildomai, analizėje akcentuojama, kad mokesčių administratorius ir teismai dažnai taiko griežtus įrodinėjimo standartus, kurie gali būti sunkiai įgyvendinami praktikoje. Tai lemia padidėjusią teisinę riziką mokesčių mokėtojams. Mano vertinimu, ši analizė aiškiai parodo, kad įrodinėjimo problematika yra vienas esminių PVM 0 proc. tarifo taikymo probleminių aspektų.

Papildomai pažymėtina, kad KPMG analizėje⁹³ didelis dėmesys skiriamas ir sąžiningo mokesčių mokėtojo apsaugai, kuri glaudžiai susijusi su įrodinėjimo procesu. Remiantis ESTT praktika, pabrėžiama, kad mokesčių mokėtojas negali būti automatiškai netekęs teisės taikyti 0 proc. tarifą vien dėl to, kad jo kontrahentas dalyvavo sukčiavime, jei pats veikė sąžiningai ir

⁹² Chetcuti, L. et al. European VAT Cases: Expert Insights and Business Implications. Tax Management International Journal, 2024

⁹³ *ibid*

ėmėsi visų pagrįstų priemonių. Tačiau praktikoje šio principo įgyvendinimas dažnai kelia sunkumų, nes būtina įvertinti tiek objektyvius įrodymus, tiek mokesčių mokėtojo elgesį. Analizėje taip pat pažymima, kad skirtingose bylose gali būti taikomi nevienodi įrodinėjimo standartai, o tai lemia teismų praktikos nevienodumą. Tokia situacija dar labiau apsunkina mokesčių mokėtojų galimybes tinkamai įvertinti savo teisinę padėtį. Be to, tai gali paskatinti perteklinį atsargumą ir papildomų dokumentų rinkimą. Mano nuomone, ši analizė pagrindžia, kad įrodinėjimo problematika yra glaudžiai susijusi su sąžiningumo ir proporcingumo principų taikymu. Tai leidžia kompleksiskai įvertinti šio instituto praktinius iššūkius.

Apibendrinant galima teigti, kad įrodinėjimo problematika yra ne tik savarankiška problema, bet ir pagrindinis veiksnys, lemiantis kitas PVM 0 proc. tarifo taikymo problemas. Ji tiesiogiai susijusi su teismų praktikos nevienodumu ir reglamentavimo neaiškumu. Įrodinėjimo standartų nebuvimas lemia, kad kiekviena byla vertinama individualiai. Tai didina sprendimų skirtumus ir skatina subjektyvumą. Empirinio tyrimo duomenys patvirtina, kad šios problemos praktikoje yra glaudžiai susijusios. Todėl įrodinėjimo problematikos sprendimas turėtų būti prioritetas. Tai galėtų būti pasiekta aiškiau reglamentuojant įrodymų pakankamumo kriterijus. Taip pat, svarbu užtikrinti nuoseklų jų taikymą. Be to, būtina stiprinti ESTT praktikos integraciją į nacionalinę teisę. Tokiu būdu būtų galima sumažinti neapibrėžtumą.

3.3. Teismų praktikos nevienodumas

Teismų praktikos nevienodumas PVM 0 proc. tarifo taikymo srityje, mano vertinimu, yra viena iš pagrindinių priežasčių, lemiančių šio instituto taikymo neapibrėžtumą ir sudėtingumą. Nors ESTT siekia formuoti vieningus teisės aiškinimo standartus visoje ES, nacionaliniu lygmeniu šių principų įgyvendinimas dažnai nėra nuoseklus. Analizuojant LVAT praktiką pastebima, kad analogiškos faktinės situacijos gali būti vertinamos skirtingai, ypač tais atvejais, kai kyla klausimų dėl įrodymų pakankamumo ar sandorio realumo. Be to, įtraukus JK teismų praktiką, matyti, kad skirtingos jurisdikcijos formuoja nevienodus vertinimo modelius, kurie dar labiau komplikuoja vieningo požiūrio susiformavimą. Tokia situacija reiškia, kad mokesčių mokėtojai susiduria su padidėjusia teisine rizika ir negali tiksliai prognozuoti galimų pasekmių. Teisinio tikrumo principas tokiomis aplinkybėmis nėra pilnai užtikrinamas. Empirinio tyrimo duomenys taip pat rodo, kad ekspertai šią problemą laiko viena svarbiausių praktikoje. Todėl galima daryti išvadą, kad praktikos nevienodumas turi ne tik teorinę, bet ir reikšmingą praktinę dimensiją.

Vienas iš pagrindinių nevienodumo šaltinių yra skirtingas materialųjų ir formaliųjų sąlygų santykio interpretavimas. ESTT jurisprudencijoje aiškiai akcentuojama, kad esminę reikšmę turi materialųjų sąlygų įvykdymas, o formalūs trūkumai negali paneigti teisės taikyti 0 proc. tarifą, jei sandoris realiai įvyko. Ši doktrina išsamiai atskleista bylose *Collee*⁹⁴ ir *Mecsek-Gabona*. Tačiau nacionalinėje praktikoje, ypač LVAT sprendimuose, kartais pastebima priešinga tendencija, kai dokumentų formalūs neatitikimai laikomi pakankamu pagrindu atsisakyti taikyti šį tarifą. JK teismų praktikoje taip pat dažnai dominuoja dokumentų formos ir tikslumo vertinimas, kuris gali lemti griežtesnį požiūrį į įrodymų pakankamumą. Dėl to susidaro situacija, kai skirtingose jurisdikcijose taikomi nevienodi kriterijai. Tokia praktika mažina teisės vienodumą ir apsunkina jos taikymą praktikoje. Mano vertinimu, būtina stiprinti ESTT principų įtaką nacionalinei praktikai. Tai leistų sumažinti interpretacijų skirtumus.

Nevienodumas taip pat ryškiai pasireiškia vertinant įrodymų pakankamumą ir jų vertinimo metodiką. ESTT praktikoje pabrėžiama, kad įrodymų vertinimas turi būti grindžiamas visų aplinkybių visuma, o ne vien atskirais dokumentais. Tai aiškiai atsispindi bylose *Teleos*⁹⁵ ir *Euro Tyre Holding*. Vis dėlto LVAT praktikoje dažnai dominuoja dokumentinis požiūris, kai ypatinga reikšmė suteikiama transporto dokumentams ar jų formaliam atitikimui. JK praktikoje taip pat matyti tendencija griežtai vertinti dokumentų tikslumą ir nuoseklumą. Tokia praktika gali lemti pernelyg formalų įrodymų vertinimą. Empirinio tyrimo rezultatai rodo, kad ekspertai įrodymų vertinimą laiko vienu problemiškesnių aspektų. Jie pažymi, kad įrodinėjimo reglamentavimas nėra pakankamai detalus ir dėl to atsiranda skirtingi sprendimai panašiose situacijose.

Papildomą nevienodumo dimensiją sudaro skirtingas sąžiningumo kriterijaus taikymas. ESTT praktikoje šis kriterijus siejamas su objektyviu mokesčių mokėtojo elgesio vertinimu ir yra naudojamas kaip kovos su sukčiavimu priemonė. Šis požiūris išsamiai išplėtotas bylose⁹⁶ *Kittel* ir *Recolta Recycling bei Italmoda*. Tačiau LVAT praktikoje kartais šis kriterijus taikomas plačiau, kas gali lemti didesnę subjektyvumą. JK teismų praktikoje taip pat vertinamas mokesčių mokėtojo elgesys, tačiau dažnai didesnis dėmesys skiriamas dokumentų patikimumui. Tokie skirtumai lemia, kad sąžiningumo kriterijus nėra taikomas vienodai. Empirinio tyrimo duomenys rodo, kad ekspertai šį aspektą vertina kritiškai. Jie pabrėžia, kad

⁹⁴ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas byloje Nr. C-146/05

⁹⁵ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas byloje Nr. C-409/04

⁹⁶ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2006 m. liepos 6 d. sprendimas bylose Nr. C-439/04 ir Nr. C-440/04

pernelyg platus šio kriterijaus taikymas gali iškreipti teisės taikymą. Todėl būtina aiškiau apibrėžti jo ribas.

Svarbu pažymėti, kad praktikos nevienodumas glaudžiai susijęs su reglamentavimo neapibrėžtumu. Kai teisės normos nėra pakankamai detalios, jų aiškinimas paliekamas teismų diskrecijai. Tai neišvengiamai lemia skirtingas interpretacijas. Empirinio tyrimo duomenys patvirtina, kad ekspertai reglamentavimo spragas laiko viena iš pagrindinių problemų. Be to, skirtingos valstybės gali skirtingai interpretuoti tas pačias ES teisės normas. Tai ypač akivaizdu lyginant ESTT, LVAT ir Jungtinės Karalystės praktiką. Tokia situacija apsunkina vienodą teisės taikymą visoje ES. Mano vertinimu, būtina aiškiau reglamentuoti pagrindinius kriterijus, nes tai padėtų sumažinti interpretacijų skirtumus.

Apibendrinant galima teigti, kad teismų praktikos nevienodumas yra kompleksinė ir daugiasluoksnė problema, turinti sisteminių pobūdį. Ji pasireiškia per skirtingą materialijų sąlygų vertinimą, nevienodą įrodymų analizę ir nevienodą sąžiningumo kriterijaus taikymą. Empirinio tyrimo duomenys rodo, kad ši problema praktikoje yra plačiai paplitusi ir turi realių pasekmių verslui. Mano vertinimu, pagrindinė jos sprendimo kryptis yra nuoseklesnis ESTT jurisprudencijos taikymas nacionaliniu lygmeniu. Taip pat, būtina stiprinti metodines rekomendacijas ir užtikrinti aiškesnį reglamentavimą. Be to, svarbu skatinti vienosdesnę teismų praktiką, nes tokiu būdu būtų galima sumažinti teisinį neapibrėžtumą, kas leistų užtikrinti stabilesnį ir labiau prognozuojamą PVM 0 proc. tarifo taikymą.

3.4. Sąžiningumo kriterijaus taikymo problemos

Sąžiningumo kriterijaus taikymas PVM 0 proc. tarifo kontekste, mano vertinimu, yra vienas sudėtingiausių ir daugiausiai interpretacinių problemų keliančių aspektų, turintis esminę reikšmę sprendžiant mokestinius ginčus. Šis kriterijus yra glaudžiai susijęs su kova prieš PVM sukčiavimą ir ESTT suformuotu principu, kad teisė į mokestinę naudą gali būti paneigta, jei mokesčių mokėtojas žinojo arba turėjo žinoti apie dalyvavimą sukčiavimo schemeje. Tačiau praktikoje šio kriterijaus taikymas tampa komplikuoatas dėl jo vertinamojo pobūdžio ir aiškių objektyvių ribų stokos. Analizuojant LVAT bei JK teismų praktiką matyti, kad sąžiningumo vertinimas neretai grindžiamas ne tik konkrečiais įrodymais, bet ir bendru situacijos kontekstu. Tai lemia, kad panašios faktinės aplinkybės gali būti vertinamos nevienodai. ESTT praktikoje,

ypač bylose Kittel ir Recolta Recycling⁹⁷ bei Italmoda⁹⁸, akcentuojama objektyvių kriterijų svarba. Vis dėlto nacionalinėje ir JK teismų praktikoje šie kriterijai ne visada taikomi nuosekliai. Empirinio tyrimo duomenys taip pat rodo, kad praktikai šį aspektą laiko vienu problemiškesniausių. Todėl galima teigti, kad sąžiningumo kriterijus šiuo metu taikomas nepakankamai aiškiai ir sukelia reikšmingą teisinį neapibrėžtumą.

Detaliau vertinant šio kriterijaus taikymą, pažymėtina, kad viena esminių problemų yra retrospektyvus jo vertinimo pobūdis. Tai reiškia, kad mokesčių mokėtojo veiksmai vertinami jau po sandorio įvykdymo, atsižvelgiant į vėliau paaiškėjusias aplinkybes. Tokia praktika sukuria situaciją, kai mokesčių mokėtojas negali iš anksto tiksliai įvertinti, kokie veiksmai bus laikomi pakankamais siekiant įrodyti sąžiningumą. Dėl to didėja teisinė rizika, neapibrėžtumas ir yra skatinamas perteklinis atsargumas, kai mokesčių mokėtojai imasi papildomų veiksmų, siekdami apsaugoti nuo galimų neigiamų pasekmių. Empirinio tyrimo duomenys rodo, kad ekspertai kritiškai vertina tokį požiūrį. Jie pažymi, kad praktikoje pernelyg didelis dėmesys skiriamas sąžiningumo vertinimui, o ne objektyviam įrodymų vertinimui. Tokia situacija rodo, kad sąžiningumo kriterijus kartais naudojamas kaip kompensacinė priemonė aiškių įrodinėjimo taisyklių trūkumui. Mano vertinimu, toks modelis nėra tvarus ilgalaikėje perspektyvoje.

Svarbus aspektas yra tai, kad sąžiningumo kriterijaus taikymas dažnai persipina su įrodinėjimo problematika, o tai dar labiau komplikuoja jo praktinį taikymą. Analizuojant bylas matyti, kad tais atvejais, kai trūksta aiškių įrodymų apie prekių išgabenimą, sąžiningumo vertinimas tampa lemiamu sprendimo elementu. Tokia praktika kelia abejonių, nes sąžiningumo kriterijus neturėtų pakeisti objektyvaus įrodymų vertinimo. Empirinio tyrimo duomenys patvirtina, kad praktikoje egzistuoja tendencija pernelyg remtis šiuo kriterijumi. Ekspertai pažymi, kad reikėtų labiau koncentruotis į objektyvius įrodymus, o ne į subjektyvų elgesio vertinimą. Be to, JK teismų praktikoje taip pat pastebima, kad sąžiningumo vertinimas dažnai siejamas su dokumentų patikimumu. Tai rodo, kad šio kriterijaus taikymas nėra vienodas skirtingose jurisdikcijose. Manau, kad yra būtina aiškiau atriboti sąžiningumo ir įrodinėjimo kriterijus.

Kitas reikšmingas aspektas yra proporcingumo principo reikšmė taikant sąžiningumo kriterijų. ESTT praktikoje pabrėžiama, kad mokesčių mokėtojo teisės negali būti ribojamos neproporcingai, ypač jei nėra pakankamai įrodymų apie jo dalyvavimą sukčiavime. Tačiau

⁹⁷ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2006 m. liepos 6 d. sprendimas bylose Nr. C-439/04 ir Nr. C-440/04

⁹⁸ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2014 m. gruodžio 18 d. sprendimas byloje Nr. C-131/13

nacionalinėje ir JK teismų praktikoje kartais pastebimas griežtesnis požiūris, kuris gali lemti pernelyg griežtas pasekmes mokesčių mokėtojams. Tokia praktika gali būti vertinama kaip neatitinkanti pagrindinių PVM teisės principų. Empirinio tyrimo duomenys rodo, kad mokesčių mokėtojai dažnai susiduria su griežtais vertinimo kriterijais. Tai rodo, kad proporcingumo principas ne visada yra tinkamai įgyvendinamas. Mano manymu, sąžiningumo kriterijus turėtų būti taikomas tik tiek, kiek tai būtina kovojant su sukčiavimu. Priešingu atveju jis gali tapti perteklinio teisės ribojimo priemone, todėl būtina užtikrinti subalansuotą jo taikymą.

Taip pat pažymėtina, kad sąžiningumo kriterijaus taikymas skirtingose jurisdikcijose nėra vienodas, o tai dar labiau didina teismų praktikos fragmentaciją. ESTT siekia nustatyti bendrus standartus, tačiau jų interpretavimas nacionaliniu lygmeniu skiriasi. LVAT praktikoje dažnai akcentuojamas mokesčių mokėtojo pareigų vykdymas ir dokumentų tinkamumas, o JK teismų praktikoje daugiau dėmesio skiriama faktinių aplinkybių visumai. Tokie skirtumai lemia, kad sąžiningumo kriterijus įgauna skirtingą turinį priklausomai nuo jurisdikcijos. Empirinio tyrimo duomenys patvirtina, kad praktikoje tai kelia sunkumų verslo subjektams, ypač vykdančioms tarpvalstybinę veiklą. Be to, tai mažina teisės aiškumą ir didina ginčų tikimybę. Mano vertinimu, būtina siekti didesnio šio kriterijaus harmonizavimo. Tai leistų užtikrinti nuoseklesnį jo taikymą.

Apibendrinant galima teigti, kad sąžiningumo kriterijaus taikymo problematika yra kompleksinė ir glaudžiai susijusi su kitais PVM 0 proc. tarifo taikymo aspektais. Šio kriterijaus neapibrėžtumas ir subjektyvus taikymas lemia teismų praktikos nevienodumą bei didina teisinį neapibrėžtumą. Empirinio tyrimo duomenys patvirtina, kad praktikoje ši problema yra plačiai paplitusi. Mano vertinimu, pagrindinė sprendimo kryptis yra aiškesnis šio kriterijaus reglamentavimas ir nuoseklesnis ESTT praktikos taikymas. Taip pat būtina stiprinti objektyvių įrodymų reikšmę ir riboti subjektyvaus vertinimo apimtį. Be to, svarbu užtikrinti didesnę šio kriterijaus taikymo nuoseklumą skirtingose jurisdikcijose. Tik tokiu būdu galima sumažinti ginčų skaičių ir padidinti teisinį tikrumą, kas leistų sukurti stabilesnę PVM 0 proc. tarifo taikymo sistemą.

3.5. Reglamentavimo trūkumai

Vertinant PVM 0 proc. tarifo taikymo problematiką, akivaizdu, kad reglamentavimo trūkumai sudaro esminį pagrindą daugeliui praktikoje kylančių sunkumų. Nors ES teisė, ypač

ESTT jurisprudencija, nustato bendruosius šio instituto veikimo principus, jų perkėlimas į nacionalinį reguliavimą nėra pakankamai detalus. Dėl to susidaro situacija, kai teisės normos palieka plačią diskreciją jų aiškinimui. Praktikoje tai reiškia, kad didelė dalis PVM 0 proc. tarifo turinio yra formuojama ne teisėkūros, o teismų praktikos lygmeniu. Analizuojant LVAT ir JK teismų sprendimus matyti, kad skirtingose jurisdikcijose šios spragos užpildomos nevienodai. Tokia situacija mažina teisės aiškumą ir nuspėjamumą. Empirinio tyrimo duomenys taip pat patvirtina, kad praktikai reglamentavimą vertina kaip nepakankamai konkretų. Todėl galima teigti, kad teisėkūros lygmens trūkumai turi tiesioginę įtaką praktinio taikymo problemoms.

Vienas iš ryškiausių reglamentavimo trūkumų pasireiškia aiškių įrodymų pakankamumo kriterijų nebuvimu. Teisės aktuose įtvirtinta pareiga pagrįsti prekių išgabenimą, tačiau nėra detalizuota, kokie įrodymai laikytini pakankamais konkrečiose situacijose. Dėl to praktikoje susiformuoja skirtingi įrodymų vertinimo standartai. ESTT praktikoje pabrėžiama, kad lemiamą reikšmę turi ekonominė sandorio realybė, tačiau ši nuostata ne visada aiškiai atsispindi nacionaliniame reglamentavime. LVAT ir JK teismų praktikoje dažnai pastebimas didesnis dėmesys dokumentų formalumams. Tokia situacija sukuria papildomą našta mokesčių mokėtojams, kurie turi užtikrinti ne tik sandorio realumą, bet ir dokumentų atitikimą įvairiems kriterijams. Empirinio tyrimo duomenys rodo, kad įrodymų pakankamumo neaiškumas yra viena dažniausių praktinių problemų. Ekspertai taip pat pabrėžia šios srities reglamentavimo spragas. Mano vertinimu, aiškesnis šių kriterijų įtvirtinimas leistų sumažinti interpretacijų skirtumus.

Kitas svarbus aspektas yra tai, kad esamas reglamentavimas nepakankamai atsižvelgia į skirtingas praktines situacijas, su kuriomis susiduria mokesčių mokėtojai. Pavyzdžiui, teisės normose nėra detalios reglamentuojamos situacijos, kai prekes išgabena pats pirkėjas. Tokie atvejai praktikoje yra itin dažni ir kartu vieni sudėtingiausių. Dėl aiškių taisyklių nebuvimo mokesčių mokėtojai yra priversti remtis teismų praktika. Tačiau ši praktika, kaip rodo analizė, nėra visiškai nuosekli. Tai lemia skirtingą analogiškų situacijų vertinimą. Empirinio tyrimo duomenys patvirtina, kad būtent šios situacijos kelia daugiausia neaiškumų. Ekspertai taip pat išskiria šią problemą kaip itin reikšmingą. Mano vertinimu, būtina papildyti reglamentavimą konkretesnėmis nuostatomis, apimančiomis tipines praktines situacijas.

Reglamentavimo spragos taip pat lemia padidėjusią priklausomybę nuo mokesčių administratoriaus aiškinimų ir metodinių rekomendacijų. Nors tokie dokumentai gali padėti

paaikškinti teisės normų taikymą, jie neturi privalomos teisinės galios. Dėl to jų taikymas gali būti nevienodas. Tai sukuria papildomą neapibrėžtumą mokesčių mokėtojams. Empirinio tyrimo duomenys rodo, kad praktikoje jaučiamas poreikis detalesniems paaikškinimams. Tačiau vien administraciniai komentarai negali pakeisti aiškaus teisinio reglamentavimo. Be to, skirtingose jurisdikcijose administracinės gairės gali skirtis. Tai dar labiau apsunkina vienodą teisės taikymą. Mano vertinimu, prioritetas turėtų būti teisinio reguliavimo tobulinimas, o ne tik jo aiškinimas.

Svarbu pabrėžti, kad reglamentavimo neapibrėžtumas tiesiogiai veikia ir kitus PVM 0 proc. tarifo taikymo aspektus. Įrodinėjimo problematika, teismų praktikos nevienodumas ir sąžiningumo kriterijaus subjektyvus taikymas yra glaudžiai susiję su teisės normų nepakankamu konkretumu. Kai reglamentavimas nėra aiškus, atsiranda platesnė interpretacijos laisvė. Tai lemia skirtingus sprendimus panašiose situacijose. Empirinio tyrimo duomenys patvirtina, kad šios problemos praktikoje dažnai pasireiškia kartu. Be to, tokia situacija didina ginčų skaičių. Mano vertinimu, reglamentavimo tobulinimas turėtų būti laikomas prioritetiniu tikslu. Tai leistų spręsti ne pavienes problemas, o jų priežastis.

Pasak 2025 m. straipsnį⁹⁹, reglamentavimo trūkumų kontekste svarbu atkreipti dėmesį į tai, kaip šie trūkumai atsiskleidžia praktiniame įrodinėjimo procese. Vertinant įrodinėjimo problematiką PVM 0 proc. tarifo taikymo kontekste, matyti, kad pagrindiniai sunkumai kyla ne tiek dėl teisės normų turinio, kiek dėl jų praktinio įgyvendinimo ir įrodymų vertinimo. Teismų praktika rodo, kad mokesčių mokėtojui keliami itin aukšti reikalavimai įrodymų pakankamumui, kurie apima ne tik dokumentų buvimą, bet ir jų nuoseklumą, tarpusavio suderinamumą bei atitikimą faktinėms aplinkybėms. Net ir turint formaliai reikalingus dokumentus, tokius kaip CMR važtaraščiai ar PVM sąskaitos faktūros, jų turinio trūkumai ar prieštaravimai gali lemti teisės taikyti 0 proc. tarifą praradimą. Praktikoje nustatomi atvejai, kai dokumentus pasirašo tie patys asmenys skirtingų įmonių vardu, kai nėra aiškių pirkėjų identifikavimo duomenų arba kai transportavimo aplinkybės nėra pakankamai pagrįstos, atskleidžia sisteminės problemas, susijusias su įrodymų kokybe. Be to, įrodinėjimo našta iš esmės tenka mokesčių mokėtojui, kuris turi ne tik surinkti dokumentus, bet ir užtikrinti jų patikimumą. Tokia situacija lemia, kad net ir faktiškai įvykus prekių tiekimui, formalūs ar turinio trūkumai gali turėti lemiamą reikšmę. Tai leidžia daryti išvadą, kad įrodinėjimo

⁹⁹ Endrijaitis, M. Apie PVM 0 proc. tarifo pagrindimą: išaiškinimų papildymai. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, 2025

problematika yra vienas esminių veiksnių, ribojančių PVM 0 proc. tarifo taikymo praktinį efektyvumą.

Kitas 2025 m. straipsnis¹⁰⁰ sako, kad naujausioje teismų praktikoje vis didesnę reikšmę įgyja sąžiningumo ir atidumo kriterijų taikymas, kuris tampa neatsiejama įrodinėjimo proceso dalimi. Teismai pabrėžia, kad mokesčių mokėtojas, siekdamas pasinaudoti 0 proc. tarifu, privalo veikti kaip atidus ir rūpestingas ūkio subjektas bei imtis visų pagrįstai reikalaujamų priemonių. Tai reiškia, kad vien dokumentų turėjimas nėra pakankamas, jei egzistuoja aplinkybės, leidžiančios įtarti galimus pažeidimus. Kita vertus, teismų praktikoje taip pat akcentuojama, kad sąžiningas mokesčių mokėtojas negali būti automatiškai baudžiamas vien dėl kontrahento veiksmų, jei pats veikė rūpestingai. Tačiau šių kriterijų taikymas praktikoje išlieka nevienareikšmis, nes dažnai priklauso nuo konkrečių aplinkybių ir jų vertinimo. Tai lemia didesnę subjektyvumą ir teisinį neapibrėžtumą. Mano vertinimu, tokia situacija rodo, kad įrodinėjimo reikalavimai peržengia formalių dokumentų ribas ir pereina į platesnį elgesio vertinimą. Dėl to įrodinėjimo problematika įgyja ne tik techninį, bet ir konceptualų pobūdį. Tai dar labiau sustiprina reglamentavimo trūkumų reikšmę bendrame PVM 0 proc. tarifo taikymo kontekste.

Vertinant PVM 0 proc. tarifo taikymo problematiką platesniame kontekste, svarbu atsižvelgti į mokslinėje literatūroje pateikiamą šio instituto kritinį vertinimą. Kaip pažymi Rita de la Feria¹⁰¹, įvairios PVM sistemos išimtys, įskaitant 0 proc. tarifą, nors ir grindžiamos tam tikrais ekonominiais ar socialiniais tikslais, dažnai sukuria reikšmingus teisinius ir sisteminius iškraipymus. Autorė akcentuoja, kad tokios išimtys iš esmės nukrypsta nuo bendrųjų PVM principų, ypač fiskalinio neutralumo, kuris turėtų užtikrinti vienodas konkurencines sąlygas rinkoje. Dėl šios priežasties skirtingų tarifų taikymas gali lemti nevienodą ekonominių subjektų apmokestinimą, o tai savo ruožtu iškraipo rinkos veikimą. Be to, tokios išimtys didina teisės sudėtingumą ir apsunkina jos taikymą praktikoje, nes atsiranda papildomi kriterijai ir sąlygos, kurias reikia vertinti. Tai lemia didesnę administracinę naštą tiek mokesčių mokėtojams, tiek mokesčių administratoriui. Mano vertinimu, ši analizė leidžia pagrįsti, kad PVM 0 proc. tarifo taikymo problematika yra ne tik praktinio, bet ir sisteminio pobūdžio. Todėl šio instituto vertinimas turėtų būti atliekamas atsižvelgiant į bendrą PVM sistemos logiką.

¹⁰⁰ Endrijaitis, M. Kai kurie PVM 0 proc. tarifo taikymo atvejai: sukčiavimas ir ką verta prisiminti? Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, 2025

¹⁰¹ de la Feria, R. The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies: Slowly Moving in the Wrong Direction. Intertax, 2009

Papildomai pažymėtina, kad Rita de la Feria¹⁰² pabrėžia ir praktines tokio reglamentavimo pasekmes, kurios tiesiogiai siejasi su nagrinėjama tematika. Autorės teigimu, kuo daugiau išimčių ir specialiųjų režimų yra įtvirtinama PVM sistemoje, tuo didesnė tikimybė, kad atsiras teisinių neaiškumų ir ginčų. Tai ypač aktualu 0 proc. tarifo taikymo atveju, kur būtina nustatyti ne tik formalių, bet ir materialiuųjų sąlygų įvykdymą. Dėl reglamentavimo fragmentiškumo praktikoje dažnai susiduriama su situacijomis, kai teisės normos aiškinamos skirtingai, o tai lemia nevienodą teismų praktiką. Be to, autorė pažymi, kad tokia sistema gali sudaryti palankias sąlygas piktnaudžiavimui, nes sudėtingos taisyklės apsunkina efektyvią kontrolę. Tai tiesiogiai siejasi su šiame darbe analizuojamomis įrodinėjimo ir sąžiningumo problemomis. Mano vertinimu, šios įžvalgos pagrindžia poreikį siekti paprastesnio ir aiškesnio PVM reglamentavimo modelio. Tai leistų sumažinti tiek teisinių ginčų skaičių, tiek administracinę naštą. Tokiu būdu būtų užtikrintas efektyvesnis ir nuoseklesnis PVM 0 proc. tarifo taikymas.

Manau, kad vertinant PVM 0 proc. tarifo taikymo problematiką reglamentavimo kontekste, svarbu atsižvelgti ir į empirinius tyrimus, kurie leidžia įvertinti šio instituto veikimą praktikoje. Kaip pažymi Alastair Thomas¹⁰³, diferencijuotų PVM tarifų, įskaitant 0 proc. tarifą, taikymas neišvengiamai didina sistemos sudėtingumą ir administracinę naštą. Autorius pabrėžia, kad kuo daugiau tarifų egzistuoja sistemoje, tuo sudėtingiau tampa užtikrinti nuoseklų ir aiškų jų taikymą, nes atsiranda papildomų ribinių situacijų ir interpretavimo problemų. Tai ypač aktualu tarpvalstybinės prekybos kontekste, kur skirtingų valstybių taikomi režimai gali lemti nevienodą teisės normų aiškinimą. Be to, diferencijuoti tarifai apsunkina kontrolės mechanizmus ir didina klaidų, bei ginčų tikimybę. Tokia situacija tiesiogiai siejasi su šiame darbe aptartais reglamentavimo trūkumais. Mano vertinimu, ši analizė pagrindžia, kad 0 proc. tarifas, nors ir funkciškai svarbus, kartu prisideda prie bendro PVM sistemos sudėtingumo didėjimo. Tai rodo, kad reglamentavimo tobulinimas turėtų būti orientuotas į paprastesnės struktūros kūrimą.

Svarbu pažymėti, kad Alastair Thomas¹⁰⁴ kritiškai vertina ir lengvatinių bei 0 proc. tarifų efektyvumą siekiant socialinių ar ekonominių tikslų. Autoriaus teigimu, tokios priemonės dažnai yra netikslingos, nes jų teikiama nauda nėra pakankamai tiksliai nukreipta į tikslines grupes, o kartu jos lemia reikšmingus fiskalinius nuostolius. Be to, diferencijuoti tarifai gali

¹⁰² de la Feria, R. The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies: Slowly Moving in the Wrong Direction. Intertax, 2009

¹⁰³ Alastair, T. VAT Rate Structures in Theory and Practice, Policy Research Working Papers. World Bank, 2024

¹⁰⁴ *ibid*

iškraipyti vartotojų elgseną ir verslo sprendimus, nes ekonominiai subjektai prisitaiko prie mokestinių paskatų, o ne prie rinkos poreikių. Tai rodo, kad tokia sistema ne tik apsunkina administravimą, bet ir mažina bendrą mokesčių sistemos efektyvumą. Šios įžvalgos tiesiogiai papildė teisinę analizę, atskleidžiamos, kad reglamentavimo trūkumai turi ir ekonominę dimensiją. Manau, kad toks kompleksinis požiūris leidžia pagrįsti poreikį siekti ne tik aiškesnio, bet ir efektyvesnio PVM reguliavimo modelio. Tai sudaro prielaidas mažinti tiek administracinę naštą, tiek teisinių ginčų skaičių. Tokiu būdu galima siekti stabilesnio ir nuoseklesnio PVM 0 proc. tarifo taikymo.

Apibendrinant mokslinėje literatūroje pateikiamas įžvalgas, galima teigti, kad PVM 0 proc. tarifo taikymo problematika negali būti vertinama izoliuotai nuo bendro PVM sistemos reguliavimo modelio. Kaip rodo aptarta Rita de la Feria analizė, teisės normų fragmentiškumas ir išimčių gausa lemia ne tik praktinius taikymo sunkumus, bet ir sisteminį teisės neaiškumą. Šios aplinkybės tiesiogiai atsispindi ir šiame darbe nagrinėtose problemose – įrodinėjimo sudėtingume, teismų praktikos nevienodume bei sąžiningumo kriterijaus taikymo neapibrėžtume. Be to, skirtingų jurisdikcijų praktika, įskaitant Lietuvos ir Jungtinės Karalystės teismų sprendimus, rodo, kad reglamentavimo spragos yra užpildomos nevienodai, o tai dar labiau didina teisės taikymo fragmentaciją. Tokia situacija lemia, kad mokesčių mokėtojai susiduria su padidėjusia teisine rizika ir neapibrėžtumu. Šią poziciją papildė ir Alastair Thomas, kuris pabrėžia, kad diferencijuotų tarifų sistema, įskaitant 0 proc. tarifą, ne tik didina teisinį sudėtingumą, bet ir apsunkina praktinį PVM administravimą, nes sukuria papildomas ribines situacijas bei kontrolės iššūkius. Autoriaus teigimu, tokia struktūra gali lemti ne tik teisinių ginčų gausėjimą, bet ir ekonominių sprendimų iškraipymą, nes mokesčių mokėtojai yra skatinami prisitaikyti prie mokestinių sąlygų, o ne prie rinkos poreikių. Todėl galima daryti išvadą, kad PVM 0 proc. tarifo taikymo problematika yra tiek teisinio, tiek ekonominio pobūdžio, o jos sprendimas reikalauja kompleksinio ir nuoseklaus požiūrio.

Galų gale galima teigti, kad reglamentavimo trūkumai yra sisteminė problema, turinti esminę įtaką visam PVM 0 proc. tarifo taikymo mechanizmui. Šių trūkumų šalinimas reikalauja ne tik detalesnio teisės normų suformulavimo, bet ir jų suderinimo su ESTT praktika. Taip pat būtina užtikrinti, kad reglamentavimas būtų orientuotas į praktinį pritaikomumą. Be to, svarbu siekti didesnio teisės aiškumo ir nuoseklumo visose jurisdikcijose. Empirinio tyrimo duomenys rodo, kad praktikai tikisi būtent tokių pokyčių. Mano vertinimu, tik kompleksinis požiūris gali užtikrinti efektyvų šio instituto veikimą. Tai leistų sumažinti ginčų skaičių ir

padidinti teisinį tikrumą. Tokiu būdu būtų galima sukurti stabilesnę ir aiškesnę PVM 0 proc. tarifo taikymo sistemą.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. Išanalizavus PVM 0 proc. tarifo teisinę prigimtį ir reglamentavimą ES, Lietuvos ir JK teisėje, galima konstatuoti, kad šis tarifas visose nagrinėtose jurisdikcijose laikomas esminiu PVM sistemos elementu, užtikrinančiu apmokestinimą vartojimo valstybėje principo pagrindu. ES teisėje akcentuojama materialijų sąlygų svarba, tuo tarpu Lietuvos ir JK praktikoje dažniau pasireiškia formalesnis požiūris į šio tarifo taikymą. Nors JK reglamentavimas pasižymi didesniu detalumu, tai savaime neužtikrina vienodo ir aiškaus teisės taikymo praktikoje. Mano vertinimu, siekiant didesnio teisinio aiškumo, nacionaliniu lygmeniu turėtų būti aiškiau apibrėžtos 0 proc. tarifo taikymo sąlygos, ypač įrodinėjimo reikalavimų aspektu. Taip pat tikslinga numatyti aiškesnes metodines rekomendacijas mokesčių mokėtojams, kurios padėtų sumažinti praktikoje kylančius neapibrėžtumus. Tokiu būdu būtų užtikrintas nuoseklesnis šio tarifo taikymas ir sumažinta ginčų tikimybė.
2. Išnagrinėjus ESTT, LVAT ir JK teismų praktiką dėl PVM 0 proc. tarifo taikymo, nustatyta, kad esminė problematika visose jurisdikcijose yra susijusi su įrodinėjimo standartais ir jų taikymu. ESTT praktikoje prioritetas teikiamas materialiosioms sandorio aplinkybėms, tuo tarpu Lietuvos ir JK praktikoje dažniau dominuoja dokumentinis formalizmas. Toks skirtumas lemia nevienodą teisės taikymą ir gali sukelti teisinį neapibrėžtumą mokesčių mokėtojams. Mano vertinimu, siekiant suderinti praktiką su ESTT jurisprudencija, būtina nacionaliniu lygmeniu labiau orientuotis į sandorio ekonominę esmę, o ne vien formalius dokumentų trūkumus. Taip pat tikslinga teismų praktikoje nuosekliau taikyti proporcingumo principą, vertinant įrodymų pakankamumą. Be to, rekomenduotina stiprinti vienodos praktikos formavimą, siekiant išvengti skirtingų sprendimų panašiose situacijose. Tokie pokyčiai prisidėtų prie didesnio teisinio tikrumo ir efektyvesnio PVM sistemos veikimo.
3. Nustatant pagrindines PVM 0 proc. tarifo taikymo problemas praktikoje, paaiškėjo, kad didžiausi iššūkiai kyla dėl įrodinėjimo reikalavimų griežtumo, formalizmo ir sąžiningumo kriterijaus taikymo neapibrėžtumo. Praktikoje dažnai susiduriama su situacijomis, kai teisė taikyti 0 proc. tarifą paneigiama dėl formalių dokumentų trūkumų, nepaisant to, kad sandoris faktiškai įvyko. Tokia situacija didina verslo

subjektų riziką ir gali turėti neigiamą poveikį jų veiklai. Mano vertinimu, būtina aiškiau apibrėžti įrodymų pakankamumo kriterijus ir nustatyti lankstesnį jų vertinimo modelį, kuris leistų atsižvelgti į konkrečias bylos aplinkybes. Taip pat tikslinga tiksliau reglamentuoti sąžiningumo kriterijaus taikymą, siekiant sumažinti subjektyvumo elementą. Svarbu stiprinti mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojų bendradarbiavimą, teikiant aiškias konsultacijas ir praktines gaires. Tokiu būdu būtų galima pasiekti geresnį balansą tarp mokesčių kontrolės ir mokesčių mokėtojų teisių apsaugos.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Teisės aktai:

1. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (2002). *Valstybės žinios*, Nr. 35-1271;
2. 2006 m. lapkričio 28 d. Europos Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos;
3. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (2004). *Valstybės žinios*, Nr. 63-2243
4. Value Added Tax Act 1994. UK, 1994
5. Value Added Tax Notice 703, 2014
6. Value Added Tax Notice 703/21, 2013

Lietuvos Respublikos teismų praktika:

7. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. sausio 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1067-575/2017;
8. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. lapkričio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-516-602/2017;
9. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. lapkričio 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-869-602/2017;
10. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2018 m. vasario 13 d. nutartis administracinėje byloje A-3010-438/2018;
11. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2018 m. kovo 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-400-556/2018;
12. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2018 m. rugsėjo 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-398-442/2018;
13. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2018 m. gruodžio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1347-575/2018;
14. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. vasario 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2-575/2019;
15. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. vasario 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-807-602/2020

Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika:

16. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas byloje Nr. C-409/04;
17. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2020 m. birželio 4 d. sprendimas byloje Nr. C-430/19;
18. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas byloje Nr. C-146/05;
19. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2022 m. lapkričio 24 d. sprendimas byloje Nr. C-596/21;
20. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimas byloje Nr. C-273/11;
21. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2022 m. birželio 30 d. sprendimas byloje Nr. C-146/21;
22. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2006 m. liepos 6 d. sprendimas bylose Nr. C-439/04 ir Nr. C-440/04;
23. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2014 m. gruodžio 18 d. sprendimas byloje Nr. C-131/13;
24. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2012 m. rugsėjo 27 d. sprendimas byloje Nr. C-587/10;
25. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2019 m. kovo 28 d. sprendimas byloje Nr. C-275/18;
26. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2010 m. gruodžio 16 d. sprendimas byloje Nr. C-430/09;
27. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2022 m. lapkričio 24 d. sprendimas byloje Nr. C-794/23;
28. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2021 m. gruodžio 9 d. sprendimas byloje Nr. C-154/20;
29. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2015 m. lapkričio 22 d. sprendimas byloje Nr. C-277/14

Jungtinės Karalystės teismų praktika:

30. H Ripley & Co Ltd v HMRC, First-tier Tribunal (Tax Chamber), 2024;

31. McCamley (UK) Ltd v HMRC, First-tier Tribunal (Tax Chamber), 2016;
32. CPR Commercials Ltd v HMRC, First-tier Tribunal (Tax Chamber), 2021;
33. HMRC v Arkeley Ltd, Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber), 2013

Specialioji literatūra:

34. Endrijaitis, M. *Kai kurie PVM 0 proc. tarifo taikymo atvejai: sukčiavimas ir ką verta prisiminti?* Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, 2025;
35. Endrijaitis, M. *PVM 0 proc. tarifo taikymas, tiekiant prekes į kitą ES valstybę narę.* Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, 2025;
36. Endrijaitis, M. *Apie PVM 0 proc. tarifo pagrindimą: išaiškinimų papildymai.* Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, 2025;
37. Schreier, N. *VAT as a Policy Instrument in the European Union.* EC Tax Review, 2023. doi: 10.54648/ECTA2023030;
38. de la Feria, R. *The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies: Slowly Moving in the Wrong Direction.* Intertax, 2009. doi: 10.54648/taxi2009015;
39. Cnossen, S. *The C-inefficiency of the EU VAT and what can be done about it.* International Tax and Public Finance, 2021. doi: 10.1007/s10797-021-09683-0;
40. Linklater, E. *Neutrality of VAT rates under European Law: All books are created equal, but some are more equal than others.* European University Institute, 2014. doi: 10.1007/s12109-014-9374-3;
41. Chetcuti, L. et al. *European VAT Cases: Expert Insights and Business Implications.* Tax Management International Journal, 2024;
42. Alastair, T. *VAT Rate Structures in Theory and Practice, Policy Research Working Papers.* World Bank, 2024. doi: 10.1596/1813-9450-10677

Kiti šaltiniai:

43. Zidkova, H., Balikova, K. (2021) “The definitive VAT system and its impact on tax collection” *European Journal of Government and Economics*, 10(2), p. 146–166. doi:10.17979/ejge.2021.10.2.7803;

44. Shapovalova, A. (2023) “The Value-Added Tax (VAT) administration benchmarking: A case study of Western European countries”, *Journal of Eastern European and Central Asian Research*, 10(5), p. 855–870. doi: 10.15549/jeecar.v10i5.1240;
45. Smedoiu-Popoviciu, A., Horobet, A. E., Belascu L. (2023) “Is there an optimal value added tax rate?”, *Journal of economic-financial theory and practice*, 75, p. 81-82. doi:10.56043/reveco-2023-0007;
46. Ekspertų apklausos forma (2026). *PVM 0 proc. tarifo taikymas: vertinimas ir problematika*. Nuoroda: <https://forms.gle/J9GfEA1X3wXvEysy9>

SANTRAUKA

PVM 0 proc. tarifo taikymas: teismų praktika, vertinimas, problematika

Joanna Grinkevič

Šiame magistro darbe analizuojamas PVM 0 proc. tarifo taikymas, jo teisinė prigimtis, reglamentavimas bei praktinės problemos ES, Lietuvos ir JK kontekste. Darbe nagrinėjami pagrindiniai teisės aktai ir teismų praktika, ypatingą dėmesį skiriant ESTT, LVAT ir JK teismų sprendimams. Tyrimo metu nustatyta, kad nors 0 proc. tarifas yra esminis PVM sistemos elementas, praktikoje jo taikymas susiduria su reikšmingais iššūkiais, ypač įrodinėjimo srityje. Analizė parodė, kad ES teisėje prioritetą teikiamas materialiosioms sandorio aplinkybėms, tuo tarpu nacionalinėje praktikoje dažniau vyrauja formalus požiūris. Taip pat nustatyta, kad skirtingas įrodinėjimo standartų taikymas lemia teisinį neapibrėžtumą ir didina ginčų skaičių. Darbe išskirtos pagrindinės problemos, susijusios su formalizmu, įrodymų pakankamumu ir sąžiningumo kriterijaus taikymu. Atsižvelgiant į tai, pateikiamos išvados ir siūlymai, skirti gerinti PVM 0 proc. tarifo taikymo aiškumą ir nuoseklumą praktikoje.

SUMMARY

Application of 0% VAT rate: court practice, assessment, issues

Joanna Grinkevič

This master's thesis analyses the application of the 0% VAT rate, its legal nature, regulation, and practical issues in the context of the EU, Lithuania, and UK. The study examines relevant legal acts and case law, with particular attention to the decisions of the Court of Justice of the EU, the Supreme Administrative Court of Lithuania, and UK courts. The research reveals that although the 0% VAT rate is a fundamental element of the VAT system, its application in practice faces significant challenges, especially in relation to evidentiary requirements. The analysis shows that EU law prioritizes the substantive aspects of transactions, whereas national practice often adopts a more formal approach. It is also established that differences in evidentiary standards lead to legal uncertainty and increase the number of disputes. The thesis identifies key problems related to formalism, sufficiency of evidence, and the application of the good faith principle. Based on these findings, conclusions and recommendations are provided to improve the clarity and consistency of the application of the 0% VAT rate in practice.