

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto

Viešosios teisės katedra

Viliaus Bružo,

V kurso finansų ir mokesčių teisės

studijų šakos studento

Magistro darbas

Fiskalinio neutralumo principo pasireiškimas PVM sistemoje

Darbo vadovas: partnerystės prof. dr. Vitas Vasiliauskas

Recenzentas: asist. dr. Martynas Endrijaitis

Vilnius, 2018

Turinys

Ižanga	3
1. LR MOKESČIŲ SISTEMOS IR PVM ESMĖ.....	8
1.1. Bendrieji LR mokesčių sistemos bruožai	8
1.2. Netiesioginiai mokesčiai ir jų svarba.....	10
1.3. PVM atsiradimas ir raida Lietuvoje.....	13
1.4. PVM harmonizavimas ir apmokestinimo tobulinimas	18
2. TEISĖ Į PVM ATSKAITĄ IR FISKALINIO NEUTRALUMO PRINCIPO PASIREIŠKIMAS	22
2.1. Teisės į PVM atskaitą samprata.....	22
2.2. Teisės į PVM atskaitą teisinis reguliavimas Europos Sąjungoje.....	23
2.3. Teisės į PVM atskaitą teisinis reguliavimas Lietuvos Respublikoje	26
2.4. Fiskalinio neutralumo principo samprata ir esmė.....	28
3. FISKALINIO NEUTRALUMO PRINCIPO INTERPRETACIJA, SUPRATIMAS IR PROBLEMAS, SU KURIOMIS SUSIDURIAMA JURISPRUDENCIJOJE.....	32
3.1. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika taikant fiskalinio neutralumo principą	32
3.2 Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika taikant fiskalinio neutralumo principą.	39
Išvados.....	49
Literatūros sąrašas	51
Santrauka	56
Summary	57

Ižanga

Dabartinė Lietuvos mokesčių sistema buvo pradėta formuoti atkūrus Lietuvos nepriklausomybę dar 1990 m., nes iki tol pagal sovietinę tvarką rinkti mokesčiai jau nebeatitiko demokratinės valstybės principų ir siekių. Taigi nepriklausomoje Lietuvoje pamažu buvo išleista vis daugiau įstatymų, kurie apibrėžė mokesčius: 1990 m. liepos 31 d. – Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas¹, 1990 m. spalio 5 d. – Fizinių asmenų pelno mokesčio laikinasis įstatymas², 1995 m. birželio 28 d. buvo priimtas mokesčių administravimo įstatymas³, kuriuo buvo įteisinta valstybinė mokesčių sistema ir ją sudarantys mokesčiai.

Šiame magistriniame darbe didžiausias dėmesys bus skiriamas būtent pridėtinės vertės mokesčiui (toliau – PVM), jo sistemai ir fiskalinio neutralumo principo pasireiškimui šioje sistemoje. Lietuvoje nagrinėjamas PVM buvo pradėtas taikyti dar nuo 1991 m. gruodžio 10 d., kuris pakeitė anksčiau buvusį apyvartos mokestį ir pavadintas bendrojo akcizo mokesčiu (dabartinis PVM). Vėliau pavadinimas buvo pakeistas į pridėtinės vertės mokestį, kai 1993 m. gruodžio 22 d. buvo priimtas pridėtinės vertės mokesčio įstatymas⁴ (Nr. 1-345). 2002 m. kovo 5 d. priimta nauja PVM įstatymo redakcija⁵ (Nr. IX-751). Buvo išleista daugybė šio įstatymo papildymų ir pakeitimų - nuo įstatymo išleidimo jis buvo keistas net 52 kartus. Siekiant tapti Europos Sąjungos nare, Lietuva turėjo PVM įstatymo nuostatas suderinti su Europos Sąjungos teisės aktais. Pagrindinis reikalavimas buvo Lietuvos mokesčių harmonizavimas. Įvykdžius visas sąlygas ir tapus ES nare, PVM objektu pradėta laikyti ne tik prekių ir paslaugų teikimas šalies viduje, bet ir jų įsigijimas iš kitos ES valstybės. Pasikeitė ir kai kurių prekių ir paslaugų apmokestinimo tarifai. Prekės, kurios buvo neapmokestinamos PVM, tapo apmokestinamos lengvatiniu PVM tarifu, o kai kurioms prekėms ir paslaugoms panaikinti galioję lengvatiniai PVM tarifai.

Magistrinio darbo tema – „Fiskalinio neutralumo principo pasireiškimas PVM sistemoje“.

Kalbant apie PVM atsiradimo pradžią, pirmasis pridėtinės vertės mokestį išrado prancūzas M. Lore 1958 metais. Jis pasiūlė apyvartos mokestį pakeisti nauju efektyvesniu

¹ Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas. Lietuvos aidas, 1990-08-15, Nr. 60-0

² Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pelno mokesčio laikinasis įstatymas. Žin., 1990, Nr. 24-601

³ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Valstybės žinios, 1995-07-26, Nr. 61-1525

⁴ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 1994-01-12, Nr. 3-40

⁵ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 2002-04-05, Nr. 35-1271

ir veiksmingesniu mokesčiu, aprašydamas naujojo mokesčio veikimo schemą. Tačiau galutinai pridėtinės vertės mokestis Prancūzijoje buvo įvestas tik 1968 metais ir pradėjo sparčiai plisti kitose Europos Sąjungos valstybėse.

Pirmasis teisės aktas, kuriuo pradėta derinti pridėtinės vertės mokesčio sistema Europos Sąjungos mastu, priimtas 1967 m. balandžio 11 d. Europos Ekonominė Bendrija (toliau - EEB) išleido I (Nr. 67/227/EEB)⁶ ir II (Nr. 67/227/EEB) direktyvas, pagal kurias EEB šalys PVM privalėjo įvesti kaip pagrindinį netiesioginį mokestį. Mūsų dienomis aktualesnis teisės aktas yra Europos Tarybos 1977 m. priimta Šeštoji Tarybos direktyva Nr. 77/388/EEB⁷ dėl valstybių narių apyvartos mokesčių derinimo ir naujausioji redakcija 2006 m. lapkričio 28 d. direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos⁸.

Taikant PVM tiek Lietuvos, tiek tarptautiniu mastu neretai susiduriama su problemomis, kuomet PVM naudojamas ne pagal įstatymo normas, - ypatingai daug ginčų kyla dėl teisės į PVM atskaitą, kuri ir yra įgyvendinama per, šio magistrinio darbo temoje, minimą fiskalinio neutralumo principą. Šio principo svarbą pabrėžia ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (toliau – ESTT), kuris teigia, jog fiskalinio neutralumo principas yra įgyvendinamas naudojant atskaitos sistemą, kurios tikslas – visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM. Todėl, anot ESTT, bendra PVM sistema yra užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM.⁹

Darbo temos aktualumas. Visų pirma, reikia paminėti, kad PVM įplaukos į šalies biudžetą pasauliniu mastu kiekvienais metais auga ir sudaro apie 40 proc. bendrosiose valstybės pajamose, todėl PVM reguliavimas yra vienas pagrindinių ne tik Lietuvos, bet ir užsienio valstybių fiskalinės politikos įrankių¹⁰. Lietuvoje pridėtinės vertės mokestis yra pagrindinis pajamų šaltinis į valstybės biudžetą, o jo kontrolės ir administravimo kaštai yra mažesni nei kitų mokesčių. Be to, šis mokestis netrukdo konkuruoti lietuviškoms prekėms su užsienio rinka, nes eksportuojamoms prekėms yra taikomas 0 PVM tarifas. 2018 m.

⁶ 1967 m. balandžio 11 d. Pirmoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo OL 1967, 71, p. 1301. 2004. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 3

⁷ 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas. Nr. 77/388/EEB. L 145/1. 09/1 t.

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

⁹ ESTT. 2014 m. kovo 13 d. sprendimas Finanzamt Saarlouis v Heinz Malburg. Nr. C-204/13.

¹⁰ DILIUS, A; KAREIVAITĖ R. Pridėtinės vertės mokesčio analizė Lietuvoje darnaus vystymosi kontekste. Vilnius: „Journal of Management“. 2010. Nr. 17(1) ISSN 1648-7974

Lietuvos Respublikos finansų ministerijos duomenimis mokesčiai sudaro 68 proc. bendro šalies biudžeto pajamų ir net 39 proc. iš jų sudaro būtent – PVM.¹¹Tai įrodo, kad šis mokestis yra tikrai labai svarbus ir naudingas valstybei.

Temos aktualumą patvirtina ir tai, kad Lietuvos Vyriausiasis Administracinis Teismas (toliau – LVAT) savo metiniame 2017 m. pranešime pateikė statistiką, kurioje matyti, jog iš visų šiame teisme per metus išnagrinėtų bylų 7 % arba 182 išnagrinėtos bylos buvo būtent mokesčių srityje, o reikšmingiausia mokesčių bylų dalis buvo susijusi su PVM klausimais.¹² Kalbant apie tarptautinį mastą, pagal 2017 m. ESTT metinį pranešimą mokestinės bylos, kurios didžiaja dalimi susijusios su PVM mokesčiu, sudarė beveik 9 % visų šio teismo išnagrinėtų bylų.¹³ Taip pat magistrinio darbo tema yra aktuali ir dėl to, jog konkrečiai fiskalinio neutralumo principas, nebuvo nagrinėjamas kituose moksliniuose darbuose ar straipsniuose.

Šio magistrinio darbo temos **objektas** – fiskalinio neutralumo principo pasireiškimas PVM sistemoje. Fiskalinio neutralumo principas yra pagrindinis PVM principas, kurio pagalba mokestinė našta yra perkeliama galutiniam vartotojui. Tai reiškia, kad asmuo, vykdamas ekonominę veiklą ir turintis teisę į PVM atskaitą, šio mokesčio atžvilgiu lieka neutralus, kadangi gali iš mokėtinos PVM sumos atimti mokesčio sumą, tenkančią prekėms ir paslaugoms, kurios buvo tiesiogiai naudojamos jo vykdomos veiklos metu prekių bei paslaugų pridėtinei vertei kurti. Taigi fiskalinio neutralumo principas apsaugo apmokestinamųjų asmenų teises, užtikrina, kad ekonominę veiklą vykdamas asmenys būtų vienodai lygūs ir sąžiningai galėtų konkuruoti rinkoje.

ESTT taip pat vadovaujasi fiskalinio neutralumo principu savo praktikoje ir labai dažnai pabrėžia jį kaip vieną esminių PVM principų. Svarbu pabrėžti, kad konkrečios fiskalinio neutralumo principo sąvokos apibrėžimo nėra pateikta nei mokslinėje literatūroje, nei ES teisės aktuose. Daugumoje teisės aktų ir kitų šaltinių fiskalinio neutralumo principas įvardijamas ir kaip PVM neutralumo principas.

Tyrimo tikslas – išanalizuoti fiskalinio neutralumo principą ir jo pasireiškimą PVM sistemoje.

¹¹ LR Finansų ministerija. *2018 metų Lietuvos valstybės biudžetas*. [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. spalio 1 d.] Prieiga per internetą: <https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/2018-01-15%20%20KV%20VB%20SB%20%20pajamu%20grafikai.pdf>

¹² LVAT *2017 metų veiklos apžvalga*. [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. spalio 2 d.] prieiga per internetą: <https://www.lvat.lt/data/public/uploads/2018/03/metinis-2017.pdf>

¹³ ESTT *2017 metinis pranešimas*. [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. spalio 2 d.] Prieiga per internetą: https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2018-09/20180421_qdaq180011tn.pdf

Tyrimo uždaviniai:

1. Atskleisti fiskalinio neutralumo principo esmę ir įgyvendinimą;
2. Įvertinti fiskalinio neutralumo principo pasireiškimą PVM sistemoje;
3. Išnagrinėti LVAT ir ESTT praktiką, kurioje fiskalinio neutralumo principas naudojamas per PVM sistemą ir aptarti, su kokiomis problemomis dažniausiai yra susiduriama.

Darbe bus naudojami šie **tyrimo metodai**: istorinis, analizės, lyginamasis, empirinis, apibendrinimo. Apžvelgiant PVM atsiradimą ir jo raidą tiek Lietuvoje, tiek ES, bus naudojamas istorinis metodas. Analizės metodas buvo naudojamas analizuojant teisinę literatūrą, mokslinius straipsnius teismų praktiką. PVM, jo reglamentavimas, taikymas, teismų praktika buvo lyginama Lietuvos bei tarptautiniu mastu, todėl buvo naudojama ir lyginamuoju tyrimo metodu. Empirinis metodas buvo pritaikytas analizuojant PVM svarbą, teismų praktikos darbą pagal statistiką. Apibendrinimo metodas buvo naudojamas kiekvienos darbo dalies pabaigoje, suformuluojamos tam tikros išvados.

Magistriniame darbe buvo naudojamos įvairios **šaltinių** rūšys. Kadangi PVM yra harmonizuotas mokestis visos ES mastu nebuvo apsieita be ES teisės aktų, tokių kaip Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos¹⁴. Taip pat buvo nagrinėjami ir nacionaliniai Lietuvos teisės aktai, kurie reglamentuoja mokesčius, jų sistemą bei patį PVM, tokie kaip Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas¹⁵ (toliau – PVM įstatymas), Mokesčių administravimo įstatymas¹⁶ (toliau – MAĮ įstatymas). Analizuojant problemas ir ginčus, kurie kyla taikant fiskalinio neutralumo principą buvo nagrinėjama LVAT bei ESTT praktika. Teorinėje darbo dalyje iš lietuviškosios literatūros daugiausiai buvo remiamasi A. Medelienės bei B. Sudavičiaus knyga, kitų autorių moksliniais straipsniais. Iš užsienio autorių daugiausiai buvo naudojama Ben J. M. Terra bei Peter J. Wattel literatūra.

Tiriamąjį darbo **originalumas**. Tiek fiskalinio neutralumo principas tiek jo pasireiškimas PVM sistemoje išnagrinėtas labai mažai, dažniausiai fiskalinio neutralumo principas yra tiesiog paminimas. Konkrečių mokslinių darbų ar straipsnių, kurie nagrinėtų

¹⁴ 2006 m. lapkričio 28 d. *Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos*. 2006/112/EB

¹⁵ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 2002-04-05, Nr. 35-1271

¹⁶ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Valstybės žinios, 2004-04-28, Nr. 63-2243

būtent fiskalinio neutralumo principą ar jo pasireiškimą PVM sistemoje atrasti nepavyko. Temos originalumą pabrėžia ir tai, jog tiek teisinėje literatūroje, tiek norminiuose teisės aktuose, tiek moksliniuose straipsniuose sunku atrasti konkretų ir tikslų fiskalinio neutralumo principo sąvokos apibrėžimą.

Darbo **struktūra**. Magistrinį darbą sudarys 3 skyriai: 1. LR mokesčių sistemos ir PVM esmė; 2. Teisė į PVM atskaitą ir fiskalinio neutralumo principo pasireiškimas; 3. Fiskalinio neutralumo principo interpretacija, supratimas ir problemos, su kuriomis susiduriama jurisprudencijoje. Taip pat įeina įžanga, išvados, literatūros sąrašas, magistrinio darbo santrauka lietuvių bei anglų kalbomis.

1. LR MOKESČIŲ SISTEMOS IR PVM ESMĖ

1.1. Bendrieji LR mokesčių sistemos bruožai

Kiekviena valstybė turi savo mokestinę sandarą ir valstybinę (nacionalinę) mokesčių sistemą, kurią lemia valstybės sandaros ypatumai. Valstybinė mokestinė sandara – tai valstybinės mokesčių sistemos nustatymas ir jos organizavimo principai, o valstybinė mokesčių sistema – visuma valstybėje nustatytų mokesčių, sudarančių teisiškai ir ekonomiškai pagrįstą sistemą.¹⁷

Kiekvienos šalies valstybinė mokesčių sistema priklauso nuo valstybės sandaros ir administracinio teritorinio suskirstymo ypatumų, todėl valstybinės mokesčių sistemos federacinėse ir unitarinėse valstybėse skiriasi. Kaip pavyzdį galima būtų pateikti Jungtines Amerikos Valstijas, kuriose yra skiriami grafysčių, valstijų ir federaliniai mokesčiai.¹⁸

Kalbant apie Lietuvos Respubliką, dabartinė mokesčių sistema buvo pradėta formuoti iš karto po nepriklausomybės atkūrimo 1990 metais, nes iki tol pagal sovietinius įstatymus rinkti mokesčiai jau nebeatitiko naujų politinio ir ekonominio gyvenimo realijų, nepriklausomos demokratinės valstybės statuso ir siekių. Jau pirmaisiais po nepriklausomybės buvo priimti svarbūs mokesčių įstatymai: 1990 m. liepos 31 d. – Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas¹⁹, 1990 m. spalio 5 d. – Fizinių asmenų pelno mokesčio laikinasis įstatymas²⁰, 1995 m. birželio 28 d. priėmus Mokesčių administravimo²¹ (toliau – MAĮ), buvo įteisinta valstybinė mokesčių sistema (ją sudarantys mokesčiai).²²

LR mokesčių sistemos kūrimo laikotarpis yra laikomas 1991-1992 m. Atskaitos pradžia yra laikytina LR valstybinės mokesčių inspekcijos įstatymo priėmimas. 1990–1991 m. priimami ir kiti įstatymai: LR fizinių asmenų pajamų mokesčio, LR juridinių asmenų pelno mokesčio laikinasis, LR bendro akcizo, LR Valstybinio socialinio draudimo ir kiti įstatymai.²³

¹⁷ MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: „Registru centras“, 2011

¹⁸ Ten pat

¹⁹ Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas. Lietuvos aidas, 1990-08-15, Nr. 60-0

²⁰ Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pelno mokesčio laikinasis įstatymas. Žin., 1990, Nr. 24-601

²¹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Valstybės žinios, 1995-07-26, Nr. 61-1525

²² MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: „Registru centras“, 2011

²³ NOVOŠINSKIENĖ, A. *Nepriklausomos Lietuvos mokesčių sistemos raidos tyrimas*. 2012 Nr. / №1 (8). ISSN 2029-1175

Šiuo metu Lietuvos Respublikoje, remiantis MAĮ 13 straipsniu, yra 22 galiojantys mokesčiai.²⁴ Iš viso buvo 28 skirtingi mokesčiai, tačiau dalis jų palaipsniui neteko galios. Nors MAĮ 13 straipsnyje įtvirtinti mokesčiai sudaro vieningą Lietuvos Respublikos valstybinę mokesčių sistemą, tačiau atskirų mokesčių administravimo tvarka yra skirtinga. Pavyzdžiui, 1) žyminis mokestis, kuris pagal MAĮ yra administruojamas tik tokia apimti, kiek tai nustatyta Civilinio proceso kodekse; 2) valstybės rinkliava, kuri pagal MAĮ administruojama tokia apimtimi, kiek tai nustatyta Rinkliavų įstatyme; 3) mokesčiai už pramoninės nuosavybės objektų registravimą, kurie pagal MAĮ administruojami tokia apimtimi, kiek tai nustatyta Mokesčių už pramoninės nuosavybės objektų registravimą įstatyme; 4) valstybinio socialinio draudimo įmokos, kurios pagal MAĮ administruojamos tokia apimtimi, kokia kiek tai nustatyta Valstybinio socialinio draudimo įstatymu; 5) muitai, kurie daugiausiai yra administruojami pagal Europos bendrijų muitų teisės aktus.

Lietuvoje mokesčių teisės sistemą sudaro mokesčių įstatymai ir šių įstatymų pagrindu priimti įstatymų lydimieji teisės aktai.²⁵ Kaip žinoma, pagal pagrindinio ir svarbiausio šalies įstatymą – LR Konstitucijos 10 straipsnį²⁶, Lietuvos Respublika yra unitarinė valstybė, kurios teritorija yra vieninga ir nedalijama į jokių valstybinius darinius, o remiantis 5 to paties įstatymo straipsniu valstybės valdžią šalyje vykdo Seimas, Respublikos Prezidentas, Vyriausybė bei Teismas. Kokie bus mokesčiai ir kiti privalomi mokėjimai nustato Lietuvos Respublikos Seimas. Tokia funkcija ir išimtinė Seimo galia nustatyti valstybinius mokesčius apibrėžta LR Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkte.²⁷ Tai konstatavęs yra ir pats LR Konstitucinis Teismas 2004 m. rugsėjo 4 d. nutarime, kuriame buvo pasakyta, jog valstybinius mokesčius nustato tik Seimas ir jog mokesčius galima nustatyti tik įstatymu.²⁸ Be to, tokie esminiai mokesčio elementai kaip mokesčio objektas, mokestinių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio dydžiai (tarifai), mokėjimo terminai, išimties bei lengvatos turi būti nustatomi taip pat įstatymu.²⁹ Vadinasi, galima daryti išvadą, jog Lietuvoje egzistuoja vieninga, paremta įstatymais valstybinė mokesčių sistema.

²⁴ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Valstybės žinios, 1995-07-26, Nr. 61-1525. 13 str.

²⁵ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Valstybės žinios, 1995-07-26, Nr. 61-1525. 3 str. 1d.

²⁶ Lietuvos Respublikos Konstitucija. Valstybės Žinios, 1992, Nr. 33-1014. 10 str.

²⁷ Lietuvos Respublikos Konstitucija. Valstybės Žinios, 1992, Nr. 33-1014. 67 str. 15 p.

²⁸ Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2004 m. rugsėjo 2 d. nutarimas dėl PVM mokėtojų. Vilnius. Nr. 53/01

²⁹ Ten pat

Nors ir Lietuvoje vyrauja vieninga valstybinė mokesčių sistema, kaip ir kitose unitarinėse valstybėse, tai dar nereiškia, kad valstybės administraciniai teritoriniai vienetai – savivaldybės neturi jokių teisių nustatant mokesčius arba reguliuojant jų surinkimą. Įstatymai suteikia teisę vietos savivaldybių institucijoms koreguoti, detalizuoti atskirų mokesčių esminius elementus. Pavyzdžiui, savivaldybių tarybos turi teisę nustatyti nekilnojamojo turto mokesčio tarifus, fiksuoto pajamų mokesčio už veiklą, verčiantis turint verslo liudijimus, dydžius, kurie galioja konkrečios savivaldybės teritorijoje. Tačiau nereikia pamiršti, jog mokesčių nustatymas išlieka išskirtinė valstybės valdžios institucijų prerogatyva.

Kalbant apie mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarką ir konkretaus mokėtino mokesčio apskaičiavimo tvarką situacija yra kiek kitokia. Mokesčio įstatymo įgyvendinimo tvarka bei konkretaus mokėtino mokesčio apskaičiavimo tvarka gali būti nustatoma ne tik įstatymu, bet ir poįstatyminiais teisės aktais. Pažymėtina ir tai, kad poįstatyminiuose teisės aktuose, nustatančiuose mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarką, mokesčių apskaičiavimo tvarką, negali būti teisės normų, nustatančių kitokį teisinį reguliavimą, negu nustato įstatymas, ir konkuruojančių su įstatymo normomis.³⁰

Jau anksčiau minėtos savivaldybių institucijos, turi teisę nepažeisdamos įstatymo numatytų ribų ir tvarkos savo biudžeto sąskaita nustatyti ir taikyti mokesčio lengvatas, taip pat gauti ir naudoti savo biudžetams priskirtas mokesčines pajamas. Be to, Vietos savivaldos įstatymo 36 straipsnio 2 dalis³¹ suteikia savivaldybėms teisę dalį pajamų gauti iš mokesčių, kurių tarifus neviršydamos įstatymų numatytų dydžių, didina ar mažina savivaldybių tarybos, Konstitucija ir kiti įstatymai suteikia teisę savivaldybių taryboms nustatyti vietines rinkliavas, kurias tam tikra prasme irgi galima laikyti vietiniais mokesčiais. Visa tai, leidžia daryti išvadą, jog Lietuvos bendrojoje mokesčių sistemoje egzistuoja ir vietinių mokesčių porūšis.

1.2. Netiesioginiai mokesčiai ir jų svarba

Mokesčiai kaip pinigine prievolė valstybei, pagrindinis valstybės pajamų gavimo šaltinis, išsiskiria savo įvairove, kuri nulemia jų klasifikavimą. Kaip mokesčių

³⁰ Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas dėl mokesčių bazės netiesioginio nustatymo. Vilnius. Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03

³¹ Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas. *Valstybės žinios*, 1994-07-20, Nr. 55-1049. 36 str. 2 d.

klasifikavimo pagrindas gali būti taikomi įvairūs kriterijai. Aistė Medelienė ir Bronius Sudavičius knygoje „Mokesčių teisė“ (2011)³² išskiria pagrindines mokesčių rūšis.

Mokesčiai pagal apmokestinimo būdą gali būti skirstomi į tiesioginius ir netiesioginius. Tiesioginius mokesčius moka tiesiogiai atitinkamo apmokestinamojo objekto turėtojai ar naudotojai gyventojai, pelną gaunantys juridiniai asmenys, žemės savininkai, t.y. asmenys, kuriuos mokesčių įstatymai įvardija kaip atitinkamo mokesčio mokėtojus. Taigi tiesioginio mokesčio faktinis ir įstatyminis mokėtojas sutampa viename asmenyje.

Netiesioginių mokesčių terminą Rūta Vainienė savo knygoje „Ekonomikos terminų žodynas“ apibūdino taip: „Pajamų mokesčiai, kuriuos mokesčių mokėtojas sumoka ne gaudamas pajamas, o jas išleisdamas, t. y. įsigydamas prekių ar paslaugų“.³³

Kalbant apie netiesioginius mokesčius, jiems būdinga tai, kad mokestis sudaro prekės (paslaugos) kainos priedą ir nėra susijęs su mokesčio mokėtojo turtu ar pajamomis. Netiesioginio mokesčio tarifai yra tvirti ar procentiniai (tam tikra prekės kainos dalis). Faktiškai netiesioginius mokesčius sumoka prekių (paslaugų) vartotojai, o įstatyminis mokesčio mokėtojas (gamintojas, tiekėjas) tik perveda surinktus mokesčius į biudžetą.³⁴ Taigi kitaip nei mokant tiesioginius mokesčius, netiesioginį mokestį apmokantis ir į biudžetą mokestį įnešęs asmuo skiriasi.

Prie netiesioginių mokesčių priskiriami pridėtinės vertės mokestis (PVM), muitai ir akcizai, kurie yra taikomi alkoholiui, tabakui ir energijai.

Netiesioginiai mokesčiai yra vartojimo mokesčiai, kurie apibūdina apmokestinimo objektą, pvz., maisto produktai, alkoholiniai gėrimai, paslaugos. Valstybės pagrindinis noras yra gauti kuo didesnes pajamas ir kuo mažesnėmis sąnaudomis, tuo tarpu vartotojų – išleisti kuo mažiau išlaidų mokesčiams. Ši dilema suderinti skirtingų šalių interesus sprendžiama ir tobulinama per metus.

Netiesioginius mokesčius tikslingiau būtų priskirti prie regresinių mokesčių, kadangi didesnes pajamas turintys asmenys, tokio mokesčio našta „pakelia“ lengviau negu asmenys gaunantys mažesnes pajamas. Mažesnes pajamas gaunantys asmenys atiduoda didesnes savo pajamų dalis negu turtingesni, kurie dažniausiai sunaudoja tik dalį savo pajamų, o

³² MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: „Registrų centras“, 2011. psl. 41-44

³³ VAINIENĖ, R. *Ekonomikos terminų žodynas*. Vilnius: „Tyto alba“, 2005. ISBN: 9789986164180

³⁴ MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: „Registrų centras“, 2011. psl. 44

likusią dalį gali kaupti. Bet kokių atveju, kalbant apie regresinius mokesčius, sunku priėti vieningos nuomonės ir konstatuoti, jog jie yra palankūs arba nepalankūs visiems.

Netiesioginio apmokestinimo vaidmuo visame pasaulyje nuolat auga. Tam įtakos turi keletas priežasčių. Visų pirma, netiesioginių mokesčių administravimo sistema yra efektyvesnė, pigesnė ir veiksmingesnė nei tiesioginių mokesčių. Taip pat šiuos mokesčius yra paprasta apskaičiuoti. Netiesioginiais mokesčiais sudėtingiau išvengti mokesčių, vartotojai sumoka šiuos mokesčius įsigydami prekę ar paslaugą, todėl ne taip jautriai reaguoja į mokesčio mokėjimą.³⁵

Svarbu aptarti ir netiesioginių mokesčių trūkumus. Pagrindinė problema išlieka mokesčių vengimas: vartotojai renkasi nelegalias prekes ir paslaugas nemokėdami valstybei mokesčių. Taip pat labiau nukenčia asmenys, gaunantys žemesnes pajamas, t.y., aukštesnes pajamas gaunantis asmuo sumoka tą pačią kainą už prekę kaip ir mažesnes pajamas gaunantis asmuo, todėl pirmajam mokesčių našta yra mažesnė. Pagrindinis trūkumas valstybei yra tai, kad sunku suplanuoti, kiek pajamų bus surinkta į valstybės biudžetą, nes šie mokesčiai priklauso nuo vartotojų elgesio. Vartotojų paklausa priklauso nuo daugybės veiksnių, kurių pasekoje yra prarandamos įplaukos į valstybės biudžetą.

Pagrindinis valstybės pajamų šaltinis yra netiesioginiai mokesčiai, todėl kiekvienais metais sudarant biudžeto projektą numatoma sulaukti daugiau pajamų iš šių mokesčių. Pavyzdžiui, panagrinėjus 2018 m. Lietuvos valstybės biudžeto pajamas, matoma, kad iš viso mokesčiai į valstybės biudžetą sudarė 68 proc., tuo tarpu 55 proc. – netiesioginiai mokesčiai (39 proc. – PVM, 16 proc. – akcizai).³⁶

Netiesioginių mokesčių svarbą rodo jų reglamentavimas ES mastu. Europos Sąjungos sutarties dėl veikimo³⁷ 2 skyrius reglamentuoja mokesčių nuostatas. Šio skyriaus 110 – 113 straipsniuose aprašomi netiesioginiai mokesčiai, jų harmonizavimo poreikio priežastys. 113 straipsnis reglamentuoja netiesioginių mokesčių harmonizavimo svarbą derinant teisės aktus, nes tai yra būtina vidaus rinkos sukūrimui ir veikimui, taip pat siekiama išvengti nesažiningos konkurencijos. Straipsnyje minimos pagrindinės institucijos, kurios atsakingos už netiesioginių mokesčių harmonizavimą ES mastu: Europos Taryba, Europos Parlamentas, Europos ekonomikos ir socialinių reikalų

³⁵ DAMULIENĖ, A.; VENGRAUSKAS, V. *Europos Sąjungos mokesčių sistema ir jos įtaka verslo plėtojimui*. Vilnius: Jurisprudencija. 2001. t. 23(15); psl. 7-18

³⁶ LR Finansų ministerija. *2018 metų Lietuvos valstybės biudžetas*. [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. spalio 1 d.] Prieiga per internetą: <https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/2018-01-15%20%20KV%20VB%20SB%20%20pajamu%20grafikai.pdf>

³⁷ Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinė redakcija. 2012. C 326

komitetas. 110 str. draudžia tiesioginį ir netiesioginį diskriminacinį užsienio prekių apmokestinimą ir tiesioginę bei netiesioginę fiskalinę apsaugą vietinėms prekėms.

ES valstybių narių mokesčių sistemos buvo suderintos, nes be suderinimo skirtingos valstybių mokesčių sistemos trukdytų tarptautinei prekybai bei sąžiningai konkurencijai. Taip pat valstybės galėtų savivaliauti vidaus mokesčiais už prekes ir paslaugas.³⁸

Apibendrinant galima teigti, kad netiesioginiai mokesčiai yra įskaičiuojami į prekių ir paslaugų galutines kainas ir mokesčio našta tenka galutiniam vartotojui. Nepaisant netiesioginių mokesčių trūkumų, tai pagrindinis kiekvienos valstybės biudžeto pajamų šaltinis, kurio vaidmuo nuolat auga.

1.3. PVM atsiradimas ir raida Lietuvoje

PVM – netiesioginis mokestis, taikomas Europos Sąjungos šalyse nuo septintojo dešimtmečio ir yra pagrindinis valstybės mokestis, nes surenkama daugiausia lėšų į valstybės biudžetą.³⁹ PVM yra įtraukiamas į prekės arba paslaugos galutinę kainą ir paimamas iš perkančio asmens, o parduodanti įmonė arba organizacija sumoka šį mokestį į valstybės biudžetą. PVM yra toks mokestis, kuris nepaveikia gamybos ar paskirstymo, bet yra surenkamas nustačius galutines kainas.⁴⁰ Pridėtinės vertės mokesčio sistema veikia pagal principą: kuo daugiau prekių ir paslaugų perki, tuo daugiau moki PVM į valstybės biudžetą.

Pirmasis pridėtinės vertės mokestį išrado prancūzas M. Lore 1958 metais. Jis pasiūlė apyvartos mokestį pakeisti nauju efektyvesniu ir veiksmingesniu mokesčiu, aprašydamas naujojo mokesčio veikimo schemą. Tačiau galutinai pridėtinės vertės mokestis Prancūzijoje buvo įvestas tik 1968 metais ir pradėjo sparčiai plisti kitose Europos Sąjungos valstybėse. Pirmasis teisės aktas, kuriuo pradėta derinti pridėtinės vertės mokesčio sistema Europos Sąjungos mastu, priimtas 1967 m. balandžio 11 d. Europos Ekonominė Bendrija (toliau - EEB) išleido I (Nr. 67/227/EEB) ir II (Nr. 67/227/EEB) direktyvas, pagal kurias EEB šalys PVM privalėjo įvesti kaip pagrindinį netiesioginį mokestį. Pirmosios direktyvos 2 straipsnis nurodo, jog „Pagal bendrosios pridėtinės vertės mokesčio sistemos principą,

³⁸ TERRA, J. M. Ben; WATTEL, J. Peter. *European tax law*. UK: „CPI Group“.2012. ISBN 978-90-411-3878-1. psl 11

³⁹ MIKESELL, J. *Fiscal Administration: Analysis and Applications for the Public Sector*. 9th edition. 2013. United States: Wadsworth CENGAGE Learning

⁴⁰ DILIUS, A; KAREIVAITĖ R. *Pridėtinės vertės mokesčio analizė Lietuvoje darnaus vystymosi kontekste*. Vilnius: „Journal of Management“. 2010. Nr. 17(1) ISSN 1648-7974

prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nepriklausomai nuo operacijų skaičiaus gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriame skaičiuojamas mokestis“.⁴¹ Šios direktyvos tapo esminiais dokumentais vystant bendrą ir vieningą apmokestinimo sistemą.⁴² Daugumoje šalių šis mokestis tapo pagrindine mokesčių sistemos dalimi, kadangi jis yra lengvai surenkamas, nesudėtinga apmokestinti paslaugas, nepažeidžia intereso dirbti ir taupyti.

Svarbu pažymėti ESTT išskiriamus keturis esminius PVM mokesčio požymius: (1) jis yra bendrai taikomas sandoriams, kurių objektas yra prekės ar paslaugos; (2) jo dydis nustatomas proporcingai apmokestinamajam asmeniui už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sumokėti sumai; (3) šis mokestis yra renkamas kiekviename gamybos ir platinimo proceso etape, įskaitant mažmeninės prekybos etapą, neatsižvelgiant į jau atliktų sandorių skaičių; (4) garantuojama pirmesniuose gamybos ir platinimo proceso etapuose sumokėtų sumų atskaita iš apmokestinamojo asmens mokėtino PVM, t. y. konkrečiame etape mokestis mokamas tik nuo šiame etape atsiradusios pridėtinės vertės ir galiausiai jo mokėjimo našta tenka galutiniam vartotojui.⁴³

Šiuo metu PVM taiko visos Europos Sąjungos šalys. Daugelis šalių PVM įvedė palyginti neseniai. Pavyzdžiui, Estija, Latvija, Čekija – 1993 m., Lietuvoje mokestis pradėtas taikyti nuo 1994 m.⁴⁴ Nepaisant to, kad mokestis yra įtvirtintas neseniai, pastoviai tvirtinami ir įgyvendinami PVM teisės aktų keitimai, atnaujinimai, išleidžiami nauji įstatymai tiek kiekvienos valstybės, tiek Europos Sąjungos mastu. Valstybės, kurios taiko PVM, sutinka, kad tai efektyvus ir veiksmingas mokestis, nes turi plačią apmokestinimo bazę, taikant jį nesudėtinga apmokestinti paslaugas, mokesčio veikimo mechanizmas neleidžia išvengti apmokestinimo, lengva jį surinkti.⁴⁵

PVM yra toks populiarus, nes pritaikytas išvengti prekybos deformacijos, iškraipymų, kurie anksčiau egzistavo taikant netiesioginius mokesčius. Jie sukeldavo „kaskadinį poveikį“, kuris reiškia, kad tos pačios prekės tuo pačiu mokesčiu apmokestinamos du, tris ar daugiau kartų, o tai lemia staigų ir didelį prekių kainos augimą.

⁴¹ 1967 m. balandžio 11 d. Pirmoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo OL 1967, 71, p. 1301. 2004. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 3

⁴² BILKŠTYTĖ, R; KAVOLIŪNAS A. *PVM iš arti 2 – Teisinis reguliavimas Europos Sąjungoje*. Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2006. Nr. 4, psl. 60-67

⁴³ LVAT. *Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis*. Administracinė jurisprudencija. Vilnius. 2014. Nr. 27

⁴⁴ BUŠKEVIČIŪTĖ, E. *Viešieji finansai*. Kaunas: „Technologija“. 2006. psl. 214

⁴⁵ DAVULIS, G. *Lietuvos mokesčių politikos, vykdytos krizės sąlygomis, vertinimas*. First international scientific conference “problems of tax policy”. Vilnius. 2012. psl. 11

Todėl PVM buvo matomas kaip mechanizmas, užtikrinantis ekonomikos stabilumą ir augimą šalyje, nes juo apmokestinama ne visa parduotų prekių ar suteiktų paslaugų vertė, o tik paskutiniu tiekimu/teikimu sukurta vertė. Tokiu būdu bandoma pasiekti fiskalinį neutralumą. Bendra PVM sistema užtikrina visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatus su sąlyga, kad jai iš principo būtų taikomas PVM.⁴⁶

Jau minėtos EEB išleistos direktyvos nors ir reglamentuoja vieningą ir bendrą PVM sistemą, tačiau verta atkreipti dėmesį, kad valstybėms narėms yra palikta laisvė pasirinkti standartinį mokesčio tarifą.⁴⁷ Todėl priklausomai nuo valstybės finansinės padėties, ekonominių svyravimų valdžia gali šį tarifą padidinti arba sumažinti, tačiau standartinis tarifas negali būti mažesnis nei 15 proc. Lyginant ES nares, šiuo metu didžiausias standartinis PVM tarifas yra Vengrijoje – 27 proc., mažiausias – Liuksemburge – 17 proc.⁴⁸ Be standartinio tarifo egzistuoja lengvatiniai tarifai, taikomi konkrečioms prekėms ir paslaugoms, kurios turi atitikti ES nustatytus kriterijus.

Pridėtinės vertės mokesčio įplaukos į šalies biudžetą pasauliniu mastu kiekvienais metais auga ir sudaro apie 40 proc. bendrosiose valstybės pajamose, todėl PVM reguliavimas yra vienas pagrindinių ne tik Lietuvos, bet ir užsienio valstybių fiskalinės politikos įrankių.⁴⁹ Lietuvoje pridėtinės vertės mokestis yra pagrindinis pajamų šaltinis į valstybės biudžetą, o jo kontrolės ir administravimo kaštai yra mažesni nei kitų mokesčių. Be to, šis mokestis netrukdo konkuruoti lietuviškoms prekėms su užsienio rinka, nes eksportuojamoms prekėms yra taikomas 0 PVM tarifas. Žemiau pateiktoje lentelėje yra 2018 metų Lietuvos biudžeto pajamos, iš kurios matoma, kad mokesčiai sudaro 68 proc. bendro biudžeto pajamų ir net 39 proc. iš jų – pridėtinės vertės mokestis. Tai įrodo, kad šis mokestis yra svarbus ir naudingas valstybei.

⁴⁶ ESTT. 2006 m. vasario 21 d. nutarimas. *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise*. Nr. C-255/02

⁴⁷ 2006 m. lapkričio 28 d. *Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos*. 2006/112/EB. 96 – 97 str.

⁴⁸ Europos Sąjungos oficialus tinklapis. PVM taisyklės ir tarifai. [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. rugsėjo 15 d.] Prieiga per internetą: < https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_lt.htm >

⁴⁹ DILIUS, A.; KAREIVAITĖ R. *Pridėtinės vertės mokesčio analizė Lietuvoje darnaus vystymosi kontekste*. Vilnius: „Journal of Management“. 2010. Nr. 17(1) ISSN 1648-7974

2018 m. Valstybės biudžetas		
Pajamos		
	tūkst. eurų	%
Mokesčiai	6 165 270	68,0
Gyventojų pajamų mokestis	312 103	3,4
Pelno mokestis	698 416	7,7
Pridėtinės vertės mokestis	3 539 791	39,0
Akcizai	1 452 185	16,0
Kiti mokesčiai	162 775	1,8
Kitos pajamos	532 139	5,9
Sandoriai su materialiuoju ir nematerialiuoju turtu bei finansinių įsipareigojimų prisiėmimas	69 853	0,8
Europos Sąjungos parama	2 303 876	25,4
VISO:	9 071 138	100,0

1 paveikslas. 2018 m. valstybės biudžeto pajamos

Šaltinis: LR finansų ministerija. Prieiga per internetą:

<https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/2018-0115%20KV%20VB%20SB%20%20pajamu%20grafikai.pdf>

Lietuvoje nagrinėjamas PVM pradėtas taikyti nuo 1991 m. gruodžio 10 d., kuris pakeitė prieš tai buvusį apyvartos mokestį ir pavadintas bendrojo akcizo mokesčiu (dabartinis PVM). Vėliau pavadinimas buvo pakeistas į pridėtinės vertės mokestį, kai 1993 m. gruodžio 22 d. buvo priimtas pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Nr. 1-345). 2002 m. liepos 1 d. priimta nauja PVM įstatymo redakcija (Nr. IX-751).⁵⁰ Buvo išleista daugybė šio įstatymo papildymų ir pakeitimų - nuo įstatymo išleidimo jis buvo keistas net 52 kartus. Tai labiausiai koreguojamas mokestis iš visų netiesioginių mokesčių. Siekiant tapti Europos Sąjungos nare, Lietuva turėjo PVM įstatymo nuostatas suderinti su Europos Sąjungos teisės aktais. Pagrindinis reikalavimas buvo Lietuvos mokesčių harmonizavimas. Įvykdžius visas sąlygas ir tapus ES nare, PVM objektu pradėta laikyti ne tik prekių ir paslaugų teikimas šalies viduje, bet ir jų įsigijimas iš kitos ES valstybės. Pasikeitė ir kai kurių prekių ir paslaugų apmokestinimo tarifai. Prekės, kurios buvo neapmokestinamos PVM, tapo apmokestinamos lengvatiniu PVM tarifu, o kai kurioms prekėms ir paslaugoms panaikinti galioję lengvatiniai PVM tarifai. Lietuvos PVM sistema taip pat reglamentuota Finansų ministerijos „PVM apskaičiavimo ir mokėjimo instrukcijoje“, kituose poįstatyminiuose teisės aktuose.

Taikant su PVM susijusius teisės aktus, svarbų vaidmenį turi Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. Pagal Lietuvos Respublikos teismų įstatymą Lietuvos vyriausiajam administraciniam teismui pavedama formuoti vienodą administracinių teismų praktiką, aiškinant ir taikant įstatymus bei kitus teisės aktus. Į Lietuvos vyriausiojo

⁵⁰ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 35-1271. Aktualiai redakcija 2008 m. vasario 1 d., Nr. IX-751

administracinio teismo paskelbtose nutartyse pateiktus įstatymų taikymo išaiškinimus turi atsižvelgti visi teismai, valstybės ir kitos institucijos, taip pat ir kiti asmenys taikydami PVM įstatymą bei kitus teisės aktus.

PVM tarifas Lietuvoje šiuo metu yra 21 proc. ir galioja nuo 2009 metų (po finansinės krizės smarkiai išaugus biudžeto deficitui ir padidinant jį nuo 19 proc.). Taip pat taikomi lengvatiniai PVM tarifai 5 ir 9 proc., kurie reglamentuoti šiuo metu galiojančio Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 19 straipsnyje.⁵¹

Svarbu aptarti patį pridėtinės vertės mokesčio objektą. Pagal Lietuvos Respublikos PVM įstatymą PVM objektu laikomas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas.

Prekių tiekimas apibūdinamas kaip prekių perdavimas kitam asmeniui, kai pagal sandorio sąlygas šis asmuo arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip jų savininkas. Taip pat prekių perdavimas pagal sutartį, kuri numato atlyginimo už perduodamas prekes atidėjimą arba atlyginimą dalimis. Trečias apibūdinimas - daiktinių teisių į nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą (servituto, uzufrukto, užstatymo teisės ar ilgalaikės nuomos) nustatymas ar perdavimas.

Paslaugų teikimas įstatyme apibrėžiamas kaip bet koks sandoris dėl bet kokio civilinių teisių objekto, jeigu šis sandoris pagal įstatymą nelaikomas prekių tiekimu. Paslaugų teikimu yra laikoma: programinės įrangos pardavimas ar kitoks perdavimas; nuoma; nematerialiojo turto ir turtinių teisių perdavimas; statybos darbai, įskaitant pastatyto naujo pastato ar statinio perdavimą užsakovui; įsipareigojimas susilaikyti nuo veiksmų, taip pat įsipareigojimas toleruoti veiksmus arba padėtį.

PVM objektu laikomas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas turi atitikti 3 pagrindines įstatymo sąlygas: prekės tiekiamos ir (arba) paslaugos teikiamos už atlygį; prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas pagal šio Įstatymo nuostatas vyksta šalies teritorijoje; prekes tiekia ir (arba) paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo vykdydamas savo ekonominę veiklą.

Apibendrinant poskyrį, galima teigti, kad pagrindinis Europos Sąjungos dokumentas, susijęs su PVM atsiradimu – Europos Ekonominės Bendrijos išleistos direktyvos, kuriose akcentuojama darni ir vieninga ekonomikos veiklos plėtra. Pagrindinis Lietuvos Respublikos teisės aktas, reglamentuojantis PVM sistemą - pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. Mokslininkų ir mokesčių ekspertų teigimu, PVM yra efektyvus ir veiksmingas mokestis, kuris naudingas valstybės ekonominėje politikoje, nes surenka į valstybės biudžetą daug pajamų ir tokiu būdu skatina valstybės ekonominį augimą.

⁵¹ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 35-1271. Aktuali redakcija 2008 m. vasario 1 d., Nr. IX-751. 19 str.

1.4. PVM harmonizavimas ir apmokestinimo tobulinimas

ES nėra bendros ir vieningos mokesčių sistemos, nes kiekvienai valstybei yra palikta teisė savarankiškai vykdyti nacionalinę mokesčių politiką, tačiau ji turi remtis ir atitikti ES teisės aktus. Kaip jau minėta, PVM sistema šalyse narėse turi savo ypatumų: skiriasi šio mokesčio tarifai, prekės ir paslaugos, kurioms taikomos lengvatos, apmokestinamos nevienodos prekių grupės, tačiau Europos Sąjunga siekia kuo didesnio PVM harmonizavimo, tobulina apmokestinimą. Tai reiškia, kad yra nustatomi vieningi įstatymai, direktyvos Europos Sąjungos mastu ir kiekvienos valstybės narės nacionalinė teisė turi įgyvendinti šiuos bendrus teisės pagrindus.⁵²

PVM yra bet kokios prekės ar paslaugos galutinės kainos sudedamasis elementas, todėl siekiant laisvo prekių ir paslaugų judėjimo tarp Europos Sąjungos valstybių, šio mokesčio derinimas ir reglamentavimas sąjungos mastu yra svarbus tikslas, kuris skatina tarptautinės prekybos liberalizavimą, išvengia daug anksčiau egzistavusių protekcinį problemų.⁵³ Tai reiškia, kad vyksta mokesčių reguliavimas, kuris pasireiškia diskriminacijos draudimu ES valstybėse ir nuostatų priėmimu dėl netiesioginių mokesčių harmonizavimo. Diskriminacijos draudimas čia reiškia, kad ES narės neapmokestina kitos šalies prekių vidaus mokesčiais, didesniais nei taikomi panašioms vietinėms prekėms. Taip pat neapmokestina vidaus mokesčiais, kurie kitoms prekėms teiktų netiesioginę apsaugą. Europos Bendrijos šalys turėjo panaikinti arba koreguoti savo mokesčių nuostatas, kurios prieštarauja šioms dviem taisyklėms. Mokesčių politika dėl netiesioginio apmokestinimo siekia užtikrinti laisvą kapitalo judėjimą ES ir tokių sąlygų sudarymą, kurios išvengtų mokesčių vengimo.⁵⁴

Pridėtinės vertės mokesčio harmonizavimas ES prasidėjo nuo Europos Komisijos, kai ši paskyrė ekspertų grupę ir nurodė pateikti harmonizavimo procesų rekomendacijas. 1963 m. ekspertų grupės pateiktoje rekomendacijoje buvo siūloma įvesti visose valstybėse narėse bendrą netiesioginį mokestį – PVM. Ekspertai paaiškino, kuo naudingas naujasis mokestis: geriau užtikrina investavimo, taupymo, darbo sprendimų neutralumą, patiriami mažesni administravimo kaštai.⁵⁵ Europos Bendrija priėmė ekspertų siūlymus įvesti PVM.

⁵² BENDIKIENĖ, D.; JANIŠAUSKIENĖ, V. *Pridėtinės vertės mokesčio tarifai Lietuvoje ir Europos Sąjungos valstybėse*. Šiauliai. ISSN 1392-3110. Socialiniai tyrimai /Social Research. 2005. Nr. 1 (5), 26-37

⁵³ GRAKAUSKAS, Eimantas; MARCIJONAS, Antanas. *Mokesčiai ir žemės ūkis Europos Sąjungos ir Lietuvos teisinio reglamentavimo kontekstu*. Teisė. 2005, t. 55, p. 7-16

⁵⁴ TERRA, J. M. Ben; WATTEL, J. Peter. *European tax law*. UK: „CPI Group“.2012. ISBN 978-90-411-3878-1. psl. 54

⁵⁵ BUŠKEVIČIŪTĖ, E. *Viešieji finansai*. Kaunas: KTU leidykla „Technologija“. 2015. psl. 27

Šis mokestis buvo įvestas dviem etapais.

Pirmasis įsigaliojo 1967 m., visose valstybėse narėse buvo įvestas bendras vartojimo mokestis, kuris reglamentuotas pirmojoje ir antrojoje Tarybos direktyvose (Nr. 67/227/EEB ir Nr. 67/228/EEB). Šiose direktyvose mokesčių harmonizavimas apibūdinamas kaip bendros struktūros adaptavimas, mokesčio neutralumas prekyboje tarp valstybių narių, tačiau nebuvo akcentuojamas bendras PVM dydis.⁵⁶ Kai 1970 m. buvo priimtas sprendimas finansuoti Europos Bendrijos biudžetą ne iš kiekvienos valstybės narės įmokų, o iš pačios Bendrijos nuosavų lėšų, tai tapo didele paskata dar didesniai mokesčių harmonizavimui. Buvo priimtas sprendimas EB biudžetą sudaryti iš muitų, žemės ūkio mokesčių ir 1 proc. nuo PVM mokestinės bazės. Buvo svarbu, kad visų valstybių narių įnašai nuo PVM mokestinės bazės būtų vienodi.

Atsirado naujo reglamentavimo poreikis, todėl 1977 m. išleista naujoji, šeštoji direktyva (Nr. 77/388/EEB), kurios pagrindiniais uždaviniais tapo vieningos PVM sistemos kūrimas, apmokestinamųjų sandorių suvienodinimas, pagrindinių sąvokų ir principų nustatymas ir apibrėžimas. Iškeltas tikslas siekti tolimesnės pažangos, sukurti bendrą rinką, kuri vadovautųsi sąžininga konkurencija. Pabrėžiamas asmenų, paslaugų, prekių, kapitalo judėjimo bei valstybių ekonomikų integracijos suvaržymų naikinimas. Direktyvoje apibrėžtos tokios sąvokos kaip „apmokestinamas asmuo“, „apmokestinamas sandoris“, „apmokestinimo momentas“. Ši direktyva iki šiol yra svarbiausias teisės aktas ES, reglamentuojantis PVM. Direktyva siekta derinti PVM bazę, išskirtinius atvejus, kai asmuo atleidžiamas nuo mokesčio, kuo labiau derinti PVM mokėtojų prievoles, atskaitos taisykles. Nors šioje direktyvoje ir siekiama kuo labiau suvienodinti PVM, nepamirštama ir tokia problema kaip galimas mokesčių vengimas, todėl paliekama valstybėms teisė tam tikrose PVM srityse veikti savarankiškai. Tai reiškia, kad ES narėms leista daryti tam tikras išimtis, taikyti priemones, nukrypstančias nuo Šeštosios direktyvos, tam, kad būtų išvengta mokesčio vengimo, klastočių, supaprastinti apmokestinimo sistemą. Svarbu paminėti, kad šioje direktyvoje nebuvo nustatyti bendri PVM tarifai ir lengvatiniai tarifai.⁵⁷

Siekiant didesnio PVM harmonizavimo 1992 m. buvo išleista nauja direktyva (Nr. 92/77/EEB), kurios pagrindinė paskirtis – PVM tarifų derinimas. Remiantis šia direktyva, visos ES valstybės iki 1996 m. gruodžio 31 d. turėjo taikyti ne mažesnę nei 15 proc. PVM tarifą. Taip pat šioje direktyvoje aprašomi sumažinti tarifai, kuriuos galima taikyti prekėms,

⁵⁶ 1967 m. balandžio 11 d. Pirmoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo. Nr. 67/227/EEB. OL 1967, 71, p. 1301. 2004. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t.

⁵⁷ 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas. Nr. 77/388/EEB. L 145/1. 09/1 t.

nurodytoms direktyvos H priede. Sumažintas tarifas negalėjo būti mažesnis nei 5 proc.⁵⁸

Reikšmingas įvykis įvyko 2017 m. spalio 4d., kai Europos Komisija pasiūlė plataus masto ES PVM sistemos reformą.⁵⁹ Ši reforma yra didžiausia PVM srityje per pastaruosius 25 metus. Pagrindinė šios reformos priežastis – tarpvalstybinis PVM sukčiavimas, dėl kurio kasmet prarandama apie 50 mlrd. eurų. Pranešime spaudai teigiama, kad įgyvendinus siūlomą reformą ši suma būtų sumažinta 80 proc. Taip pat įvardijami kiti rezultatai, kad siūloma PVM reforma padėtų padaryti sistemą tvaresnę ir įmonėms būtų paprasčiau ja naudotis. Komisija nori tokios PVM sistemos, kuri padėtų Europos įmonėms visapusiškai naudotis bendrosios rinkos teikiama nauda ir konkuruoti pasaulio rinkose. Teigiama, kad supaprastinus ir modernizavus PVM, šios išlaidos turėtų sumažėti maždaug 1 mlrd. eurų. Už ekonomikos ir finansų reikalus, mokesčius ir muitus atsakingas Komisijos narys Pierre'as Moscovici sakė: „Praėjus dvidešimt penkeriems metams nuo bendrosios rinkos sukūrimo, tarpvalstybinio mastu veiklą vykdančios įmonės ir vartotojai iki šiol susiduria su 28 skirtingomis PVM sistemomis. Laikas keisti šią pasenusią, nacionalinėmis sienomis pagrįstą sistemą! Iki 2022 m. valstybės narės turėtų PVM apmokestinamus tarpvalstybinius sandorius mūsų vidaus rinkoje laikyti vidaus operacijomis.“ Taip pat Komisijos narys priduria, kad reforma palengvins tarpvalstybinę prekybą vykdančių ES įmonių veiklą, nes sumažės biurokratizmas ir paprastesnėmis taps su PVM susijusios procedūros.⁶⁰

Naujoji PVM reforma vadovaujasi 4 pagrindiniais principais:

- Kova su sukčiavimu. Šis pagrindinis tikslas reiškia, kad nuo šiol PVM bus taikomas įmonių tarpvalstybinei prekybai. Paaikškinama, kad iki šiol tokios rūšies prekybai PVM netaikomas ir taip atsiranda spraga, leidžianti nesąžiningoms įmonėms surinkti PVM ir dingti nepervedus šių pinigų valstybei.
- Vieno langelio principas. Įvedus vieno langelio principą, tarpvalstybinio mastu prekiaujančioms įmonėms bus paprasčiau vykdyti savo PVM prievoles. Prekybininkai galės savo gimtąja kalba pateikti deklaracijas ir atlikti mokėjimus naudodamiesi vienu interneto portalu pagal tas pačias taisykles bei administracinius šablonus kaip savo šalyje. Tada valstybės narės sumokės PVM tiesiogiai viena kitai, kaip jau yra dabar teikiant visas e. paslaugas.

⁵⁸ 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva papildanti bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičianti Direktyvą 77/388/EEB (PVM tarifų derinimas). Nr. 92/77/EEB. L 316/1. 09/1 t.

⁵⁹ Europos Komisija. *Europos Komisija siūlo plataus masto ES PVM sistemos reformą*. Pranešimas spaudai. Briuselis. 2017. [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. spalio 10 d.] Prieiga per internetą: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3443_lt.pdf

⁶⁰ Ten pat

- Daugiau nuoseklumo. Bus pereita prie paskirties vietos principo, pagal kurį galutinė PVM suma visada mokama galutinio vartotojo valstybei narei, taikant tos valstybės narės tarifą. Toks yra valstybių narių remiamas Europos Komisijos ilgalaikis įsipareigojimas. Jis jau dabar vykdomas teikiant e. paslaugas.

- Mažiau biurokratizmo. Bus supaprastintos sąskaitų faktūrų išrašymo taisyklės ir pardavėjai galės, netgi vykdami tarpvalstybinę prekybą, sąskaitas faktūras išrašyti pagal savo šalies taisykles. Įmonėms nebereikės rengti tarpvalstybinių sandorių sąrašo (vadinamosios susumuojamosios ataskaitos) savo mokesčių administratoriui.⁶¹

Šis Europos Komisijos pasiūlymas pagerinti kasdienį dabartinės PVM sistemos veikimą buvo pateiktas valstybėms narėms, kurios dėl jo turėjo susitarti Taryboje ir Europos Parlamente. 2018 m. Komisija pateikė išsamų teisės akto pasiūlymą, kuriuo techniniu lygmeniu iš dalies buvo pakeista vadinamoji PVM direktyva, kad šiandien siūloma galutinė PVM sistema galėtų būti sklandžiai įgyvendinta.

2018 m. lapkričio 6 d. priimta Tarybos Direktyva (ES) 2018/1695 dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostatos, susijusios su neprivalomo atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo taikymo tam tikroms prekėms ir paslaugoms, kurias tiekiant ar teikiant gali būti sukčiaujama, laikotarpiu ir su kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčiu greitojo reagavimo mechanizmo taikymo laikotarpiu.⁶²

Taigi, galima daryti išvadą, kad PVM sistema keičiasi, bandoma kuo labiau šį mokesčių harmonizuoti, tobulinti, pritaikyti skirtingoms interesų grupėms. Siekiama efektyvaus, veiksmingo ir lankstaus apmokestinimo būdo, bandoma kuo labiau išvengti mokesčio vengimo. Tačiau ir toliau išlieka PVM, kuris įvairiose šalyse yra skirtingas, suderinimo problema, taip pat ne iki galo išspręsta mokesčio vengimo problema. Galutinė PVM sistema, kuri tiktų visai bendrajai rinkai, tebėra Europos Sąjungos ilgalaikis įsipareigojimas.

⁶¹ Ten pat

⁶² 2018 m. lapkričio 6 d. Tarybos direktyva, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostatos, susijusios su neprivalomo atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo taikymo tam tikroms prekėms ir paslaugoms, kurias tiekiant ar teikiant gali būti sukčiaujama, laikotarpiu ir su kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčiu greitojo reagavimo mechanizmo taikymo laikotarpiu. Nr. (ES) 2018/1695. L 282/5

2. TEISĖ Į PVM ATSKAITĄ IR FISKALINIO NEUTRALUMO PRINCIPO PASIREIŠKIMAS

2.1. Teisės į PVM atskaitą samprata

Teisė į PVM atskaitą yra pridėtinės vertės mokesčio sistemos pagrindas. Šia teise grindžiamas visas PVM veikimo mechanizmas, t.y., mokesčio našta iš ekonominę veiklą vykdančių subjektų perkeliama galutiniams vartotojams. Tokiu būdu užtikrinama gamybos ir prekybos procese dalyvaujančių asmenų teisė į lygybę ir sąžiningą konkurenciją. Svarbu pabrėžti, kad per teisę į PVM atskaitą yra įgyvendinamas ir fiskalinio neutralumo principas.

Esminė teisė, kurią įgyja įsiregistravęs PVM mokėtojas – teisė į PVM atskaitą. Tai reiškia teisę atskaityti pirkimo ir (arba) importo PVM ir ta dalimi sumažinti mokėtiną į biudžetą sumą arba padidinti gražintiną iš biudžeto PVM sumą.⁶³ Pagrindinis PVM apibūdinantis bruožas yra tas, kad ne visas PVM mokėtojo iš pirkėjo paimtas patiektų prekių (suteiktų paslaugų) pardavimo PVM sumokamas į biudžetą. PVM mokėtojas turi teisę iš apskaičiuoto savo patiektų prekių (suteiktų paslaugų) pardavimo PVM atskaityti (atimti) PVM, kurį jam, tiekdami prekes (teikdami paslaugas), apskaičiuavo pardavėjai, importo PVM, už iš kitų valstybių narių įsigytas prekes (paslaugas) apskaičiuotą PVM ir mokėti į biudžetą tik skirtumą tarp pardavimo PVM ir atskaitomos pirkimo PVM sumos. Tai reiškia, kad PVM mokėtojas turi teisę į PVM atskaitą.⁶⁴

Teisės į PVM atskaitą sistema turi savo ypatumų ir probleminių aspektų. Lietuvoje kasmet kyla daug ginčų ir nesutarimų dėl PVM apskaičiavimo ir šio mokesčio atskaitos. Dr. Egidija Smalakienė straipsnyje „Pridėtinės vertės mokesčio atskaitos probleminiai aspektai“ aprašo atvejus, kai PVM atskaita yra negalima:

- kai PVM sąskaitą-faktūrą išrašo asmuo, kuris įsteigtas ir (ar) įregistruotas kaip PVM mokėtojas, panaudojus suklastotus dokumentus, įskaitant atvejus, kai panaudojami pamesti ar kitaip prarasti asmens dokumentai;
- kai apskaitos dokumentą išrašo asmuo, įsteigtas ar įregistruotas kaip PVM mokėtojas, pasinaudojant statybiniais asmenimis, įskaitant

⁶³ MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: „Registrų centras“, 2011. psl. 540

⁶⁴ LR Valstybinė mokesčių inspekcija. *PVM atskaita ir jos tikslinimas*. [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. spalio 14 d.] Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/Leidiny+PVM+atskaita.pdf/dd0d4c0c-5c7b-4b35-8aa0-7c51696b8a8c>>

įmonės, kurių savininkai ar vadovai patvirtina, kad nieko nežino apie tikrąją įmonės veiklą;

- kai asmenys neteikia PVM deklaracijų arba deklaruojantys, kad veiklos nevykdo, tačiau iš tikrųjų veikla vykdoma, arba asmuo, kuris įsteigtas kaip įregistruotas PVM mokėtojas ir naudojamas visuomenei priešiškais interesais, vykdo kitokią, negu steigimo dokumentuose nurodyta, veiklą ar naudojamas kaip priedanga neteisėtai veiklai vykdyti;

- kai asmuo, dėl kurio vykdytų sandorių ar neteisėtos veiklos, susijusios su apgaulės būdu susigražintu ar į biudžetą nesumokėtu PVM, iškelta baudžiamoji byla. Išvardytų asmenų išrašyti apskaitos dokumentai neturi juridinės galios, nes laikytina, kad ūkinės operacijos tarp tokių ūkio subjektų, kokie nurodyti apskaitos dokumentuose, neįvyko.⁶⁵

Taigi galima sakyti, kad visos PVM sistemos pagrindas yra teisė į PVM atskaitą, o per ją įgyvendinamas fiskalinio neutralumo principas. PVM atskaita yra mokestinis-teisinis reiškinys, kuris turi savo probleminių aspektų, tačiau juos sprendžia nacionaliniai ir tarptautiniai teismai.

2.2. Teisės į PVM atskaitą teisinis reguliavimas Europos Sąjungoje

Jau minėta, kad pagrindinis ES dokumentas PVM srityje yra 1977 m. gegužės 17 d. priimta Šeštoji direktyva (Nr.77/388/EEB), nes joje reglamentuotas visas PVM mechanizmas, visapusiškai ir išsamiai aprašyti visi PVM apskaičiavimo ir mokėjimo klausimai, padėti pamatai tolimesniam PVM harmonizavimui. Šios direktyvos XI dalyje aprašyta teisės į PVM atskaitą sistema: atsiradimas ir apimtis, reglamentuojančios taisyklės, atskaitos proporcijos apskaičiavimas, apskaitos tikslinimas. Šis teisės aktas įtvirtino teisės į PVM atskaitą mechanizmą taip užtikrindamas bendros PVM sistemos neutralumą.⁶⁶ Tai reiškia, kad mokestis taikomas kuo bendresniu būdu, siekiama paprastumo ir neutralumo apmokestinamųjų asmenų, dalyvaujančių gamybos ir paskirstymo bei paslaugų teikimo etapuose, atžvilgiu. Tokiu būdu visa mokesčio našta tenka tik galutiniam vartotojui ir paslaugų vartotojui.

Kadangi ES išleista Šeštoji direktyva ne vieną kartą buvo keista ir tobulinama nuo išleidimo datos, 2006 m. buvo nuspręsta išleisti naują šios direktyvos redakciją.

⁶⁵ SMALAKIENĖ, E. *Pridėtinės vertės mokesčio atskaitos probleminiai aspektai*. Vilnius. Jurisprudencija. 2004, t. 51(43); psl. 62–69

⁶⁶ 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas. Nr. 77/388/EEB. L 145/1. 09/1 t. psl. 35-38

Pažymėtina, kad naujame dokumente daug plačiau ir išsamiau aprašytas teisės į PVM atskaitą mechanizmas. Apskritai nauja redakcija nereiškė esminių pakeitimų, tačiau užtikrino aiškesnį reglamentavimą ir racionalų nuostatų išdėstymą.

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvoje 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įtvirtintos pagrindinės apmokestinamųjų asmenų teisės ir pareigos, išimtis, apribojimai, teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo taisyklės. Šio dokumento 167 straipsnis numato, kad teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM. Tai reiškia, kad asmuo turi teisę į atskaitą, jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams. Asmuo toje valstybėje narėje, kurioje vykdo apmokestinamuosius sandorius, turi turėti teisę iš PVM atskaityti:⁶⁷

- mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;
- mokėtiną PVM už sandorius, kurie laikomi prekių tiekimu arba paslaugų teikimu pagal 18 straipsnio A punktą ir 27 straipsnį;
- mokėtiną PVM už prekių įsigijimą Bendrijos viduje pagal 2 straipsnio 1 dalies b punkto i papunktį;
- mokėtiną PVM už sandorius, kurie laikomi įsigijimu Bendrijos viduje pagal 21 ir 22 straipsnius;
- mokėtiną arba sumokėtą PVM už prekių importą į tą valstybę narę.

Be aukščiau nurodytos atskaitos, asmuo turi teisę į PVM atskaitą, jei prekės ir paslaugos yra naudojamos direktyvos 169 straipsnyje nurodytais tikslais.⁶⁸

Pagal 2006 m. Tarybos direktyvos teisės į atskaitą įgyvendinimo taisyklės, tam, kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo turi tenkinti tam tikras sąlygas: turėti reikalavimus atitinkančią sąskaitą – faktūrą; laikytis kiekvienos valstybės narės nustatytų formalumų; PVM deklaracijoje nurodyti visą informaciją, būtiną apskaičiuoti už jo prekių įsigijimą Bendrijos viduje mokėtiną PVM sumą; už prekių importą jis privalo turėti importo dokumentą (178 straipsnis).⁶⁹

⁶⁷ 2006 m. lapkričio 28 d. *Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos*. 2006/112/EB. 168-179 str.

⁶⁸ Ten pat

⁶⁹ Ten pat

Naujoje direktyvoje reglamentuota, kad apmokestinamasis asmuo teisę į PVM atskaitą įgyvendina iš visos PVM sumos, mokėtinos per atitinkamą mokestinį laikotarpį, atimdamas visą PVM sumą, į kurios atskaitą per tą patį laikotarpį jis įgijo teisę. (179 straipsnis).⁷⁰

Pažymėtina, kad aiškinti ir įgyvendinti ES mastu nustatytą bendrą teisės į PVM atskaitą reglamentavimą, taip pat siekiant PVM harmonizavimo ir praktikos suvienodinimo, principinį vaidmenį turi Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. Šio teismo išaiškinimai ir komentarai yra pagrindinis praktinis teisės šaltinis Europos Sąjungos mastu teisės į PVM atskaitą srityje. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas savo pranešime „Dėl teisės į PVM atskaitą reikšmės, atsiradimo sąlygų, atsiradimo momento“ pažymėjo, kad pridėtinės vertės mokesčio atskaita yra pagrindinis Europos Sąjungos PVM sistemos elementas. Teisė atskaityti PVM yra pagrindinė ir svarbiausia mokesčio mokėtojo teisė. PVM atskaitos sistema yra pagrindinė priemonė, kuria yra įgyvendinamas svarbiausias PVM principas – neutralumo principas.⁷¹

Europos Sąjungos Teisingumo Teismas savo išaiškinimuose pabrėžia, kad teisės į PVM atskaitą pagrindinė ir būtina sąlyga yra priežastinio ryšio buvimas tarp mokesčio mokėtojo įgyjamų prekių ar paslaugų ir vykdomo apmokestinamo pardavimo. Šis priežastinis ryšys yra kriterijus, pagal kurį skiriasi mokesčių mokėtojų, vykdančių apmokestinamą ekonominę veiklą, teisės nuo galutinio vartotojo teisių (išskyrus mokesčių mokėtojus, atliekančius veiksmus, atleistus nuo PVM). Taigi priežastinio ryšio buvimas tarp vykdomų įgijimų ir apmokestinamo pardavimo leidžia: įgyvendinti neutralumo principą mokesčių mokėtojų, vykdančių apmokestinamą veiklą atžvilgiu; įgyvendinti vartojimo apmokestinimo principą įgijus prekes ar paslaugas galutiniam vartotojui arba mokesčių mokėtojui, atliekančiam veiksmus, atleistus nuo PVM. Teisė į atskaitą atsiranda visais atvejais, jeigu mokesčių mokėtojas patvirtina bent jau bendro pobūdžio priežastinį ryšį tarp įgyjamų prekių ar paslaugų bei jo vykdomos ekonominės veiklos apmokestintos PVM. Teismas savo praktikoje vadovaujasi 2006 m. Tarybos Direktyva 2006/112/EB „Dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos“.⁷²

⁷⁰ Ten pat

⁷¹ ESTT praktika. *Dėl teisės į PVM atskaitą reikšmės, atsiradimo sąlygų, atsiradimo momento*. [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. lapkričio 2 d.] Prieiga per internetą: https://www.vmi.lt/cms/documents/10162/9224299/ESTT_praktika_d%C4%971_PVM.pdf/3d4ef3d2-0133-4e1c-a6de-66ef86d72d79

⁷² Ten pat

Visų ES valstybių narių nacionaliniai teismai turi teisę kreiptis į Europos Sąjungos Teisingumo Teismą ir prašyti išaiškinti, pakomentuoti ir pateikti nutarimą dėl aktualių klausimų ir konkrečių atvejų. Kai nacionalinis teismas gauna Europos Sąjungos Teisingumo Teismo išaiškinimą, turi vadovautis juo priimant galutinį sprendimą.⁷³

Taigi, 2006 m. Tarybos Direktyva „Dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos“ yra pagrindinis teisės aktas PVM atskaitos srityje, o Europos Sąjungos Teisingumo Teismas – aukščiausia instancija konkrečioms su PVM susijusiems atvejams praktikoje. Direktyva yra skirta visoms valstybėms narėms, jos turi siekti direktyvos tikslų, vadovautis ja priimant savo teisės aktus, tačiau kiekvienai valstybei narei palikta laisvė įgyvendinant šiuos uždavinius. Tai reiškia, kad ES direktyva nėra tiesiogiai taikomas įstatymas, o jos teisinė galia įgyvendinama per valstybių narių nacionalinius teisės aktus.

2.3. Teisės į PVM atskaitą teisinis reguliavimas Lietuvos Respublikoje

Lietuvos Respublikoje, kaip jau minėta, pagrindinis teisės aktas, reglamentuojantis PVM sistemą, yra 2002 m. kovo 5 d. priimtas „Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas“.⁷⁴ Šis įstatymas buvo išleistas ir įgyvendintas remiantis ES Šeštąja Direktyva. Kaip jau minėta, ES Šeštoji Direktyva nėra tiesioginis įstatymas, todėl mokesčių mokėtojai, mokesčių administratorius, nacionaliniai teismai ir institucijos remiasi LR PVM įstatymu, nagrinėdamos ir sprendamos su PVM susijusius klausimus, o jei sprendimo neranda, gali kreiptis į ESTT ir prašyti komentaro ar nutarimo. Lietuvos Respublikos PVM įstatyme apibrėžiamos svarbiausios sąvokos, PVM objektas, prekių tiekimo ir paslaugų teikimo taisyklės, apmokestinimo sistema, PVM tarifai, ir kitos reikšmingos taisyklės, tarp jų ir teisė į PVM atskaitą. Kitas svarbus teisinis šaltinis – PVM įstatymo komentaras, kuriame išsamiai aprašomas kiekvienas PVM įstatymo straipsnis.⁷⁵

Pagal LR PVM įstatymą, PVM atskaita yra pirkimo ir (arba) importo PVM dalies atskaitymas, kai pagal šio Įstatymo nuostatas apskaičiuota atskaitoma pirkimo ir (arba)

⁷³ TERRA, J. M. Ben; WATTEL, J. Peter. European tax law. UK: „CPI Group“.2012. ISBN 978-90-411-3878-1. psl. 129

⁷⁴ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271. Aktuali redakcija 2008 m. vasario 1 d., Nr. IX-751

⁷⁵ LR Valstybinė mokesčių inspekcija .Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras. 2018-07-02 redakcija. KD-5644 [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. spalio 25 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.9>

importo PVM dalimi sumažinama mokėtina į biudžetą ar padidinama gražintina iš biudžeto PVM suma.⁷⁶

Įstatymas teigia, kad teisę į PVM atskaitą turi PVM mokėtojai, išskyrus asmenis, kurie PVM mokėtojais įregistruoti vien dėl prekių įsigijimo iš kitų valstybių narių ir nevykdo jokios ekonominės veiklos; apmokestinamuosius asmenis, įsikūrusius už Europos Sąjungos teritorijos ribų (kaip jie apibrėžti šio Įstatymo XII skyriaus penktajame skirsnyje), kuriems taikomos šio Įstatymo XII skyriaus penktojo skirsnio nuostatos; apmokestinamuosius asmenis, įsikūrusius Europos Sąjungos teritorijoje, tačiau ne vartojimo valstybėje narėje (kaip jie apibrėžti šio Įstatymo XII skyriaus penktajame skirsnyje) ir PVM mokėtojais registruotus vien dėl šio Įstatymo XII skyriaus penktajame skirsnyje nustatytos specialios telekomunikacijų, radijo ir televizijos transliavimo ir (arba) elektroniniu būdu teikiamų paslaugų, kurias teikia Europos Sąjungos teritorijoje, tačiau ne vartojimo valstybėje narėje įsikūrę apmokestinamieji asmenys, apmokestinimo schemas (toliau – Sąjungoje įsikūrusių asmenų schema) taikymo.⁷⁷

PVM mokėtojas įstatyme apibrėžiamas kaip asmuo, kuriam pagal šį Įstatymą nustatyta prievolė apskaičiuoti ir mokėti PVM ir kuris mokesčio administratoriaus įregistruotas PVM mokėtoju, įskaitant kitaip PVM tikslais registruotus asmenis, išskyrus asmenis, kurie yra registruoti kompensacinio PVM tarifo schemas tikslais.⁷⁸ Tokiu būdu per PVM atskaitą užtikrinama, kad PVM, sumokėtas (mokėtinas) tiekėjams už iš jų įsigytas prekes arba gautas paslaugas, o taip pat importo PVM, sumokėtas už importuotas prekes, neturėtų įtakos savikainai tų PVM mokėtojo gaminamų ir parduodamų prekių ar teikiamų paslaugų, kurios yra PVM objektas ir už kurias pats PVM mokėtojas turi mokėti į biudžetą nustatyto dydžio PVM.

PVM atskaita gali pasinaudoti asmuo, įsiregistravęs PVM mokėtoju ir vykdantis PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje nurodytą veiklą. PVM įstatymo komentare pateikiama, kad tokiu būdu per PVM atskaitą užtikrinama, kad PVM, sumokėtas (mokėtinas) tiekėjams už iš jų įsigytas prekes arba gautas paslaugas, taip pat importo PVM, sumokėtas už importuotas prekes, neturėtų įtakos savikainai tų PVM mokėtojo gaminamų ir parduodamų prekių ar teikiamų paslaugų, kurios yra PVM objektas ir už kurias pats PVM

⁷⁶ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271. Aktuali redakcija 2008 m. vasario 1 d., Nr. IX-751. 2 str. 23 punktas

⁷⁷ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271. Aktuali redakcija 2008 m. vasario 1 d., Nr. IX-751. 57 str.

⁷⁸ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271. Aktuali redakcija 2008 m. vasario 1 d., Nr. IX-751. 2 str. 24 punktas

mokėtojas turi mokėti į biudžetą nustatyto dydžio PVM, taip pat kitų prekių ir paslaugų, kurios nurodytos 58 straipsnio 1 dalies 2 punkte.⁷⁹

Svarbu pažymėti, kad PVM kontroliuoja Valstybinė mokesčių inspekcija. PVM įstatymo 120 str. reglamentuota, kad PVM kontrolė priklauso Valstybinei mokesčių inspekcijai. Ši institucija įvardijama įstatyme kaip mokesčio administratorius. Apibendrintus Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo paaškinimus, suderinusi su Finansų ministerija, teikia ir skelbia Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos.⁸⁰ Visus ginčus ir probleminius aspektus sprendžia ir aiškina LVAT.

Taigi, pagrindinis įstatymas Lietuvoje, kuris nustato apmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu, taip pat apmokestinamųjų asmenų, PVM mokėtojų ir kitų asmenų prievolės, yra „Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas“. Šis įstatymas yra suderintas su ES teisės aktais PVM srityje.

2.4. Fiskalinio neutralumo principo samprata ir esmė

Jau minėta, kad visa PVM sistema remiasi teise į PVM atskaitą, o per ją yra įgyvendinamas fiskalinio neutralumo principas. Teise į PVM atskaitą yra įtvirtinta, kad mokesčio našta iš ekonominę veiklą vykdančių subjektų yra perkeliama vartojimo subjektams. Tai reiškia, kad asmuo, vykdamas ekonominę veiklą ir turintis teisę į PVM atskaitą, šio mokesčio atžvilgiu lieka neutralus, kadangi gali iš mokėtinos PVM sumos atimti mokesčio sumą, tenkančią prekėms ir paslaugoms, kurios buvo tiesiogiai naudojamos jo vykdomos veiklos metu prekių bei paslaugų pridėtinai vertei kurti. PVM netiesiogiai sumoka galutinis prekių ar paslaugų vartotojas. Taigi fiskalinio neutralumo principas apsaugo apmokestinamųjų asmenų teises, užtikrina gamybos ir tiekimų grandinėje dalyvaujančių subjektų lygybę ir sąžiningą konkurenciją.

Reglamentuota teisės į PVM atskaitą sistema užtikrina visišką neutralumą, ja siekiama atleisti verslininką nuo mokėtinos PVM naštos. Bendra PVM sistema siekiama bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumo, neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatą, su sąlyga, kad pati ši veikla iš principo būtų apmokestinama PVM.⁸¹

⁷⁹ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras. 2018-07-02 redakcija. KD-5644

⁸⁰ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 35-1271. Aktuali redakcija 2008 m. vasario 1 d., Nr. IX-751. 120 str.

⁸¹ ESTT. 2014 m. vasario 6 d. *sprendimas Curtea de Apel Oradea* (Rumunija). C-424/12.

Europos Sąjungos Teisingumo Teismas vadovaujasi fiskalinio neutralumo principu savo praktikoje ir labai dažnai pabrėžia jį kaip vieną esminių PVM principų. Svarbu pabrėžti, kad konkrečios fiskalinio neutralumo principo sąvokos apibrėžimo nėra pateikta nei mokslinėje literatūroje, nei ES teisės aktuose. Daugumoje teisės aktų ir kitų šaltinių fiskalinio neutralumo principas įvardijamas kaip PVM neutralumo principas. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas pažymėjo, kad:

- PVM neutralumo principas įgyvendinamas naudojant atskaitos sistemą, kurios tikslas – visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM. Todėl bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultata, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM;
- Siekdamas užtikrinti PVM neutralumą, valstybės narės savo vidaus teisės sistemoje privalo numatyti galimybę patikslinti kiekvieną sąskaitoje faktūroje neteisingai nurodytą mokestį, jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo įrodo, kad jis yra sąžiningas. Toks tikslinimas negali priklausyti nuo mokesčių administratoriaus diskrecijos;
- Priemonės, kurių valstybės narės gali imtis siekdamas užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui, neturi viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti;
- Pagal bendros PVM sistemos principą, prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekių ir paslaugų kainai, todėl mokesčių administratorius negali gauti didesnės PVM sumos, nei taip apskaičiuota.⁸²

PVM direktyvos 2006/112/EB 193 str. teigia, kad PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdantis apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, išskyrus 194–199 ir 202 straipsniuose nurodytus atvejus, kai PVM moka kitas asmuo. Kilus neaiškumams, ESTT aiškino šį straipsnį remdamasis fiskalinio neutralumo principu. Siekta išsiaiškinti ar fiskalinio neutralumo principą reikia aiškinti taip, kad juo draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią mokesčių administratoriui leidžiama atsisakyti grąžinti paslaugų teikėjui pastarojo sumokėtą PVM, kai buvo atsisakyta pripažinti šių paslaugų gavėjo, kuris taip pat sumokėjo šį mokestį už tas pačias paslaugas, teisę jį atskaityti motyvuojant tuo,

⁸² ESTT. 2015 m. balandžio 23 d. *Sprendimas Varhoven administrativen sad* (Bulgarija). C-111/14. ECLI:EU:C:2015:267

kad šis neturėjo atitinkamo mokestinio dokumento, o pagal nacionalinę teisę neleidžiama taisyti mokestinių dokumentų, jei yra priimtas galutinis pranešimas dėl mokesčių perskaičiavimo. Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (šeštoji kolegija) nusprendė, kad fiskalinio neutralumo principas turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią mokesčių administratoriui leidžiama atsisakyti grąžinti paslaugų teikėjui pastarojo sumokėtą PVM, kai buvo atsisakyta pripažinti šių paslaugų gavėjo, kuris taip pat sumokėjo šį mokestį už tas pačias paslaugas, teisę jį atskaityti motyvuojant tuo, kad šis neturėjo atitinkamo mokestinio dokumento, o pagal nacionalinę teisę neleidžiama taisyti mokestinių dokumentų, jei yra priimtas galutinis pranešimas dėl mokesčių perskaičiavimo.⁸³

Taip pat ESTT dažnai savo praktikoje pažymi, kad prekių įsigijimo dokumentų turėjimo bei pačių prekių patekimo į civilinę apyvartą aplinkybių teisėtumo įtaka apmokestinimui PVM ir teisės į PVM atskaitą įgyvendinimui yra susijusi su fiskalinio neutralumo principu, kuris iš esmės reiškia, kad pagal bendrą taisyklę apmokestinant pridėtinės vertės mokesčiu neleidžiama daryti takoskyros tarp teisėtų ir neteisėtų sandorių bei teisėtų (teisėtai įsigytų ar sukurtų) ir neteisėtų (neteisėtai įsigytų ar sukurtų) prekių. Tačiau ši taisyklė netaikoma, kai prekės pasižymi atitinkamais požymiais, dėl kurių jų civilinė apyvarta valstybėse narėse yra absoliučiai draudžiama ir šios prekės jokia forma ir niekada negalės teisėtai dalyvauti civilinėje apyvartoje. Tai reiškia, kad fiskalinio neutralumo principas netaikomas tik uždraustoms prekėms: narkotikams, ginklams ir pan.⁸⁴

Fiskalinio neutralumo principas draudžia panašias, tarpusavyje konkuruojančias prekes vertinti skirtingai PVM požiūriu, t.y. minėtiems produktams turi būti taikomas vienodas PVM tarifas. Todėl jei klaidingas tarifas taikomas keliems apmokestinamiesiems asmenims ir jei neteisingai dėl šios klaidos surinktų sumų grąžinimas bent iš dalies yra nulemtas minėtų apmokestinamųjų asmenų situacijos – kreditoriaus ar debitoriaus PVM srityje biudžeto atžvilgiu, – minėtiems asmenims realiai yra taikomas skirtingas apmokestinimas, panašus į tą, kuris galėtų susidaryti dėl skirtingo PVM tarifo taikymo panašioms prekėms. Taigi toks skirtumas prieštarauja fiskalinio neutralumo principui tiek, kiek šie apmokestinamieji asmenys pardavinėjo panašias prekes.⁸⁵

⁸³ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. 2006/112/EB. 193-202 str.

⁸⁴ Vilniaus apygardos administracinio teismo teisėjų kolegija. 2010 m. spalio 28d. *Sprendimas nr. 14.4-114-81. IK-2655-171/2010*

⁸⁵ ESTT. 2008 m. balandžio 10 d. *Sprendimas House of Lords (Jungtinė Karalystė). C-309/06*

Lietuvos Respublikoje LVAT ir kitos institucijos vadovaujasi fiskalinio neutralumo principu ir ESTT išaiškinimais apie tai, kaip jį reikia traktuoti. Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko pavaduotojas Saulius Trečekauskas teigia, kad taikant Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatyme nustatytas teisės normas, kurios yra Lietuvos Respublikai suteiktos išlygos iš 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, turi būti vadovujamasi fiskalinio neutralumo ir vienodo požiūrio principais.⁸⁶

2016 m. buvo svarstomas nutarimas dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nr. IX-751 19 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto nr. XIIP-4325. Buvo nuspręsta nepritarti Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 19 straipsnio pakeitimo įstatymo projektui Nr. XIIP-4325, nes šiuo projektu siūlomos nuostatos neatitiktų 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. Taip buvo pabrėžta, kad tokiu straipsnio pakeitimo įstatymo projektu būtų pažeidžiamas fiskalinio neutralumo principas, kuriuo grindžiama Direktyva 2006/112/EB.⁸⁷

Fiskalinio neutralumo principas yra vienas iš esminių PVM principų, kuriuo grindžiama visa PVM sistema. ESTT ir valstybių nacionaliniai teismai dažnai remiasi fiskalinio neutralumo principu savo praktikoje PVM srityje.

⁸⁶ ESTT. 2008 m. rugpjūčio 6 d. *Sprendimas Marks & Spencer plc v Commissioners of Customs & Excise*. C-309/06

⁸⁷ Lietuvos Respublikos Vyriausybė. Nutarimas dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nr. IX-751 19 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto nr. XIIP-4325. Vilnius. 2016 m. rugsėjo 28 d. Nr. 950

3. FISKALINIO NEUTRALUMO PRINCIPO INTERPRETACIJA, SUPRATIMAS IR PROBLEMAS, SU KURIOMIS SUSIDURIAMA JURISPRUDENCIJOJE

3.1. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika taikant fiskalinio neutralumo principą

Taikant fiskalinio neutralumo principą reikšmingą poziciją užima Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas, kuriam pagal Lietuvos Respublikos teismų įstatymo 31 straipsnio 2 dalį yra pavesta formuoti vienodą administracinių teismų praktiką aiškinant ir taikant įstatymus ir kitus teisės aktus.⁸⁸ LVAT skelbia aktualią informaciją apie teismų praktiką, teismų apibendrinimus ir apžvalgas leisdamas biuletenį. Be to, šiame biuletenyje gali būti skelbiama ir kita informacija apie LVAT veiklą, medžiagą, reikšmingą vienodam teisės aiškinimui ir taikymui užtikrinti.⁸⁹ Kiekvieną arba kas antrą mėnesį oficialiame LVAT tinklapyje galima susipažinti su apibendrinta atitinkamo mėnesio praktikos apžvalga su reikšmingiausiais teismo išaiškinimais. Taip pat visuomenei yra prieinami ir metiniai LVAT pranešimai, kuriuose galima susipažinti su atitinkamų metų teismo praktikos apžvalga.

Vyriausiojo administracinio teismo sprendimuose ir nutartyse esančius įstatymų ir kitų teisės aktų taikymo išaiškinimus privalo atsižvelgti valstybės ir kitos institucijos, taip pat kiti asmenys, taikydami tuos pačius įstatymus ir kitus teisės aktus. Be abejo, nereikia pamiršti, jog plėtodamas ir užtikrindamas vienodą teisės aiškinimą ir taikymą administraciniuose teismuose, Vyriausiasis administracinis teismas analizuoja nacionalinių, o ypač Europos Sąjungos ir tarptautinių teismų praktiką, kitus teisės šaltinius.

LVAT neretai tenka spręsti ir klausimus susijusius su fiskalinio neutralumo principu bei jo pasireiškimu PVM sistemoje. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A-438-1097-09⁹⁰ LVAT sprendė mokesčių ginčą, kilusį tarp pareiškėjo UAB „Dubingiai“ ir atsakovės Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos dėl teisės į PVM atskaitą. Mokesčių administratorius paneigė pareiškėjo teisę į PVM atskaitą, nurodydamas, kad ūkinės operacijos tarp pareiškėjo ir kontrahentų, teikusių atitinkamas

⁸⁸ Lietuvos Respublikos teismų įstatymas. *Valstybės žinios*, 1994-06-17, Nr. 46-851. 31 str. 2 dalis.

⁸⁹ Lietuvos Respublikos teismų įstatymas. *Valstybės žinios*, 1994-06-17, Nr. 46-851. 32 str. 1 dalis.

⁹⁰ LVAT. 2009 m. spalio 19 d. *Sprendimas UAB „Dubingiai“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją*. Nr. A-438-1097-09

paslaugas pareiškėjui, neįvyko tomis sąlygomis kokios yra nurodytos šių kontrahentų vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose, t.y. neginčija, kad PVM sąskaitose faktūrose paslaugos realiai buvo suteiktos pareiškėjui už kurias jis sumokėjo paslaugų teikėjams atitinkamas PVM sumas, tačiau teigia, jog šių paslaugų nesuteikė PVM sąskaitose faktūrose nurodyti asmenys. Todėl, anot mokesčių administratoriaus, tokios PVM sąskaitos faktūros neturi juridinės galios ir remiantis jomis negali būti vykdoma PVM atskaita. Be to, mokesčių administratoriaus teigimu, minėti kontrahentai, teikę pareiškėjui atitinkamas paslaugas, į valstybės biudžetą nesumokėjo ir PVM (pardavimo).

Pareiškėjas UAB „Dubingiai“ nesutiko su tokia mokesčių administratoriaus pozicija ir savo teisę į PVM atskaitą grindė tuo, kad minėtose PVM sąskaitose faktūrose nurodytos ūkinės operacijos realiai yra įvykusios, t. y., kad pareiškėjui PVM sąskaitose faktūrose nurodytos paslaugos buvo suteiktos, už kurias pareiškėjas kontrahentams sumokėjo ir atitinkamas PVM sumas. Pareiškėjas UAB „Dubingiai“ taip pat pažymi, kad jis nežinojo ir neprisidėjo prie asmenų, suteikusių jam paslaugas, įvykdytų neteisėtų veiksmų, nesumokant į valstybės biudžetą PVM (pardavimo).

LVAT šiame mokestiniame ginče pažymi, kad kai nustatoma, jog prekės ar paslaugos pirkėjui iš tikrųjų buvo suteiktos, už kurias pirkėjas sumokėjo atitinkamas PVM sumas, tačiau nustatoma, jog šias prekes ar paslaugas pirkėjui suteikė ne PVM sąskaitose faktūrose nurodyti subjektai, o kiti subjektai, ši aplinkybė pati savaime nėra pakankama, jog pirkėjui nebūtų suteikta teisė į PVM atskaitą. Teisė į PVM atskaitą galėtų būti nesuteikta, kai pirkėjas žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvavo į sukčiavimą PVM įtrauktame sandoryje ir priklausomai nuo šios aplinkybės nustatymo, turėtų būti sprendžiamas teisės į PVM atskaitą klausimas.

Taip pat LVAT pažymėjo, kad žemesnės instancijos teismo priimtas nuosprendis, kuriame buvo pripažinta, kad vienas iš pareiškėjo UAB „Dubingiai“ kontrahentų UAB „Driada“ klastojo kitų įmonių buhalterinės apskaitos duomenis, į kuriuos rašė neteisingus duomenis, nepaneigia pareiškėjo teisės į PVM atskaitą. Priešingai, tai patvirtina pareiškėjo teiginius, kad jam nebuvo žinoma ir negalėjo būti žinoma apie kontrahento UAB „Driada“ vykdomą nusikalstamą veiką.

Įvertinus aplinkybes, buvo padaryta išvada, jog teisinio pagrindo atimti iš pareiškėjo teisę į PVM atskaitą nėra, kadangi ūkinės operacijos realiai vyko, nebuvo nustatyta, kad pareiškėjas žinojo arba galėjo žinoti apie vieno iš kontrahentų vykdomą nusikalstamą veiką, o tai, jog prekes ar paslaugas pirkėjui suteikė ne PVM sąskaitose faktūrose nurodyti

subjektai, o kiti subjektai, kurie yra nustatomi ar žinomi, dar nėra pakankama priežastis nesuteikti pirkėjui teisės į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą.

Toks LVAT sprendimas neleido pažeisti fiskalinio neutralumo principo pareiškėjo atžvilgiu ir neatėmė galimybės ekonominę veiklą vykdančiam asmeniui susigrąžinti teisės į PVM atskaitą.

Kitoje LVAT administracinėje byloje Nr. A-1-355/2004⁹¹ mokesčių administratorius taip pat siekė paneigti pareiškėjo UAB „Tauja“ teisę į PVM atskaitą, teigdamas, kad prekių kaip PVM objekto minėtas pareiškėjas iš savo kontrahentų nebuvo įsigijęs. Mokesčių administratorius tokią išvadą daro remdamasis teiginiu, kad ankstesnės civilinės apyvartos stadijose prekių įsigijimas nebuvo patvirtintas buhalterinės apskaitos dokumentais. Be to, mokesčių administratoriaus teigimu, pareiškėjo UAB „Tauja“ kontrahentai buhalterinės apskaitos dokumentus išrašinėjo vien tam, kad pareiškėjas pateisintų neteisėtai iškirto neapskaityto miško sandorį ir užvaldytų iš biudžeto PVM.

LVAT šioje byloje pabrėžė fiskalinio neutralumo principo svarbą, kuomet kalbama apie prekių įsigijimo dokumentų turėjimo bei pačių prekių patekimo į civilinę apyvartą aplinkybių teisėtumo įtaką apmokestinimui PVM ir teisės į PVM atskaitą įgyvendinimui. Fiskalinio neutralumo principas iš esmės reiškia, kad pagal bendrą taisyklę apmokestinant PVM neleidžiama daryti takoskyros tarp teisėtų ir neteisėtų sandorių ir neteisėtų prekių. LVAT šioje byloje rėmėsi ir Teisingumo Teismo praktika. Vienoje iš bylų (byla C-3/97 *Goodwin and Unstead* (Rec., 1998, p. I-3257)⁹², kurioje taip pat buvo akcentuojamas fiskalinio neutralumo principas, kuris Teisingumo Teismo teigimu, reiškia, kad negali būti bendro skirstymo į teisėtus ir neteisėtus sandorius, išskyrus tuos atvejus, kai dėl išskirtinių tam tikrų produktų savybių, nėra galimybės atsirasti bet kokiai konkurencijai tarp teisėto ir neteisėto ekonominių sektorių. Tuo atveju, jei atitinkamų prekių civilinė apyvarta nėra absoliučiai uždrausta, PVM požiūriu, neteisėtai į civilinę apyvartą patekusios prekės turėtų būti traktuojamos lygiai taip pat kaip ir patekusios teisėtai. Taip pat Teisingumo Teismo praktikoje nustatyta, kad jeigu kai kurių produktų pardavimas ir pažeidžia tam tikras teisės normas, tačiau nėra absoliučiai uždraustas, pvz., kontrabanda įvežtas etilo alkoholis (ETT byla C-455/98 *Tullihallitus*)⁹³, falsifikuoti parfumerijos gaminiai (ETT byla C-3/97 *Goodwin and Unstead*)⁹⁴, jis turi būti apmokestintas PVM.

⁹¹ LVAT. 2004 m. spalio 27 d. Sprendimas *mokesčių administratorius prieš UAB „Tauja“*. Nr. A-1-355/2004

⁹² ESTT. 1998 m. gegužės 28 d. Sprendimas *Goodwin and Unstead*. Nr. C-3/97. Rec., 1998, p. I-3257

⁹³ ESTT. 2000 m. birželio 29 d. Sprendimas *Tullihallitus v Kaupo Salumets and others*. Nr. C-455/98

⁹⁴ ESTT. 1998 m. gegužės 28 d. Sprendimas *Goodwin and Unstead*. Nr. C-3/97. Rec., 1998, p. I-3257

Taigi pasiremdamas ESTT praktika LVAT konstatuoja, kad mokesčių administratoriaus argumentas, jog neteisėtai civilinėje apyvartoje esančios prekės negali tapti PVM objektu PVM prasme, yra nepagrįstas. Vien tai, kad prekė yra galimai patekusi į civilinę apyvartą neteisėtai (pvz., kontrabanda atgabentos prekės, neteisėtai iškiristas miškas ir pan.) nedaro įtakos šios prekės vertinimui mokesčine prasme. Šiuo atveju mokesčių administratorius, norėdamas paneigti pareiškėjo UAB „Tauja“ teisę į PVM atskaitą, turėtų įrodyti ne tai, kad prekė į civilinę apyvartą yra patekusi neteisėtai, ar kad prekių ankstesnė apyvarta nėra patvirtinta buhalterinės apskaitos dokumentais, o tai, kad nebuvo realaus prekių arba paslaugų teikimo kaip PVM objekto. Tai reiškia, kad mokesčių administratorius turėtų įrodyti, kad parduodant prekes arba teikiant paslaugas nebuvo sukurta jokia pridėtinė vertė, kas reikštų, jog pareiškėjas neturėtų teisės į PVM atskaitą.

LVAT taip pat pažymi, kad negalima daryti išvados, jog neteisėta pardavėjo veikla jokiais atvejais nedaro įtakos pirkėjo teisei į PVM atskaitą. Tačiau šiuo atveju, remiantis, jau anksčiau minėtu, fiskalinio neutralumo principu, teisiškai reikšmingas yra būtent pardavėjo veiklos teisėtumas ar neteisėtumas mokesčine prasme, o ne prekių kaip civilinė apyvartos objekto patekimo į rinką neteisėtumas. Toks neteisėtas prekių patekimas į civilinę apyvartą galėtų būti įvertintas kitų teisės šakų, pavyzdžiui, civilinės ar baudžiamosios teisės, o ne mokesčių teisės normomis. Be to, LVAT pažymi, jog mokesčių teisės normos, tarp jų ir PVM įstatymo normos, kurios reglamentuoja PVM atskaitą, yra skirtos reglamentuoti subjektų, esančių mokesčių mokėtojų, veiklą, vienodomis su kitais mokesčių mokėtojų sąlygomis.

Dar vienoje LVAT administracinėje byloje Nr. A-1505-438/2015⁹⁵ tarp pareiškėjo UAB „Judėjimo kryptis“ ir atsakovo Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – VMI) kilo ginčas dėl to, kad, anot mokesčių administratoriaus pareiškėjas nesąžiningumo ir apgaulės būdu bandė ir siekė įgyti teisę į PVM atskaitą.

Tokios pozicijos vietos mokesčių administratorius ir mokesstinį ginčą nagrinėjusios institucijos laikėsi nustačiusios, jog pareiškėjas UAB „Judėjimo kryptis“, įsigydamas paslaugas iš UAB „Arėsa“, UAB „Prelasta & Co“, UAB „LinToka“, UAB „Kediva“, UAB „Saulės piramidė“, UAB „Audata“, UAB „Gvilė“, žinojo arba turėjo žinoti, kad paminėtos bendrovės nesumokės į biudžetą PVM sąskaitose faktūrose išskirto PVM.

⁹⁵ LVAT. 2015 m. birželio 23 d. Nutartis *UAB „Judėjimo kryptis“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją*. Nr. A-1505-438/2015

LVAT šioje byloje atkreipė dėmesį į tai, kad nacionaliniai teisės aktai tiesiogiai neįtvirtina atveju, kuomet mokesčių mokėtojo teisė į PVM atskaitą gali būti ribojama, tačiau Mokesčių administravimo įstatymo 10 straipsnyje⁹⁶ nustatyta, kad mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė yra teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. Būtent šiuo klausimu, LVAT 2013 m. vasario 5d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A602-705/2013⁹⁷ apibendrino ESTT praktiką bei konstatavo, kad nacionaliniai teismai turi teisę apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą, jei, atsižvelgiant į objektyvius įrodymus, nustatoma, kad: 1) sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant arba 2) paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas mokesčių srityje, arba 3) jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio šių tiekimų ar paslaugų grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliktu sukčiavimu PVM srityje, net jeigu nagrinėjamas sandoris atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamas apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliekamo prekių tiekimo ir ekonominės veiklos sąvokos.

Konkrečiai šios bylos atveju, matoma, kad mokesčių administratorius nagrinėjo vieną iš teisę į PVM atskaitą ribojančių aplinkybių – pareiškėjo žinojimą arba turėjimą žinoti, kad jis įsigydamas paslaugas, dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje. Šiuo klausimu prieš tai paminėtoje LVAT nutartyje išplėstinė teisėjų kolegija akcentavo, kad tokiu, koks yra susiklostęs nagrinėjamoje byloje, atveju yra privalu įrodyti šias sąlygas: 1) jog prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas sukčiavo PVM, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo sandoris, iš kurio kylančią teisę į atskaitą siekiama paneigti, yra susijęs su sukčiavimu PVM; 2) jog asmuo, siekiantis pasinaudoti PVM atskaitos teise, įsigydamas prekes ir paslaugas, žinojo arba turėjo žinoti apie aplinkybes, nurodytas pirmojoje sąlygoje. Žinodamas arba turėdamas žinoti, kad įsigydamas prekes ir paslaugas dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, pirkėjas elgiasi nesąžiningai ir tampa sukčiaujančio pardavėjo bendrininku, o tai nesuderinama tiek su Lietuvos, tiek su Europos Sąjungos teise, todėl tokio asmens teisė į atskaitą gali būti paneigta.

Pareiškėjas šioje byloje paaiškino, kad, anot jo, nebuvo paaiškintos objektyvios aplinkybės, kad jis nesąžiningumo ir apgaulės būdu siekė įgyti teisę į PVM atskaitą. Be to,

⁹⁶ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Valstybės žinios, 2004-04-28, Nr. 63-2243. 10 str.

⁹⁷ LVAT. 2013 m. vasario 5 d. Nutartis *UAB "MEVEX" prieš Valstybinę mokesčių inspekciją*. Nr. A602-705/2013

UAB „Judėjimo kryptis“ rėmėsi ir nusistovėjusia ESTT praktika, pagal kurią fiskalinio neutralumo principas draudžia bet kokį bendro pobūdžio skirtumą tarp teisėtų ir neteisėtų sandorių taip pat ir LVAT nutartimi administracinėje byloje Nr. A14-449/07⁹⁸, kurioje pabrėžiama, kad PVM teisiniuose santykiuose veikia fiskalinio neutralumo principas, kurio esmė ta, kad visos prekės ir paslaugos turi būti apmokestinamos vienodomis sąlygomis, nepriklausomai nuo to, ar jo teisėtai pateko į rinką.

Kalbant apie mokesčių administratoriaus poziciją, jis teigia, jog fiskalinio neutralumo principas čia nėra pažeidžiamas, kadangi, anot mokesčių administratoriaus, ginčas šioje byloje kilo ne dėl galimo fiskalinio principo pažeidimo ir teigimo, jog sudarytų sandoriu pagrindu darbai buvo atlikti neteisėtais būdais, o darydamas išvadą, jog subrangovai apskritai jokių jokių darbų neatliko, todėl pareiškėjo pozicija dėl teisėtų ir neteisėtų veiksmų skirstymo yra nepagrįsta. Be to, mokesčių administratorius pateikė nemažai faktinių aplinkybių. Liudytojų parodymu teigimu, dauguma pareiškėjo UAB „Judėjimo kryptis“ kontrahentų arba jokių darbų neatliko, arba išvis nevykdo jokios realios ekonominės veiklos. Taip pat buvo nustatyta, kad tam tikros PVM sąskaitos faktūros buvo pasirašytos neįgaliotų asmenų arba suklastotos, kai kurios iš PVM sąskaitose faktūrose nurodytų bendrovių neturėjo jokių organizacinių, materialinių ir kitų išteklių, jog galėtų realiai vykdyti kokią nors veiklą, buvo aplinkybių, kurių pagrindu galima įtarti, jog kai kuriuos statybos darbus atliko pats pareiškėjas.

Taigi pareiškėjas atkreipia dėmesį į fiskalinio neutralumo principą, kuris pagal išplėtotą ESTT praktiką, draudžia bet kokį bendro pobūdžio skirtumą tarp teisėtų ir neteisėtų sandorių. Taip pat UAB „Judėjimo kryptis“ siekia pabrėžti savo teisę į PVM atskaitą, nors tokia teisė ir kyla iš neteisėtai suteiktų paslaugų. Tačiau ESTT pažymi, kad šioje byloje teisė į PVM atskaitą yra paneigiama ne dėl neteisėto paslaugų suteikimo, o dėl tos priežasties, kad pareiškėjui paslaugos buvo suteiktos ne PVM sąskaitose faktūrose nurodytomis aplinkybėmis. Dalis byloje minimų kontrahentų pareiškėjui jokių paslaugų nesuteikė, o UAB „Judėjimo kryptis“ žinojo arba turėjo žinot apie tokias aplinkybes.

LVAT savo praktikoje yra ne kartą pažymėjęs, kad nors įstatymai tiesiogiai ir nenustato mokesčio mokėtojo pareigos kontroliuoti kontrahento veiklos, tikrinti jo išrašomų dokumentų tikrumo, tačiau tokia pareiga kyla iš pačios mokesčių mokėjimo prievolės teisingai mokėti mokesčius ir sandorių sudarymo nuostatų, apibrėžtų Lietuvos Respublikos civilinio kodekso normose. Priešingu atveju, mokesčių mokėtojas, įsigydamas

⁹⁸ LVAT. 2007 gegužės 2 d. Nutartis *administracinėje byloje* Nr. A14-449/07

prekes ar paslaugas, ir žinodamas ar turėdamas galimybę žinoti, jog pardavėjas už tokia ūkine operacija sukurtą pridėtinę vertę nesumokės PVM mokesčio, elgiasi nesąžiningai ir prisiima riziką dėl mokėtinų į valstybės biudžetą mokesčių dydžio.⁹⁹

Konkrečiai šios bylos atveju, pareiškėjo elgesys, teisėjų kolegijos nuomone, kuomet yra nesidomima asmenų, sudarančių sandorius, tapatybe, pajėgumais suteikti paslaugas pasireiškė ne vieną, o daug kartų. Todėl tokios aplinkybės tikrai kelia abejonių subjekto, užsiimančio statybų verslu, sąžiningumu. ESTT sprendžia, jog šios bylos įrodymai patvirtina, kad pareiškėjas žinojo arba turėjo žinoti, kad paslaugas teikia ne PVM sąskaitose faktūrose nurodyti asmenys, sukčiaujantys PVM.

Apibendrinant šią bylą, galima pastebėti, kad nors ir pareiškėjas rėmėsi fiskalinio neutralumo principu, tačiau tokiais atvejais, kai teisė į PVM atskaitą, pagal objektyvius įrodymus yra grindžiama piktnaudžiavimu, sukčiavimu, žinojimu arba turėjimu žinoti, jog įsigydamas prekes ar paslaugas apmokestinamasis asmuo dalyvauja sandoryje, kuris susijęs su sukčiavimu, tada apmokestinamajam asmeniui gali būti atsisakyta suteikti teisę į PVM atskaitą. Taip pat vertėtų atkreipti dėmesį į mokesčių administravimo įstatymo 10 straipsnį, kuriame nustatyta, jog mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai.¹⁰⁰ Būtent taip ir buvo šios bylos atveju, kadangi pareiškėjui UAB „Judėjimo kryptis“ paslaugos buvo suteiktos ne tokiomis aplinkybėmis, kokios buvo nurodytos PVM sąskaitose faktūrose.

Perskaičius ir įvertinus nemažą dalį LVAT praktikos, galima užakcentuoti kelis dalykus. LVAT vis dažniau savo praktikoje mini ir naudoja vieną svarbiausių visos PVM sistemos principų - fiskalinio neutralumo principą. Šis principas dažniausiai minimas ir akcentuojamas remiantis tarptautine ir ilgamete ESTT praktika. Taip pat pastebima, kad vis dažniau fiskalinio neutralumo principu naudojasi ir remiasi ekonomine veiklą vykdančios subjektai. Šiuo principu remiamasi norint įgyvendinti teisę į PVM atskaitą ir užtikrinant, kad ekonominę veiklą vykdančios subjektai būtų apsaugoti nuo apmokestinimo. Dažniausiai LVAT praktikoje nagrinėjami klausimai susiję su tuo, kad mokesčių administratorius atsisako taikyti teisę į PVM atskaitą, o ginčas dažniausiai kyla dėl neteisėtų sandorių arba neteisėtai įsigytų sukurtų prekių. Šiuo klausimu yra pasisakęs ir ESTT, ir pats LVAT taiko tarptautinę praktiką, jog fiskalinio neutralumo principas

⁹⁹ LVAT. 2012 m. balandžio 16 d. Nutartis administracinėje byloje Nr. A602-1217/2012

¹⁰⁰ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004-04-28, Nr. 63-2243. 10 str.

paprastai neleidžia daryti takoskyros tarp teisėtų ir neteisėtų sandorių bei teisėtų ir neteisėtų prekių.

3.2 Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika taikant fiskalinio neutralumo principą.

Europos Sąjungos Teisingumo Teismas aiškina ES teisę, kad užtikrintų jos vienodą taikymą visose ES šalyse, ir sprendžia ES šalių vyriausybių ir ES institucijų teisinius ginčus. Tam tikromis aplinkybėmis asmenys, įmonės arba organizacijos taip pat gali kreiptis į Teismą, jei mano, kad kuri nors ES institucija pažeidė jų teises.¹⁰¹ Lietuvos teismai, taip pat dažnai remiasi tarptautinio teismo praktika, sprenddami Lietuvoje kilusius ginčus. Ne išimtis yra ir fiskalinio neutralumo principas, jo taikymas bei problemos, su kuriomis susiduriama taikant šį vieną iš pagrindinių visos PVM sistemos principų. Šio principo dėka ekonominę veiklą vykdančys subjektai yra atleidžiami nuo mokesstinės naštos, kuri yra perkeliama galutiniam vartotojui. ESTT fiskalinio neutralumo principo klausimu yra pasisakęs ne vienoje iš savo bylų. Pirmiausia, ESTT primena, kad PVM direktyva nustatyta atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdančios bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Taigi bendra PVM sistema siekiama užtikrinti visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus, su sąlyga, kad ši veikla iš esmės pati apmokestinama PVM.¹⁰² Toliau bus apžvelgiama keletas ESTT nagrinėtų bylų, kuriose yra susiduriama su fiskalinio neutralumo principu ir problemomis, kurios kyla taikant šį principą.

Šioje ESTT byloje *Marks & Spencer plc prieš Commissioners of Customs & Excise*(Byla C-309/06)¹⁰³ ginčas kilo dėl atsisakymo patenkinti prašymą gražinti klaidingai sumokėtą PVM.

Commissioners of Customs & Excise (toliau – Commissioners) rinko PVM mokesčių Jungtinėje Karalystėje ir parduodamus Marks & Spencer plc (toliau - Marks & Spencer) pyragus laikė sausainiais, o ne pyragais, todėl manė, kad produkcijai turi būti taikomas standartinis, o ne nulinis PVM tarifas. Dėl šios priežasties nuo 1973 m. balandžio mėn. Iki 1994 m. spalio mėn. Marks & Spencer mokėjo mokesčių, kurio nereikėjo mokėti. Tais

¹⁰¹ ESTT. *Apžvalga*. [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. rugsėjo 24 d.] Prieiga per internetą: https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/court-justice_lt

¹⁰² ESTT. 2012 m. kovo 22 d. Sprendimas *Klub*, Nr. C-153/11, 35 punktas

¹⁰³ ESTT. 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimas *Marks & Spencer plc prieš Commissioners of Customs & Excise*. Nr. C-309/06

pačiais 1994 m. Commissionerts pripažino savo klaidą, o 1995m. Marks & Spencer pareiškė prašymą grąžinti 3,5 mln. GBP. Prašymas buvo patenkintas tik 10 % apimtimi, kadangi Commissioners manė, kad atitinkamas parduotuvių tinklas 90 % sumokėto PVM susigrąžino iš savo klientų. Be to, Commissioners rėmėsi nepagrįsto praturtėjimo išimtimi bei pritaikė senaties taisykles.

ESTT savo sprendime akcentuoja ir prisimena fiskalinio neutralumo principą, kuris, anot ESTT, yra esminis PVM sistemos principas ir draudžia panašias, tarpusavyje konkuruojančias prekes vertinti skirtingai PVM požiūriu. ESTT buvo klausama, ar ūkio subjektas Marks & Spencer, remdamasis bendraisiais Bendrijos teisės principais, tame tarpe ir fiskalinio neutralumo principu, turi teisę prašyti grąžinti nepagrįstai surinktą PVM, kai mokesčio tarifas, kuris turėjo būti taikomas, yra nustatytas nacionalinėje teisėje. Atsakydamas ESTT paminėjo, kad kai valstybės narės savo nacionalinės teisės aktuose palieka atleidimą nuo mokesčio suteikiant teisę susigrąžinti ankstesniame etape sumokėtą mokestį už tam tikrus tiekimus ar konkrečių paslaugų tiekimą, tačiau klaidingai aiškina savo nacionalinius teisės aktus, kaip ir buvo šios bylos atveju, kai tam tikri tiekimai ar paslaugos, kurie turėjo būti atleisti nuo mokesčio suteikiant teisę susigrąžinti ankstesniame etape sumokėtą mokestį, pagal nacionalinę teisę buvo apmokestinti standartiniu PVM tarifu, bendrieji Bendrijos teisės principai, įskaitant ir fiskalinio neutralumo principą, yra taikomi taip, kad jie suteikia tiekimus atlikusiam ar paslaugas suteikusiam ūkio subjektui teisę susigrąžinti iš jo per klaidą už šiuos tiekimus ar paslaugas pareikalautas sumas.

Taigi tokiomis aplinkybėmis, kurios buvo paminėtos, Marks & Spencer gali pasinaudoti fiskalinio neutralumo principu ir susigrąžinti iš jo per klaidą surinktą PVM. Tiesa, teisė į PVM atskaitą būtų prarasta, jei paaiškėtų, jog grąžinus PVM, Marks & Spencer nepagrįstai praturtėtų. Tačiau kalbant apie neteisėtą praturtėjimą, kurį apmokestinamajam asmeniui gal sukelti Bendrijos teisės požiūriu nepagrįstai surinkto mokesčio grąžinimas, egzistavimas ir apimtis, anot ESTT, gali būti nustatoma tik atlikus ekonominę analizę, kurioje būtų atsižvelgta į visas reikšmingas aplinkybes.

Kitoje ESTT byloje C-111/14 *GST – Sarviz AG Germania* (toliau – GST-Sarviz) prieš *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri*

*Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*¹⁰⁴ buvo remiamasi fiskalinio neutralumo principu, kadangi PVM buvo sumokėtas du kartus.

Viena Vokietijoje įsteigta bendrovė *GST Sarviz* teikė technines ir konsultavimo paslaugas Bulgarijoje įsteigtai bendrovei *GST Skafolding Bulgaria EOOD* (toliau – *GST Skafolding*). Kadangi *GST Skafolding* manė, kad *GST – Sarviz* teikdama paslaugas neturėjo nuolatinio padalinio Bulgarijos teritorijoje, *GST Skafolding* parengė raštus, susijusius su *GST – Sarviz* išrašytomis sąskaitomis faktūromis ir sumokėjo PVM už *GST – Sarviz* teiktas paslaugas.

Pasirodo, *GST Skafolding* klydo manydama, kad *GST – Sarviz* neturėjo nuolatinio padalinio Bulgarijoje paslaugų teikimo metu, kadangi Bulgarijos mokesčių administratorius konstatavo, kad *GST – Sarviz* laikotarpiu, kai teikė paslaugas bendrovei *GST Skafolding*, turėjo nuolatinį padalinį Bulgarijoje, todėl mokesčių administratorius konstatavo, kad minėta bendrovė *GST Skafolding* turi susimokėti PVM ir palūkanas.

GST – Sarviz sumokėjo mokesčių administratoriaus reikalautą sumą bei norėjo susigrąžinti PVM pasinaudodama teise į PVM atskaitą, tačiau mokesčių administratorius atsisakė grąžinti PVM *GST – Sarviz* motyvuodamas tuo, kad nebuvo įvykdyti teisiniai PVM grąžinimo reikalavimai. Anot, Bulgarijos mokesčių administratoriaus, kadangi sprendimas dėl mokesčių perskaičiavimo yra galiojantis administracinis aktas ir nėra įsigaliojusio teismo sprendimo ar galutinio administracinio akto, negalima laikyti, kad mokestis sumokėtas netinkamai ir turi būti grąžintas. Remiantis Bulgarijos teisės aktais, kuomet yra sprendimas dėl mokesčių perskaičiavimo, kaip yra šiuo atveju, tuomet nebegalima taisyti mokestinių dokumentų.

ESTT buvo klausiama ar PVM turi mokėti tik arba paslaugas teikiantis apmokestinamasis asmuo, arba šių paslaugų gavėjas, kai paslaugos teikiamos iš nuolatinio padalino, esančio valstybėje narėje, kurioje turi būti mokamas PVM. ESTT atsakydamas išaiškino, kad remiantis PVM direktyvos 193 straipsniu,¹⁰⁵ PVM turi mokėti apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinamą paslaugų teikimą, išskyrus šios direktyvos 194 straipsnį¹⁰⁶, kuriuo remiantis, kai apmokestinamą paslaugų teikimą vykdo

¹⁰⁴ ESTT. 2015 m. balandžio 23 d. Sprendimas *GST – Sarviz AG Germania v Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*. Nr. C-111/14

¹⁰⁵ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. 2006/112/EB. 193 str.

¹⁰⁶ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. 2006/112/EB. 194 str.

apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsteigęs valstybėje narėje, kurioje turi būti mokamas PVM, valstybės narės gali numatyti, kad prievolė sumokėti PVM tenka asmeniui, kuriam paslaugos buvo teikiamos. Atsižvelgiant į tai galima daryti išvadą, jog tik paslaugų teikėjas turi mokėti PVM, išskyrus tuos atvejus, kai jis nėra įsteigtas valstybėje narėje, kurioje turi būti mokamas PVM, ir kai ši valstybė yra numaciusi, kad prievolė sumokėti PVM tenka asmeniui, kuriam teikiamos paslaugos. Konkrečiu šios bylos atveju, kai yra žinoma, kad Bulgarijos mokesčių administratorius nustatė, jog GST – Sarviz teikdamas paslaugas turėjo nuolatinį padalinį Bulgarijoje reikia konstatuoti, kad paslaugų teikėjas turi Bulgarijos mokesčių administratoriui sumokėti PVM. Bet kokių atveju, tai kad paslaugų gavėjas GST Skafolding sumokėjo PVM klaidingai manydamas, jog paslaugų teikėjas GST – Sarviz neturėjo nuolatinio padalinio Bulgarijoje, negali leisti mokesčių administratoriui nukrypti nuo to, kad PVM turi sumokėti ne paslaugų teikėjas, o jų gavėjas.

Šioje byloje ESTT pabrėžė fiskalinio neutralumo principo svarbą ir esmę, primindamas, kad fiskalinio neutralumo principas yra įgyvendinamas naudojant atskaitos sistemą, kurios tikslas – visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM. Todėl, anot ESTT, bendra PVM sistema yra užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultata, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM.¹⁰⁷Taip pat ESTT yra nusprendęs, kad siekdamas užtikrinti PVM neutralumą valstybės narės savo vidaus teisės sistemoje privalo numatyti galimybę patikslinti kiekvieną sąskaitoje faktūroje neteisingai nurodytą mokestį, jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo įrodo, kad jis yra sąžiningas. Tačiau, kai sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo laiku pašalina bet kokį mokestinių pajamų praradimo pavojų, remiantis fiskalinio neutralumo principu, reikalaujama, kad sąskaitoje faktūroje neteisingai nurodytą mokestį būtų galima ištaisyti.¹⁰⁸Kitas svarbus dalykas, ką primena ESTT, kad priemonės, kurių valstybės narės gali imtis siekdamas užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą ir užkirsti kelią sukčiavimui, neturi viršyti to, kad būtina šiems tikslams pasiekti. Todėl jos negali būti naudojamos taip, kad keltų grėsmę fiskalinio neutralumo principui, kuris, yra pagrindinis Sąjungos teisės aktais numatytos bendros PVM sistemos principas.¹⁰⁹

¹⁰⁷ ESTT. 2014 m. kovo 13 d. Sprendimas *Finanzamt Saarlouis prieš Heinz Malburg*. C-204/13, EU:C:2014:147, 41 punktas ir jame nurodyta teismo praktika

¹⁰⁸ ESTT. 2013 m. balandžio 11 d. Sprendimas *Rusedespred OOD prieš Direktor na Direksia „Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*. C-138/12

¹⁰⁹ Ten pat

Kalbant konkrečiai apie šią bylą, remiantis nacionaline Bulgarijos teise, paslaugų teikėjas GST Sarviz nebeturėjo galimybės ištaisyti savo išrašytų sąskaitų faktūrų, nes Bulgarijos mokesčių administratorius priėmė paslaugų teikėjui skirtą galutinį pranešimą dėl mokesčių perskaičiavimo. Toks draudimas ištaisyti bylos dokumentus nėra būtinas, kadangi nėra jokio pavojaus prarasti mokesčines pajamas, kadangi PVM buvo sumokėtas ir nebėra poreikio siekti užtikrinti PVM surinkimą ar apsaugoti nuo sukčiavimo.

ESTT taip pat primena, kad pagal bendros PVM sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekių ir paslaugų kainai, todėl mokesčių administratorius negali gauti didesnės PVM sumos nei ji apskaičiuota.¹¹⁰ Šios bylos atveju, kai buvo atsisakyta gražinti PVM paslaugų teikėjui GST Sarviz, šio mokesčio našta teko tiek paslaugų tiekėjui, tiek paslaugų gavėjui GST Skafolding, o tai reiškia, kad Bulgarijos mokesčių administratorius gavo didesnę PVM sumą, nei ta, kurią GST Sarviz būtų gavęs iš GST Skafolding, jei būtų galėjęs ištaisyti sąskaitas faktūras, nes tokiomis aplinkybėmis Bulgarijos mokesčių administratorius PVM gavo du kartus: pirmą kartą iš GST Skafolding, o antrąjį kartą iš GST Sarviz.

Apibendrinant visas šios bylos aplinkybes, akivaizdu, kad buvo pažeistas fiskalinio neutralumo principas, įgyvendinamas per PVM atskaitos sistemą – kurios tikslas yra visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM, kadangi PVM mokesčių administratoriui buvo sumokėtas net du kartus, o pasinaudoti teise į PVM atskaitą nebuvo leista.

Kitoje byloje C-664/16 *Lucrețiu Hadrian Vădan* prieš *Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor*¹¹¹ kilo ginčas dėl to, kad Rumunijos mokesčių administratorius atsisakė ieškovui pagrindinėje byloje pasinaudoti teise į PVM atskaitą už prekes ir paslaugas, kurias jis naudojo savo sandoriams, nes negalėjo pateikti sąskaitų faktūrų, susijusių su šiomis prekėmis ir paslaugomis.

Rumunijos pilietis L.H. Vadan nuo 2006 m. iki 2008 m. vykdė 16 vienbučių ir daugiabučių, gyvenamųjų pastatų komplekso statybos projektą. L.H. Vadan sudarė 29 nekilnojamojo turto sandorius 2006m. ir 70 nekilnojamojo turto sandorių 2007m. -2009m. Dėl to, kad ieškovo pagrindinėje byloje apyvarta viršijo teisės aktuose nustatytą

¹¹⁰ šiuo klausimu žr. Sprendimo *Tulică ir Plavoșin*, C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 32 ir 36 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką

¹¹¹ ESTT. 2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimas *Lucrețiu Hadrian Vădan v Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor and Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov - Administrația Județeană a Finanțelor*. Nr. C-664/16

neapmokestinimo PVM ribą, mokesčių institucijos nusprendė, kad L.H. Vadan turėjo PVM mokėtojo statusą ir todėl turėjo įsiregistruoti kaip PVM mokėtojas nuo 2006 m ir sumokėti PVM už 2006 m. – 2009 m. laikotarpį.

Rumunijos apeliacinis teismas klausė ESTT ar fiskalinio neutralumo principas leidžia pasinaudoti teise į PVM atskaitą, kuomet pagal pagrindinės bylos aplinkybes nekilnojamo turto plėtotojas negali pateikti fiskalinių sąskaitų faktūrų, o kiti pateikti dokumentai yra neįskaitomi, todėl jų nepakanka siekiant nustatyti teisės į atskaitą egzistavimą ir jos taikymo sritį. Taip pat Rumunijos apeliacinis teismas klausia ar fiskalinio neutralumo principą galima aiškinti taip, kad šis principas leidžia apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti teise į PVM atskaitą, net jei asmuo negali pateikti sąskaitų faktūrų ir ar galima suteikti teisę į PVM atskaitą atlikus netiesioginį vertinimą, šiuo atveju teismo ekspertizė, kai ekspertui nurodyta įvertinti atskaitytiną PVM sumą remiantis atliktu darbu ar L.H. Vadan panaudotos darbo jėgos kiekiu, būtinu statant pastatus, kuriuos jis pardavė. Taigi iš esmės Rumunijos apeliacinis teismas siekia išsiaiškinti, ar galima remtis fiskalinio neutralumo principu ir įgyvendinti teisę į PVM atskaitą, kai pagrindinėje byloje apmokestinamasis asmuo negali įrodyti sumokėto pirkimo PVM sumos pateikdamas sąskaitas faktūras ar bet kokį kitą dokumentą ir remtis vien nacionalinio teismo nurodymu atliktos ekspertizės išvadomis.

Atsakydamas į pateiktus Rumunijos apeliacinio teismo klausimus, ESTT primena, kad teisė į PVM atskaitą yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas ir iš esmės tokia teisė negali būti ribojama ir turi būti nedelsiant taikoma visiems mokesčiams, kuriais apmokestinami pirkimo sandoriai¹¹². Taip pat ESTT primena, kad PVM sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdant ekonominę veiklą sumokėto arba mokėtino PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrina, kad bet kokiai PVM apmokestinamai veiklai, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus, tenka neutrali mokesčių našta, jeigu pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM.¹¹³

Kalbant apie formaliasias sąlygas dėl teisės į PVM atskaitą, remiantis PVM direktyvos 178 straipsnio a¹¹⁴ punktu matyti, kad siekiant pasinaudoti teise į PVM atskaitą, reikia turėti sąskaitą faktūrą išrašytą pagal tos pačios direktyvos 226 straipsnį. Šiuo klausimu ESTT yra nusprendęs, kad pagal fiskalinio neutralumo principą reikalaujama, kad

¹¹² ESTT. 2015 m. liepos 9 d. Sprendimas *Salomie ir Oltean*. Nr. C-183/14

¹¹³ Ten pat

¹¹⁴ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. 2006/112/EB. 178 – 226 str.

būtų suteikta teisė į pirkimo mokesčio atskaitą, jeigu esminiai reikalavimai yra įvykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formalių reikalavimų. Iš to galima spręsti, kad mokesčių administratorius neturi teisės atsisakyti suteikti teisės į PVM atskaitą remdamasis tik tuo, kad sąskaita faktūra neatitinka visų PVM direktyvos 226 straipsnio sąlygų, jeigu sąskaitoje faktūroje yra visi duomenys, būtini patikrinti, ar buvo įvykdytos esminės su teise į PVM atskaitą susijusios sąlygos. Jeigu būtų taikomi griežti formalūs reikalavimai pateikiant sąskaitas faktūras, būtų pažeidžiamas tiek fiskalinio neutralumo principas, tiek proporcingumo principas, o tai neproporcingai kliudytų apmokestinamajam asmeniui pasinaudoti mokesčių neutralumu, kuris susijęs su to asmens atliktais sandoriais.

Bet kokių atveju, ESTT pabrėžia, jog visiškai formalių reikalavimų nesilaikyti negalima ir apmokestinamasis asmuo turi pateikti objektyvius įrodymus, kad prekes jam tiekė ir paslaugas teikė apmokestinamasis asmuo dėl jo paties PVM apmokestinamųjų sandorių, už kuriuos jis iš tiesų sumokėjo PVM.

Kaip matyti šioje byloje, L.H. Vadan negalėjo pateikti sąskaitų faktūrų, pateikė kitus dokumentus, kurie yra neįskaitomi ir, anot Rumunijos apeliacinio teismo, jų nepakako norint išsiaiškinti ar apmokestinamasis asmuo gali pasinaudoti teise į PVM atskaitą. Taip pat, kaip matyti iš pagrindinės bylos, kaip įrodymas buvo pasitelkta teismo ekspertizė, kurios eksperto užduotis buvo įvertinti atskaitytiną PVM sumą remiantis atliktų darbų ar apmokestinamojo asmens panaudotos darbo jėgos kiekiu, būtinų pastatų, kuriuos L.H. Vadan pardavė, statybai. ESTT šiuo klausimu pažymi, jog tokia teismo ekspertizė negali nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo faktiškai sumokėjo šį mokestį už pirkimo sandorius, susijusius su pastatų statyba.

Remiantis visomis pateiktomis aplinkybėmis fiskalinio neutralumo principą šioje byloje reikėtų aiškinti taip, kad kuomet apmokestinamasis asmuo negali įrodyti sumokėto pirkimo PVM sumos pateikdamas sąskaitas faktūras ar bet kokį kitą dokumentą, tuomet negalima pasinaudoti teise į PVM atskaitą remiantis vien tik nacionaline Bulgarijos teismo ekspertize, kuri buvo nurodyta atlikti, vertinimu. Todėl šioje byloje fiskalinio neutralumo principas ir per jį įgyvendinama teisė į PVM atskaitą nebuvo galima.

Dar vienoje byloje C-140/17 *Szef Krajowej Administracji Skarbowej prieš Gmina Ryjewo*¹¹⁵ prireikė fiskalinio neutralumo principo išaiškinimo, kuomet Lenkijos savivaldybei nebuvo leidžiama patikslinti pirkimo PVM, kurį savivaldybė sumokėjo už

¹¹⁵ ESTT. 2018 m. liepos 25 d. Sprendimas *Szef Krajowej Administracji Skarbowej v Gmina Ryjewo*. Nr. C-140/17

ilgalaikį turtą, kurio pirminė paskirtis buvo neapmokestinama veikla, o vėliau tapo apmokestinama veikla, atskaitos.

Lenkijos savivaldybė kaip PVM mokėtoja buvo įregistruota 2005 m. Laikotarpiu nuo 2009 m. iki 2010 m. savivaldybė pastatė kultūros namus. Vykdamas šias statybas jai buvo teikiamos prekės ir paslaugos, už kurias savivaldybė sumokėjo PVM. 2014 m. Lenkijos savivaldybė panorė įtraukti kultūros namus į savo turtą ir valdyti jį tiesiogiai. Vėliau savivaldybė panorė naudoti kultūros namus tiek nemokamai savivaldybės gyventojų poreikiams, tiek atlygintinai nuomoti pastatą komerciniais tikslais. Dėl komercinio naudojimo savivaldybė išreiškė norą išrašyti sąskaitas faktūras su PVM. Tokį prašymą gavęs ministras nusprendė, kad remiantis nacionaliniu šalies PVM įstatymu, savivaldybė neturėjo teisės į PVM atskaitos tikslinimą, nes savivaldybė įsigijo atitinkamas prekes ir paslaugas tam, kad būtų suteiktas pastatas nemokamai naudotis kultūros centru, taip pat, anot ministro, savivaldybė neįsigijo turto ekonominės veiklos tikslais. Tuo tarpu Lenkijos administracinis teismas nusprendė, jog tokios aplinkybės, jog savivaldybė pirmiausiai panaudojo įsigytas prekes ir paslaugas neapmokestinamai veiklai, neatima teisės vėliau atskaityti pirkimo PVM, pasikeitus šių prekių ar paslaugų paskirčiai ir panaudojus komerciniams tikslams atliekant apmokestinamuosius sandorius. Ginčui pasiekus Lenkijos Vyriausiąjį administracinį teismą, iškilo klausimas ar savivaldybė turi teisę tikslinimo būdu atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą už išlaidas investicijoms dėl ilgalaikio turto, kuris iš pradžių buvo naudojamas neapmokestinamai PVM veiklai, įgyvendinant savivaldybės užduotis, kaip valdžios institucijos, o vėliau minėtas turtas buvo naudojamas komerciniams tikslams ir apmokestinamiesiems sandoriams. Taigi iš esmės ESTT klausama, ar pagal fiskalinio neutralumo principą savivaldybė turi teisę į pirkimo PVM, sumokėto už investicines išlaidas, atskaitą, kuomet įsigytas turtas, visų pirma, buvo naudojamas neapmokestinamiesiems PVM veiklos tikslams, o laikui bėgant įsigyto turto naudojimo paskirtis pasikeitė į komercinę ir savivaldybės bus naudojama apmokestinamiesiems sandoriams.

Atsakydamas ESTT primena, kad remiantis jau suformuota praktika, apmokestinamųjų asmenų teisė atskaityti iš PVM, kurią jie turi prievolę sumokėti, PVM, mokėtiną ar sumokėtą už įsigytas prekes ar gautas paslaugas, yra pagrindinis bendros PVM sistemos, nustatytos Sąjungos teisės aktu, principas. Taip pat ESTT pabrėžė, kad teisė į PVM atskaitą yra ne tik sudedamoji PVM sistemos dalis bet ir iš esmės negali būti ribojama, teisė į PVM atskaitą taikoma nedelsiant dėl visų mokesčių, sumokėtų sudarant pirkimo sandorius. Be to, PVM direktyvos 2006/112 187 straipsnio nuostatos yra susijusios

su atskaitos tikslinimo situacijomis, kaip ir nagrinėjamoje pagrindinėje byloje, kai iš pradžių turtas buvo naudojamas veiklai, kuri nesuteikia teisės į PVM atskaitą, o vėliau yra priskiriamas prie veiklos, kuri suteikia tokią teisę.

Atskaitos tikslinimo sistema, anot ESTT, yra esminė PVM sistemos dalis, nes jos paskirtis yra užtikrinti atskaitos tikslumą, tuo pačiu ir mokesčių naštos neutralumą. Bet kokiu atveju, teisė į PVM atskaitą yra siejama ir su esminiais reikalavimais ar sąlygomis, ir su formaliais reikalavimais bei sąlygomis. Todėl kalbant apie tokius esminius reikalavimus bei sąlygas, remiantis suformuota ESTT praktika, pagal PVM direktyvos 2003/112 168 straipsnį, tik apmokestinamojo asmens statusą turintis asmuo, veikdamas kaip toks tuo momentu, kai įgyja turtą, turi teisę į PVM atskaitą už šį turtą ir gali pasinaudoti teise atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM, jeigu tas turtas naudojamas apmokestinamiesiems sandoriams. Be to, remiantis suformuota ESTT praktika, klausimas, ar apmokestinamasis asmuo veikia kaip toks, tuo momentu, kai turtas jam pateikiamas dėl ekonominės veikos poreikių, yra fakto klausimas, kurį turėtų išnagrinėti, šiuo atveju Lenkijos Vyriausiasis administracinis teismas, atsižvelgęs į visus bylos duomenis, tokius kaip prekių pobūdis, laikotarpis nuo prekių įsigijimo iki jų panaudojimo apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos tikslais.

Taigi įvertinus visas minėtas aplinkybes, ESTT išaiškino, kad fiskalinio neutralumo principą šioje byloje reikia aiškinti taip, jog jis nedraudžia viešosios teisės reguliuojamai įstaigai pasinaudoti teise į PVM, kuris buvo sumokėtas už ilgalaikį nekilnojamąjį turtą, atskaitos tikslinimą tokiomis aplinkybėmis, kokios yra nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kuomet įsigytas turtas pagal pobūdį galėjo būti naudojamas tiek apmokestinamajai, tiek neapmokestinamajai veiklai, nors iš pradžių buvo naudojamas neapmokestinamajai veiklai. Taip pat savivaldybė aiškiai nepareiškė savo noro priskirti turtą prie apmokestinamosios veiklos, bet tuo pačiu neatmetė galimybės jį naudoti tokiu tikslu. Todėl šioje situacijoje, anot ESTT, reikia ištirti visas faktines aplinkybes, o tai turi padaryti nacionalinis Lenkijos teismas ir paaiškėjus, kad apmokestinamasis asmuo veikė, kaip toks prekių ar paslaugų įsigijimo momentu, tuomet nebelieka pagrindo neleisti savivaldybei pasinaudoti teise į PVM atskaitą.

Apibendrinant ESTT praktiką fiskalinio neutralumo principo atžvilgiu galima užakcentuoti esminius dalykus. Šiuo principu remiamasi gan dažnai, ypačingai fiskalinis neutralumas pabrėžiamas ginčiuose dėl teisės į PVM atskaitą. Be abejo, taip yra todėl, kad būtent fiskalinio neutralumo principo pagalba ir yra įgyvendinama teisė į PVM atskaitą. Dažniausiai ginčai kyla dėl to, kad tos pačios tarpusavyje konkuruojančios prekės ar

paslaugos yra apmokestinamos skirtingai PVM atžvilgiu, nėra laikomasi formalių sąskaitos faktūros reikalavimų, kyla problemos dėl atskaitos tikslinimo, mokesčių administratoriui PVM sumokamas du kartus. Taip pat dažnai susiduriama ir su problema, kuomet nacionalinis mokesčių administratorius nenori suteikti teisės į PVM atskaitą dėl to, kad sandoriai buvo sudaryti neteisėtai arba kuomet apmokestinamasis subjektas piktnaudžiauja tokia teise ir sukčiauja arba prisideda prie sukčiavimo nors žino arba turėtų žinoti, jog sudarydamas sandorį prisidės prie mokesčių slėpimo.

Išvados

1. Fiskalinio neutralumo principas yra pagrindinis visos PVM sistemos principas, kurio pagalba mokestinė našta pereina galutiniam prekių ar paslaugų vartotojui. Tai reiškia, kad asmuo, vykdamas ekonominę veiklą ir turintis teisę į PVM atskaitą, šio mokesčio atžvilgiu lieka neutralus, kadangi gali iš mokėtinės PVM sumos atimti mokesčio sumą, tenkančią prekėms ir paslaugoms, kurios buvo tiesiogiai naudojamos jo vykdomos veiklos metu prekių bei paslaugų pridėtinei vertei kurti. Taigi galima teigti, jog fiskalinio neutralumo principas apsaugo apmokestinamųjų asmenų teises, užtikrina, kad ekonominę veiklą vykdamas asmenys būtų vienodai lygūs ir sąžiningai galėtų konkuruoti rinkoje.

2. Lietuvoje pridėtinės vertės mokestis yra pagrindinis pajamų šaltinis į valstybės biudžetą. Be to, šis mokestis netrukdo konkuruoti lietuviškoms prekėms su užsienio rinka, nes eksportuojamoms prekėms yra taikomas 0 PVM tarifas. 2018 m. Lietuvos Respublikos finansų ministerijos duomenimis mokesčiai sudaro 68 proc. bendro šalies biudžeto pajamų ir net 39 proc. iš jų sudaro būtent – PVM. Tai įrodo, kad šis mokestis yra tikrai labai svarbus ir naudingas valstybei. Kadangi PVM yra toks svarbus šalies ekonomikai, svarbūs yra ir kiti PVM sistemos elementai. Būtent per fiskalinio neutralumo principą yra įgyvendinama viena svarbiausių PVM sistemos dalių – teisė į PVM atskaitą, kurios tikslas yra visiškai atleisti ekonominę veiklą vykdančią asmenį nuo mokestinės naštos. Tokiu būdu yra užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos neutralumas nuo apmokestinimo.

3.1. Kalbant nacionaliniu mastu ir vertinant Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktiką, galima pastebėti, kad fiskalinio neutralumo principas yra minimas vis dažniau. Taip pat pastebima, kad vis dažniau fiskalinio neutralumo principu remiasi ir ekonominę veiklą vykdančios subjektais. Šis principas dažniausiai minimas ir akcentuojamas remiantis tarptautine ir ilgamete ESTT praktika. Dažniausiai LVAT praktikoje nagrinėjami klausimai susiję su tuo, kad mokesčių administratorius atsisako taikyti teisę į PVM atskaitą, o ginčas dažniausiai kyla dėl neteisėtų sandorių arba neteisėtai įsigytų ar sukurtų prekių. Šiuo klausimu atsižvelgiant tiek į LVAT tiek į ESTT praktiką, galima teigti, jog fiskalinio neutralumo principas paprastai neleidžia mokestine prasme skirtingai vertinti teisėtus ir neteisėtus sandorius arba teisėtai ir neteisėtai įsigytas prekes.

3.2. Apibendrinant ESTT praktiką fiskalinio neutralumo principo atžvilgiu galima teigti, kad šiuo principu remiamasi gana dažnai, ypatingai fiskalinis neutralumas pabrėžiamas ginčiuose dėl teisės į PVM atskaitą. Dažniausiai ginčai kyla dėl to, kad tos

pačios tarpusavyje konkuruojančios prekės ar paslaugos yra apmokestinamos skirtingai PVM atžvilgiu, nėra laikomasi formalių sąskaitos - faktūros reikalavimų, kyla problemos dėl atskaitos tikslinimo, mokesčių administratoriui PVM sumokamas du kartus. Taip pat dažnai susiduriama ir su problema, kuomet nacionalinis mokesčių administratorius nenori suteikti teisės į PVM atskaitą dėl to, kad apmokestinamasis subjektas piktnaudžiauja tokia teise ir sukčiauja arba prisideda prie sukčiavimo nors žino arba turėtų žinoti, jog sudarydamas sandorį prisidės prie mokesčių slėpimo.

3.3. Užakcentuojant pagrindines su fiskalinio neutralumo principu susijusias problemas reikia paminėti, jog ginčų atvejais, kuomet tos pačios tarpusavyje konkuruojančios prekės ar paslaugos yra apmokestinamos skirtingai, reikia prisiminti, jog fiskalinio neutralumo principas draudžia panašias ar tarpusavyje konkuruojančias prekes ar paslaugas vertinti skirtingai PVM prasme.

3.4. Ginčų atveju, kuomet nėra laikomasi visų formalių sąskaitos faktūros reikalavimų, remiantis fiskalinio neutralumo principu, teisė į PVM atskaitą apmokestinamajam subjektui vis tiek turi būti suteikta, jei esminiai reikalavimai yra įvykdyti, bet nėra įvykdyti kai kurie formalūs reikalavimai.

3.5. Tais atvejais, kai problemos kyla dėl atskaitos tikslinimo nereikėtų pamiršti, kad atskaitos tikslinimas yra viena esminių PVM sistemos dalių, taip yra užtikrinamas atskaitos tikslumas bei mokesčių naštos neutralumas.

3.6. Dvigubo apmokestinimo PVM atvejais, svarbu paminėti tai, kad pagal fiskalinio neutralumo principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekių ir paslaugų kainai. Dėl šios priežasties mokesčių administratorius negali gauti didesnės naudos ir didesnės PVM sumos, negu ji apskaičiuota.

3.7. Piktnaudžiavimo ir sukčiavimo atvejais, kuomet vis tiek norima įgyti teisę į PVM atskaitą, reikia pabrėžti, jog pagal fiskalinio neutralumo principą, kuomet teisė į PVM atskaitą, pagal objektyvius įrodymus yra grindžiama piktnaudžiavimu, sukčiavimu, žinojimu arba turėjimu žinoti, jog įsigydamas prekes ar paslaugas apmokestinamasis asmuo dalyvauja sandoryje, kuris susijęs su sukčiavimu, tada apmokestinamajam asmeniui gali būti atsisakyta suteikti teisę į PVM atskaitą.

Literatūros sąrašas

Lietuvos Respublikos norminiai teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės Žinios*, 1992, Nr. 33-1014.
2. Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas. *Lietuvos aidas*, 1990-08-15, Nr. 60-0.
3. Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pelno mokesčio laikinasis įstatymas. *Žin.*, 1990, Nr. 24-601.
4. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 1995-07-26, Nr. 61-1525.
5. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 1994-01-12, Nr. 3-40.
6. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002-04-05, Nr. 35-1271.
7. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 35-1271. Aktuali redakcija 2008 m. vasario 1 d., Nr. IX-751
8. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004-04-28, Nr. 63-2243
9. Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas. *Valstybės žinios*, 1994-07-20, Nr. 55-1049. 36 str. 2 d.
10. Lietuvos Respublikos teismų įstatymas. *Valstybės žinios*, 1994-06-17, Nr. 46-851.
11. Lietuvos Respublikos Vyriausybė. *Nutarimas dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nr. IX-751 19 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto nr. XIII-4325*. Vilnius. 2016 m. rugsėjo 28 d. Nr. 950.

Europos Sąjungos norminiai teisės aktai

12. 1967 m. balandžio 11 d. Pirmoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo OL 1967, 71, p. 1301. 2004. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 3.
13. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas. Nr. 77/388/EEB. L 145/1. 09/1 t.

14. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva papildanti bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičianti Direktyvą 77/388/EEB (PVM tarifų derinimas). Nr. 92/77/EEB. L 316/1. 09/1 t.
15. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. 2006/112/EB.
16. Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinė redakcija. 2012. C 326.
17. 2018 m. lapkričio 6 d. Tarybos direktyva, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostatos, susijusios su neprivalomo atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo taikymo tam tikroms prekėms ir paslaugoms, kurias tiekiant ar teikiant gali būti sukčiaujama, laikotarpiu ir su kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčiu greitojo reagavimo mechanizmo taikymo laikotarpiu. Nr. (ES) 2018/1695. L 282/5

Europos Sąjungos Teisingumo Teismo bylos

18. ESTT. 1998 gegužės 28 d. Sprendimas *Goodwin and Unstead*. Nr. C-3/97. Rec., 1998, p. I-3257.
19. ESTT. 2000 m. birželio 29 d. Sprendimas *Tullihallitus v Kaupo Salumets and others*. Nr. C-455/98.
20. ESTT. 2006 m. vasario 21 d. nutarimas. *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investmens Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise*. Nr. C-255/02.
21. ESTT. 2008 m. balandžio 10 d. Sprendimas *House of Lords* (Jungtinė Karalystė). C-309/06.
22. ESTT. 2008 m. rugpjūčio 6 d. Sprendimas *Marks & Spencer plc v Commissioners of Customs & Excise*. C-309/06.
23. ESTT. 2012 m. kovo 22 d. Sprendimas *Klub*, Nr. C-153/11.
24. ESTT. 2013 m. balandžio 11 d. Sprendimas *Rusedespred OOD prieš Direktor na Direksia „Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*. C 138/12.
25. ESTT. 2014 m. vasario 6 d. sprendimas *Curtea de Apel Oradea* (Rumunija). C-424/12.
26. ESTT. 2014 m. kovo 13 d. sprendimas *Finanzamt Saarlouis v Heinz Malburg*. Nr. C-204/13.

27. ESTT. 2015 m. balandžio 23 d. Sprendimas *GST – Sarviz AG Germania v Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*. Nr. C-111/14.
28. ESTT. 2015 m. liepos 9 d. Sprendimas *Salomie ir Oltean*. Nr. C-183/14.
29. ESTT. 2018 m. liepos 25 d. Sprendimas *Szef Krajowej Administracji Skarbowej v Gmina Ryjewo*. Nr. C-140/17.
30. ESTT. 2018 m. lapkričio 21 d. Sprendimas *Lucrețiu Hadrian Vădan v Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor and Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov - Administrația Județeană a Finanțelor*. Nr. C-664/16.

Lietuvos teismų bylos

31. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2004 m. rugsėjo 2 d. nutarimas dėl PVM mokėtojų. Vilnius. Nr. 53/01.
32. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas dėl mokesčių bazės netiesioginio nustatymo. Vilnius. Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03.
33. LVAT. 2004 m. spalio 27 d. Sprendimas *mokesčių administratorius prieš UAB „Tauja“*. Nr. A-1-355/2004.
34. LVAT. 2007 gegužės 2 d. Nutartis administracinėje byloje Nr. A14-449/07.
35. LVAT. 2009 m. spalio 19 d. Sprendimas *UAB „Dubingiai“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją*. Nr. A-438-1097-09.
36. LVAT. 2012 m. balandžio 16 d. Nutartis administracinėje byloje Nr. A602-1217/2012.
37. LVAT. 2013 m. vasario 5 d. Nutartis *UAB "MEVEX" prieš Valstybinę mokesčių inspekciją*. Nr. A602-705/2013.
38. LVAT. 2015 m. birželio 23 d. Nutartis *UAB „Judėjimo kryptis“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją*. Nr. A-1505-438/2015.
39. Vilniaus apygardos administracinio teismo teisėjų kolegija. 2010 m. spalio 28d. Sprendimas nr. 14.4-114-81. IK-2655-171/2010.

Specialioji literatūra

40. BENDIKIENĖ, D.; JANIŠAUSKIENĖ, V. *Pridėtinės vertės mokesčio tarifai Lietuvoje ir Europos Sąjungos valstybėse*. Šiauliai. ISSN 1392-3110. Socialiniai tyrimai /Social Research. 2005. Nr. 1 (5).
41. BILKŠTYTĖ, R; KAVOLIŪNAS A. *PVM iš arti 2 – Teisinis reguliavimas Europos Sąjungoje*. Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2006. Nr. 4, psl. 60-67
42. BUŠKEVIČIŪTĖ, E. *Viešieji finansai*. Kaunas: „Technologija“. 2006.
43. DAMULIENĖ, A.; VENGRAUSKAS, V. *Europos Sąjungos mokesčių sistema ir jos įtaka verslo plėtojimui*. Vilnius: Jurisprudencija. 2001. t. 23(15).
44. DAVULIS, G. *Lietuvos mokesčių politikos, vykdytos krizės sąlygomis, vertinimas*. First international scientific conference “problems of tax policy”. Vilnius. 2012.
45. DILIUS, A; KAREIVAITĖ R. *Pridėtinės vertės mokesčio analizė Lietuvoje darnaus vystymosi kontekste*. Vilnius: „Journal of Management“. 2010. Nr. 17(1) ISSN 1648-7974.
46. GRAKAUSKAS, Eimantas; MARCIJONAS, Antanas. *Mokesčiai ir žemės ūkis Europos Sąjungos ir Lietuvos teisinio reglamentavimo kontekstu*. Teisė. 2005, t. 55.
47. MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: „Registru centras“, 2011.
48. NOVOŠINSKIENĖ, A. *Nepriklausomos Lietuvos mokesčių sistemos raidos tyrimas*. 2012 Nr. / №1 (8). ISSN 2029-1175.
49. SMALAKIENĖ, E. *Pridėtinės vertės mokesčio atskaitos probleminiai aspektai*. Vilnius. Jurisprudencija. 2004, t. 51(43).
50. VAINIENĖ, R. *Ekonomikos terminų žodynas*. Vilnius: „Tyto alba“, 2005. ISBN: 9789986164180.
51. MIKESELL, J. *Fiscal Administration: Analysis and Applications for the Public Sector*. 9th edition. 2013. United States: Wadsworth CENGAGE Learning
52. TERRA, J. M. Ben; WATTEL, J. Peter. *European tax law*. UK: „CPI Group“.2012. ISBN 978-90-411-3878-1.

Internetiniai šaltiniai

53. LR Finansų ministerija. *2018 metų Lietuvos valstybės biudžetas*. [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. spalio 1 d.] Prieiga per internetą:

<https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/2018-01-15%20%20KV%20VB%20SB%20%20pajamu%20grafikai.pdf>

54. LVAT 2017 metų veiklos apžvalga. [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. spalio 2 d.] Prieiga per internetą: <https://www.lvat.lt/data/public/uploads/2018/03/metinis-2017.pdf>
55. ESTT 2017 metinis pranešimas. [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. spalio 2 d.] Prieiga per internetą: https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2018-09/20180421_qdaq18001tn_pdf.pdf
56. LVAT. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis. Administracinė jurisprudencija. Vilnius. 2014. Nr. 27 [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. lapkričio 3 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.lvat.lt/data/public/uploads/2018/01/lvat-biuletenis-nr.27.pdf>
57. Europos Sąjungos oficialus tinklapis. *PVM taisyklės ir tarifai*. [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. rugsėjo 15 d.] Prieiga per internetą: <https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_lt.htm>
58. Europos Komisija. *Europos Komisija siūlo plataus masto ES PVM sistemos reformą*. Pranešimas spaudai. Briuselis. 2017. [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. spalio 10 d.] Prieiga per internetą: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3443_lt.pdf
59. LR Valstybinė mokesčių inspekcija. *Pvm atskaita ir jos tikslinimas*. [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. spalio 14 d.] Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/Leidinys+PVM+atskaita.pdf/d0d4c0c-5c7b-4b35-8aa0-7c51696b8a8c>>
60. LR Valstybinė mokesčių inspekcija. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras. 2018-07-02 redakcija. KD-5644 [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. spalio 25 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.9>
61. ESTT praktika. *Dėl teisės į PVM atskaitą reikšmės, atsiradimo sąlygų, atsiradimo momento*. [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. lapkričio 2 d.] Prieiga per internetą: https://www.vmi.lt/cms/documents/10162/9224299/ESTT_praktika_d%C4%97I_PVM.pdf/3d4ef3d2-0133-4e1c-a6de-66ef86d72d79.
62. ESTT. *Apžvalga*. [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. rugsėjo 24 d.] Prieiga per internetą: https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/court-justice_lt.

Santrauka

Dabartinė Lietuvos mokesčių sistema buvo pradėta formuoti atkūrus Lietuvos nepriklausomybę dar 1990 m. Nuo to laiko Lietuvoje pradėta leisti vis daugiau įstatymų, kurie apibrėžtų mokesčius. Magistriniame darbe minimas pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM) buvo išrastas prancūzo M. Lore 1958 metais, o turbūt svarbiausias PVM mokesčio harmonizavimas visos Europos mastu įvyko 1977 m. priėmus Šeštąją Tarybos direktyvą Nr. 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių derinimo. Lietuvoje bendrai mokesčius reglamentuoja Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, o konkrečiai PVM – Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas.

PVM yra svarbus ir naudingas, nes pasauliniu mastu įplaukos į biudžetą kasmet auga ir sudaro apie 40 % valstybės pajamų. Lietuvoje PVM yra pagrindinis pajamų šaltinis į valstybės biudžetą ir sudaro net 39 % šalies biudžeto pajamų. Kadangi PVM yra toks svarbus šalies ekonomikai, svarbūs yra ir kiti PVM sistemos elementai.

Fiskalinio neutralumo principas yra pagrindinis PVM principas, kurio pagalba mokestinė našta yra perkeliama galutiniam vartotojui. Tokiu būdu ekonominę veiklą vykdančys subjektai yra atleidžiami nuo mokestinės naštos. Fiskalinio neutralumo principas įgyvendinamas per teisę į PVM atskaitą, kuria yra grindžiamas visas PVM veikimo mechanizmas.

Šis principas vis dažniau yra akcentuojamas tiek Lietuvos teismų, tiek Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktikoje. Pastebima, kad vis dažniau fiskalinio neutralumo principu naudojasi ir remiasi ir ekonominę veiklą vykdančys subjektai. Dažniausiai mokestiniai ginčai kyla dėl to, jog mokesčių administratorius atsisako apmokestinamajam asmeniui taikyti teisę į PVM atskaitą.

Tokie ginčai kyla dėl neteisėtų sandorių arba neteisėtai įsigytų ar sukurtų prekių, dėl to, jog tos pačios tarpusavyje konkuruojančios prekės ar paslaugos yra apmokestinamos skirtingai PVM atžvilgiu. Taip pat dažnai nėra laikomasi formalių sąskaitos faktūros reikalavimų, kyla problemos dėl atskaitos tikslinimo, mokesčių administratoriui PVM sumokamas du kartus. Be to, teisę į PVM atskaitą neretai atsisakoma suteikti ir dėl piktnaudžiavimo ar sukčiavimo.

Summary

The present Lithuanian tax system was started to form after the restoration of Lithuania's independence in 1990. Since then, more laws have been introduced in Lithuania to define taxes. Value added tax (VAT referred to in the master's work) was invented by French M. Lore in 1958, and perhaps the most important harmonization of the VAT tax was observed throughout Europe in 1977. Following the adoption of the Sixth Council Directive 77/388 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes. In Lithuania, taxes are generally regulated by the Law on Tax Administration of the Republic of Lithuania, and specifically on VAT, the Law on Value Added Tax of the Republic of Lithuania.

VAT is important and beneficial, as global revenues to the budget grow annually and account for about 40% of state revenue. VAT in Lithuania is the main source of income in the state budget and accounts for 39% of the revenue of the state budget. Since VAT is so important for the national economy, other elements of the VAT system are also important.

The principle of fiscal neutrality is a fundamental principle of the VAT , by which the tax burden is passed on to the final user. In this way, economic operators are exempted from the tax burden. The principle of fiscal neutrality is implemented through the right to deduct VAT, which is based on the full functioning mechanism of VAT.

This principle is being increasingly emphasized both in the courts of Lithuania and in the practise case law of the European Court of Justice. It is noted that economic operators are increasingly using the principle of fiscal neutrality. In most cases, tax disputes arise from the fact that the tax administrator refuses to tax the taxable person for the right to deduct VAT.

Such disputes arise from unlawful transactions or the purchase or creation of goods illegally because of the fact that the same competing goods or services are taxed differently from VAT. Also, formal invoice requirements are often not met, there is a problem with adjustment of deductions, the tax administrator is charged twice on VAT. In addition, the right to deduct VAT is often refused due to abuse or roguery.