MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS

EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS

FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

ODETA BUČELYTĖ
Finansų teisės programa FNTmns1-01

MOKESTINIŲ GINČŲ DĖL PVM TEISINĖ ANALIZĖ LIETUVOJE

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas –
Prof. dr. Algirdas Miškinis

VILNIUS, 2013

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS

EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS

FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

MOKESTINIŲ GINČŲ DĖL PVM TEISINĖ ANALIZĖ LIETUVOJE

Finansų teisės magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 621M90003

Vadovas
prof. dr. A. Miškinis
2013-04-

Recenzentas

2013-04-

Atliko
FNTmns1-01 gr. stud.
O. Bučelytė
2013-04-

VILNIUS, 2013

TURINYS

ĮVADAS ... 7
1. MOKESTINIO GINČO SAMPRATA ... 10
1.1. Mokestinio ginčo sąvoka ... 10
1.2. Mokestinio ginčo stadijos ... 12
1.2.1 Mokestinių ginčų nagrinėjimas centrinio mokesčių administratoriaus įstaigoje ... 13
1.2.2 Mokestinių ginčų nagrinėjimas Mokestinių ginčų komisijoje ... 17
1.2.3 Teisminis mokestinių ginčų nagrinėjimas ... 19
1.2.4. Mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso atnaujinimas ... 22
1.3. Mokestinių ginčų dalyviai: jų teisės ir pareigos ... 24
1.4. Susitarimas su mokesčių administratoriumi ... 26
1.5. Mokestinių ginčų bei juos nagrinėjančių institucijų reikšmė ... 27
2. PVM BRUOŽAI BEI TEISINIS REGLAMENTAVIMAS ... 30
2.1. PVM samprata ir elementai ... 30
2.2. PVM Lietuvoje ... 36
2.3. PVM teisinis reglamentavimas ... 38
2.4. Europos Teisingumo teismo įtaka PVM reglamentavimo klausimu ... 42
3. MOKESTINIŲ GINČŲ DĖL PVM TEISINĖ ANALIZĖ LIETUVOJE ... 44
3.1. Bendroji analizės charakteristika ... 44
3.2. Mokestiniai ginčai dėl PVM Lietuvoje ... 49
3.2.1. Mokestinių ginčų dėl PVM nagrinėjimas ikiteisminėje stadijoje ... 50
3.2.2. Teisminė mokestinių ginčų dėl PVM stadija ... 60
IŠVADOS ... 69
LITERATŪRA ... 71
ANOTACIJA ... 76
ANNOTATION ... 77
SANTRAUKA ... 78
SUMMARY ... 79

LENTELĖS

1 lentelė: Sudaryta: autorės pagal 2010 m. VMI Veiklos ataskaitą. 45

2 lentelė: Sudaryta: autorės pagal 2010 m. VMI Veiklos ataskaitą. 46

3 lentelė: Sudaryta: autorės pagal 2010 m. VMI Veiklos ataskaitą. 47

4 lentelė: Sudaryta: autorės pagal 2010 m. VMI Veiklos ataskaitą. 48

PAVEIKSLAI

1. pav. Biudžeto pajamų struktūra 2010 m. 36
2. pav. Biudžeto pajamų struktūra 2011 m. 37
3. pav. Biudžeto pajamų struktūra 2012 m. 38

SANTRUMPOS

Administracinių bylų teisenos įstatymas – ABTĮ

Buhalterinės apskaitos įstatymas - BAĮ

Europos Bendrija - EB

Europos Sąjunga – ES

Europos Teisingumo Teismas – ETT

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas – LVAT

Mokesčių administratorius - MA

Mokesčių administravimo įstatymas – MAĮ

Mokestinių ginčų komisija – Komisija

Mokesčių mokėtojas - MM

Pridėtinės vertės mokestis – PVM

Vilniaus apygardos administracinis teismas - VAAT

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos – VMI prie FM

ĮVADAS

Visų valstybės atliekamų funkcijų įgyvendinimui reikalingi pinigai, todėl kiekvienos valstybės ekonomikos pagrindas yra surenkami mokesčiai. Jiems surinkti egzistuoja tam tikra fiskalinė sistema, įgyvendinama per valstybėje nustatytą mokesčių sistemą (Vansevičius S., 2000, p. 153). Mokesčiai yra valstybės pamatas - jų efektyvus surinkimas užtikrina stabilų valstybės egzistavimą. Tam, kad mokesčiai valstybėje būtų tinkamai surinkti ir įgyvendinti pagrindiniai fiskalinės sistemos tikslai, yra atsakingos ne tik valstybinės institucijos, bet ir pats mokesčių mokėtojas. Mokesčių mokėtojas vykdydamas savo pareigas – privalo laiku ir teisingai, tikslingai sumokėti jam priskirtas mokestines prievoles, o valstybinės įstaigos įgyvendindamos savo pareigas turi užtikrinti mokesčių surinkimą (Pierce R. J., 1998). Mokesčių administratoriai, kaip Valstybinė mokesčių inspekcija, Muitinės departamentas užtikrindami mokesčių surinkimą, atlieka mokesčių mokėtojų patikrinimus jų turimų mokestinių prievolių atžvilgiu, po kurių yra priimami sprendimai ar kitokio pobūdžio dokumentai. Dažnai tokiuose sprendimuose yra priskaičiuojama ar kitaip pakeičiama atitinkama mokestinė prievolė, kuri sukelia teisines pareigas mokesčių mokėtojui, taigi reikalingas apsaugos mechanizmas, pagrįstas teisine reglamentacija. Kiekvienas asmuo nesutikdamas su mokesčių administratoriaus sprendimais, turi teisę sprendimą apskųsti ir ginti savo įsitikinimus įstatymų nustatyta tvarka (R. Dworkin, 2005). Kai kyla ginčas dėl tam tikrų mokestinių prievolių – prasideda mokestinis ginčas, kuris išsiskiria tuo, kad jam privalomas ikiteisminis nagrinėjimas. Jei mokesčių mokėtojas yra nepatenkintas ikiteisminės institucijos priimtu sprendimu, jis turi teisę savo įsitikinimus ginti teismine tvarka.

Valstybių biudžetą sudaro mokesčių sistema, kuri susideda iš tiesioginių ir netiesioginių mokesčių. Vienas aktualiausių bei valstybėje surenkamų mokesčių - pridėtinės vertės mokestis, jo teisinė reglamentacija keičiama dažniausiai iš visų įstatymų, todėl mokestinių ginčų dėl šio mokesčio kyla daugiausia. Pagrindinis **darbo tikslas** - aptariant mokestinio ginčo sampratą, pridėtinės vertės mokesčio pagrindinius elementus, išanalizuoti ikiteisminių institucijų, turinčių teisę nagrinėti mokestinius ginčus praktiką bei teismų praktiką, teisinį reglamentavimą pagrindiniais klausimais, kylančiais dėl Pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) įstatymo nuostatų. **Darbo problema** žymi tai, kad Lietuvoje egzistuojantis PVM reglamentavimas yra pernelyg abstraktus bei kupinas spragų, tai lemia dažną jo reglamentacijos kaitą, todėl kyla dažni mokestiniai ginčai dėl PVM, kurie suponuoja nesurenkamą pilnai valstybės biudžetą, taip pat įvairius kitus finansinius sunkumus.

Darbo uždaviniai:

1. Išsiaiškinti mokestinio ginčo sampratą, reglamentavimą, subjektus bei jo reikšmę.

2. Išanalizuoti PVM mokesčio sampratą, jo įgyvendinimą bei reikšmę Lietuvoje, reglamentavimą ES bei Lietuvos norminiu bei teismų praktikos lygmeniu.
3. Ištirti praktinius ikiteisminės bei teisminės instancijos sprendimų ypatumus nagrinėjant praktiką susijusią su mokestiniais ginčais dėl PVM.

Darbo tikslas: Įvertinti mokestinių ginčų dėl PVM Lietuvoje praktikos ypatumus.

Darbo objektas: Mokestinių ginčų dėl PVM nagrinėjimas Lietuvoje.

Hipotezė. Mokestinių ginčų dėl PVM sprendimų reglamentavimas yra per siauras, tačiau teisminė praktika spragas užpildo tinkamai.

Temos aktualumas. Ši tema aktuali šiandieną dėl PVM mokesčio svarbos šalies fiskalinei sistemai, kadangi šio mokesčio surenkamos lėšos sudaro iš esmės penktadalį visų surenkamų pajamų. Visgi, nepaisant tokio svarbaus šio mokesčio akcento, jo reglamentavimas nacionaliniu norminiu lygmeniu išties yra nepakankamas, o taipogi pasenęs. Todėl sprendžiant mokestinių ginčų atvejus tiek ikiteisminiu, tiek teisminiu lygmeniu, privalu remtis tiek ES bendrijos teisės aktais, tiek ir ETT sprendimais. Be to, užpildant PVM įstatymo spragas didelį darbą atlieka ir nacionaliniai teismai, nagrinėjantys teisminiu lygmeniu mokestinius ginčus. Taigi, svarbu išsiaiškinti kiek ir kokiais atvejais, būtent ES bendrijos aktai, taipogi teismų sistemos įtakoja mokestinių ginčų dėl PVM nagrinėjimą.

Tyrimo metodai: Tyrimo metodų pasirinkimą nulėmė šiame darbe nagrinėjama problema, siekiamas tikslas, iškelti uždaviniai bei tikrinama hipotezė .

Mokslinės - teorinės literatūros analizė, šio metodo pagalba bus išaiškinama mokestinio ginčo samprata, mokestinių ginčų stadijos, PVM reikšmė, PVM teisinis reglamentavimas.

Teisės aktų, teisės norminių aktų, mokslinių darbų ir teismų praktikos analizės metodas naudojamas, siekiant darbe nustatyti analizuojamos problemos reglamentavimą Lietuvoje, teismų praktikos įtaką sprendžiant mokestinius ginčus, teisės norminių aktų tikrąją prasmę, nagrinėjant mokestinius ginčus.

Statistinių duomenų analizė, darbe analizuojami bei palyginami 2010 m. mokestinių ginčų statistiniai duomenys.

Internetinių duomenų bazių apžvalga, darbe apžvelgiami straipsniai publikuojami internetinėse bazėse.

Darbo autorė taip pat remiasi asmenine patirtimi, sukaupta mokesčių klausimais konsultuojant mokesčių mokėtojus bei atliekant operatyvius patikrinimus Vilniaus apskrities Valstybinėje mokesčių inspekcijoje darbo metu.

Informacijos šaltiniai. Magistro baigiamajame darbe remiamasi Lietuvos ir užsienio šalių autorių literatūra, Lietuvos teisės aktais, teisės norminiais aktais, Europos Sąjungos teisės aktais, mokesčių administratoriaus parengtais apibendrintais mokesčių įstatymų komentarais, mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų, nagrinėjant mokestinius ginčus praktika, Vilniaus apygardos, Lietuvos

Vyriausiojo administracinio teismo bei ETT teismų praktika, publikuotais moksliniais darbais bei informacijos šaltiniais esančiais internete.

Magistro baigiamojo darbo struktūra ir apimtis. Magistro baigiamąjį darbą sudaro trys dalys. Pirmame skyriuje apžvelgiama mokestinių ginčų samprata, mokestinių ginčų stadijos, mokestinių ginčų dalyvių teisės ir pareigos, išskiriama mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų reikšmė. Antrajame skyriuje skiriamas dėmesys pridėtinės vertės mokesčiui, pagrindiniams šio mokesčio sudedamiesiems elementams: objektui, subjektui, apmokestinamajam momentui, apmokestinamajai vertei, tarifams, lengvatoms, pridėtinės vertės atskaitai. Aptariama pridėtinės vertės mokesčio reikšmė Lietuvai, jo teisinis reglamentavimas. Trečioje dalyje analizuojama mokestinių ginčų dėl pridėtinės vertės mokesčio Lietuvoje praktika t.y. kaip mokestiniai ginčai nagrinėjami centriniame mokesčių administratoriuje, Mokestinių ginčų komisijoje bei Vilniaus apygardos administraciniame teisme ir Lietuvos Vyriausiajame administraciniame teisme. Išskiriamos pagrindinės problemos bei susiformavusi teismų praktika dėl PVM atskaitos, PVM atskaitos tikslinimo, 0 lengvatinio tarifo taikymo atžvilgiais, nes būtent dėl šių dalykų daugiausia kyla mokestinių ginčų.

1. MOKESTINIO GINČO SAMPRATA

1.1. Mokestinio ginčo sąvoka

Pirmą kartą mokestinių ginčų sąvoka pavartota 1999 m. sausio 14 d. priimtame Administracinių bylų teisenos įstatyme (Nr. VIII-1029, Žinios, 1999 Nr. 13- 308 toliau - ABTĮ), kurio 2 straipsnio 18 dalis mokestinius ginčus apibrėžė kaip - *ginčai tarp mokesčio mokėtojo (arba mokestį išskaičiuojančio asmens) ir mokesčio administratoriaus ar jo pareigūno dėl mokesčio apskaičiavimo, sumokėjimo ar išieškojimo, mokesčių nepriemokų ar permokų, taip pat dėl sankcijų už mokesčio prievolių nevykdymą ar pažeidimus.* Vadovaujantis tokia mokestinių ginčų sąvoka, mokestiniams ginčams buvo galima priskirti didžiąją dalį ginčų, kylančių tarp mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratoriaus, t.y. ginčus dėl mokesčių apskaičiavimo, dėl mokesčių administratoriaus veiksmų ar neveikimo, dėl mokesčio išieškojimo proceso metu kylančių ginčų. 2001 m. sausio 1 d. įsigaliojusioje naujoje ABTĮ redakcijoje (Žinios, 2000 Nr. 85-2566) mokestinio ginčo sąvoka buvo susiaurinta - *ginčai tarp mokesčio mokėtojo (arba mokestį išskaičiuojančio asmens) ir mokesčio administratoriaus ar jo pareigūno dėl mokesčio apskaičiavimo ar sumokėjimo, taip pat dėl mokesčių nepriemokų ar permokų.* Mokesčių administravimo įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatyme buvo gan tiksliai apibrėžta mokestinių ginčų sąvoka - *ginčai tarp mokesčio mokėtojo (arba mokestį išskaičiuojančio asmens) ir mokesčio administratoriaus ar jo pareigūno dėl mokesčio mokėtojo (mokestį išskaičiuojančio asmens) patikrinimo akto, mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo (įskaitymų)*(Žinios 2001 Nr.62-2211, toliau - MAĮ). Tokia pati sąvoka buvo pateikta ir ABTĮ naujoje redakcijoje 2001 m. rugsėjo 1 d.

Šiuo metu galiojanti mokestinio ginčo sąvoka, įsigaliojo 2004 m. gegužės 1d., pagal MAĮ (Žinios, 2004 Nr.63-2243) 2 straipsnį mokestiniai ginčai apibrėžiami kaip *ginčai, kylantys tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą)*.

Esminis skirtumas tarp sąvokų yra tas, kad mokestiniai ginčai dabar gali kilti dėl mokesčių administratoriaus sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui atsiranda prievolė mokėti ar sumokėti tam tikrą mokestį, t.y. mokesčių mokėtojui dėl patvirtinto tikrinimo akto ar kito sprendimo kyla tam tikra

mokestinė pareiga, o anksčiau galiojusi mokestinio ginčo sąvoka leido kilti mokestiniam ginčui dėl sprendimo tvirtinti patikrinimo aktą, neatsižvelgiant į tai ar patvirtintas aktas mokesčių mokėtojui sukėlė tam tikras teisines mokestines prievoles ar pareigas. Susiaurinta mokestinio ginčo sąvoka apribojo mokesčių mokėtojo teises ir galimybes skųsti visus nepriimtinus mokesčių administratoriaus sprendimus jų atžvilgiu.

Pažymėtina, kad 2004 m. įsigaliojus MAĮ, ne iš karto buvo pakeista ABTĮ mokestinio ginčo reglamentacija ir rodos susidarė teisės kolizija, t.y. situacija, kuomet dvi normos skirtingai reguliavo vieną faktorių. Visgi, kaip pažymi R. Stravinskaitė (2004, p. 35), šiuo atveju negalėjo kilti jokių klausimų, kadangi imperatyvus bendrasis teisės principas lex posterior degorat lege priori nulemia tai, jog vėlesnis įstatymas turi visą galią, taigi iš esmės panaikina senosios normos galiojimą ir taikymą.

Teorijoje mokestinis ginčas apibrėžiamas kaip tam tikrų interesų tarp mokesčio mokėtojo ir mokesčio administratoriaus susikirtimas (A. Medelienė, B. Sudavičius, 2011 p.246). Kadangi interesų susikirtimų tarp mokesčio mokėtojo ir mokesčio administratoriaus gali būti įvairių, svarbu atriboti, kada tai yra mokestiniai ginčai, o kada - kiti administraciniai ginčai. Mokestiniai ginčai nuo kitų administracinių ginčų skiriasi dviem aspektais: ginčo dalyku ir ginčo nagrinėjimo procedūra. Ginčo dalykas atsispindi pačioje įstatyminėje mokestinio ginčo sąvokoje – tai mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodamas sumokėti mokestis ar atsisakymas grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką. Kaip teigia Marcijonas bei Sudavičius, mokesčių mokėjimas suprantamas kaip asmens pareiga, kurią įvykdžius, jis įgauna teisę į valstybės apsaugą bei teisę ginti savo interesus – kas įprasminama mokestinio ginčo procesu (2003). Tačiau mokesčių administratorius taip pat priima ir sprendimus, kuriais sprendžia ne apmokestinimo, o pavyzdžiui mokestinės nepriemokos išieškojimo ar tam tikrų procedūrinių veiksmų atlikimo klausimus. Sprendimai, kuriuose nesprendžiami apmokestinimo klausimai, negali būti mokestinių ginčų objektu. Kaip teigia R. Stravinskaitė, mokestinių ginčų atskyrimas nuo kitų administracinių ginčų nėra atsitiktinis – jį nulėmė apmokestinimo taisyklių specifika (2004). Tam pritaria ir A. Medelienė (2005, p. 15), pažymėdama, kad iš esmės vieną svarbiausių vaidmenų atribojant mokestinius ginčus nuo kitų, turi LVAT, kuris savo praktikoje plečiamai aiškina įvairias PVM ir kitų mokesčių taisykles, taipogi nubrėžia mokestinių ginčų nagrinėjimo gaires, kas lemia savitos mokestinių ginčų nagrinėjimo praktikos susikūrimą.

Visgi, reikia pažymėti, kad mokestiniai ginčai nėra atskira ginčų rūšis, jie laikomi administracinių ginčų porūšiu ir pasižymi specifine ikiteismine nagrinėjimo procedūra. Tokia ji yra dėl savo privalomo pobūdžio, be to, specifiniams ginčams nagrinėti steigiamos specializuotos institucijos. (A. Medelienė, B. Sudavičius, 2011 p. 246 - 247) Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas 2004 m. vasario 25 d. byloje Nr. A7-60-2004 pažymėjo,

kad „ginčo priskirtinumas mokestiniams yra faktas, apibrėžiamas mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnyje įtvirtintoje mokestinių ginčų sąvokoje – ar tai ginčas tarp mokesčių mokėtojo (arba mokestį išskaičiuojančio asmens) ir mokesčių administratoriaus ir jo pareigūno dėl mokesčių mokėtojo (ar mokestį išskaičiuojančio asmens) patikrinimo akto. Ginčo pobūdį ir jam taikomą nagrinėjimo tvarką lemia ne centrinio, o vietinio mokesčių administratoriaus sprendimas, t.y. vietiniam mokesčių administratoriui priėmus sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, nepriklausomai nuo sprendimo turinio, ginčui nagrinėti taikoma privaloma išankstinio ginčų nagrinėjimo ne teismo tvarka. (Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas. Teismų praktika. Nr. 5).

E. Smalakienė teigia, kad - mokestiniai ginčai, tai efektyvi mokesčių administravimo įgyvendinimo forma, vykdomosios ir tvarkomosios veiklos rūšis, realizuojama taikant administracines procedūras (2003, p.63). Tą patvirtina ir užsienyje atlikti tyrimai, kurie rodo, kad būtent tinkamai sureguliuoti mokesčių administravimo bei teisėtų mokesčių mokėtojų interesų gynimo procesai yra optimalūs siekiant kuo geriau surinkti mokesčius (B.Torgler, K.Murphy, 2005) .

Apibendrinant mokestinio ginčo sampratas, galima daryti išvadą, kad ginčas bus laikomas mokestiniu, jei atitiks nurodomas sąlygas:

1. Ginčo šalys turi būti - mokesčių mokėtojas (mokestį išskaitantis asmuo) ir mokesčių administratorius.
2. Ginčas turi kilti dėl kompetentingo mokesčių administratoriaus sprendimo ir tokio sprendimo pasekmė – mokesčių mokėtojui kylanti mokestinė prievolė mokėti valstybei nustatytus tam tikrus mokesčius.
3. Specifinė ikiteisminė ginčų nagrinėjimo tvarka.

1.2. Mokestinio ginčo stadijos

Norint nagrinėti mokestinio ginčo stadijas, reikia paanalizuoti mokestinio ginčo proceso sąvoką, nes būtent mokestinio ginčo stadijos yra proceso sudedamosios dalys.

Mokestinių ginčų procesas – tai administracinėmis mokestinėmis procesinėmis normomis sureguliuota valstybės įgaliotų subjektų atliekama veikla įgyvendinant mokesčių teisės normas (A. Medelienė, 2007, p.94). Šis procesas suprantamas, kaip viena iš administracinio proceso rūšių, kadangi kaip teigia S. Šedbaras – būtent administracinio proceso esmė – kompetentingų valdžios pareigūnų, institucijų ir pan. subjektų veikla, siekiant spręsti viešojo administravimo problemas (2002, p. 42). Tad mokestinio ginčo procesas, įtakojamas administracinių mokestinių procesinių normų, sudaro tik dalį visų administracinio proceso

normų, visgi, pažymėtina, kad ši dalis yra išties svarbi ir turinti realų poveikį visai šalies finansų sistemai. Pripažintina, kad mokesčių teisės normų realizavimas sudaro ir mokesčių administravimo esmę.

Remiantis mokestinių ginčų kaip administracinės teisės proceso bei mokesčių administravimo sudėtinės dalies pozicijomis keltina išvada, kad *mokestinių ginčų procesas* – mokestinėmis procesinėmis teisės normomis sureguliuota valstybės įgaliotų institucijų veikla, nagrinėjanti mokestinių ginčų bylas dėl mokesčių apskaičiavimo, sumokėjimo ar išieškojimo, mokestinių nepriemokų ar permokų (įskaitymo/grąžinimo), dėl sankcijų taikymo ar skyrimo už mokestinių prievolių nevykdymą ar pažeidimus, kylančius tarp mokesčių mokėtojo (mokestį išskaičiuojančio asmens) ar jo atstovo ir mokesčių administratoriaus mokesčių administravimo srityje. (E. Smalakienė, 2003, p.63 – 64)

Mokestinių ginčų proceso pagrindines procesines stadijas reglamentuoja MAĮ IX skyrius, kuriame mokestinių ginčų proceso atskiros dalys yra pavadintos etapais, nors atskirų procesinių veiksmų visuma sudaro užbaigtą raidos ratą per tam tikrą laiko tarpą, t. y. turi konkrečią pradžią ir pabaigą, bei atskiri procesiniai veiksmai vyksta atskirose institucijose ir struktūriškai yra didesnės apimties teisiniai reiškiniai negu etapai (J. Janušienė, 2005). Tą patvirtina ir E. Smalakienė, kuri teigia, kad mokesčių administravimo įstatyme mokestinių ginčų proceso sudėtines dalis tikslingiau skaidyti į stadijas, o ne į etapus. (2003, p.64).

Pagal MAĮ galima išskirti tokias mokestinių ginčų nagrinėjimo stadijas:

1. Mokestinių ginčų nagrinėjimas centrinio mokesčių administratoriaus įstaigoje;
2. Mokestinių ginčų nagrinėjimas Mokestinių ginčų komisijoje;
3. Apskundimas teismui;
4. Mokestinių ginčų bylų proceso atnaujinimas.

Visgi, reikia paminėti, kad visos šios keturios studijos gali būti apibrėžiamos ir dviem jurisdikcinio proceso formomis, būtent – teismine ir neteismine. Kaip teigia J. Paužaitė - Kulvinskienė (2005, p. 38), šios formos yra tapačios tuo, kad iš esmės jos abi apibrėžia subjektinės materialinės teisės gynimo santykius. Tuo tarpu skirtumai pasireiškia tuo, kad neteisminėje stadijoje yra konkretinami materialiniai teisės gynimo santykiai, tuo tarpu teisminėje – išimtinai vykdomas teisingumas.

1.2.1 Mokestinių ginčų nagrinėjimas centrinio mokesčių administratoriaus įstaigoje

Iš MAĮ nuostatų matyti, kad mokestinis ginčas inicijuojamas paduodant skundą centriniam mokesčių administratoriui, kadangi tik vietos mokesčių administratoriui patvirtinus patikrinimo aktą ar priėmus kitą panašaus pobūdžio sprendimą, kuriuo mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti į biudžetą mokestis ir su juo susijusios sumos, taip pat

sprendimą negrąžinti (neįskaityti) mokesčio permokos (skirtumo), tokie nurodymai, neapskundus atitinkamų sprendimų, tampa privalomi vykdyti. (A. Medelienė, B. Sudavičius, 2011 p.251 – 252).

Kad prasidėtų pirmoji mokestinių ginčų nagrinėjimo stadija, kaip teigia A. Medelienė, (2007, p. 122) - kiltų mokestinis ginčas, turi būti mokesčių įstatymų pažeidimo patikrinimo, akto surašymo ir jo tvirtinimo vietos, mokesčio administratoriaus sprendimas, su tuo sprendimu nesutinkančio mokesčių mokėtojo įstatymo reikalavimus atitinkančio rašytinio skundo pateikimas. Pirmoji mokestinių ginčų nagrinėjimo stadija vyksta, kai centrinis mokesčių administratorius nagrinėja mokestinius ginčus, kylančius tarp mokesčių mokėtojo ir vietos mokesčių administratoriaus. Remiantis MAĮ nuostatomis skundas centriniam mokesčių administratoriui turi būti pateikiamas raštu ne vėliau kaip per 20 dienų po to, kai mokesčių mokėtojui buvo įteiktas sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Skundas centriniam mokesčių administratoriui įteikiamas per vietos mokesčių administratorių, kurio sprendimas yra skundžiamas, o vietos mokesčių administratorius privalo per 3 darbo dienas gautą mokesčių mokėtojo skundą ir skundui nagrinėti reikiamą medžiagą perduoti centriniam mokesčių administratoriui. (Žinios, 2004 Nr.63-2243). Visgi, pažymėtina, kad skundo padavimo terminas nėra naikinamasis, todėl esant objektyvioms aplinkybėms, t.y. aplinkybėms, kurios nepriklauso nuo pareiškėjo valios ir pripažįstamos reikšmingomis, terminas gali būti atnaujintas, pareiškėjui kreipusis į ikiteisminį tyrimą vykdžiusią instituciją su prašymu atnaujinti tyrimą (Stravinskaitė R. 2004, p. 39).

Norint, kad prasidėtų mokestinio ginčo nagrinėjimas centriniame mokesčių administratoriuje, būtina išsiaiškinti ar paduotas skundas atitinka keliamus reikalavimus. Išskirtini skundo turinio ir formos reikalavimai: skunde dėl mokestinio ginčo turi būti nurodytas mokesčių mokėtojo pavadinimas (vardas, pavardė), identifikacinis numeris (kodas), adresas; skundžiamas sprendimas ir jo surašymo data; aplinkybės, kuriomis pareiškėjas grindžia savo reikalavimą, ir jas patvirtinantys įrodymai; skundo pareiškėjo reikalavimas; be to, skundas turi būti pasirašytas mokesčių mokėtojo ar jo atstovo. Tuo atveju, jei skundą pasirašo atstovas, prie skundo taip pat turėtų būti pateikiami pastarojo įgaliojimus atstovauti mokesčių mokėtojui ir įgaliojimų apimtį patvirtinantys dokumentai. (Žinios, 2004 Nr.63-2243). Nors įstatymas konkrečiai to neįtvirtina, tačiau, kaip teigia Rėksnys J., skundas privalo būti paduodamas raštu (2005), kitokios formos buvimas lemia jo negaliojimą. Klaidingas ar kitoks skundo pavadinimas nelaikomas skundo trūkumu, todėl jei mokesčių mokėtojas pavadintų skundą prašymu, reikalavimu ar pan., tai neturėtų įtakos sprendžiant klausimą dėl skundo atitikties įstatymo reikalavimams. Su skundo turinio reikalavimais tiesiogiai susijęs ir ginčo pobūdžio nustatymo bei privalomos apskundimo tvarkos laikymosi klausimas, todėl skundo priėmimo stadijoje turi būti išsiaiškinama, ar ginčas yra mokestinis, t.y. ar jam taikoma privaloma ikiteisminio nagrinėjimo tvarka. (A. Medelienė, 2011 p.255). MAĮ nustatytos imperatyvios teisės normos, kurios įpareigoja mokesčių mokėtoją centriniam mokesčių administratoriui pateikti visus dokumentus ir

įrodymus, kuriais grindžia savo nesutikimą su mokesčių administratoriaus sprendimu ir savo reikalavimą. Anot E. Janušienės (2005), jei mokesčių mokėtojas nurodytų dokumentų ir įrodymų nepateikia, jis praranda savo teisę tokiais dokumentais ir įrodymais remtis tolesnio ginčo nagrinėjimo ikiteisminėje mokestinį ginčą nagrinėjančioje institucijoje. Įstatymas numato atvejus, kai mokesčių mokėtojas dokumentų ir įrodymų gali nepateikti, bet jis turi nurodyti svarbias priežastis, dėl ko negali, to padaryti. Tokiu būdu įstatymų leidėjas siekia užtikrinti mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso operatyvumą ir veiksmingumą bei kuo ankstesnį faktinių bylos aplinkybių nustatymą, priešingu atveju, pateikus dokumentus ir įrodymus vėlesniame mokestinio ginčo nagrinėjimo etape, mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija negalėtų jo įvertinti, todėl mokestinis ginčas galėtų būti grąžintas į ankstesnę stadiją ar pavedama atlikti pakartotinį mokesčių mokėtojo patikrinimą. (A. Medelienė, 2011, p.256). MAĮ nėra nustatytas terminas, per kurį skundą nagrinėjanti ikiteisminė institucija privalo nustatyti, ar pateiktas skundas atitinka įstatymo nustatytus reikalavimus.

2005 m. birželio 6 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymu Nr. V-112 patvirtintos „Skundų dėl mokestinių ginčų tvarkymo taisyklės“ numato 5 dienų terminą parengti sprendimui, kuriame mokesčių administratorius privalo išdėstyti skundo trūkumus, trukdančius skundą išnagrinėti iš esmės. Vilniaus apygardos administracinis teismas (2006-04-21 sprendimas administracinėje byloje Nr. I-I 115-02/2006) savo sprendime pažymėjo, kad Mokesčių administravimo įstatymas nenustato termino, per kurį ikiteisminė mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija, įstatymo 153 straipsnio 4 ir 5 dalyse nustatyta tvarka, turi priimti sprendimą, kuriuo nustato terminą, skundą dėl mokestinio ginčo padavusiam mokesčių mokėtojui, trūkumams pašalinti. Taip pat teismas pažymėjo, kad centrinis mokesčių administratorius sprendimą dėl skundo padavimo trūkumų turi priimti per protingą įmanomai trumpiausią terminą, kuris neturi viršyti Mokesčių administravimo įstatymo 154 straipsnio 3 dalyje nustatyto 30 dienų termino, per kurį turi būti priimtas sprendimas dėl mokestinio ginčo pagal priimtą nagrinėti skundą.

Nustačius, kad skundas neatitinka jam keliamų reikalavimų, taikomas skundo trūkumų šalinimo institutas. Šio instituto nuostatos taikytinos tik tais atvejais, kai skundo trūkumus galima pašalinti. Jei trūkumai negali būti pašalinti (mokesčių mokėtojas padavė skundą dėl sprendimo, kuris negali būti mokestinio ginčo objektu), centrinis mokesčių administratorius sprendimu atsisako priimti nagrinėti skundą. Jei skundo trūkumai gali būti pašalinti, mokesčių mokėtojui sprendimu nurodoma, kokie yra tie trūkumai, ir suteikiamas 15 dienų terminas jiems pašalinti. Nurodytas terminas skaičiuojamas nuo sprendimo dėl skundo trūkumų šalinimo įteikimo mokesčių mokėtojui dienos. Jei per nustatytą terminą mokesčių mokėtojas įvykdo sprendime nurodytus reikalavimus, skundas nagrinėjamas ir laikomas paduotu pradinio jo pateikimo dieną, o skundo išnagrinėjimo terminai pradedami skaičiuoti nuo reikalavimų įvykdymo dienos. Priešingu atveju, laiku neįvykdžius

reikalavimų, skundas laikomas nepaduotu ir grąžinamas jį padavusiam mokesčių mokėtojui. (A. Medelienė, 2011 p.256)

Išsprendus skundo priėmimo klausimą ir konstatavus, kad mokestinis ginčas yra prasidėjęs – skundas pradedamas nagrinėti. Centriniame mokesčių administratoriuje skundus dėl mokestinių ginčų nagrinėja VMI Teisės departamento Apeliacijų skyrius. Mokesčių mokėtojo skundas centriniame mokesčių administratoriuje nagrinėjamas mokesčių mokėtojui ar jo atstovui nedalyvaujant. Centrinio mokesčių administratoriaus priimamas sprendimas dėl mokestinio ginčo yra institucijos sprendimas, todėl galioja vidinė jo priėmimo procedūra. Centrinis mokesčių administratorius mokestinį ginčą turi išnagrinėti per įstatyme nurodytą terminą – 30 dienų. Šioje stadijoje centrinis mokesčio administratorius priima vieną iš sprendimų:

– patvirtina vietos mokesčio administratoriaus sprendimą;

– panaikina vietos mokesčio administratoriaus sprendimą;

– iš dalies patvirtina arba panaikina vietos mokesčio administratoriaus sprendimą;

– paveda vietos mokesčio administratoriui atlikti papildomą patikrinimą ir priimti naują sprendimą;

– visiškai arba iš dalies pakeičia vietos mokesčio administratoriaus sprendimą, kurį mokesčio mokėtojas apskundžia.

Mokestinio ginčo pabaiga priklauso nuo mokesčių mokėtojo, padavusio skundą, patikimo santykio su centrinio mokesčių administratoriaus priimtu sprendimu.

Jei mokesčių mokėtojas su priimtu sprendimu nesutinka ir per nustatytą terminą teikia skundą kitai jį nagrinėti įgaliotai institucijai, mokestinis ginčas tęsiasi. Jeigu mokesčių mokėtojas sutinka su centrinio mokesčio administratoriaus sprendimu ar neturi tolesnių skundo procedūros realizavimo galimybių, mokestinis ginčas baigiasi.

Taip pat mokestinis ginčas baigiamas tada, kai centrinis mokesčio administratorius panaikina vietos mokesčio administratoriaus sprendimą, kurį skundė mokesčių mokėtojas, ar iš dalies panaikina priimto sprendimo būtent tą dalį, kurią skundė mokesčių mokėtojas. Tačiau jeigu panaikinama mokesčių pareigūno sprendimo dalis, dėl kurios mokesčių mokėtojas nesiskundė, o nepanaikinta lieka apskųstoji sprendimo dalis ir su tokiu mokesčio administratoriaus sprendimu mokesčių mokėtojas nesutinka, tai pateikus raštišką skundo formą mokestinis ginčas tęsiasi.

E. Janušienė išskiria, kad paskutine, taigi baigiamąja mokesčių mokėtojo skundo nagrinėjimo stadija, yra laikoma priimto sprendimo vykdymo stadija, kuri pasireiškia patikrinimo metu priskaičiuotų mokesčių, baudų, delspinigių sumokėjimu ar išieškojimu (2005). Jei mokesčių mokėtojas per nustatytą terminą neapskundžia mokesčių administratoriaus priimto sprendimo, prasideda mokesčių, baudų, delspinigių sumokėjimo arba išieškojimo procedūra.

Kai centrinis mokesčių administratorius priima sprendimą, kad vietos mokesčių administratorius atliktų papildomą patikrinimą ir priimtų naują sprendimą, arba atrodo, kad yra neaiškus apskundimo objektas ir proceso ribos. Šią situaciją reglamentuoja Administracinių bylų teisenos įstatymas, t. y. kai mokesčių mokėtojas skundžia konkrečius mokesčio administratoriaus veiksmus, išskyrus mokesčio įskaitymą ir grąžinimą, tai jau yra ne mokestinis, o administracinis ginčas, kurį nagrinėja Administracinių ginčų komisija arba Administracinis teismas. (E. Smalakienė, 2003, p.65).

1.2.2 Mokestinių ginčų nagrinėjimas Mokestinių ginčų komisijoje

Jei mokesčių mokėtojas nesutinka su centrinio mokesčių administratoriaus sprendimu, jis turi teisę per 20 dienų šį sprendimą apskųsti Mokestinių ginčų komisijai (toliau - Komisija). Komisijos kompetencijai priklauso nagrinėti ginčus tarp mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimų, priimtų išnagrinėjus mokesčių mokėtojų skundus dėl vietos mokesčių administratoriaus priimtų sprendimų, taip pat ginčus kylančius tarp mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus (Rėksnys J., 2005).

Nagrinėjant MAĮ nuostatas, darytina išvada, kad Komisijos kompetencijai galima priskirti ginčus, kai centrinis mokesčių administratorius per nustatytą terminą neišnagrinėjo mokestinio ginčo dėl vietos mokesčių administratoriaus sprendimo, ši ginčo teisė pereina nagrinėti Komisijai, todėl galima teigti, kad Komisija turi teisę priimti sprendimą dėl vietos mokesčių administratoriaus sprendimo. Toks reglamentavimas suprantamas kaip įstatymų leidėjo ketinimas įtvirtinti tam tikrą saugiklį, kuris apsaugotų nuo pernelyg ilgo mokestinių ginčų nagrinėjimo, t.y. jeigu centrinis mokesčių administratorius nepriima sprendimo per 30 dienų nuo mokesčių mokėtojo skundo gavimo dienos, mokesčių mokėtojas, negavęs atitinkamo centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo pratęsti skundo nagrinėjimo terminą iki 60 dienų, turi teisę paduoti skundą dėl mokestinio ginčo Komisijai, nurodydamas aplinkybes, įrodančias, kad centrinis mokesčių administratorius neatliko savo pareigų laiku. (A. Medelienė, 2011, p.254). Pagal Vyriausybės 2004 m. rugsėjo 2 d. nutarimą Nr. 1119 „Dėl Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo“ skundai komisijoje nagrinėjami posėdžiuose, į kuriuos raštu kviečiami mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratoriaus atstovai. Komisijos posėdžiuose gali dalyvauti tik komisijos nariai, mokestinio ginčo šalys ar jų atstovai, vertėjai, posėdžio sekretorius ir specialistai, rengę bylą nagrinėti, bei ekspertai. Skundas gali būti nagrinėjamas, jei į posėdį neatvyksta ginčo šalys, išskyrus tuos atvejus, kai iki skundo nagrinėjimo ginčo šalys Komisijai pateikia prašymą atidėti skundo nagrinėjimą dėl svarbių priežasčių. Paprastai svarbiomis priežastimis pripažįstama mokesčių mokėtojo atstovo negalėjimas dalyvauti posėdyje dėl teismo posėdžio ar kitų panašių aplinkybių. Komisija taip pat turi teisę

nagrinėti skundą šalims nedalyvaujant ir šalių nekviečiant į posėdį, jei mokesčių mokėtojas su tuo sutinka ir tai netrukdo objektyviai išnagrinėti mokesčių mokėtojo skundą ir priimti pagrįstą bei teisėtą sprendimą. (Žinios, 2004, Nr. 136-4946). Teigtina, kad ši norma turėtų būti taikoma tada, kai Komisijoje nagrinėjant mokestinį ginčą yra surinkti visi įrodymai arba tokiose bylose, kuomet yra jau suformuota teismų praktika, be to, taikant šią teisės normą, mokestinis ginčas galėtų būti išspręstas operatyviau, mažiausiomis laiko sąnaudomis, tačiau ši norma praktikoje dar nėra plačiai pasireiškusi ir naudojama.

Posėdžiai komisijoje vyksta griežtai reglamentuota tvarka. Prieš pradedant nagrinėti mokesčių mokėtojo skundą, posėdžių sekretorius patikrina atvykusių asmenų tapatybę ir jų įgaliojimus patvirtinančius dokumentus. Posėdis pradedamas komisijos pirmininko pranešimu, kieno skundas bus nagrinėjamas. Posėdžių sekretorius praneša, kas dalyvauja nagrinėjant skundą. Posėdžio pradžioje išsprendžiami šalių prašymai, nušalinimai, pareikšti Komisijos nariams, galimybė nagrinėti skundą neatvykus vertėjui, ekspertui ar skundo šalims. Jei posėdyje dalyvauja vertėjas ar ekspertas, jie pasirašytinai įspėjami dėl atsakomybės už slaptos informacijos, susijusios su mokesčių mokėtoju, paskleidimą. Po to išklausomas Komisijos nario pranešimas apie skundą. Po pranešimo paaiškinimus dėl nagrinėjamo skundo gali pateikti posėdyje dalyvaujančios šalys, pirmiausia mokesčių mokėtojas, po to – mokesčių administratorius ir jei posėdyje dalyvauja ekspertas. Komisijos posėdyje dalyvaujantiems asmenims komisijos nariai turi teisę užduoti klausimus, susijusius su sprendžiamu mokestiniu ginču. Ištyrus skundo mokestiniame ginče esmę, Komisijos pirmininkas paskelbia skundo nagrinėjimo pabaigą. (Žinios, 2004, Nr. 136-4946).

Pagal MAĮ 155 straipsnio 3 dalį Komisija privalo priimti sprendimą dėl mokestinio ginčo per 60 dienų nuo skundo gavimo Komisijoje dienos, tačiau šis terminas mokesčių mokėtojo prašymu gali būti sutrumpinamas iki 30 dienų.

Pagal MAĮ 155 straipsnio 4 dalį Komisijos sprendimas dėl mokestinio ginčo priimamas Komisijos narių, dalyvavusių Komisijos posėdyje nagrinėjant skundą, balsų dauguma. Sprendimai dėl mokestinio ginčo priimami atskirame posėdyje pasitarimų kambaryje, dalyvaujant tik komisijos nariams. Komisija pagal savo kompetenciją gali priimti tokius sprendimus:

- Patvirtinti centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą;
- Panaikinti centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą;
- Iš dalies patvirtinti ar iš dalies panaikinti centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą;
- Pakeisti arba perduoti centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti skundą iš naujo.
- Taip pat gali būti tame pačiame mokestiniame ginče priimti skirtingi sprendimai dėl skirtingų mokestinio ginčo dalių, jei mokestinis ginčas – kompleksinis.

Komisijos sprendimas surašomas ir įteikiamas mokesčių mokėtojui bei centriniam mokesčių administratoriui, priimtame sprendime turi būti motyvuotai nurodyti sprendimo priėmimo pagrindai bei mokesčių mokėtojo teisė apskųsti priimtą sprendimą teismui.

Mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę apskųsti jį teismui. Svarbu tai, kad apskųsti Komisijos sprendimą dėl mokestinio ginčo turi teisę ir centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kitų teisės aktų nuostatas. Teismų praktikoje formuojama pozicija, kad mokestinį ginčą pagal mokesčių administratoriaus skundą nagrinėjantis administracinis teismas yra saistomas Komisijos nustatytų faktinių bylos aplinkybių ir gali vertinti tik materialiosios ir proceso teisės normų taikymo ir aiškinimo klausimus. Be to, MAĮ nustatyta, kad centrinis mokesčių administratorius Mokestinių ginčų komisijos arba Vilniaus apygardos administracinio teismo sprendimą skundžia atsižvelgdamas į finansų ministro patvirtintus sprendimų dėl mokestinių ginčų apskundimo ekonominio tikslingumo kriterijus. Pagal jų nuostatas, mokesčių administratorius neskundžia sprendimų dėl mokestinio ginčo, kai ginčijama nereikšminga (iki 1000 Lt) mokesčių suma arba tik priskaičiuotų delspinigių arba paskirtos baudos panaikinimas ar sumažinimas. Taip pat mokesčių administratorius gali neskųsti sprendimų mokestiniame ginče, atsižvelgdamas į skolininko turtinę padėtį, t.y. tais atvejais, kai skolininkas neturi turto, į kurį galės būti nukreipiamas išieškojimas, arba turimo turto akivaizdžiai nepakaks sumoms, kurios būtų ginčijamos, išieškoti. Tačiau mokesčių administratorius gali skųsti visus sprendimus mokestiniame ginče, jei yra ypač svarbu suformuoti teisminę praktiką atitinkamų mokesčių įstatymų ar kitų teisės aktų taikymo srityje, arba jeigu sprendimas, kuris būtų skundžiamas, akivaizdžiai prieštarauja susiklosčiusiai teisminei praktikai. (A. Medelienė, 2011, p.263).

Apibendrinant mokestinių ginčų nagrinėjimą Komisijoje, keltina išvada, kad nors mokestinių ginčų nagrinėjimas Komisijoje yra neprivalomas, tačiau jei mokesčių mokėtojas pasinaudoja šia savo teise ir galimybe nagrinėti mokestinį ginčą Komisijoje, jos priimtas sprendimas yra galutinis ikiteisminėje mokestinių ginčų nagrinėjimo stadijoje. Taip pat Komisijos priimti sprendimai turi didelę reikšmę bei įtaką formuojant teisminę praktiką.

1.2.3 Teisminis mokestinių ginčų nagrinėjimas

Teisminis mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas nuo ikiteisminio nagrinėjimo skiriasi ne tik institucijų, nagrinėjančių šį ginčą, statusu, bet ir šio proceso reglamentavimu. Lietuvos Respublikos Konstitucijos 30 straipsnio pirmoje dalyje rašoma, kad asmuo, kurio konstitucinės teisės ir laisvės pažeidžiamos, turi teisę kreiptis į teismą. (Žinios 1992 Nr. 33 -1014). Administracinių bylų

teisenos įstatyme 5 straipsnyje pažymėta, kad kiekvienas suinteresuotas subjektas turi teisę įstatymų nustatyta tvarka kreiptis į teismą, kad būtų apginta, pažeista ar ginčijama jo teisė arba įstatymų saugomas interesas. (Žinios 1999 Nr. 13- 308).

Vadovaujantis Administracinių bylų teisenos ir Mokesčių administravimo įstatymų nuostatomis, mokestinius ginčus dėl centrinio mokesčių administratoriaus ar Mokestinių ginčų komisijos sprendimų, nagrinėja Vilniaus apygardos administracinis teismas – kaip pirmoji instancija ir Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas - kaip apeliacinė instancija. Mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarką reglamentuoja Administracinių bylų teisenos įstatymas. Mokesčių mokėtojas, kuris nesutinka su centrinio mokesčių administratoriaus ar Mokestinių ginčų komisijos priimtu sprendimu, turi teisę per 20 dienų nuo sprendimo įteikimo dienos kreiptis į Vilniaus apygardos administracinį teismą –visi mokestiniai ginčai yra nagrinėjami tik šiame teisme, tai išimtinė šio teismo kompetencija.

Pagal ABTĮ mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius laikytini ginčo šalimis. Atstovais teisme laikomi valstybinių institucijų vadovai arba jų įgalioti šių institucijų darbuotojai. (Žinios 1999 Nr. 13- 308).

Pažymėtina, kad MAĮ 110 str. įtvirtinta, jog skundo padavimas sustabdo paskirtos sankcijos vykdymą. Tuo tarpu remiantis ABTĮ, teismas gali, remdamasis pareiškėjo prašymu, taikyti reikalavimo užtikrinimo priemones, kurios suvaržo atsakovo turtą ar kitus materialinius išteklius. Visgi, anot D. Poškos (2007, p.107) tai pažeidžia proceso lygiateisiškumo principą, kadangi ABTĮ nenumato galimybės atsakovui, kuriam nepagrįstai buvo pritaikytos reikalavimo užtikrinimo priemonės, gauti nuostolių atlyginimą. Toks autoriaus požiūris tikslingas, kadangi kiekvienu atveju, turint teisę taikyti tam tikras papildomas sankcijas, turi būti įtvirtinta galimybė asmeniui, kuriam taikomos šios sankcijos, ginti savo interesus. Kitu atveju būtų sudaryta neteisiška situacija.

Teisminė mokestinių ginčų nagrinėjimo stadija pradedama suinteresuoto asmens skundu Vilniaus apygardos administraciniam teismui. Kaip ir kiekvienos stadijos kiekviename etape, turi būti sprendžiamas skundo priėmimo nagrinėti klausimas. Teismo pirmininkas ar teisėjas nutartimi priima skundą nagrinėti, jeigu skundas paduodamas teismui, kuris pagal įstatymą nagrinėja tokios kategorijos ginčus, jeigu skundas atitinka reikalavimus, jeigu yra sumokėtas žyminis mokestis ir nėra praleistas skundo padavimo terminas. Skundo priėmimo klausimas išsprendžiamas per 7 dienas. (A. Medelienė, 2011, p.265).

Kai išsprendžiamas skundo priėmimo klausimas, vyksta pasiruošimas nagrinėti bylą teisme. Pagal ABTĮ nuostatas šiame etape teisėjas išsiunčia atsakovui ir trečiajam suinteresuotam asmeniui skundo nuorašus ir per teismo nustatytą terminą nurodo raštu pateikti atsiliepimą, taip pat gali įpareigoti pareiškėją pateikti įrodymus ar papildomus paaiškinimus dėl keliamų reikalavimų, nusprendžia dėl specialistų iškvietimo arba ekspertizės darymo. Jei teisėjas nusprendžia, kad kliūčių

nagrinėti bylą nėra, jis siūlo teismo pirmininkui skirti teismo posėdį, bylai nagrinėti, ir proceso dalyviams išsiunčia šaukimus atvykti į teismo posėdį.

Išsiuntus šaukimą ar pranešimą bei tinkamai informavus proceso šalis apie bylos nagrinėjimo vietą ir laiką, byla pradedama nagrinėti teismo posėdyje. Įstatymas numato galimybę, nagrinėti bylą teismo posėdyje, jei proceso šalys neatvyksta į posėdį, nors apie atvykimą joms buvo tinkamai pranešta. ABTĮ nuostatos numato, kad pirmosios instancijos teisme byla nagrinėjama žodžiu ir nesikeičiant teisėjų sudėčiai, byla taip pat gali būti išnagrinėta rašytinio proceso tvarka, jei į bylą neatvyko proceso šalys ir jų atstovai. Pagal ABTĮ 81 straipsnį teismui nustatyta pareiga, kad nagrinėjant bylas, teismas privalo aktyviai dalyvauti tiriant įrodymus, visapusiškai ir objektyviai ištirti visas svarbias bylai aplinkybes. (Žinios 1999 Nr. 13- 308).

Gana plačiai teismo posėdį pristato A. Medelienė (2011), kuri aprašo ne tik jo tvarką, bet ir tam tikras ypatybes. Teismo posėdis susideda iš kelių dalių. Pirmiausia posėdžio pirmininkas praneša, kokia byla bus nagrinėjama, posėdžio sekretorius praneša, kas atvyko į teismo posėdį, patikrinama atvykusiųjų tapatybė, atstovų įgaliojimai, paskelbiama teismo sudėtis. Išsprendus visus procesinius klausimus, pradedamas bylos nagrinėjimas iš esmės, pirmiausia teisėjas trumpai praneša, kokia byla bus nagrinėjama, po pranešimo suteikiamas žodis bylos šalims – pareiškėjui, atsakovui, tretiesiems suinteresuotiems asmenims. Proceso šalims gali būti užduodami klausimai, klausimus užduoda teisėjai, po to kitos proceso šalys. Pasisakius šalims, tiriami įrodymai. Pagal ABTĮ 82 straipsnio 6 dalį, prieš baigiant bylos nagrinėjimą iš esmės, išsprendžiami nauji šalių prašymai. Kitoje teismo posėdžio dalyje yra išklausoma pareiškėjo, atsakovo ir trečiojo suinteresuoto asmens ar jų atstovų pasisakymų, konkrečių galutinių skundo reikalavimų ir atsikirtimų į juos. Jei nagrinėjant bylą paaiškėja, naujos aplinkybės, kurias reikia ištirti, teismas gali priimti nutartį atnaujinti bylos nagrinėjimą iš esmės, po atnaujinimo viskas vyksta iš naujo ta pačia tvarka. Išklausius šalių pasisakymus, teismas išeina į pasitarimų kambarį priimti sprendimo. Sprendimas yra priimamas teisėjų balsų dauguma.

Pagal ABTĮ 88 straipsnį išnagrinėjęs bylą, pirmosios instancijos administracinis teismas gali priimti tokius sprendimus:

- Atmesti skundą kaip nepagrįstą;
- Patenkinti skundą ir panaikinti skundžiamą sprendimą;
- Patenkinti skundą ir įpareigoti centrinį mokesčių administratorių ar Mokestinių ginčų komisiją atlikti tam tikrus veiksmus, pvz.: ištirti tam tikras aplinkybes ir grąžinti skundą nagrinėti iš naujo;
- Patenkinti skundą iš dalies. (Žinios 1999 Nr. 13- 308).

Jei kuri proceso šalis nesutinka su priimtu sprendimu, ji turi teisę apskųsti pirmosios instancijos teismo sprendimą per 14 dienų nuo sprendimo paskelbimo. Bylos apeliacine tvarka yra

nagrinėjamos Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT). Kaip ir visose kitose stadijose, taip ir LVAT yra sprendžiamas skundo priėmimo klausimas. ABTĮ 130 straipsnyje yra numatytas apribojimas apeliaciniam skundui, t.y. draudžiama kelti naujus reikalavimus, kurie nebuvo pareikšti pirmosios instancijos teismui.

ABTĮ 136 straipsnis nurodo, kad teismas, nagrinėdamas bylą apeliacine tvarka, patikrina tiek apskųstosios, tiek neapskųstosios sprendimo dalių teisėtumą ir pagrįstumą. (Žinios 1999 Nr. 13-308).

Bylos apeliacine tvarka gali būti nagrinėjamos tiek žodinio, tiek rašytinio proceso tvarka. Žodinio proceso metu, bylos nagrinėjimas vyksta analogiška tvarka, kaip ir pirmosios instancijos teisme. Pagal ABTĮ 140 straipsnį, išnagrinėjęs bylą, apeliacinės instancijos teismas gali priimti:

-pirmosios instancijos sprendimą palikti nepakeistą, o apeliacinį skundą atmesti – priimama motyvuota teismo nutartis;

- gali panaikinti pirmosios instancijos teismo sprendimą ir priimti naują sprendimą – šiuo atveju priimamas sprendimas;

- gali pakeisti pirmosios instancijos sprendimą – priimama nutartis;

- gali panaikinti pirmosios instancijos teismo sprendimą visą ar iš dalies ir perduoti bylą pirmosios instancijos teismui nagrinėti iš naujo – priimama nutartis;

- gali panaikinti pirmosios instancijos teismo sprendimą, bylą nutraukti arba palikti skundą nenagrinėtą – priimama nutartis. (Žinios 1999 Nr. 13- 308).

Apeliacinės instancijos teismo sprendimas ar nutartis įsiteisėja priėmimo dieną ir kasacine tvarka neskundžiami. Lietuvos teismų sistemoje LVAT yra mokestinių ginčų nagrinėjimo bylų galutinė instancija. Pabrėžtina, kad LVAT mokestinių ginčų nagrinėjime itin svarbus ne tik dėl to, kad šio teismo sprendimai kasacine tvarka neskundžiami, bet ir ta dėl šio teismo formuojamos vienodos teismų praktikos aiškinant ir taikant įstatymus bei kitus teisės aktus. (A. Medelienė, 2011, p.269). Mokestinių ginčų nagrinėjimas LVAT yra itin reikšmingas formuojant teismų praktiką, nes būtent teismų praktika padeda nagrinėjant mokestinius ginčus panašiose bylose. Suformuota teismų praktika padeda užpildyti įstatymines spragas, į šią praktiką atsižvelgiama kuriant, keičiant bei pildant įstatymus mokesčių teisės normomis.

1.2.4. Mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso atnaujinimas

Kadangi mokestiniai ginčai yra nagrinėjami ir ikiteisminėse institucijose, todėl proceso atnaujinimas galimas ne tik po įsitesėjusių teismo sprendimų, bet ir po priimtų sprendimų ikiteisminėse institucijose, jei tas sprendimas neapskųstas ir yra įsiteisėjęs (E. Smalakienė, 2003). Jei mokestinis

ginčas yra baigiamas ikiteisminėje stadijoje, jo proceso atnaujinimo pagrindus nustato MAĮ nuostatos, jei mokestinis ginčas yra baigiamas teisminėje institucijoje, jo atnaujinimo pagrindus nustato ABTĮ nuostatos. Mokesčių administravimo įstatyme numatyti devyni atnaujinimo pagrindai turi daug panašumų su atnaujinimo pagrindais, numatytais ABTĮ (numatyta dvylika atnaujinimo pagrindų). Trys proceso pagrindai, kurie numatyti abiejuose įstatymuose ir yra dažniausiai pasitaikantys praktikoje ir keliantys daugiausia interpretacijos variantų – tai naujai paaiškėjusių aplinkybių, kurios nebuvo žinomos ir negalėjo būti žinomos bylos nagrinėjimo metu, atsiradimas; pateikimas akivaizdžių įrodymų, kad padarytas esminis materialinės teisės normų pažeidimas, jas taikant, galėjęs turėti įtakos priimti neteisėtą sprendimą; būtinumas užtikrinti vienodos mokestinių ginčų nagrinėjimo praktikos formulavimą. (A. Medelienė, 2005, p.224).

Proceso atnaujinimo išimtinumą užtikrina ne tik baigtinis pagrindų sąrašas, bet ir ribojimas pateikti prašymą dėl proceso atnaujinimo. Nustatoma, kad prašymas dėl proceso atnaujinimo gali būti paduodamas per 3 mėnesius nuo tos dienos, kai jį padavęs subjektas sužinojo arba turėjo galimybę sužinoti apie aplinkybes, kurios yra proceso atnaujinimo pagrindas. Asmenims, praleidusiems prašymo dėl proceso atnaujinimo padavimo terminą dėl svarbių priežasčių, praleistas terminas gali būti atnaujintas, jeigu prašymas dėl termino atnaujinimo paduotas ne vėliau kaip po vienerių metų nuo sprendimo, kuris nebuvo apskųstas, apskundimo termino pabaigos arba nuo sprendimo įsiteisėjimo dienos. (A. Medelienė, 2011, p.290).

Plačiau panagrinėsime tris proceso pagrindus, kurie yra dažniausiai pasitaikantys praktikoje. Pirmasis proceso atnaujinimo pagrindas nustatytas MAĮ 160 straipsnio 2 dalies 1 punkte, ir ABTĮ 153 straipsnio 2 dalies 2 punkte – naujai paaiškėjusių aplinkybių, kurios nebuvo žinomos ir negalėjo būti žinomos bylos nagrinėjimo metu, atsiradimas. Procesą atnaujinti galima neatsižvelgiant į tai, kuri mokestinius ginčus nagrinėjanti institucija priėmė mokestiniame ginče galutinį sprendimą ar kurioje stadijoje jis pasibaigęs. LVAT 2005-03-18 byloje Nr.P4-57-2005 pažymėjo, kad peržiūrėti bylą dėl naujai paaiškėjusių aplinkybių galima tik tada, kai jos egzistavo nagrinėjant bylą, tačiau jų nežinojo ne tik pareiškėjas, bet ir bylą nagrinėjęs teismas. Taip pat teismas savo nutartyje pažymėjo, kad ta nauja aplinkybė turi būti esminė, t.y. galėjusi turėti įtakos bylos baigčiai. (LVAT 2005-03-18 nutartis administracinėje byloje Nr.P4-57-2005). LVAT 2004-07-01 administracinėje byloje P8-94-04 pabrėžė, kad svarbu yra išsiaiškinti, naujos aplinkybės sužinojimo momentą, nustačius, kad tokia aplinkybė buvo žinoma mokesčių mokėtojui mokestinio ginčo nagrinėjimo metu, procesas negali būti atnaujinamas. (LVAT 2004-07-01 nutartis administracinėje byloje P8-94-04). Taigi norint procesą atnaujinti šiuo pagrindu, aplinkybės turi atitikti šiuos reikalavimus - būti naujos ir esminės.

Kitas proceso atnaujinimo pagrindas nustatytas MAĮ 160 straipsnio 2 dalies 7 punkte ir ABTĮ 153 straipsnio 2 dalies 10 punkte – pateikimas akivaizdžių įrodymų, kad padarytas esminis materialiosios teisės normų pažeidimas jas taikant, galėjęs turėti įtakos priimti neteisėtą sprendimą.

Pagal LVAT 2005-03-24 administracinę bylą Nr. P15-69-2005 materialiosios teisės normos taikomos teismui priimant sprendimą, todėl neteisingo teisės normų taikymo fakto paaiškėjimo momentas sietinas su šio sprendimo įsiteisėjimo momentu. (LVAT 2005-03-24 nutartis administracinėje byloje Nr.P15-69-2005). Prašymą atnaujinti procesą šiuo pagrindu nagrinėjanti institucija arba teismas prašymo atnaujinti procesą nagrinėjimo metu turėtų tirti, ar materialiosios teisės normos buvo aiškintos ir taikytos tinkamai.

R. Stravinskaitė (2003) aprašo dar vieną procesą atnaujinimo būdą - nustačius būtinumą užtikrinti vienodos mokestinių ginčų nagrinėjimo praktikos formavimą. Visgi, kaip pažymi autorė, šiuo atveju yra būtina įrodyti, kad priimtas sprendimas prieštarauja oficialiai administracinių bylų praktikai. Dėl šio pagrindo LVAT savo byloje 2005-06-09 Nr. P11-89-2005 pabrėžė, kad prašydamas atnaujinti procesą šiuo pagrindu, pareiškėjas turi pateikti teismui įrodymus, patvirtinančius, kad administracinių teismų praktika ginčijamu klausimu yra nevienoda, taip pat kad byloje, kurioje prašoma atnaujinti procesą, yra nukrypta nuo vienodos administracinių teismų praktikos, arba teismų praktika formuojama klaidinga linkme. (LVAT 2005-06-09 nutartis administracinėje byloje Nr. P11-89-2005)

Pagal ABTĮ, jei yra priimama nutartis dėl proceso atnaujinimo, byla nagrinėti iš naujo perduodama tos pačios instancijos teismui, kurio sprendimas ar nutartis, nutarimas yra skundžiami. Išnagrinėjus bylą iš naujo gali būti priimtas toks sprendimas:

- Atmesti prašymą, o paskųstą teismo sprendimą, nutarimą ar nutartį palikti nepakeistą;
- Pakeisti apskųstą sprendimą, nutartį ar nutarimą;
- Panaikinti apskųstą sprendimą, nutarimą ar nutartį ir priimti naują sprendimą, nutartį ar nutarimą. (Žinios 1999 Nr. 13- 308).

1.3. Mokestinių ginčų dalyviai: jų teisės ir pareigos

Iš anksčiau aptartų mokestinio ginčo sąvokų akivaizdu, kad mokestinio ginčo šalimis laikoma mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius. Šios šalys yra mokestinių – teisinių santykių subjektai, kuriuos sieja tam tikros teisės ir pareigos.

Mokesčių mokėtojas gavęs vietos mokesčių administratoriaus patvirtintą sprendimą, visada turi dvi galimybes: sutikti su sprendimu arba nesutikti su juo. Nesutikdamas su sprendimu – mokesčių mokėtojas pasinaudoja savo turima teise – apskųsti sprendimą ir taip inicijuoja mokestinį ginčą (R. Stravinskaitė, 2004).

Mokesčių mokėtojas, inicijuodamas mokestinį ginčą, gina savo teises ir teisėtus interesus ir yra suinteresuotas ginčo baigtini, t.y. kad būtų priimtas jam palankus sprendimas. Mokesčių

administratorius, kaip mokestinio ginčo šalis, yra suinteresuotas apginti savo teisę reikalauti iš mokesčių mokėtojo vykdyti jo mokestinę prievolę. Taigi abi mokestinio ginčo šalys yra suinteresuotos bylos baigtimi. (A. Medelienė, 2011, p.247).

Iš anksčiau aptartų mokestinio ginčo stadijų, galima teigti, kad skirtingose stadijose ginčo šalims kyla skirtingos teisės ir pareigos.

Mokesčių mokėtojas turi tokias teises ir pareigas:

- Teisė apskųsti vietos mokesčių administratoriaus sprendimą;
- Pareiga skundą pateikti per vietos mokesčių administratorių (per centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą);
- Pareiga pateikti skundą, atitinkantį įstatymo reikalavimus;
- Pareiga pašalinti nustatytus skundo trūkumus;
- Teisė susipažinti su bylos medžiaga esančia Mokestinių ginčų komisijoje;
- Teisė prašyti sutrumpinti nagrinėjimo terminą Mokestinių ginčų komisijoje;
- Teisė naudotis vertėjo paslaugomis Mokestinių ginčų komisijoje;
- Teisė apskųsti ikiteisminių institucijų sprendimus;
- Pareiga įvykdyti ikiteisminės institucijos priimtą sprendimą;
- Teisė kreiptis dėl mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso atnaujinimo.

Centrinio mokesčių administratoriaus teisės ir pareigos:

- Teisė atnaujinti skundo padavimo terminą;
- Pareiga patikrinti ar skundas atitinka įstatymo keliamus reikalavimus;
- Pareiga priimti sprendimą dėl skundo per nustatytą terminą;
- Teisė sustabdyti skundo nagrinėjimą;
- Pareiga mokesčių mokėtojui įteikti priimtą sprendimą;
- Pareiga perduoti mokestinių ginčų komisijai, mokesčio mokėtojo skundą;
- Teisė dalyvauti mokestinių ginčų komisijos posėdyje;
- Teisė apskųsti Mokestinių ginčų komisijos priimtą sprendimą.

Mokestinių ginčų komisijos teisės ir pareigos

Mokestinių ginčų komisijos teisės ir pareigos yra labai panašios į centrinio mokesčių administratoriaus teises ir pareigas, juk abu subjektai yra ikiteisminės institucijos nagrinėjančios mokestinius ginčus. Išskirtinės mokestinių ginčų komisijos teisės:

- Gauti iš valstybės ar savivaldybės institucijų, kitų asmenų informaciją, susijusią su nagrinėjamu skundu;

- Pasitekti specialistus, ekspertus, kurie gali pateikti išvadą ginčijamu klausimu;
- Teikti Lietuvos Respublikos Vyriausybei pasiūlymus dėl mokesčių įstatymų ir kitų teisės aktų tobulinimo.

Mokestinių ginčų dalyvių teisės ir pareigos teisminiame procese

Apibendrinant mokestinio ginčo stadijas teisminiame procese galima išskirti tokias bendras dalyvių teises ir pareigas:

- Pareiga pateikti skundą, atitinkantį įstatymo reikalavimus;
- Teisė susipažinti su bylos medžiaga;
- Pareiga pateikti atsiliepimą;
- Teisė apskųsti teismo sprendimą;
- Teisė kreiptis dėl proceso atnaujinimo.

1.4. Susitarimas su mokesčių administratoriumi

Kaip ir daugumoje pasaulio valstybių, Lietuvoje egzistuoja taikaus susitarimo tarp mokesčių administratoriaus ir mokėtojo galimybė, kuri lemia efektyvų bei optimalų ginčo sprendimą abiems pusėms (Hussey‘us W. M., Lubick‘as C. D., 1997). MAĮ 71 str. yra numatyta galimybė mokesčių mokėtojui ir mokesčių administratoriui susitarti dėl mokesčio dydžio, pagal šio įstatymo nuostatas: „mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas gali pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, jei, apskaičiuojant mokesčius, nė viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti. Pasirašius tokį susitarimą, mokesčių mokėtojas praranda teisę ginčyti mokesčio apskaičiavimo teisingumą, o mokesčių administratorius – apskaičiuoti didesnę sumą negu nurodyta susitarime. Minėtas susitarimas gali būti pasirašytas mokestinio tyrimo ar mokestinio patikrinimo metu, taip pat visų mokestinių ginčų nagrinėjimo etapų metu.“ (Žinios, 2004 Nr.63-2243). Mokesčių mokėtojas, neturintis pakankamai įrodymų savo mokesčių apskaičiavimams pagrįsti ir pageidaujantis susitarimą pasirašyti:

1.mokestinio tyrimo ar mokestinio patikrinimo metu (iki sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo priėmimo), turi raštu kreiptis į mokesčių administratorių, atliekantį tą mokestinį tyrimą ar mokestinį patikrinimą.

2. mokestinio ginčo, kurį nagrinėja Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar teismas, metu, dėl susitarimo pasirašymo raštu turi kreiptis į VMI prie FM, arba pasiūlymą VMI prie FM pateikti per apskrities valstybinę mokesčių inspekciją, atlikusią mokestinį patikrinimą. („Susitarimas dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio“, 2008).

Ši nuostata tartis dėl mokesčio dydžio galima tik tada, kai nė viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti. Tai galėtų būtų tokie atvejai, kai mokesčių administratorius nėra visiškai įsitikinęs, kokio dydžio mokestinė prievolė turi būti nustatyta patikrinimo akte dėl trūkstamos informacijos, verslo specifikos įvertinimo, sandorių ar ūkinių operacijų sekos ir panašių aplinkybių. Dažniausiai mokestinę prievolę sunku nustatyti, kai mokestinio patikrinimo metu yra taikomi netiesioginiai metodai ar turinio viršenybės prieš formą principas, kai mokesčio negalima apskaičiuoti įstatymo nustatyta įprastine tvarka.

Tokiais atvejais abiem šalims gali kilti daug neaiškumų dėl mokestinės prievolės dydžio, todėl reikėtų pasinaudoti galimybe susitarti dėl mokesčio dydžio. Kaip teigia A. Medelienė (2011), toks susitarimas galimas ir kitais atvejais, pavyzdžiui, kai mokestiniai ginčai užsitęsia, ar kai mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius „keliauja“ per įvairias mokestinius ginčus nagrinėjančias institucijas, o galutinio ginčo sprendimo niekaip nepavyksta priimti. Taigi, šiuo atveju, taupant išlaidas ir laiko sąnaudas, galima būtų pasiūlyti mokesčių administratoriui tartis ir taip užbaigti mokestinį ginčą.

Apibendrinant, galime teigti, kad MAĮ 71 str. įtvirtina vieną iš efektyvių mokestinių ginčų sprendimo būdų, tai yra mokestinį susitarimą tarp mokesčio mokėtojo bei administratoriaus. Iš esmės šis būdas leidžia išspręsti daugybę ginčų taikiai, kurie kitu atveju turėtų pereiti tiek privalomą ikiteisminę, tiek ir teisminę mokestinio ginčo stadiją. Pasiektas susitarimas tarp mokesčio mokėtojo ir administratoriaus jau ikiteisminėje stadijoje dėl mokestinio ginčo išsprendimo sutariant dėl sumokėtinos sumos, tai galimybė išsaugoti įvairius kaštus tiek iš valstybės, tiek ir iš mokesčių mokėtojo pusės, kaip laiko, pinigų ir pan. Kaip pavyzdys galėtų būti mokestinio ginčo nagrinėjimo tiek ikiteisminėje, tiek ir teisminėje stadijose vidurkis –vidutiniškai mokestinio ginčo nagrinėjimas trunka 2 metus, nors šis laikas galėtų būti išnaudojamas daug efektyviau visiems ginčo subjektams. Mokestinis susitarimas galimas ikiteisminėje stadijoje turėtų tapti išties efektyviu mokestinių ginčų nagrinėjimo būdu.

1.5. Mokestinių ginčų bei juos nagrinėjančių institucijų reikšmė

Apibendrinus informaciją galima teigti, kad mokestiniai ginčai – administracinių procedūrų realizavimo metu įgyvendinama mokesčių administravimo forma. Anot E. Smalakienės (2003), šio proceso esmė – tai valstybės įgaliotų institucijų veikla, siekiant objektyviai išnagrinėti ginčus, kylančius tarp mokesčių mokėtojo bei mokesčių administratoriaus mokesčių administravimo srityje.

Mokestiniai ginčai gali kilti dėl įvairiausių aplinkybių, kaip mokesčių apskaičiavimas, jų išieškojimas ar sumokėjimas, taipogi įvairių mokestinių sankcijų skyrimas ar taikymas ir pan. Kaip matome, mokestiniai ginčai kyla iš esmės dėl valstybės fiskalinės sistemos trikdžių, kuriuos būtina

spręsti tam, kad mokesčių sistema efektyviai bei optimaliai veiktų. Remiantis 2010 m. Statistikos departamento duomenimis, teigtina, kad fizinių ir juridinių asmenų mokami mokesčiai sudaro beveik 75 % visų Lietuvos valstybės pajamų, taigi jeigu mokesčių surinkimo sistema strigtų ir veiktų neefektyviai, valstybė ekonomine prasme tiesiog žlugtų. To pavyzdžiai šiandieną - Graikija ar Ispanija, kurių yra sunki ekonominė padėtis. Siekiant išvengti tokių bankroto atvejų, kurie atsiliepia visai šaliai, t.y. nuo pačių žemiausių socialinių sluoksnių, iki aukščiausių, turi veikti tam tikros valstybės įgaliotos institucijos, ne tik administruojančios mokesčių surinkimą, bet ir padedančios atkurti teisingumą mokesčių administravimo sistemoje. Valstybinė mokesčių inspekcija bei Muitinės departamentas Lietuvoje veikia kaip centriniai mokesčių administratoriai, kurie padedami jiems pavaldžių teritorinių mokesčių administratorių, vykdo mokesčių administravimo funkciją. Būtent ši pakopa yra esminė, siekiant optimalaus mokesčio surinkimo, todėl kaip išimtinė mokestinių ginčų, kylančių dėl vietos mokesčių administratorių sprendimų, sprendimo stadija yra MAĮ normose reglamentuota privaloma ikiteisminė mokestinių ginčų stadija. Šios stadijos privalumai nagrinėjant mokestinius ginčus tai, kad juos nagrinėja kompetentingos institucijos – t.y. centrinis mokesčių administratorius arba tuo besispecializuojanti Komisija, kas leidžia ginčus išnagrinėti daug siauriau, tačiau būtent aktualesnę praktiką turinčioms institucijoms. Be to, kaip pažymi tiek A. Medelienė (2011), tiek ir E. Smalakienė (2003), ikiteisminė stadija yra daug operatyvesnė ir efektyvesnė mokestinio ginčo nagrinėjimo trukmės atžvilgiu, nei teisminė stadija. Tam galima pritarti, kadangi iš esmės mokestinio ginčo ikiteisminė stadija vidutiniškai užtrunka 3 – 4 mėn., tuo tarpu teisminė stadija – nuo 1 iki 1,5 m. Čia kalbame apie stadijas, kuomet pareiškėjas pereina per abi, tiek ikiteisminės stadijos pakopas – centrinį mokesčių administratorių bei Komisiją, tiek ir teismines – pirmosios instancijos ir apeliacinį teismus. Tiek verslo klientai, tiek ir valstybė per savo įgaliotas ir mokesčius administruojančias institucijas, turėtų būti suinteresuotos greitesniu, o tuo pačiu ir mažiau įvairiausių kaštų pareikalaujančios stadijos sėkme ir ginčo baigtinumu joje. Tuo pačiu pažymėtina, kad centrinis mokesčių administratorius bei Komisija atlieka svarbią veiklą, kuri yra naudinga tiek valstybės biudžetui, tiek ir visai ekonomikai (J. Rėksnys, 2005), kaip pvz. remiantis VMI veiklos metine ataskaita, 2010 m. VMI priskaičiavo mokesčių mokėtojams papildomai turimų sumokėti PVM, delspinigių bei baudų už 84 305 930 Lt, tuo tarpu iš jų Komisija patvirtino 66 266 528 Lt. Šios sumos nesąžiningų PVM mokėtojų buvo nuslėptos, taip pat didele dalimi buvo siekiama iš valstybės neteisėtai susigrąžinti pirkimo PVM. Didelė dalis pajamų, kurias būtų galima panaudoti valstybės įvairioms atliekamoms funkcijoms stiprinti bei gyventojų socialinėms grupėms remti, buvo slepiamos ir grobstomos, taip vykdant įvairiausius administracinius ar netgi baudžiamuosius nusikaltimus, o būtent tam kelią sėkmingai užkerta mūsų nagrinėjamos ikiteisminės mokestinių ginčų institucijos.

Žinoma, aktuali yra ir teisminė mokestinių ginčų nagrinėjimo stadija. Kaip jau anksčiau teigta, Lietuvoje šią stadiją įprasmina Vilniaus apygardos administracinio bei Lietuvos vyriausiojo

administracinio teismų veikla. Šie teismai užtikrina Lietuvos Respublikos Konstitucijos normose įtvirtintas asmens teises į teisėtą ir teisingą teismo procesą, kurio metu bus ginamos jo pažeistos teisės. Pažymėtina, kad Lietuvoje mokslininkai pripažįsta egzistuojant esminę problemą dėl žmonių ginčų kultūros susiformavimo – to priežastys pigus ir atviras teismų procesas, kurio metu galimos įvairiausios sprendimų variacijos. Todėl susiformavusi kultūra netiesiogiai skatina visus piliečius ginčytis nors ir beprasmiškame ginče – kuomet mokesčių administratorius pateikia įrodymus, o mokesčių mokėtojas juos pripažįsta, bet visgi ginčija kurią nors akto dalį vien dėl netinkamų formuluočių. Dėl šios kultūros susiformavimo Lietuvos teismų sistema yra perkrauta ir tiesiog nepajėgi priimti ir kompetentingai išnagrinėti visus pateikiamus skundus. Būtent todėl yra įvedami įvairiausi apribojimai jiems, kaip pvz. mokestinių ginčų srityje egzistuojantis apribojimas mokesčių administratoriui pateikti skundą dėl Komisijos sprendimo, išskyrus atvejus, kuomet jų priimti sprendimai iš esmės skiriasi ar kiti atvejai. Žinoma, svarbu paminėti tai, kad nors teismai ir apkrauti darbu, visgi, būtent LVAT teismas yra tiek galutinė, tiek ir precedentą formuojanti institucija. Kaip pažymi Šedbaras S. (2006), jo formuojamomis taisyklėmis remiasi tiek ikiteisminės, tiek VAAT, nagrinėjantis įvairiausius mokestinius ginčus. Pabrėžtina, kad būtent ši teisminė institucija turi teisę nukrypti nuo norminių teisės aktų formuojamos mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarkos, taipogi pasitelkus Europos Teisingumo Teismo išaiškinimus bei Europos Sąjungos bendrųjų teisės aktų normas, formuoja vieningą ir privalomą mokestinių ginčų nagrinėjimo praktiką esminiais klausimais, kurie iškyla nagrinėjant konkrečius ginčus. Galima apibendrinti tai, kad būtent LVAT savo veikla užpildo esamas Lietuvos norminių teisės aktų reglamentuojančių mokestinių ginčų nagrinėjimą spragas, o taip pat formuoja šiandienos sąlygas atitinkančią praktiką.

Mokestinių ginčų ir juos nagrinėjančių institucijų reikšmė yra ištie didžiulė, kadangi būtent šių procesų dėka yra užkardomos neteisėtos mokesčių mokėtojų veikos, kuriomis gali būti padaroma didžiulė žala valstybės biudžetui, kas apsunkintų jos galimybes įgyvendinti savo funkcijas, taipogi – netgi galėtų privesti iki valstybės bankroto. Tiek ikiteisminės, tiek ir teisminės mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos vaidina svarbų vaidmenį šiame procese, kadangi būtent jos nagrinėja įvairiausius ginčus tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus, tiria visus galimus mokesčių slėpimo ar grobstymo atvejus, išieško mokestines nepriemokas bei skiria baudas ir delspinigius. Taip pačių institucijų veikla padeda apsaugoti ir apginti mokesčių mokėtojų teises, kurias gali neteisėtai pažeisti mokesčių administratorius.

2. PVM BRUOŽAI BEI TEISINIS REGLAMENTAVIMAS

2.1. PVM samprata ir elementai

Kaip teigia Hussey‘us ir Lubick‘as, valstybės ekonomikos pagrindas yra mokesčiai, kadangi iš esmės visų valstybės atliekamų funkcijų įgyvendinimui reikalingi pinigai (1997). Tam pritaria ir Robbins (2005), kuris savo atliktu tyrimu pagrindė mokesčių svarbą kiekvienai valstybei – 96 proc. JAV pajamų sudaro mokestinės pajamos, panaši situacija Australijoje, Kanadoje ir pan. Statistikos departamento duomenys leidžia teigti, jog Lietuvoje šis procentas yra tik kiek mažesnis – 93/94 proc. Taigi, žinant tokią didelę mokesčių reikšmę, suprantama, jog kiekviena valstybė jų surinkimui skiria ypatingą svarbą. Mokesčiams surinkti egzistuoja tam tikra fiskalinė sistema, įgyvendinama per konkrečią mokesčių sistemą. Mokesčiai yra valstybės pamatas - jų efektyvus surinkimas užtikrina stabilų valstybės egzistavimą. Vienas aktualiausių pastarųjų bei apskritai valstybėje surenkamų mokesčių - yra pridėtinės vertės mokestis.

Pridėtinės vertės mokestis, tai vienas iš netiesioginių mokesčių, kurį išrado prancūzas M. Lore. Jis 1954 metais aprašė šio mokesčio veikimo schemą, kurią pavadino viena progresyviausia bei efektyviausia pasaulyje. Mokesčio tarifas turėjo būti taikomas bendrajai prekės vertei, sukauptai visose ankstesnėse prekių judėjimo stadijose. (D. Bendikienė, G. Šaparnis, 2004, p.23).

Mokslininkai Stačiokas bei Ramanauskienė teigia, kad istorijoje nėra žinoma atvejo, jog teoriškai sukurtas mokestis taip greitai būtų įgyvendintas ir daugelyje šalių taptų pagrindiniu vartojimo mokesčiu. Specialistai mano, kad galutinai mokestį įvesti galima maždaug per dvejus metus. Šio mokesčio populiarumą lemia tai, jog kiekvienos šalies vyriausybė siekia gauti į biudžetą kuo daugiau mokestinių įplaukų, o pridėtinės vertės mokestis tam labai parankus. (E.Ramanauskienė, R.Stačiokas, 2003 p. 36.)

Straipsnyje “PVM svarba“ - Europos sąjungos PHARE programos atstovas Lietuvoje Anton‘as Varmington‘as mano, kad reikia teikti pirmenybę vartojimo mokesčiams, o ne pajamų apmokestinimui. Tam pritaria ir G. Davulis (2009), teigiantis, kad didesni pajamų mokesčiai tiek stabdo įmonių veiklą, tiek ir silpnina krašto ekonomiką. Pasaulio ekspertas mokesčių politikos klausimais iš JAV Bruce Barlett, kaip ir daugelis kitų mokesčių specialistų, pritaria tam, kad PVM yra progresyvus mokestis. Jis paprastai padeda surinkti daugiau pajamų, esant nedideliems tarifams ir per daug nemenkinantis veiklos skatinimo. PVM yra lengviau surinkti, nes jis įvedamas gamybos pradžioje, kur jį galima lengvai nustatyti ir kontroliuoti, o paskui jis pats save kontroliuoja, t.y. nereikia tikrinti, ar kiekvieną kartą perkant šis mokestis priskaičiuojamas, nes jis jau atsispindi pirkinio kainoje. PVM įvedamas kiekvienoje gamybos bei prekybos pakopoje ir gyvuoja, kol pasiekia vartotoją, t.y., mokestis perkeliamas galutiniam vartotojui, kuris, pirkdamas prekes ar paslaugas, šį

mokestį sumoka ir tampa tikruoju PVM mokėtoju. PVM labai pravartus, kai į valstybės biudžetą reikia gauti daugiau pajamų. („PVM svarba“, Verslo informacija, 2010)

Apibendrinant PVM sampratas, galima išskirti tokius PVM mokesčio bruožus:

- Tai netiesioginis mokestis;
- Tai vartojimo mokestis;
- Tai bendro pobūdžio mokestis;
- Tai daugiapakopis mokestis, nes mokamas kiekviename gamybos ar prekybos etape;

Atsižvelgiant į tai, kad PVM yra mokamas kiekviename gamybos ar prekybos etape, būtina užtikrinti, kad kiekvienas šiame gamybos ir prekybos procese dalyvaujantis apmokestinamasis asmuo į biudžetą sumokėtų tik tą dalį iš pirkėjo surinkto mokesčio, kuri atspindi jo sukurtą pridėtinę vertę.

- Renkamas į biudžetą, atsižvelgiant į jo sukurtą pridėtinę vertę.

Apibūdinant PVM, kaip ir kitą mokestį, reglamentuotą įstatymo, turime įvertinti pagrindinius elementus: objektą, subjektą, apmokestinimo momentą, apmokestinamąją vertę, tarifus, lengvatas.

Praktiškai visos valstybės savo nacionaliniuose įstatymuose PVM objektu įvardija prekių tiekimą ir paslaugų teikimą, nes būtent tai kiekvienoje grandinėje iki pat galutinio suvartojimo yra apmokestinami PVM (Hillman A., 2009). Mokesčio objektas yra ne konkrečios prekės suvartojimas ar paslaugos panaudojimas, bet sandorio dėl šių prekių tiekimo ar paslaugų teikimo vykdymas.

Pagal PVM įstatymo (Žinios, 2004 Nr. IX-751) 3 straipsnį, bei PVM įstatymo komentarą (Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras), PVM objektas Lietuvoje -yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, tenkinantis visas nurodomas sąlygas:

- prekės tiekiamos ir (arba) paslaugos teikiamos už atlygį**;**

Atlygis suprantamas kaip visa tai, kas pinigais ar bet kokia kita forma gauta arba gautina kaip atlyginimas už tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas iš pirkėjų (klientų) ir (arba) trečiosios šalies. Už tiekiamas prekes (teikiamas paslaugas) gali būti atlyginama ne tik pinigais, bet ir kitomis prekėmis ar paslaugomis. Tokiu atveju tiek prekių tiekėjui (paslaugų teikėjui), tiek prekių (paslaugų) pirkėjui vieno kitam patiektos prekės (suteiktos paslaugos) yra PVM objektas, nes toks atlyginimas laikomas atlygiu už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas.

- prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas vyksta šalies teritorijoje;
- prekes tiekia ir (arba) paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo vykdydamas savo ekonominę veiklą. Kai fizinio asmens sudaromi sandoriai nėra susiję su jo vykdoma ekonomine veikla, nelaikoma, kad fizinis asmuo tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo. Ekonominė veikla Įstatyme apibūdinta kaip bet kokio pobūdžio veikla, kurią vykdant siekiama gauti pajamų. Pelno motyvas šiuo atveju yra nesvarbus, t. y. net pelno nesiekiantys

subjektai gali vykdyti ekonominę veiklą. Kad vykdoma veikla būtų pripažinta kaip ekonominė veikla, ta veikla turi atitikti tęstinumo požymį, t.y. vienkartinis sandoris negali būti pripažintas, kaip ekonominė veikla.

- prekių įsigijimas už atlygį šalies teritorijoje iš kitos valstybės narės;
- naujas transporto priemones įsigyja bet kuris asmuo - nesvarbu, koks asmuo naujas transporto priemones įsigyja: fizinis ar juridinis, vykdantis ekonominę veiklą ar nevykdantis ekonominės veiklos, taip pat nepriklausomai iš kokio asmens šios transporto priemonės įsigyjamos: fizinio ar juridinio, PVM mokėtojo ar ne PVM mokėtojo.
- Prekių importas – yra PVM importo objektas.

Mokesčio subjektas — tai fizinis ar juridinis asmuo, kuris pagal valstybės įstatymų nuostatas privalo mokėti nustatytą mokestį. Pagal Lietuvos norminius aktus, PVM privalo mokėti apmokestinamieji asmenys. PVM įstatymo požiūriu – apmokestinamasis asmuo - bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą vykdantis Lietuvos Respublikos juridinis arba fizinis asmuo, taip pat juridinio asmens statuso neturintis Lietuvos Respublikoje įsteigtas kolektyvinio investavimo subjektas, kurio veiklos forma yra investicinis fondas. (Žinios, 2004 Nr. IX-751)

Taip pat svarbu išsiaiškinti, kada atsiranda **apmokestinimo momentas** - tai momentas, kada atsiranda prievolė apskaičiuoti tiekiamos prekės ir (arba) teikiamos paslaugos pardavimo PVM. Apmokestinimo momentas yra svarbus nustatant, kurį mokestinį laikotarpį turi būti apskaičiuotas ir PVM deklaracijoje deklaruojamas pardavimo PVM. („Apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu momentas“, 2005). Apmokestinimo momentą reglamentuoja PVM įstatymo 14 straipsnio nuostatos, pagal šias nuostatas prievolė apskaičiuoti PVM už tiekiamą prekę arba teikiamą paslaugą, atsiranda, kai nustatyta tvarka išrašoma PVM sąskaita-faktūra, kuria įforminamas šis prekių tiekimas ar paslaugų teikimas. Kai už tiekiamą prekę arba teikiamą paslaugą PVM sąskaita-faktūra neišrašyta, prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda įvykus tam iš nurodytų įvykių, kuris įvyksta anksčiau:

1) kai prekė perduodama ar paslauga suteikiama;

2) kai gaunamas atlygis už patiektą prekę ar suteiktą paslaugą.

Prievolė apskaičiuoti PVM už užsienio apmokestinamojo asmens tiekiamą prekę arba teikiamą paslaugą atsiranda įvykus tam iš nurodytų įvykių, kuris įvyksta anksčiau:

1) kai pirkėjas (klientas) gauna apskaitos dokumentą, kuriuo įformintas prekės tiekimas arba paslaugos teikimas;

2) kai pirkėjas (klientas) moka atlygį už patiektą prekę arba suteiktą paslaugą. Prievolė apskaičiuoti PVM taip pat gali atsirasti esant tokiems pagrindams:

- gaunami avansiniai mokėjimai;
- atsiranda importo skola muitinei (importo PVM);

- pasigamintas turtas pradedamas naudoti. (Žinios, 2004 Nr. IX-751)

PVM yra skaičiuojamas ir mokamas ne nuo prekių tiekimo ar paslaugų teikimo (PVM objekto), bet nuo PVM bazės, kurią sudaro **apmokestinamoji vertė** – atlygis (išskyrus patį PVM), kurį gavo arba turi gauti prekių tiekėjas arba paslaugos teikėjas, arba jo vardu trečiasis asmuo. Kai už tiekiamą prekę arba teikiamą paslaugą atlyginama kitomis prekėmis ir (arba) paslaugomis, apmokestinamoji vertė yra atlygis, kuris būtų gautas, jeigu jis būtų gautas pinigais. Į apmokestinamąją vertę visais atvejais įtraukiami:

- Visi mokesčiai ir rinkliavos, išskyrus patį PVM;
- Su prekės tiekimu arba paslaugos teikimu susijusių ir pirkėjui tenkančių išlaidų (pakavimo, transportavimo, draudimo) vertė;
- Bet kokios subsidijos ar dotacijos, turinčios įtakos galutinei prekės arba paslaugos kainai (A. Medelienė, 2011, p.528 – 529).

Kadangi pajamas gauna valstybė, ji kaip įstatymų leidybos galią turintis subjektas nustato, kas ir kokiu tarifu turi būti apmokestinama PVM. **Mokesčio tarifas** – tai mokesčio dydis apmokestinamo sumai. PVM tarifai įvairiose valstybėse skiriasi. ES valstybėse narėse mažiausias standartinis PVM tarifas gali būti 15 proc. (Kipras, Liuksemburgas), didžiausias – 27 proc. (Vengrija). („ PVM tarifai ES šalyse“, 2012). Paprastai valstybėse yra nustatyti keli skirtingo dydžio tarifai ir jie gali būti keičiami atsižvelgiant į šalies ekonominius, politinius, socialinius poreikius. Šiuo metu Lietuvoje taikomas standartinis 21 proc. PVM tarifas. Lengvatinis 9 proc. PVM tarifas taikomas laikinai – šilumos energijai, tiekiamai gyvenamosioms patalpoms šildyti į gyvenamąsias patalpas tiekiamam karštam vandeniui arba šaltam vandeniui karštam vandeniui paruošti ir šilumos energijai, sunaudotai šiam vandeniui pašildyti, tarifas taikomas faktiškai patiektoms prekėms iki 2012 m. gruodžio 31 d. Taip pat šis tarifas taikomas knygoms ir neperiodiniams informaciniams leidiniams; iki 2012 m. gruodžio 31 d. turizmo veiklą reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka teikiamoms viešbučio tipo ir specialaus apgyvendinimo paslaugoms. Nuo 2013 m. sausio 1 d. yra taikomi nauji papildymai PVM įstatyme, lengvatinis 9 proc. PVM tarifas taikomas laikraščiams, žurnalams ir kitiems periodiniams leidiniams, išskyrus erotinio ir (ar) smurtinio pobūdžio arba profesinės etikos nesilaikančius leidinius, kuriuos tokiais pripažino teisės aktų įgaliota institucija, bei spausdintą produkciją, kurioje mokama reklama sudaro daugiau kaip 4/5 viso leidinio ploto; keleivių vežimo Susisiekimo ministerijos ar jos įgaliotos institucijos arba savivaldybių nustatytais reguliaraus susisiekimo maršrutais paslaugoms, taip pat šiame punkte nurodytų keleivių bagažo vežimo paslaugoms. Lengvatinis 5 proc. tarifas iki 2012 m. gruodžio 31 d. taikomas vaistams ir medicinos pagalbos priemonėms, kai šių prekių įsigijimo išlaidos visiškai ar iš dalies kompensuojamos Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo nustatyta

tvarka, nuo 2013 m. sausio 1d. PVM įstatymas papildomas nauja nuostata ir tarifas taip pat taikomas neįgaliųjų techninės pagalbos priemonėms ir jų remontui. 0 proc. lengvatinis tarifas taikomas prekių tiekimo ir paslaugų teikimo bei prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės atvejais. (Žinios, 2004 Nr. IX-751)

Mokesčio lengvata – kaip teigia A. Jakutis (2007, p. 370), tai mokesčio mokėtojui įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos. Tai gali būti atleidimas nuo tam tikro mokesčio, jo dydžio sumažinimas arba mokesčio mokėjimo termino atidėjimas išskaidant jį dalimis. Lengvata yra privilegija mokesčio mokėtojui, išskiriant jį pagal tam tikrus požymius. Valstybė taiko mokesčių lengvatas, kai siekia apsaugoti mažesnes pajamas gaunančius asmenis. Pavyzdžiui, PVM tarifas pirmojo būtinumo paslaugoms, kaip šilumos energija ir vaistai; paskatinti tam tikras verslo šakas arba padidinti jų konkurencingumą. Kitas pvz. - PVM tarifas taikomas apgyvendinimo viešbučiuose paslaugoms. Tokiu būdu siekiama paskatinti atvykstamąjį turizmą šalyje ir pagerinti Lietuvos viešbučių konkurencingumą regione. („Mokesčio lengvata“, 2011). Dabartiniame PVM įstatyme numatytos lengvatos, kurias galima suskirstyti į tam tikras grupes:

- Tai su asmens ir visuomenės sveikatos priežiūra susijusios prekės ir paslaugos;
- Socialinės paslaugos;
- Švietimo paslaugos;
- Pelno nesiekiančių juridinių asmenų teikiamos kultūros paslaugos;
- Politinių partijų, profesinių sąjungų ir kitų įsteigtų ir veikiančių narystės pagrindu pelno nesiekiančių juridinių asmenų savo nariams teikiamos paslaugos;
- Pašto paslaugos;
- Radijo ir (arba) televizijos visuomenei teikiamos informavimo paslaugos.

Šios teikiamos paslaugos ir tiekiamos prekės yra neapmokestinamos PVM.

PVM įstatyme taip pat daug dėmesio skiriama **PVM atskaitai**. Pagal PVM įstatymo nuostatas, atskaita - pirkimo ir (arba) importo PVM dalies atskaitymas, kai pagal PVM įstatymo nuostatas apskaičiuota atskaitoma pirkimo ir (arba) importo PVM dalimi sumažinama mokėtina į biudžetą ar padidinama grąžintina iš biudžeto PVM suma. PVM atskaita – tai esminė teisė, kurią įgyja įsiregistravęs PVM mokėtojas. Taigi teisę į PVM atskaitą turi tik PVM mokėtojai, išskyrus apmokestinamuosius asmenis, įsikūrusius už EB teritorijos ribų, kurie elektroniniu būdu teikia paslaugas asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys. PVM mokėtojai, kurie PVM mokėtojais įregistruoti vien dėl prekių įsigijimo iš kitų valstybių narių ir nevykdo jokios ekonominės veiklos, teisės į PVM atskaitą neturi. Šie ir kiti asmenys turi teisę į PVM atskaitą tik tuo atveju, kai jie tiekia į kitą valstybę narę naujas transporto priemones. (A. Medelienė, 2011, p. 540) Įtraukti į PVM atskaitą pirkimo (importo) PVM už įsigytas (importuotas) prekes ir paslaugas PVM mokėtojas turi teisę, jei šios prekės ir paslaugos skirtos naudoti tokiai PVM mokėtojo veiklai:

- PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui;
- prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui už šalies teritorijos ribų tuo atveju, kai toks prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas pagal šio Įstatymo nuostatas nebūtų neapmokestinamas PVM, jeigu jis vyktų šalies teritorijoje. Ši sąlyga netaikoma, jeigu už Europos Sąjungos teritorijos ribų suteiktos draudimo ir (arba) šio Įstatymo 28 straipsnio 1–5 dalyse nurodytos finansinės paslaugos.

Norėdamas į PVM atskaitą įtraukti prekių ir (arba) paslaugų, skirtų naudoti už šalies teritorijos ribų nurodytoje veikloje, pirkimo ir (arba) importo PVM ar jo dalį, PVM mokėtojas privalo turėti dokumentus, įrodančius, kad prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas pagal šiame Įstatyme nustatytus kriterijus gali būti laikomas įvykusiu už šalies teritorijos ribų. To neįrodžius, laikoma, kad prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas įvyko šalies teritorijoje. (Žinios, 2004 Nr. IX-751)

Nagrinėdama pridėtinės vertės mokesčio atskaitos probleminius aspektus dr. E. Smalakienė išskyrė atvejus kada PVM atskaita 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 statytiniais asmenimis, įskaitant įmones, 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 nurodytą veiklą ar naudojamas kaip priedanga neteisėtai veiklai vykdyti;
- Kai asmuo, dėl kurio vykdytų sandorių ar neteisėtos veiklos, susijusios su apgaulės būdu susigrąžintų 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. (2004, p.67-68)

Apibendrinant PVM sampratas ir pagrindinius elementus, galima daryti išvadą, kad PVM yra populiarus mokestis, kaip teigia Meidenas ir Puzinauskas (2001), dėl to, kad jis atitinka keturis esminius apmokestinimo principus: teisingumą, ekonominį efektyvumą, administravimo paprastumą, mokestinių įplaukų produktyvumą ir elastingumą. (p.12). Kaip teigia Novošinskienė (2000), PVM

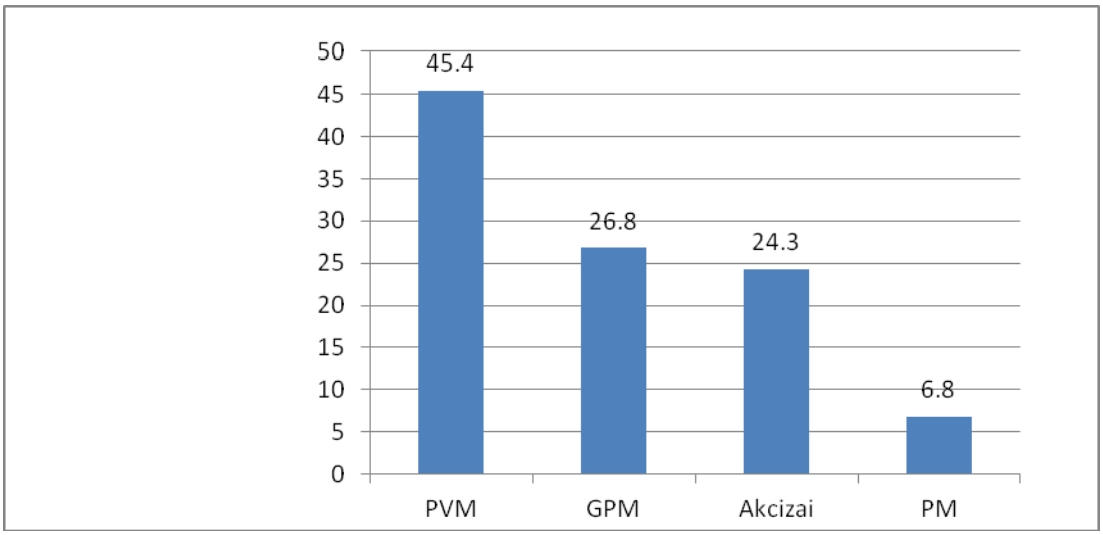
yra glaudžiai susijęs su vartojimu, todėl priimtinas politiškai ir mažiau atkreipia visuomenės dėmesį, nes apmokestinimo bazė palyginti nekoncentruota. (p. 37)

2.2. PVM Lietuvoje

Kalbant apie PVM atsiradimą Lietuvoje, reikia pastebėti, kad šio mokesčio įgyvendinimas nėra lengvas procesas. Jį įvedus Lietuvoje tai pajuto ir prekybininkai, ir gamintojai, ir vartotojai. Pradėjus taikyti PVM, nebuvo sumažinti ar panaikinti kiti mokesčiai, todėl žymiai išaugo prekių kainos, o jų nekompensavo nei didinami atlyginimai, nei kitos lengvatos. Taigi sunkiausia mokesčio našta teko būtent vartotojams, nes pirmo būtinumo prekes jie vis tiek perka, ir už aukštesnę kainą. (Buškevičiūtė, 2005, p. 86)

Kad būtų lengviau suprasti PVM svarbą Lietuvoje, paanalizuosime PVM surinkimą į valstybės biudžetą 2010-2012 m.

Pagal Finansų ministerijos pateiktus duomenis 2010 m. Lietuvos valstybės biudžeto pajamos be ES paramos sudarė 13 378 mln. litų. Biudžeto pajamų struktūra buvo numatyta tokia (žr. 1 pav.)

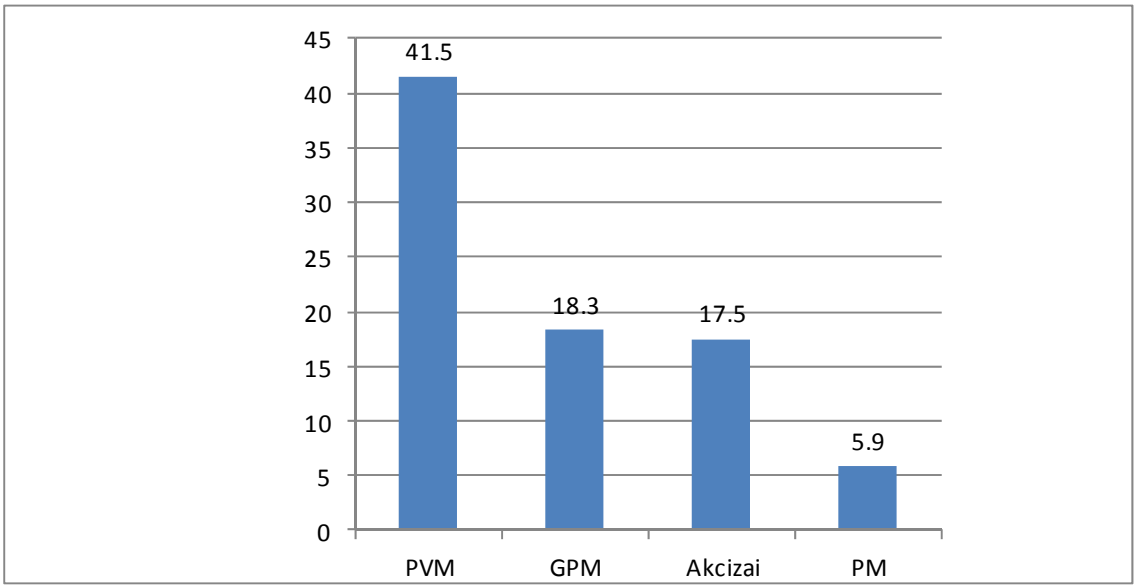


1. pav. Biudžeto pajamų struktūra 2010 m.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Finansų ministerijos duomenis rengiant2010m valstybės biudžetą.

Daugiausia pajamų į 2010 m. valstybės biudžetą numatoma gauti buvo iš pridėtinės vertės mokesčio – 6,078 mlrd. litų arba apie 45,4 proc. visų valstybės biudžeto pajamų. 2010 m. buvo gauta 7294 mln. litų PVM. Pajamų planas įvykdytas 120 proc. ir į valstybės biudžetą gauta 1216,2 mln. litų PVM pajamų daugiau, nei buvo planuota. („2010 m. nacionalinio biudžeto pajamos“).

Pagal Finansų ministerijos pateiktus duomenis 2011 m. valstybės biudžeto pajamos be ES paramos lėšų turėjo sudaryti 16 mlrd. 897,8 mln. litų, biudžeto pajamų struktūra buvo numatyta tokia (žr. 2pav.)

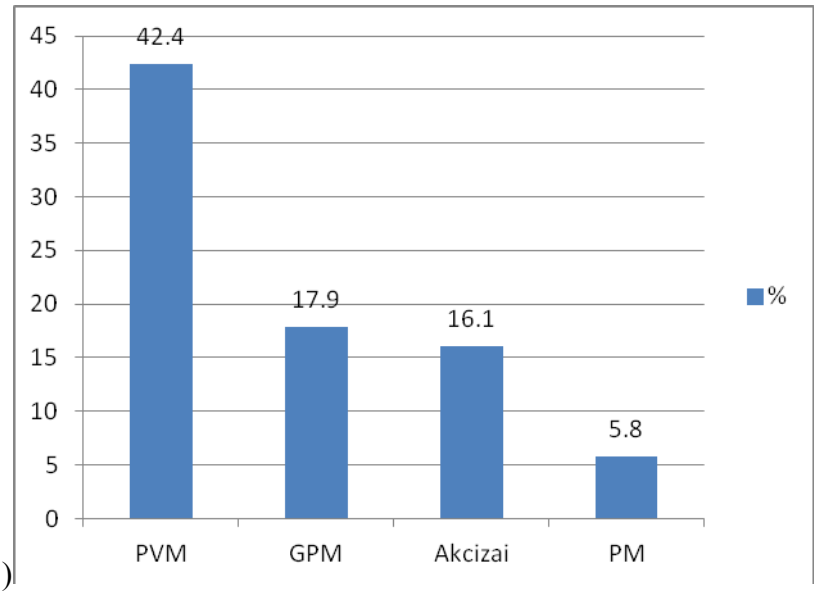


2. pav .Biudžeto pajamų struktūra 2011 m.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Finansų ministerijos duomenis rengiant2011m. valstybės biudžetą.

Daugiausia pajamų 2011 m. numatoma gauti buvo taipogi iš pridėtinės vertės mokesčio – 8 mlrd. 259,2 mln. litų arba apie 41,5 proc. visų nacionalinio biudžeto pajamų. 2011 m. buvo gauta 8502,5 mln. litų PVM. Pajamų planas įvykdytas 102,9 proc. ir į valstybės biudžetą gauta 243,3 mln. litų PVM pajamų daugiau, nei buvo planuota. („ 2011 m. nacionalinio biudžeto pajamos“).

Pagal pateiktus Finansų ministerijos duomenis 2012 m. valstybės biudžeto pajamos be ES paramos lėšų sudaro 18 mlrd. 016 mln. Litų, valstybės biudžeto struktūra numatyta tokia (žr. 3 pav.)



3. pav .Biudžeto pajamų struktūra 2012 m.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Finansų ministerijos duomenis rengiant2012m. valstybės biudžetą.

Daugiausia pajamų 2012 metais numatoma gauti iš pridėtinės vertės mokesčio – 8 mlrd. 929 mln. litų arba apie 42,4 proc.

Iš pateiktų duomenų, darytina išvada, kad Lietuvoje daugiausia lėšų į biudžetą surenkama būtent iš PVM, todėl šio mokesčio teisinis reglamentavimas yra be galo svarbus visiems PVM mokėtojams ir ketinantiems jais tapti.

2.3. PVM teisinis reglamentavimas

PVM Lietuvoje pradėtas taikyti nuo 1994 m. gegužės 1 d., įsigaliojus Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymui Nr. I-345. Šis įstatymas galiojo iki 2002 m. birželio 30 dienos. Nuo 2002 m. liepos 1 d. įsigaliojo naujos redakcijos Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751, kuris įgyvendino visas pagrindines Europos Sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimą PVM nuostatas, tačiau į įstatymą nebuvo perkelti reikalavimai, kurių taikymas įmanomas tik Lietuvai esant Europos Sąjungos nare ir bendrosios rinkos dalimi (E. Smalakienė, 2003). Turėjo būti išleistas naujas PVM įstatymas, kuris kiek galima maksimaliai apibrėžtų visas sąvokas ir reglamentuotų tas sritis, kurios galiojo Europos Sąjungos teisėje. 2004 m. sausio 15 d. buvo priimtas Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas Nr. IX-1960, kuris įsigaliojo nuo 2004 m. gegužės 1 d. Būtent šis įstatymas

galutinai perkėlė Europos Sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimo PVM tvarką, nuostatas. („Pridėtinės vertės mokestis“, 2012).

PVM kaip netiesioginis mokestis yra prekių ir paslaugų kainos pridedamasis elementas, todėl siekiant laisvo prekių, paslaugų, asmenų ir kapitalo tarp Europos Sąjungos valstybių šio mokesčio derinimas ir suvienodinimas yra principinis tikslas, suteikiantis galimybę, skatinti tarptautinės prekybos liberalizavimą, šalinti daugelį nuo seno egzistuojančių protekcinių priemonių. (Grakauskas E., Marcijonas A., 2005, p. 7.)

PVM suderinimui tarp Europos Sąjungos valstybių taikoma teisės aktų derinimo forma – harmonizavimas, t.y., nustatomi vieningi pagrindai, ir nacionalinė teisė šiuos vieningus ES pagrindus turi įgyvendinti. Skiriami keli harmonizavimo ES etapai, pagal tai kokią reikšmę šis harmonizavimas įvedė į šalis nares bei apskritai visą sąjungą.

Pirmuoju harmonizavimo etapu galima laikyti Pirmąją Tarybos direktyvą (1967 m. balandžio 11 d., direktyva: Dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, derinimo, Nr.: 67/227/EEB, OL 71, 1967 4 14, p. 1301-1303.), kurios preambulėje pabrėžiama, kad *atsižvelgus į atliktus tyrimus, tapo aišku, kad siekiant mokesčių suderinimo būtina panaikinti kaupiamuosius daugiapakopius mokesčius ir visose valstybėse narėse įdiegti bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą.* Šios direktyvos 1 straipsnyje imperatyviai nurodyta, kad valstybės narės turi pakeisti jose galiojančią apyvartos mokesčių sistemą į nurodytą bendrąją pridėtinės vertės mokesčio sistemą. Antrąją Tarybos direktyvą (1967 m. balandžio 11 d., Antroji Tarybos Direktyva, Nr.: 67/228/EEC (Second Council Directive 67/228/EEC, 11 of April 1967 on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes Structure and procedures for application of the common system of value added tax), OJ 71, 14.4.1967, p. 1303–1312.) taip pat galima priskirti prie pirmojo harmonizavimo etapo, ši direktyva skyrėsi nuo Pirmosios Tarybos direktyvos, tik tuo, kad šios direktyvos preambulėje pabrėžiamas būtinumas griežtai riboti 0 PVM tarifo taikymą. Antrosios direktyvos konstatuojamosiomis dalimis, taip pat turėjo būti pakeisti skirtingose valstybėse narėse galiojantys apyvartos mokesčiai. Pagal šias direktyvas valstybėms narėms pačioms buvo galima nusistatyti taikomus tarifus, importo mokesčių lengvatos taip pat mažmeninė prekyba ir kitos sritys dar buvo apmokestinamos skirtingai. Kad panaikintų atsiradusius skirtingumus ir suderintų valstybių narių įstatymus dėl PVM mokesčio reikėjo toliau harmonizuoti ES teisės aktus.

Trečioji direktyva (1969 m. gruodžio 9 d., Trečioji Tarybos direktyva, Nr.: 69/463/EEC, Dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio įvedimas valstybėse narėse, OL L 320, 1969 12 20, p. 34-35.) dėl Italijos Respublikos ir Belgijos Karalystės prašymų pratęsė Pirmosios ir Antrosios direktyvų įgyvendinimo terminą iki 1972 m. sausio 1.d. (buvo numatyta įgyvendinti bendrą pridėtinės vertės sistemą 1970 m.). Ketvirtoji (1971 m. gruodžio 20 d., Ketvirtoji Tarybos Direktyva (Fourth Council Directive 71/401/EEC of 20

December 1971 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Introduction of value added tax in Italy), Nr.: 71/401/EEC, OJ L 283, 24.12.1971, p. 41-42.) bei Penktoji (1972 m. liepos. 4 d., Penktoji Tarybos Direktyva, Nr.: 72/250/EEC, OL L 162, 1972 7 18, p. 18-19.) direktyvos dėl Italijos Respublikos prašymų dar kartą pratęsė direktyvų įgyvendinimo terminą.

Antrąją PVM harmonizavimo stadija galima laikyti Šeštąją Tarybos direktyvą (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/EEC, OL L 145, 1977 6 13, p. 1-40.) Šios direktyvos preambulėje minimas 1970 m. balandžio 21 d. Sprendimas dėl valstybių narių finansinių įmokų pakeitimo Bendrijų nuosavais ištekliais, kuris numato, *kad Bendrijų biudžetas nepriklausomai nuo kitų įplaukų turi būti visiškai finansuojamas iš Bendrijų nuosavų išteklių; kadangi į tuos išteklius įeina įplaukos iš pridėtinės vertės mokesčio, gaunamos taikant bendrą mokesčio tarifą remiantis vienodai nustatytu vertinimo pagrindu pagal Bendrijos taisykles.* Šis sprendimas buvo vienas iš pagrindinių elementų, nulėmusių tolesnį PVM harmonizavimą, nes būtent į ES biudžetą įėjo įplaukos iš PVM, todėl turėjo būti sukurta bendra PVM sistema. Preambulėje taip pat keliami tokie tikslai kaip:

- siekis šalinti asmenų, prekių, paslaugų, kapitalo judėjimo ir nacionalinių ekonomikų integracijos suvaržymus;
- valstybių narių tarpusavio prekyboje panaikinti apmokestinimą importo atveju ir atleidimą nuo mokesčio eksporto atveju;
- sustiprinti nediskriminacinį mokesčio pobūdį;
- sudaryti suderintą mokesčio bazę, tarifus,
- sudarytas sąrašas, kokiais atvejais taikomos mokesčių lengvatos, suderintos mokesčio atskaitos taisyklės,
- suderintos mokesčių mokėtojų prievolės,
- išskiriamos specialios apmokestinimo schemos – skirtos mažoms įmonėms, ūkininkams, siekiant tokių tikslų buvo priimta direktyva.

Ši direktyva svarbi ir tuo, kad šioje direktyvoje išskirta PVM objekto samprata, taip pat paaiškintos tokios esminės sąvokos kaip „šalies teritorija“, „apmokestinamasis asmuo“, „prekių tiekimas“, „paslaugų teikimas“, „prekių importas“, „apmokestinimo momentas“, „apmokestinamoji vertė“. Direktyvą galima laikyti pereinamąja direktyva, kadangi taip siekiama bendra PVM sistema ilgus dešimtmečius vis dar nebuvo sukurta, netgi buvo imta abejoti iš vis dėl tokios sistemos sukūrimo galimybių ir šios sistemos veiksmingumo.

Pagrindinis dokumentas, reglamentuojantis apmokestinimo PVM tvarką Europos Sąjungos mastu, šiuo metu yra 2006 m. lapkričio 28 d. **Tarybos direktyva 2006/112/EB** dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. Šioje direktyvoje nauja redakcija yra išdėstoma šeštoji direktyva. Šioje

PVM direktyvoje susistemintos nuostatos dėl bendrosios PVM sistemos įvedimo Europos Sąjungoje. Išskiriami tokie elementai, kaip PVM samprata, PVM objektas, taikymo sritis, apmokestinamieji asmenys, apmokestinamieji sandoriai, apmokestinamoji vertė, tarifai, neapmokestinimas PVM, atskaita, apmokestinamųjų ir neapmokestinamųjų asmenų prievolės, specialios schemos, pabrėžiama svarba kovoti su mokesčių slėpimu ir vengimu. Kadangi pagrindiniai elementai buvo aptarti nagrinėjant Lietuvos PVM įstatymą, kuris yra suderintas su šia direktyva nėra tikslinga dar kartą viską aptarti.

Vienas iš svarbesnių momentų kalbant apie apmokestinimo momentą ir prievolė apskaičiuoti PVM - apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą. Įsigyjant prekes ES viduje, apmokestinimo momentas įvyksta tada, kai įvyksta sandoris, o prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda kito mėnesio po sandorio atlikimo 15-tąją dieną. Tačiau jei sąskaita faktūra išrašoma iki tos dienos, prievolė apskaičiuoti mokestį atsiranda sąskaitos išrašymo dieną. Nuo 2013 m. sausio 1 d. įvykdžius pakeitimus bei įsigaliojus Direktyvai **2010/45/ES**, prievolė apskaičiuoti PVM tapo privaloma sąskaitos faktūros išrašymo metu.

Taip pat svarbu paminėti, kokie yra numatyti būdai kovojant su mokesčių slėpimu ES mastu, direktyva išskiria tokius būdus :

- informaciją apie prekių tiekimą ES viduje privaloma pateikti per vieną mėnesį;
- ES vidaus sandorius tiekėjas ir pirkėjas ar paslaugas įsigijęs asmuo privalo deklaruoti tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu;
- mažesnė administracinė našta;
- sumuojančias ataskaitas dėl prekių tiekimo ES viduje ūkio subjektams leidžiama pateikti kas ketvirtį.

Tačiau yra keletas direktyvų, reglamentuojančių specifinius dalykus:

Importo PVM lengvatų taikymo atvejus ir tvarką – 2006 m. spalio 5 d. **Tarybos direktyva 2006/79/EB** dėl nekomercinio pobūdžio nedidelių prekių siuntų importo iš trečiųjų šalių atleidimo nuo mokesčių ir 2009 m. spalio 19 d. **Tarybos direktyva 2009/132/EB** neapmokestinant galutinio tam tikrų prekių importo pridėtinės vertės mokesčiu;

PVM grąžinimą užsienio apmokestinamiesiems asmenims – 2008 m. vasario 12 d. **Tarybos direktyva 2008/9/EB**, nustatanti numatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles ir 1986 m. lapkričio 17 d. **Tryliktoji Tarybos direktyva 86/560/EEB** dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiems subjektams, kurie nėra įsisteigę Bendrijos teritorijoje, tvarka.(„Pridėtinės vertės mokestis“, 2012).

2.4. Europos Teisingumo teismo įtaka PVM reglamentavimo klausimu

Kaip jau buvo minėta anksčiau Lietuva taip pat įgyvendina Šeštosios Tarybos direktyvos nuostatas išleistame PVM įstatyme, šiame įstatyme numatyti pagrindiniai reikalavimai, kuriais turi vadovautis mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas, įgyvendindamas savo teises ir pareigas. Ši taisyklė nėra absoliuti. Jei direktyvos nuostatos nėra teisingai ir tikslingai įgyvendinamos valstybės narės priimtuose nacionaliniuose teisės aktuose ir jei valstybė narė negali tiesiogiai remtis neįgyvendintomis direktyvos nuostatomis savo valstybėje dėl įstatymų leidėjo kaltės, tada direktyva praranda savo efektyvumą. Dėl tokios galimos situacijos, kada nėra įgyvendinta direktyvos nuostata nacionaliniame teisės akte, Europos Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad direktyvos nuostatos turi tiesioginį veikimą nacionalinių teisės aktų atžvilgiu. Tokia praktika galima pasiremti, kai direktyvos nuostata yra netinkamai ir ne laiku įgyvendinta, taip pat reikia atsižvelgti į byloje nagrinėjamą klausimą, direktyvos nuostata nagrinėjant bylą turi būti tiksliai apibrėžta. Esant minėtoms sąlygoms, direktyvos nuostata įgauna viršnacionalinį pobūdį– tiesioginio taikymo galimybę, kuomet teismas gali taikyti direktyvos nuostatą, nors ji ir nėra įtvirtinta nacionalinėje teisėje.

Kaip teigia A. Medelienė (2011, p. 292) ETT bylų praktika laikoma vienu pagrindinių ES teisės šaltinių PVM srityje, kadangi toks jos svarbumas pagrindžiamas pačios ES teisės esme. Bendros Europos Sąjungos teisės sistemos sukūrimas bei jos atskirų nuostatų įgyvendinimas, taipogi veiksmingas esminių ES tikslų pasiekimas iš esmės priklauso nuo šių normų suvienodinimo visose valstybėse narėse bei vieningo jų taikymo. Tiek ES valdančiosios institucijos savo leidžiamuose aktuose, tiek ir ETT savo jurisprudencijoje yra ne kartą pabrėžę, kad ES teisė – tai savarankiška teisės sistema, kuri turi būti suderinta su valstybių narių nacionalinėmis teisėmis, taip įgyvendinant vieningą ES teisės normų taikymą visoje sąjungoje. Toks vieningos ES teisės normų taikymas turi įtakos ir PVM klausimams, kadangi šis mokestis yra netiesioginio pobūdžio bei turintis įtakos tiek prekių, tiek ir paslaugų judėjimui. ES atvėrus valstybių sienas, verslo tikslams, o taipogi šalių bei visos ES ekonomikos vyksmui yra nepaprastai svarbu panaikinti įvairiausias kliūtis vidiniam Bendrijos prekių ir paslaugų judėjimui. PVM mokesčio normos įvairiose ES valstybėse narėse privalo būti harmonizuotos, t.y., turi būti suderintos, taip siekiant panaikinti įvairias galimybes atsirasti dvigubam apmokestinimui vieno mokesčio atveju ar pan. Dėl tokių klausimų yra leidžiamos PVM mokesčio klausimus reglamentuojančios ES direktyvos, kurios turi privalomąjį pobūdį, todėl valstybės narės privalo jas įgyvendinti- priimti ir jų normomis papildyti ar pakeisti su PVM susijusius nacionalinius teisės aktus. Tuo tarpu būtent ETT aiškina ir suteikia praktinę prasmę šių normų įgyvendinimui. Savo veikloje, t.y. nagrinėjamų bylų atveju taikydamas ES reglamentų bei direktyvų nuostatas, ETT jas aiškina, taip praplėsdamas ar susiaurindamas jų veikimo sritį, bei formuodamas jų taikymo praktiką, kuri tampa

privaloma įvairių valstybių narių įgaliotoms institucijoms, nagrinėjančioms bylas, susijusias su įvairiais PVM mokesčio klausimais. Pabrėžtina, kad Lietuvoje šio teismo praktiką tiesiogiai savo priimamuose sprendimuose dažniausiai taiko LVAT, kuris formuoja praktiką ir visoms kitoms mokestinius ginčus dėl PVM nagrinėjančioms institucijoms, tokiu būdu atveriant kelią ir joms remtis ETT išaiškinimais (A. Medelienė, 2011, p. 293). Pažymėtina, kad ETT formuojama praktika nestovi vietoje, ji yra nuolat keičiama ir plėtojama aktualiais šiandieną aspektais. ETT prerogatyva taipogi ne tik spręsti konkrečius ginčus, tačiau taip pat aiškinti tam tikras ginčijamas ES teisės normas, kurių įgyvendinimas kelia įvairias teisines problemas.

ETT savo veikloje vadovaujasi ne vien tik ES teisės norminiais aktais, tačiau ir pagrindiniais teisės principais, kurie padeda užpildyti atsirandančias teisinio reglamentavimo spragas bei teisingai aiškinti įvairias ES teisės nustatytas normas. Šie principai turi reikšmę ir ETT praktikai dėl PVM mokesčio – pagrindiniai principai išskiriami šioje srityje, tai:

- Bendrosios PVM sistemos principas;
- Fiskalinio neutralumo principas.

Pirmuoju principu suprantama tvarka, kuomet ES visos prekės ar paslaugos yra apmokestintos vieningu mokesčiu, kuris nepriklausant nuo gamybos proceso, yra apskaičiuojamas tiksliai pagal prekių ar paslaugų kainą.

Antrojo principo esmę nurodo Pirmoji PVM direktyva savo preambulėje – bendroji PVM sistema įgalina neutralią konkurenciją, kadangi visose valstybėse narėse ši sistema įgalins vienodą mokesčių naštą panašioms prekėms. O tai suponuos lygią prekių ar paslaugų tiekėjų padėtį visose valstybėse narėse bei subalansuotą vykstančios tarptautinės prekybos mokesčių naštą.

Savo jurisprudencijoje ETT ne kartą yra konstatavęs, kad Šeštosios direktyvos reikalavimus savo veikloje dažnai pažeidžia nacionaliniai mokesčių administratoriai, kurie priima nesuderintus su ES teise teisės aktus. ETT pabrėžė harmonizavimo svarbą ne vien tik įstatyminiu lygmeniu, tačiau ir priimant poįstatyminio lygmens teisės aktus, turinčius įtaką PVM mokesčio veikimui ar surinkimui. Tokiais aktais laikytini įvairūs nutarimai, įsakymai ir pan., kam pritaria ir LVAT savo praktikoje.

Apibendrinant, galime pažymėti, jog įvairiausi Lietuvos norminiai bei poįstatyminiai teisės aktai yra keičiami atsižvelgiant tiek į ES teisę, tiek į ETT praktiką. Šie šaltiniai yra svarbūs harmonizuojant Lietuvos nacionalinės teisės normas susijusias su PVM su ES bendrąja teisės sistema, taip įgyvendinant vieningą ES teisės sistemą PVM mokesčio srityje. Šio harmonizavimo svarba, tai laisvas prekių ir paslaugų judėjimas, dvigubo apmokestinimo išvengimas ir kitų laisvosios prekybos trikdžių panaikinimas.

3. MOKESTINIŲ GINČŲ DĖL PVM TEISINĖ ANALIZĖ LIETUVOJE

3.1. Bendroji analizės charakteristika

Analizei buvo pasirinktas 2010 m. laikotarpis, kadangi iki 2013 m. balandžio mėn. VMI nepateikė vėlesnių metinių veiklos ataskaitų bei jos nebuvo apskritai sudarinėjamos. Būtent todėl tikslinga tyrinėti laikotarpį, kurio bendrieji duomenys yra pateikiami viešai prieinamoje 2010 m. VMI Veiklos ataskaitoje, tam kad galėtume orientuotis bendrame mokestinių ginčų kontekste, o ne vien tiktai mokestinių ginčų dėl PVM lygmenyje. Tiriamu laikotarpiu centriniame mokesčių administratoriuje buvo gauti 491 skundai, iš kurių 474 buvo priimti nagrinėjimui, tuo tarpu 17 atmesti kaip nepagrįsti. 1 lentelėje pateikti subendrinti duomenys apie mokestinių ginčų nagrinėjimą centriniame mokesčių administratoriuje – VMI.

VMI prie FM išnagrinėti mokestiniai ginčai.

Gauti skundai	Priimti sprendimai
491	474
	251 - patvirtinti AVMI sprendimai
	88 – pavesta atlikti pakartotinius patikrinimus ir priimti naujus sprendimus
	79 – AVMI sprendimai patvirtinti iš dalies
	35 – panaikinti AVMI sprendimai

1 lentelė: Sudaryta: autorės pagal 2010 m. VMI Veiklos ataskaitą.

Pagal 2010 m. VMI veiklos ataskaitoje pateiktus skaičius apie mokestinius ginčus, keltina išvada, kad mokesčių mokėtojai turima teise ginti savo interesą skundžiant mokesčių administratoriaus sprendimais patvirtintus aktus naudojasi dažnai ir šią teisę realizuoja tinkamai. Netgi 97 % pateiktų skundų buvo priimti ir nagrinėti VMI.

Teigtina, kad mokesčių mokėtojų interesai patenkinami iš dalies, nes netgi 48% centrinio mokesčių administratoriaus priimtų sprendimų yra palankūs mokesčių mokėtojui. Skiriami tokie palankūs sprendimo atvejai:

Jei AVMI sprendimai panaikinami – mokesčių mokėtojui dingsta mokestinė prievolė mokėti tam tikrą mokestį valstybei,

Jei mokesčių administratoriui pavedama atlikti patikrinimą iš naujo, mokesčių mokėtojas taip pat apgina savo teises, nes po pakartotinio patikrinimo tam tikra mokestinė prievolė jo atžvilgiu gali pasikeisti,

Jei priimamas sprendimas skundą patenkinti iš dalies – mokesčių mokėtojui gali būti naudingas, nes gali būti sumažinamas tam tikras mokėtinas mokestis ar kitaip pakeičiama jo mokestinė prievolė.

Alternatyviai centriniam mokesčių administratoriui veikia kita mokestinius ginčus nagrinėjanti institucija – Komisija. Tai kvaziteisminė institucija, kadangi ji vykdo administraciniam teismui būdingą ginčo sprendimo funkciją, tik jos sprendimo pobūdis skiriasi nuo teismo. Mokesčių mokėtojas norėdamas skųsti centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą dėl mokestinio ginčo, gali pasirinkti tarp Komisijos bei Vilniaus apygardos administracinio teismo. Svarbu pažymėti, kad nors skundo padavimas Komisijai yra neprivaloma ikiteisminė mokestinio ginčo tyrimo stadija, visgi, pasinaudojimas ja, neužkerta kelio vėlesniam skundo padavimui teismui. 2 lentelėje, sudarytoje pagal 2010 m. VMI veiklos ataskaitą, matome, kad Komisijoje buvo gautas netgi 251 skundas dėl mokesčių administratoriaus veiksmų, tuo tarpu priimta buvo 227 skundai (91 %), kas sudaro esminę dalį visų skundų, galima pabrėžti, kad mokesčių mokėtojai tinkamai naudojasi savo teisėmis.

Mokestinių ginčų komisijoje prie LRV išnagrinėti mokestiniai ginčai.

Gauti skundai	Priimti sprendimai
251	227
	153 – patvirtino VMI prie FM sprendimus
	21 – iš dalies patvirtino VMI prie FM sprendimus
	18 – panaikino VMI prie FM sprendimą

	35 – panaikino ir pavedė atlikti pakartotinį patikrinimą

2 lentelė: Sudaryta: autorės pagal 2010 m. VMI Veiklos ataskaitą.

Remiantis 2 lentele, keltina išvada, kad mokesčių mokėtojai savo teise naudotis fakultatyvia ikiteismine institucija pasinaudoja dažnai. Mokestinių ginčų komisijos vaidmuo yra reikšmingas tuo, kad Komisijai nagrinėjant mokestinį ginčą dalyvauja pats mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratoriaus atstovas, todėl:

- mokesčių mokėtojas gali pateikti savo argumentus žodžiu ginčijant sprendimą;
- papildomai yra tiriami pateikti įrodymai;
- priimtas sprendimas yra galutinis ikiteisminėje institucijoje.

Mokestinio ginčo nagrinėjimo užbaigimu ikiteisminėje ginčo nagrinėjimo stadijoje turėtų būti suinteresuotos visos bylos šalys, tiek mokesčių mokėtojas, tiek mokesčių administratorius. Mokesčių mokėtojai dažniausiai yra verslo subjektai, tad kol vyksta mokestinis ginčas dėl nesumokėtų mokesčių, subjektai negali toliau tinkamai planuoti savo veiklos, jos finansų, tuo tarpu valstybei apkraunant teismų sistemą papildomomis bylomis dėl mokestinių ginčų, kurios išties yra sudėtingos ir reikalauja nuodugnaus tyrimo – taipogi uždedama didelė finansinė našta. Nagrinėjant mokestinius ginčus Komisijoje, kai yra priimamas teigiamas sprendimas mokesčių mokėtojo naudai, susiduriama su problema, kuri nėra reglamentuota ikiteisminių institucijų nagrinėjančių mokestinius ginčus reglamentuose. Mokesčių mokėtojas patiria daug išlaidų, susijusių su atstovų samdymu nagrinėjant mokestinius ginčus, jei mokestinį ginčą laimi mokesčių mokėtojas, įstatymuose nėra nieko reglamentuota apie tai ar jis gali reikalauti kompensuoti patirtas bylinėjimosi išlaidas nagrinėjant ginčą ikiteisminėse institucijose. Jei mokestinis ginčas, toliau būtų nagrinėjamas teisme – išlaidų klausimą išspręstų teismas savo sprendimu. Tai, kad nėra įkurtas žalos atlyginimo institutas ikiteisminėse institucijose, mokesčio mokėtojo atžvilgiu nėra teisinga, juk jis dėl savo teisėtų veiksmų, o neteisingo mokesčių administratoriaus sprendimo, patiria dideles išlaidas. Ši problema, šiuo metu sprendžiama Civilinio kodekso pakeitimų pagalba, kur numatyta galimybė kreiptis į teismą su ieškiniu dėl žalos atlyginimo, padarytos neteisėtais valdžios institucijų veiksmais. Ši aktuali problema susilaukė ir aukščiausiųjų šalies institucijų dėmesio ir bus nagrinėjama ar išties būtina dėl žalos atlyginimo kreiptis į teismą. Galbūt, bus įteisintas kompensavimo būdas ir ikiteisminėje stadijoje, tai būtų efektyviau bei pigiau. Iš pateiktų duomenų 2 lentelėje matome, kad net 74 skundų atvejais (33%) Komisija priėmė palankų sprendimą mokesčių mokėtojo atveju:

- Iš dalies panaikino VMI prie FM sprendimą –21 atveju, kas sudaro 9%;
- Panaikino VMI prie FM sprendimą – 18 atvejų - 8%;

- Panaikino ir pavedė atlikti pakartotinį patikrinimą – 35 atvejais - 15%;

Kaip darbe minėta anksčiau, pasibaigus mokestinio ginčo privalomai ikiteisminei ginčo nagrinėjimo stadijai, galima kita – teisminė stadija, kuri įtvirtinta MAĮ bei ABTĮ įstatymų normose. Mokesčių mokėtojų skundus nagrinėja Vilniaus apygardos administracinis teismas pirmąja instancija, tuo tarpu apeliacine instancija yra Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. Svarbu pažymėti, kad išimtinais atvejais skundą dėl mokestinio ginčo teismų sistemai gali paduoti ir centrinis mokesčių administratorius. Vadovaujantis 2010 m. VMI pateikta veiklos ataskaita, sudarytoje lentelėje Nr. 3 matome, kad tiriamu laikotarpiu Vilniaus apygardos administracinis teismas dėl mokestinių ginčų gavo 203 skundus, kurių 181 pateikė mokesčių mokėtojai bei 22 centrinis mokesčių administratorius.

Pirmosios instancijos teisme išnagrinėti mokestiniai ginčai.

Gauti skundai		Priimti sprendimai - Vilniaus apygardos administracinis teismas	
Iš MM	Iš MA	Dėl MM	Dėl MA
181	22	207	21-
		169- MM skundai atmesti	9- MA skundai atmesti
		7- MM skundai patenkinti	10-MA skundai patenkinti
		7-MM skundai patenkinti iš dalies	2 – bylos nutrauktos
		10- grąžinta VMI prie FM nagrinėti iš naujo	

3 lentelė: Sudaryta: autorės pagal 2010 m. VMI Veiklos ataskaitą.

Mokesčių mokėtojai taip pat kaip pirmos instancijos teismui pateikia daug skundų ir Vilniaus apygardos administraciniam teismui, tačiau dauguma jų skundų yra atmetami, netenkinami (89% atvejų). Tik 11 % atvejų mokesčių mokėtojų skundai buvo pripažinti turinčiais pagrindą bei priimti palankūs jiems sprendimai:

- 7 mokesčių mokėtojų skundai patenkinti – 3 %;
- 7 mokesčių mokėtojų skundai patenkinti iš dalies– 3 %;
- 10 VMI prie FM sprendimų panaikinta ir byla grąžinta nagrinėti iš naujo – 5 %.

VMI, besinaudojanti centriniui mokesčių administratoriui suteikta išimtine teise, pateikė 21 skundą dėl Komisijos priimtų sprendimų. Šis skaičius puikiai iliustruoja tai, kad iš esmės VMI suteikta teisė yra išimtinė ir ji ja gali pasinaudoti tik konkrečiais įstatymo imperatyviose normose nustatytais atvejais. Pagal 3 lentelę matome, kad nežymiai didesnė teismų sprendimų dalis dėl skundų buvo

palanki VMI, t.y. skundai patenkinti – 10 atvejų (48 %), tuo tarpu 9 skundai (43%) buvo atmesti. 2 atvejais bylos buvo nutrauktos (9 %).

Apeliacine teismine bei galutine mokestinio ginčo nagrinėjimo instancija įvardijamas LVAT. Būtent šis teismas savo sprendimu užbaigia mokestinio ginčo nagrinėjimą, be to – jis nagrinėja tik pirmosios instancijos teismo priimtus sprendimus. Tiesiogiai kreiptis perėjus tik ikiteisminę stadiją į šį teismą negalima. 4 lentelėje pavaizduota 2010 m. LVAT statistika, susijusi su mokestiniais ginčais. Iš viso buvo gauti 144 skundai iš mokesčių mokėtojų dėl skundžiamų Vilniaus apygardos administracinio teismo sprendimų, tuo tarpu VMI padavė 18 skundų.

Gauti skundai		Priimti sprendimai – Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas	
Iš MM	Iš MA	Dėl MM	Dėl MA
144	18	147	11
		116- MM skundai atmesti	6 - MA skundai patenkinti
		3- MM skundai patenkinti	3- MA skundai atmesti
		2-MM skundai patenkinti iš dalies	1 – MA skundas patenkintas iš dalis
		14- grąžinta VMI prie FM nagrinėti iš naujo	1 - grąžinta Vilniaus apygardos administraciniam teismui nagrinėti iš naujo
		10- grąžinta Vilniaus apygardos administraciniam teismui nagrinėti iš naujo	

4 lentelė: Sudaryta: autorės pagal 2010 m. VMI Veiklos ataskaitą.

Išanalizavus 4 lentelės duomenis, pastebima, kad LVAT, kaip apeliacinės instancijos teismas, daugumos mokesčių mokėtojų skundų netenkina ir juos atmeta - iš 147 gautų skundų, atmetė 116 (79%). Nors teismo procesas dėl mokestinių ginčų yra palyginti pigus ir greitas, mokesčių mokėtojas prieš pradėdamas mokestinį ginčą teisme, turėtų atkreipti dėmesį į tai, kad nors mokesčių išieškojimo procesas ginčo nagrinėjimo metu yra sustabdomas, tačiau tuo atveju, jei mokesčių mokėtojo skundas yra nepatenkinamas, jam už visą mokestinio ginčo laikotarpį bus priskaičiuoti delspinigiai. Atsižvelgus į tai bei kitas papildomas teisminio bylinėjimosi išlaidas, reiktų pažymėti, kad dažnu

atveju ši mokestinio ginčo stadija nėra reikalinga ir tai bereikalingas mokesčių mokėtojo bylinėjimasis, taip apkraunant teismų sistemą iš anksto nulemtais procesais. Tai patvirtina ir 2010 m. statistika – tik 29 atvejais buvo priimti palankūs mokesčių mokėtojui sprendimai(20%):

- 3 mokesčių mokėtojų skundai patenkinti – 2 %;
- 2 MM skundai patenkinti iš dalies – 2 %;
- 14 grąžinta nagrinėti VMI prie FM iš naujo – 9%
- 10 grąžinta Vilniaus apygardos administraciniam teismui nagrinėti iš naujo 7%

Dėl centrinio mokesčių administratoriaus pateiktų skundų, priimti 11 LVAT sprendimų, kurie, remiantis sudaryta 4 lentele, palankesni VMI - skundai patenkinti 6 atvejais (55 %), tuo tarpu 3 skundai(27%) buvo atmesti, 1 atveju byla buvo nutraukta (9 %) bei taip pat 1 atveju grąžinta Vilniaus apygardos administraciniam teismui nagrinėti iš naujo (9%).

Apibendrinant pateiktus bendruosius duomenis apie mokestinius ginčus nagrinėjusių ikiteisminių bei teisminių instancijų 2010 m. veiklos rezultatus, galima teigti, kad iš esmės neretu atveju bylinėjimasis vyksta tik dėl paties bylinėjimosi, t.y. tam, kad būtų uždelsiamas atsiskaitymas su mokesčių administratoriumi, tai iliustruoja ir praktika – kiekvienos instancijos atveju 2010 m. daugiau nei 50 % mokesčių mokėtojų skundų būdavo pripažįstami kaip nepagrįsti ir paliekamas galioti AVMI sprendimas.

3.2. Mokestiniai ginčai dėl PVM Lietuvoje

Aptarus bendrą padėtį 2010 m. tirtų mokestinių ginčų atvejų, tikslinga pereiti prie esminio darbo akcento, t.y., vieno iš mokestiniais ginčais tiriamų objektų analizės – mokestinių ginčų dėl PVM Lietuvoje. Toks tyrimas yra svarbus dėl ankstesniuose darbo skyriuose nagrinėtos PVM reikšmės visai Lietuvos fiskalinei sistemai – surinkti PVM mokesčiai 2010 m. sudarė beveik pusę viso valstybės biudžeto – 45 %, kas apėmė 6,078 mlrd. litų. Šio mokesčio reikšmė nesikeitė ir vėlesniais metais – 2011 m. PVM surinktos pajamos sudarė 44 % viso biudžeto, t.y. 8502,5 mln. litų PVM (Auditum, 2010). Be to, remiantis VMI kontrolės skyriaus duomenimis, galima teigti, kad esminės PVM mokestinių ginčų spragos, tai tokia inovacija kaip nauja mokestinių ginčų praktika PVM atskaitos srityje. Ši nauja praktika lėmė pakitusius santykius tarp mokesčių administratorių bei jų mokėtojų, kas žinoma lėmė ir atsivėrusias naujas problemas, kurios gali lemti įvairius mokesčių surinkimo trikdžius. Remiantis išvardintais kriterijais, teigtina, kad Lietuvos valstybei yra nepaprastai svarbu tinkamai reglamentuoti bei vykdyti šio mokesčio surinkimą, kadangi didžiąja dalimi nuo jo priklauso visų valstybės funkcijų įgyvendinimas, be to ekonominė būklė.

Atlikdami mokestinių ginčų dėl PVM teisinę analizę siekiame apžvelgti teisinės bazės veiksmingumą, reglamentuojančios šio mokesčio nagrinėjimą dviejų lygmenų instancijose. Aktualu

panagrinėti ir teismų praktikos reikšmę nagrinėjant mokestinius ginčus dėl PVM bei jos įtaką norminių aktų sistemai. Taipogi svarbu analizės būdu išskirti tam tikrus šių ginčų nagrinėjimo ypatumus, kas leistų formuoti mokestinių ginčų dėl PVM nagrinėjimo nuspėjamumą bei praktikos vienodumą. Tai yra nepaprastai svarbu norint užtikrinti, kad teisinė sistema valstybėje veiktų efektyviai ir teisingai.

Teisinę analizę atliksime pasinaudodami egzistuojančia mokestinio ginčo nagrinėjimo struktūra, t.y. ikiteismine bei teismine stadija. Analizuodami kiekvienos šios stadijos subjektų veiklą tirsime mokestinių ginčų dėl PVM nagrinėjimą, jo reglamentavimą bei ypatumus. Mokestiniai ginčai dėl PVM pagal savo objektą gali būti skirstomi dar detaliau ir tiksliau į tokias pagrindines rūšis:

- Ginčai dėl PVM atskaitos;
- Ginčai dėl PVM atskaitos tikslinimo;
- Ginčai dėl lengvatinio 0 PVM tarifo taikymo;

Žinoma, galima išskirti daugybę kitų mokestinių ginčų dėl PVM rūšių, kadangi PVM reglamentavimas kinta, kinta ir pati mokesčių sistema – todėl keičiasi ir mokestiniai ginčai susiję su šiuo netiesioginiu mokesčiu. Plečiasi ginčų sfera, keičiasi aktualijos ir kiti dalykai. Visgi, išlieka viena esminė tendencija – mokestiniai ginčai dėl PVM nuo pat šio mokesčio atsiradimo sudaro esminę dalį visų nagrinėjamų mokestinių ginčų.

3.2.1. Mokestinių ginčų dėl PVM nagrinėjimas ikiteisminėje stadijoje

Remiantis S. Šedbaru teigtina, kad neteisminė mokestinio ginčo stadija dar apibūdintina kaip kvaziteisminė, dėl savo ypatingo pobūdžio (Šedbaras S., 2006, p.170). Ikiteisminės stadijos pradžia laikytinas skundo dėl vietos mokesčių administratoriaus sprendimo dėl patikrinimo akto padavimas centriniam mokesčių administratoriui, kurią Lietuvoje, pagal MAĮ 13 str. įprasmina VMI prie FM bei tam tikrais PVM įstatymo atvejais Muitinės departamentas. Tuo atveju, jei pareiškėjo netenkina šios institucijos sprendimas – galimas jos apskundimas kvaziteisminei institucijai – Mokestinių ginčų komisijai arba tiesiogiai skundą paduoti administraciniam teismui, taip iškart užbaigiant ikiteisminę stadiją. Svarbu pažymėti, kad kiekvienas ikiteisminės stadijos instancijos sprendimas, jei yra toliau neskundžiamas – šalims sukelia analogiškas teismo sprendimui pasekmes. Taip yra dėl jos privalomo pobūdžio – MAĮ 145 str. numatyta, kad mokestiniams ginčams yra privaloma ikiteisminė jų nagrinėjimo stadija. Tokia nuostata taikytina dėl šio proceso sudėtingumo ir jo nagrinėjimo efektyvumo – kadangi mokestiniai ginčai yra sudėtingi bei jiems būtini papildomi skaičiavimai, taip pat jie stipriai įtakoja mokesčių mokėtojo padėtį, tad jiems spręsti yra numatyta išimtinė bei privaloma pakopa. Tokiu būdu yra palengvinama ne tik mokesčių mokėtojui atstatyti teisingumą, bet ir

mažinamas teismų darbo krūvis, kadangi teismai yra saistomi Komisijos nustatytų faktinių aplinkybių – tokią nuostatą savo praktikoje įtvirtino LVAT (2004-10-27 nutartis adm. byloje Nr. A(1)-355/2004).

Prieš nagrinėjant atskirus mokestinius ginčus, verta išskirti tam tikrus ikiteisminės mokestinių ginčų stadijos ypatumus. Išskiriami tokie Komisijos veiklos trūkumai – nėra galimybės fiksuoti liudytojų paaiškinimus, taipogi ribojama Komisijos galimybė priimti naujus įrodymus (MAĮ 153 str. 3 d.), nors praktikoje esama atvejų, kuomet juos priima, tačiau pateikia vertinti VMI. Išskiriami Komisijos privalumai būtų konkreti specializacija, kas leidžia profesionaliau ir optimaliau nagrinėti ginčus, bei nepriklausomumas nuo kitų valstybės institucijų bei jos sprendimų apskundimo ribojimas centrinio mokesčių administratoriaus atžvilgiu.

Ginčai dėl PVM atskaitos. Aptariant centriniame mokesčių administratoriuje bei Komisijoje nagrinėjamus ginčus dėl PVM atskaitos, verta pabrėžti tai, kad nuo 2004 m. išplėtota ETT bei Lietuvos teismų praktika turėjo esminę reikšmę bylų nagrinėjimui ikiteisminėje stadijoje. Iki 2004 m. tiek mokesčių administratoriui, tiek ir Komisijai savo veikloje griežtai vadovavusis įstatymu bei jo įtvirtinta siaura dispozicija, būdavo neretai padaromos loginės klaidos, kuriomis pasirėmus teismai panaikindavo šiuos sprendimus ir priimdavo naujus, arba įpareigodavo priimti naują sprendimą, nagrinėjusią instituciją. Tuo tarpu 2004 m. LVAT savo praktika nurodė gaires, kuriomis tiek ikiteisminės, tiek ir teisminės mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos vadovaujasi iki šiol.

Norėdami detaliau aptarti tokius esminius centrinio mokesčio administratoriaus veiklos pasikeitimus, paanalizuosime keletą VMI prie FM spręstų mokestinių ginčų, kurie įprasmins šiuos pokyčius. 2010 02 24 VMI buvo priimtas sprendimas Nr. 69-50**,** kuriuo nurodyta, kad pareiškėjas apskaitydamas įvairių prekių bei paslaugų įsigijimą, pateikė juridinės galios neturinčias sąskaitas faktūras, taip siekdamas jas įtraukti į PVM atskaitą. Nors šios PVM sąskaitos faktūros atitiko faktinius įstatymo reikalavimus, visgi, mokesčių administratorius nustatė, kad su nurodytais mokesčių subjektais jos nevyko, šie apskaitos dokumentai neatitiko jiems keliamų reikalavimų bei buvo pripažinti neturinčiais juridinės galios. VMI prie FM savo sprendimą grindė tokiais motyvais:

Prielaida teisei į PVM atskaitą atsirasti pagrindė LVAT savo 2004-10-27 nutartimi adm. b. Nr. A1-355/2004, tai yra šių veiksmų atlikimas:

- PVM mokėtojas turi prekę įsigyti ir sumokėti už ją prekės pardavėjui atitinkamą PVM sumą;
- Sukūręs su šia preke pridėtinę vertę, prekę turi realizuoti.

Visgi, tai tik praktinė šio proceso pusė, remiantis PVM 64 bei 80 str., teigtina, kad pirkimo PVM į PVM atskaitą gali būti įtrauktas tuo atveju, jei PVM mokėtojas turi įstatyme nurodytą bei atitinkantį imperatyvių teisės normų nustatytas reikalavimus apskaitos dokumentą. Rekvizitai,

privalomi šiam apskaitos dokumentui, kurio dažniausiai praktikoje pasireiškianti išraiška yra PVM sąskaita faktūra, yra pagal 2001-11-06 Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo Nr. IX – 574 (Žin., 2001, Nr. 99-3515, toliau – BAĮ) 13 str. 1 dalį įtvirtint ūkio subjekto, surašiusio apskaitos dokumentą, pavadinimas, kodas, <...>, ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio turinys, <...>, asmens (-ų), kuris (-ie) turi teisę surašyti ir pasirašyti arba tik pasirašyti apskaitos dokumentus, vardas (-ai) arba pirmoji (-osios) vardo (-ų) raidė (-ės), pavardė (-ės), parašas (-ai) ir pareigos. Mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktikoje esminiu rekvizitu laikomas tikrasis prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas. Konstatuotina, kad tai turi būti realūs duomenys, kitu atveju dokumentas bus laikomas neturinčiu juridinės galios, taigi jo nebus galima įtraukti į PVM atskaitą. Remiantis jau minėta LVAT Nr. A^1-355/2004 nutartimi, teigtina, kad nors ir esant formalius įstatymo reikalavimus atitinkančią PVM sąskaitos faktūrą, visgi ji pati savaime dar nesuponuoja teisės į PVM atskaitą buvimo. Ši teisė be kitų aplinkybių gali būti įgyvendinta tik egzistuojant minėtų elementų visumai – teisės į PVM atskaitą prielaidai ir šios teisės tinkamo realizavimo sąlygai, iš kurių neabejotinai pirmenybė yra teikiama pirmajai, atspindinčiai pačią PVM sistemos esmę. Svarbu pabrėžti, kad vėlesnė LVAT praktika užkirto kelią nepagrįstai atsisakyti pripažinti PVM sąskaitos faktūras - LVAT 2007-01-23 nutartyje dėl bylos Nr. A^{11}-109/2007 konstatavo, „kad prekių pirkėjo turimos PVM sąskaitos faktūros rekvizitų trūkumai (neatitinka realybės) savaime nepanaikina teisės į PVM atskaitą, jeigu joje (PVM sąskaitoje faktūroje) atvaizduota operacija realiai buvo atlikta.“ Taigi, esminiu motyvu sprendžiant PVM sąskaitos faktūros tikrumą pripažintas jos realumas. Šį aspektą pabrėžė ir LVAT 2008-07-18 Nr. A502-922/2008 sprendimu, teigdamas, kad ūkinės operacijos tikrumą bei jos vykdymą dokumentuose nurodytomis sąlygomis ir apimtimi, turi pagrįsti pats mokesčių mokėtojas.

Mokesčių mokėtojas pateikdamas realiai nevykusius sandorius įprasminančias PVM sąskaitas faktūras, taip siekė neteisėtai praturtėti. Kaip ankščiau minėta, nors neteisingų rekvizitų įrodymas teismų praktikoje nėra pripažįstama imperatyviu šio apskaitos dokumento negaliojimo pagrindu, tačiau mokesčių mokėtojui neįrodžius, kad realus sandoris, pagrįstas pateikta PVM sąskaita faktūra buvo, ji pripažįstama neturinčia juridinio pagrindo ir todėl pagal ją nėra leidžiama PVM atskaita.

Apibendrinant, galima teigti, kad mokesčių administratorius priėmė motyvuotą bei teisingą sprendimą, remdamasis ETT bei LVAT praktika ir imperatyviomis įstatymo nuostatomis. Tą patvirtino ir Mokestinių ginčų komisijos 2010 m. gegužės mėn. 27 d. sprendimas Nr. S-148-(7-85/2010), kuriuo Komisija patvirtino mokesčių administratoriaus argumentaciją bei sprendimą.

Komisija savo sprendimą argumentavo PVM įstatymo nuostatomis, kad sprendžiant mokestinį ginčą dėl PVM atskaitos tikrumo, ne jos teisinis įforminimas, tačiau tikrasis ūkinės operacijos turinys turi lemiamą reikšmę. Remdamasi ETT bei LVAT praktika, Komisija pripažįsta, kad jeigu turima PVM sąskaita faktūra nors ir neatitinka visų PVM įstatymo 64 str. numatytų reikalavimų, bet pagrindžia realiai vykusią ūkinę operaciją, yra pripažįstama galiojančia ir mokesčių mokėtojas įgyja

teisę į PVM atskaitą. Tuo atveju, jeigu apskaitos dokumentai, kuriais mokesčių mokėtojas grindžia ūkinę operaciją, neatitinka realios padėties – skiriasi subjektai, kurie yra nurodyti PVM sąskaitose faktūrose, pagal LVAT praktiką, šios ūkinės operacijos turi būti pervertintos, atsižvelgiant į tikruosius ūkinėje operacijoje dalyvavusius subjektus, kartu įvertinant ir jų veiklą, t. y. turi būti nustatomas bei įvertinamas tikrasis tokių ūkinių operacijų turinys bei visų subjektų susijusių su šia ūkine operacija veikla bei vaidmuo“ (2009-10-19 sprendimas adm. byloje Nr. A-438-1097/2009). Šis LVAT sprendimas taipogi įtvirtino mokesčių administratoriaus teisę reikalauti pirkėjo įrodyti tikrąjį ūkinės operacijos turinį. Tais atvejais, kuomet mokesčių mokėtojo apskaitos dokumentai, kuriais grindžiama PVM atskaita, neatitinka realių ūkinių operacijų turinio, mokesčių mokėtojas siekdamas PVM atskaitos privalo įrodyti tikrąjį vykusių operacijų turinį. Tokia LVAT praktika įtvirtinta ir vėlesniuose jo sprendimuose (2010-01-18 nutartis adm. byloje Nr. A-438-195/2010).

Komisija tirdama šį mokestinį ginčą, papildomai ištyrė ginčijamas ūkines operacijas ir nustatė, jog jos realiai vykti negalėjo, pareiškėjas objektyviai negalėjo įsigyti ginčo PVM sąskaitose faktūrose nurodytų prekių ir paslaugų. Tokia išvada keltina dėl to, kad sąskaitose faktūrose nurodyti subjektai neatitinka realių, tuo tarpu tyrimo metu nebuvo nustatyti tikrieji asmenys, o pareiškėjas jų nepatikslino. Prekes ir paslaugas pareiškėjui pagal apskaitos dokumentus teikusios įmonės savo sąskaitose sandorių sudarymo laikotarpiu PVM nedeklaravo ir į biudžetą nesumokėto, taipogi visos šios įmonės po sandorių sudarymo bankrutavo ir buvo išregistruotos iš PVM mokėtojų registro mokesčių administratoriaus iniciatyva, dėl faktinio veiklos nevykdymo. Keltina išvada, kad PVM sąskaitose faktūrose nurodytos įmonės sandorių su pareiškėju laikotarpiu neveikė kaip savarankiški, ekonominės naudos siekiantys ūkio subjektai ir ginčo prekių (paslaugų) pareiškėjui nepardavė. Tuo pasiremdama Komisija konstatavo, jog pareiškėjas, dėl realiai neegzistuojančių ūkinių operacijų nurodytų pateiktose PVM sąskaitose faktūrose, neįgauna teisės į PVM atskaitą ir todėl jam buvo taipogi pagrįstai paskirtos papildomos PVM, Pelno mokesčio bei įvairios nuobaudos.

Analogiškas atvejis išskirtinas ir VMI prie FM 2010-09-27 sprendime Nr. 69-249. Galima teigti, kad vienas esminių ypatumų nagrinėjant mokestinius ginčus dėl PVM atskaitos centriniame mokesčių administratoriuje, tai PVM sąskaitos faktūros rekvizitų atitikimas realiai vykusiems sandoriams.

Kitas pokytis po 2004 m. LVAT nutarimo, tai reikalavimas dėl PVM atskaitos siekiančio asmens sąžiningumo. VMI prie FM 2010-09-21 sprendimu Nr. 69-239 nustatė, kad pareiškėja, vykdydama sandorį su juridiniu asmeniu, buvo nesąžininga ir neteisėtai siekė teisės į PVM atskaitą. Nagrinėjamu atveju PVM sąskaitos faktūros rekvizitai buvo užpildyti tinkamai, tačiau realus sandorio teisėtumas VMI prie FM buvo kvestionuojamas dėl to, kad mokestinio patikrinimo metu ji nustatė, jog vykstant sandoriui juridinis asmuo, su kuriuo pareiškėja vykdė sandorį, buvo įsiskolinęs bankams, turimas nekilnojamas turtas buvo įkeistas, įmonė nemoki bei neturi pajamų, tuo tarpu pareiškėja apie

šiuos aspektus turėjo galimybę žinoti, todėl žinojo ir tai, kad pardavėjas negalės sumokėti apskaičiuoto pardavimo PVM.

VMI prie FM savo sprendimą grindė nuostatomis, kad PVM įstatymas bei LVAT praktika nurodo, jog sandoriai, kurie vyksta piktnaudžiaujant teisėmis ir kuriais siekiama atskaityti perkant sumokėtą PVM, yra negaliojantys ir nesuteikia teisės į PVM atskaitą. Nors PVM mokestis yra skirtas galutiniam prekės vartotojui, neliečiant ekonominės veiklos vykdytojų, visgi, svarbu užtikrinti, kad mokestis būtų sumokamas kiekvienoje civilinės apyvartos stadijoje, tam kad veiktų PVM apmokestinamųjų asmenų atžvilgiu neutrali grandinė. Dėl ekonominės veiklos vykdytojų yra sukurta speciali PVM atskaita, leidžianti atskaityti būtent tą mokesčio dalį, kuri buvo sumokėta prieš tai vykusioje civilinės apyvartos stadijoje ir kuri buvo skirta tik galutiniam mokesčio mokėtojui. Jeigu nebūtų tokios grandinės, būtų iškreipta PVM sistemos esmė. Nagrinėjamu atveju VMI pažymi, kad pareiškėja į PVM atskaitą traukdama PVM sumas ir žinodama ar bent turėdama žinoti, kad jos nebus sumokėtos, taip pat suvokia, kad nebeatlieka PVM sistemos tarpinės grandies funkcijos bei dirbtinai sumažina mokėtiną pardavimo PVM sumą, taip gaudama neteisėtos mokestinės naudos. LVAT 2004-10-27 nutartyje administracinėje byloje Nr. A^1-355/2004, *inter alia* nurodo, jog toks mokesčio mokėtojo elgesys, kuomet jis žino, jog jo atliekamos ūkinės operacijos ar kita vykdoma veikla prisideda prie mokesčių nemokėjimo, arba, nors ir nežino to, bet, atsižvelgiant į eilę teisiškai reikšmingų aplinkybių, turi galimybę žinoti, ir atlieka tokią ūkinę operaciją, vertinamas kaip nesąžiningas. Svarbu pažymėti, kad mokesčių administratorius savo sprendime užsimena apie piktnaudžiavimo draudimo doktriną, nurodydamas tai, kad PVM normos reglamentuoja draudimą atskaityti perkant sumokėtą PVM, jei sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant.

Vadovaujantis Komisijos sprendimu dėl šio atvejo, teigtina, kad mokesčių administratorius, remdamasis LVAT nutartimi administracinėje byloje Nr. A^1-355/2004, taipogi ETT praktika (sprendimais bylose Nr. C- 177/99 *Ampafrance and Sanofi,* Nr. C-27/98*Commission/ Germany,* Nr. C-62/93*BP Soupergaz / Greek State,* Nr. C-110/98 *Gabalfrisa and others*) iš esmės suklydo, kadangi šios praktikos yra reikšmingos išimtinai PVM sukčiavimo atvejais (ETT byloje Nr. C-110/98) ir papildomai netirdamas ar mokesčių mokėtojas turėjo ar bent galėjo žinoti apie tai, kad kita sandorio šalis elgiasi nesąžiningai, padarė esminę klaidą. LVAT savo praktikoje (Nr. A^8-345/2007) nurodė, jog už mokesčių administravimą atsakingoms institucijoms nėra užkirstas kelias rinkti įrodymus siekiant įsitikinti, ar mokesčių mokėtojas tikrai vykdo ekonominę veiklą, o ne vien apgaulės ar piktnaudžiavimo keliu siekia įgyti teisę į PVM atskaitą - manytina, kad toks teismo išaiškinimas įpareigoja mokestinius ginčus nagrinėjančias institucijas. Šiuo atveju mokesčių administratoriui nustačius tik tai, kad pareiškėjas buvo nesąžiningas, buvo pažeistos pareiškėjo teisės į tinkamą ir teisingą procesą. Be to, LVAT 2007-04-02 byloje Nr. A^8-345/2007 pažymėjo, kad asmens sąžiningumas, siejamas su teisės į PVM atskaitą praradimu, yra aktualus tik tais atvejais, kai

piktnaudžiaujama PVM įstatymo nuostatomis bei savo veiksmais prie to prisideda. Tuo tarpu atvejais, kai kontrahentas dėl finansinio neišgalėjimo, nesant jo veiksmuose sukčiavimo, nesumoka į biudžetą PVM, pardavėjo teisė į PVM atskaitą yra nepaneigiama.

Nagrinėjamame ginče susiklosčiusi situacija yra daug platesnio pobūdžio, nei kad ją tyrė mokesčių administratorius. Abejonių nekeliantis faktas, kad ūkinė operacija yra įvykusi, taipogi ji tinkamai deklaruota, nors ir nesumokėta. Be to, esminis faktas, kad nors kontrahento mokestinis įsiskolinimas ir egzistavo, tačiau jam bankroto byla nėra iškelta, taipogi jis mokestinio tyrimo laikotarpiu gavo papildomų pajamų iš savo veiklos, konstatuotina, jog mokesčių administratorius savo tyrimą atliko neteisingai, apsiribodamas tik tam tikrų kontrahento finansinių rezultatų paminėjimu. Be to, tyrimo metu nebuvo bandoma jokiais būdais išieškoti PVM nepriemoką.

Atskirai nagrinėtina ir situacija dėl VMI prie FM sprendime paminėtos piktnaudžiavimo draudimo doktrinos. Kaip ir teigė mokesčių administratorius – šio draudimo esmė, draudimas atskaityti PVM sandoryje, kuris sudarytas piktnaudžiaujant teisėmis. Visgi, reikia pažymėti, kad šios doktrinos taikymo sąlygos nebuvo tinkamai analizuotos ir apskritai ginče nepritaikytos, todėl toks mokesčių administratoriaus paminėjimas šios doktrinos vertintinas neigiamai ir nesukelia realios teisinės galios. Tuo tarpu analizuojant piktnaudžiavimo doktriną, matyti, jog ši doktrina, pagal ETT praktiką (Nr. C-255/02), taikytina išimtinai įprastinėje komercinėje veikloje, saugant nuo piktnaudžiavimo Bendrijos teisės aktų įgyvendinimą. Ji netgi neapima ūkio subjektų sudarytų sandorių siekiant vienintelio tikslo – įgyti naudą piktnaudžiaujant.

Šiais ir kitais mokestinio ginčo faktais grindžiant, teigtina, kad šį sprendimą būtina naikinti, kas ir buvo padaryta Komisijos 2010 m. gruodžio mėn. 27 d. sprendimu Nr. S-346(7-302/2010). Tuo tarpu jos argumentai išdėstyti kiek anksčiau. Paminėtina, kad mokestinis ginčas VMI prie FM dėl panašios situacijos buvo nagrinėtas 2010-09-14 sprendimu Nr. 69-231, tik šiuo atveju pareiškėjas tinkamai buvo pripažintas nesąžiningu ir įrodyta, kad jis išties žinojo apie realų kontrahento bankrotą, bet vis vien savo aktyviais veiksmais neteisėtai siekė PVM atskaitos. Šį sprendimą patvirtino ir Komisija. Šiuo pavyzdžiu analizuota dar viena naujovė įtakojanti mokestinių ginčų nagrinėjimą mokesčių administratoriaus lygmeniu – ji geriausiai apibrėžta LVAT praktikoje Nr. A556-1356/2009A556-1310/2009, A-438-1097/2009, kur pažymima, jog egzistuoja trys esminiai aspektai, norint pripažinti PVM sąskaitos faktūros teisingumą:

- ūkinės operacijos realumas;
- PVM atskaitos siekiančio asmens sąžiningumas;
- įsigytų prekių ar paslaugų priskirtinumas apmokestinamajai veiklai.

Norint pripažinti, jog asmuo, siekiantis PVM atskaitos, veikia neteisėtai ir neturi teisinio pagrindo tam, reikia jog jo veikla pažeistų bent vieną iš šių trijų nurodytų pagrindų.

Ginčai dėl PVM atskaitos tikslinimo Siekiant konkrečiai ir efektyviai nagrinėti mokestinius ginčus dėl PVM atskaitos, tikslinga išskirti ginčus dėl PVM atskaitos tikslinimo į atskirą grupę. Šie mokestiniai ginčai skiriasi nuo ginčų dėl PVM atskaitos tuo, kad pirmuoju atveju atskaita yra teisėta bei gautina, tik neteisingai nurodomas jos dydis, tuo tarpu ginčuose dėl atskaitos – dažniausiai siekiama ją gauti neteisėtu veikimu. Tokio mokestinio ginčo pavyzdžiu pasirinkome VMI prie FM 2010 m. lapkričio 12 d. sprendimą Nr. 69-296, kuriame mokesčių mokėtojas dėl siekio padidinti atskaitomą PVM į PVM sąskaitas faktūras įtraukė netikslius duomenis.

Nagrinėjamo mokestinio ginčo atveju mokesčių administratorius nustatė, kad pareiškėjas, vadovaudamasis PVM įstatymo 31 str. 1 d., pastatus nuomojo be PVM, kadangi įstatyme reglamentuota, jog gyvenamųjų patalpų nuoma PVM neapmokestinama. Taipogi, buvo pažymėta, kad nuomos mokestį sudarė mokestis tiek už pačią nuomą, tiek ir už pastatų įrengimą, bei komunalines įmokas, susijusias su pastatais: už elektrą, dujas, vandenį bei kitas paslaugas (šiukšlių išvežimas, bendro naudojimo patalpų ir šaligatvių valymas ir kt.). Pažymėtina, kad pareiškėjas į PVM atskaitą įtraukė taipogi ir eksploatacinių, komunalinių bei kitų paslaugų pirkimo PVM, kas nepagrįstai padidino PVM atskaitą. Be to, svarbu pažymėti, kad pareiškėjas į PVM atskaitą įtraukė ir įsigytų pastatų savikainą, nors šie vos įsigijus buvo išnuomoti, tad panaudoti PVM mokėtojo neapmokestinamoje veikloje. Grindžiant šiais faktais mokesčių administratorius priėmė sprendimą, jog pareiškėjas turi patikslinti PVM atskaitą 253 456,61 Lt sumai, būtent – ja sumažindamas nurodomą PVM atskaitą.

Konstatuotina, kad mokestinio tyrimo metu (2004-01-15 įstatymo Nr. IX-1960 redakcija, 2009-12-03 įstatymo Nr. XI-518) galiojusio PVM įstatymo redakcijos įtvirtino neapmokestinamą gyvenamųjų patalpų nuomą, išskyrus trumpesnę nei 2 mėnesiai nuomą. Be to, aktuali 2004-01-15 įstatymo Nr. IX-1960 redakcijos nuostata - 58 straipsnio 4 dalis, tai kad prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kuris pagal šio įstatymo nuostatas PVM neapmokestinamas, netampa PVM apmokestinama veikla net ir tuo atveju, kai PVM mokėtojas už jį apskaičiuoja PVM, išskyrus atvejus, kai šio įstatymo nuostatos numato PVM mokėtojui tokio pasirinkimo teisę ir PVM mokėtojas tokį pasirinkimą deklaravo šio įstatymo nustatyta tvarka. Reikia paminėti LVAT 2010-03-29 nutartį byloje Nr. A556-593/2010, kurioje buvo išanalizuota PVM įstatymo 66 str. 2 d. Ši norma įtvirtina situaciją, kuomet paaiškėjus, jog prekės ir (arba) paslaugos, jeigu jų pirkimo ir (arba) importo PVM ar jo dalis buvo įtrauktas į atskaitą, pradėtos naudoti ne PVM apmokestinamai veiklai arba prarandamos, PVM atskaita tikslinama to mokestinio laikotarpio, kurį paaiškėjo minėtos aplinkybės, PVM deklaracijoje atitinkamai didinant mokėtiną (mažinant grąžintiną) PVM sumą. Taigi, matome teismo išskiriamą ekonominės veiklos vykdymo svarbą, be to, pažymėtina, kad veiklą vykdantis asmuo turi būti sąžiningas ir nepiktnaudžiauti PVM įstatymo nuostatomis. LVAT byloje rėmėsi ETT praktika(1991-07-11 sprendimo Nr. C-97/90), kurioje išskirta, kad visose valstybėse narėse turi galioti vienodi

ribojimai į PVM atskaitą ir atskaitos tikslinimai, nukrypimai leidžiami tik aiškiai direktyvoje numatytais atvejais.

Išanalizavus faktines bylos aplinkybes ir teismų praktiką dėl PVM atskaitos tikslinimo, galima teigti, jog mokesčių administratorius pagrįstai atsisakė pripažinti pareiškėjo PVM atskaitą bei nurodė ją sumažinti. Teigtina, kad pareiškėjui įtraukiant į PVM atskaitą pirkimo PVM už įsigytas gyvenamąsias patalpas, kurias panaudojo PVM neapmokestinamai veiklai, buvo nepagrįstai ir neteisėtai didinamas atskaitytinas PVM, todėl mokesčių mokėtojas nurodyta dalimi privalo sumažinti atskaitytiną PVM.

Tokį sprendimą patvirtino ir Mokestinių ginčų komisija savo 2011 m. vasario mėn. 14 d. sprendimu Nr. S-30(7-346/2010). Komisija pareiškėjo skundą dėl centrinio mokesčio administratoriaus sprendimo pripažino netenkintinu ir motyvavo tokiais argumentais: Komisija išanalizavusi mokestinio tyrimo laikotarpiu egzistavusį teisinį reguliavimą bei nustatytas faktines aplinkybes pripažino, jog pareiškėjo nuoma pagal tuo metu galiojusius įstatymus buvo teisėtai pripažinta PVM neapmokestinama gyvenamųjų patalpų nuoma, be to – eksploatacines sąnaudas pripažino pagal 2004-01-15 PVM įstatymo Nr. IX-1960 redakcijos 58 str. 4 d. PVM neapmokestinama veikla. Komisija konstatavo, jog pareiškėjas nepagrįstai deklaravo PVM permoką dėl įsigytų gyvenamųjų patalpų, kurias pagal sudarytas ilgalaikes (nuo 2009-04-01 iki 2011-04-01) gyvenamųjų patalpų nuomos sutartis išnuomojo fiziniams asmenims, t. y. panaudojo PVM neapmokestinamai veiklai. Atitinkamai nurodyta, jog šiuo laikotarpiu į PVM atskaitą nepagrįstai buvo įtrauktos ir komunalinių, remonto ir eksploatacinių paslaugų pirkimo PVM, tenkantį minėtoms patalpoms. Komisija priėmė pagrįstą sprendimą, remiantis išdėstytais pagrindais, dėl VMI prie FM sprendimo tvirtinimo, taip įpareigojant pareiškėją patikslinti PVM atskaitą.

Apibendrinus šią bylą, galima konstatuoti, kad norint įgyvendinti teisę į PVM atskaitą yra svarbu atitikti šiuos tris LVAT nutartyje Nr. A556-593/2010 išskirtus reikalavimus:

- apmokestinamojo asmens veika – vykdoma ekonominė veikla, neatsižvelgiant į jos tikslus;
- apmokestinamojoje veikloje naudojamos prekės ir paslaugos;
- Asmuo sąžiningas, taip pat nepiktnaudžiauja, bei neketina to daryti.

Kilus įtarimui bent dėl vieno iš šių pagrindų atskaitomas PVM gali būti sumažinimas arba išvis neatskaitomas.

Ginčai dėl lengvatinio 0 PVM tarifo taikymo. Dar vienas iš mokestinių ginčų dėl PVM porūšių, tai ginčai dėl lengvatinio 0 PVM tarifo taikymo. Šis porūšis gana platus ir apima savyje Bendrijos taisyklių taikymą importo ir eksporto procedūroms. Šių taisyklių svarbą atskleidžia ETT 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimas byloje Nr. C-409/04 (*Teleos plc. ir kt.*) – Bendrijos viduje vykstančio prekių judėjimo atleidimas nuo mokesčio, leidžia išvengti pakartotinio Bendrijos prekių

apmokestinimo ir fiskalinio neutralumo principo pažeidimo. Šioje byloje taipogi buvo išskirtos tam tikros esminės sąlygos, kurios būtinos, norint jog sandoris būtų laikomas įvykdytu Bendrijoje:

- Perleista teisė disponuoti kilnojamuoju materialiu turtu;
- Prekės turi būti iš vienos valstybės atsiųstos arba atgabentos įsigyjančiam asmeniui į kitą valstybę Bendrijos viduje.

Pažymėtina, kad šiais atvejais mokestinius ginčus nagrinėja Muitinės departamentas, kaip centrinis mokesčių administratorius. Mokestinio ginčo dėl lengvatinio 0 PVM tarifo taikymo pavyzdžiu gali būti Muitinės departamento prie FM 2010-07-30 priimtas sprendimas Nr. 1A-4.13-421. Mokestinis ginčas kilo dėl pareiškėjui suteiktoms paslaugoms, kaip ekspedijavimo, konteinerio aptarnavimo, sandėliavimo bei konteinerio prastovos, išrašytų PVM sąskaitų faktūrų, kuriose šios paslaugos apmokestintos 0 proc. PVM tarifu. Tuo tarpu mokesčių administratorius nurodė, jog sąskaitose išskirtos sumos, turėjo būti įskaitytos į BAD importo rinkiniuose ir deklaracijose deklaruotų prekių apmokestinamąją vertę, kas reiškia, kad nuo šios vertės yra skaičiuojamas importo PVM. Taigi, nurodė, jog pareiškėjas neteisėtai pasinaudojo lengvatiniu PVM.

Teigtina, kad PVM sąskaitose faktūrose minimos prastovų išlaidos, kurias patvirtino ir pats pareiškėjas. Taipogi, pagal šias paslaugas suteikusios įmonės vidaus normų rinkinį: Prekių pervežimo standartinės sąlygos 3 punktą, matyti, kad prastovos pripažįstamos gabenimo išlaidų dalimi ir yra nurodomos gabenimo tarifuose, kaip papildomos gabenimo išlaidos. Be to, pagal Muitinės kodekso 32 str. 1 d. e punktą prastovų išlaidos laikomos gabenimo išlaidomis, tą taip pat patvirtina ir ETT praktika (byla Nr. C-11/89). Pareiškėjas užsakydamas bei gaudamas ekspedijavimo paslaugas, prekių apmokestinimo momentu žinojo prekių gabenimo, sandėliavimo uoste ir mokėjimo už prastovas sąlygas, kurios nurodytos prekių pervežimo kontrakto standartinėse sąlygose. Kiti svarbūs ginčo akcentai – mokestinio tyrimo laikotarpiu pareiškėjas atliko mokėjimus VMI už Valstybinės maisto ir veterinarijos tarnybos teikiamas paslaugas, kurie taipogi nebuvo apskaityti, nors nuo jų ir privalomas mokėti PVM. Išskirtinas ir 0 PVM tarifo taikymo klausimas - LVAT nagrinėtoje byloje 2009-03-06 Nr. A502-294/2009 apibendrintas lengvatinio 0 PVM tarifo taikymas: taikant šį tarifą apmokestinamos tiesiogiai susijusios su prekių eksportu iš EB teritorijomis paslaugos, tuo tarpu šiuo atveju jos buvo skirtos tik gabenimui Bendrijoje. Konstatuotina, kad mokesčių administratoriaus sprendimas buvo teisėtas ir teisingas, ką patvirtino ir jį nagrinėjusi Komisija savo 2010 m. rugsėjo mėn. 22 d. sprendimu Nr. S-257(7-230/2010).

Komisija patvirtino apeliuojamą Muitinės departamento sprendimą, remdamasi tokiomis faktinėmis aplinkybėmis. Pareiškėjas nurodė, jog prastovos išlaidos nėra įskaitomos į importuotų prekių PVM apmokestinamąją vertę, kadangi pagal PVM įstatymo 3 straipsnio 1 dalies nuostatą, nelaikytina PVM objektu. Visgi, tai netikslu, kadangi minėtame straipsnyje apibrėžtas išimtinai PVM objektas, tuo tarpu nagrinėjamo ginčo objektu yra prekių importas, kuomet prekės laikomos

importuotomis šalies viduje. Pagal PVM įstatymo 2 straipsnio 24 dalį, prekių importu laikytinas ne Bendrijos prekių įvežimas į Europos Bendrijų teritoriją arba jų įvežimą sukėlę veiksmai, o taip pat Bendrijos prekių įvežimas į Europos Bendrijų teritoriją iš trečiųjų teritorijų arba jų įvežimą sukėlę veiksmai. Kadangi pareiškėjas neginčija, jog prekių importas yra įvykęs, laikoma, kad importo PVM objektas yra atsiradęs. Tuo tarpu importo PVM apmokestinamosios vertės pagrindas – importuojamų prekių muitinė vertė. Bendrijos muitinės kodekso 29 straipsnio 1 dalis įtvirtina, kad importuojamų prekių muitine verte laikoma sandorio vertė, tai yra kaina, faktiškai sumokėta arba mokėtina už prekes, parduodamas eksportui į Bendrijos muitų teritoriją. Bendrijos muitinės kodekso 32 straipsnio 1 dalies e punkte nustatyta, kad nustatant prekių muitinę vertę pagal 29 straipsnį, prie faktiškai sumokėtos ar mokėtinos importuojamų prekių kainos pridedamos importuojamų prekių vežimo ir draudimo išlaidos ir su importuojamų prekių vežimu susiję krovimo ir tvarkymo privalomieji mokėjimai, iki prekių įvežimo į Bendrijos muitų teritoriją vietos. Apibendrinant šiuos straipsnius, o taip pat ETT praktiką (byla Nr. C-11/89) galima teigti, kad visos išlaidos, susijusios su importuojamų prekių transportavimu, yra sudedamoji prekių muitinės vertės bei importo PVM apmokestinamosios vertės dalis. Vadovaujantis tarptautine apmokestinimo doktrina bei krovinių gabenimo praktika, teigtina, kad panaudos mokestis yra mokamas už naudojimąsi konteineriu prekėms laikyti, todėl įprasta, kad šis sandėliavimas yra apmokestinamas. Komisija pagrįstai patvirtino Muitinės departamento sprendimą, nurodydama, kad panaudos išlaidos yra susijusios su importuojamų prekių gabenimu Bendrijos teritorijoje, todėl negali būti apmokestinamos lengvatiniu 0 PVM, todėl pareiškėjas turi susimokėti papildomai apskaičiuotą PVM sumą. Nors ši Komisijos išvada ir buvo nepalanki pareiškėjui, tačiau dėl to, kad mokestinis ginčas nebebuvo perduotas nagrinėti Vilniaus apygardos administraciniam teismui, manytina, kad mokesčių mokėtojas pripažino priimtą sprendimą pagrįstu ir vykdė jį.

Galima išskirti dar vieną nagrinėjimo centriniame mokesčių administratoriuje ypatybę, tai lengvatinio 0 PVM tarifo taikymas tik tuo atveju, jei paslaugos yra tiesiogiai susijusios su prekių eksportu iš EB teritorijos.

Apibendrinant ikiteisminę mokestinio ginčo dėl PVM stadiją, matome tam tikrus išskiriamus centrinio mokesčių administratoriaus nagrinėjimo savitumus:

- Siekiant susigrąžinti PVM atskaitą, būtinas PVM sąskaitos faktūros rekvizitų atitikimas realiai vykusiems sandoriams, kitu atveju mokesčių mokėtojas privalo įrodyti jų turinį;
- PVM sąskaita faktūra pripažįstama teisėta, jei atitinka ūkinės operacijos realumo, PVM atskaitos siekiančio asmens sąžiningumo bei įsigytų prekių ar paslaugų priskirtinumo apmokestinamajai veiklai pagrindus.
- PVM atskaita gali būti tikslinama, jeigu yra neatitikimų bent viename iš šių nurodytų pagrindų – apmokestinamojo asmens veikla nėra reali, jo veikloje nėra naudojamos

apmokestinamos prekės ar paslaugos, taip pat jei asmuo nėra sąžiningas ar piktnaudžiauja teisėmis.

- Lengvatinis PVM tarifas egzistuoja tik konkrečiomis aplinkybėmis, pvz.: 0 PVM tarifas galimas tik tuo atveju, jei prekės susijusios su eksportu iš EB teritorijos.

Komisijos nagrinėtų skundų dėl centrinio mokesčių administratoriaus priimtų sprendimų atveju, pabrėžtina, kad jos veiklą stipriai įtakoja MAĮ nuostatos, draudžiančios Komisijai vertinti bei priimti naujus mokesčių mokėtojo pateikiamus įrodymus. Toks vertinimas LVAT praktikoje (Nr. A11-180/2005, Nr. A-756-954/2008) laikytinas esminiu mokestinio ginčo nagrinėjimo procedūros pažeidimu ir dėl to Komisijos sprendimai naikintini. Komisija tik patikrina centrinio mokesčių administratoriaus nustatytas faktines aplinkybes, jų realumą, pagrįstumą bei pakankamumą išnagrinėti mokestinį ginčą iš esmės. Toks Komisijos ribojimas apsunkina jos tikslą, t.y. objektyviai ir tinkamai išnagrinėti mokestinį ginčą – jos teisinis subjektiškumas apima daugiau centrinio mokesčių administratoriaus priimto sprendimo patikrinimą.

3.2.2. Teisminė mokestinių ginčų dėl PVM stadija

Antra ir neprivaloma mokestinių ginčų stadija – tai teisminė mokestinių ginčų stadija. Remiantis MAĮ bei ABTĮ normomis, pabrėžtina, kad skundus dėl centrinio mokesčių administratoriaus ar Komisijos sprendimų pirmąja instancija nagrinėja Vilniaus apygardos administracinis teismas, tuo tarpu apeliacine instancija – Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. Didžiausią praktinę reikšmę turi apeliacinės instancijos teismo nutartys, kadangi jos priartina mokestinių ginčų nagrinėjimą prie ES normų, ir savo veikloje vadovaujasi aktualia ETT praktika, o taipogi formuoja mokestinių bylų praktiką, kuri yra privaloma tiek ikiteisminei ginčų stadijai, tiek ir VAAT. Panagrinėjus centrinio mokesčių administratoriaus bei Komisijos sprendimus akivaizdu, kad būtent LVAT praktika stipriai įtakoja ir formuoja ikiteisminės stadijos veiklą nagrinėjant įvairius mokestinius ginčus, dažnai netgi nukrypstant nuo įstatymo normų. Remdamiesi jau anksčiau išskirtu mokestinių ginčų dėl PVM detalesniu išskirstymu, apžvelgsime Lietuvos administracinių teismų praktiką šiais klausimais.

Ginčai dėl PVM atskaitos. Kaip ir minėta anksčiau – daugiausia mokestinių ginčų dėl PVM kyla būtent dėl PVM atskaitos. Dėl tokios svarbos jie išskiriami ir mūsų analizėje, vienas aktualių praktinių pavyzdžių, tai VAAT nagrinėtas 2009 m. birželio 26 d. mokestinis ginčas I-1802-365/2009dėl pareiškėjo teisės atskaityti pirkimo PVM pagal pateiktas PVM sąskaitas faktūras. Ginčijamas objektas – teisė į PVM atskaitą.

VAAT tirdamas faktines bylos aplinkybes nustatė, kad pareiškėjo pateiktos PVM sąskaitos faktūros yra netikslios, būtent šiuose dokumentuose nurodytos ūkinės operacijos įvyko kitomis aplinkybėmis, kas įrodyta įsiteisėjusiu Šiaulių miesto apylinkės teismo 2006 m. spalio 4 d.

nuosprendžiu baudžiamojoje byloje Nr. 1-505-167/2006. Nors PVM sąskaitos faktūros atitinka formaliuosius įstatymo reikalavimus, bet jos nepagrįstos realiai vykusiomis ūkinėmis operacijomis.

VAAT, remdamasi 2002 m. PVM įstatymo Nr. IX-751 58 straipsnio 1 dalimi, 64, 80 straipsniais, 64 straipsnio 9 dalimi, MAĮ 10 straipsniu, LVAT plenarinės sesijos 2004 m. spalio 27 d. nutartimi administracinėje byloje Nr. A^{1}-355/2004, konstatavo, kad įformintos PVM sąskaitos faktūros neatitinka realiai vykusių ūkinių operacijų, kadangi jos įvyko kitomis sąlygomis, negu nurodoma šiuos sandorius aprašančiuose apskaitos dokumentuose. Tai lemia, kad pagal Buhalterinės apskaitos įstatymo 13 str. šie dokumentai yra negaliojantys, nes yra iškreipiama privalomųjų buhalterinės apskaitos dokumentų visumos aplinkybė. Mokesčių mokėtojo, siekiančio įgyvendinti teisę į PVM atskaitą, sąžiningumas nagrinėjamas konkrečios, dokumentuose nurodytos ūkinės operacijos ribose – t.y. nustatoma ar ši operacija realiai vyko ir šis sandoris sukūrė pridėtinės vertės realizavimą bei teisę į PVM atskaitą. Teismas dėl to pasisakė, kad bylos aplinkybės rodo, jog minimos PVM sąskaitose faktūrose ūkinės operacijos neįvyko, nes jų turinys yra kitoks, nei nurodytas buhalterinės apskaitos dokumentuose, todėl yra paneigiama pareiškėjo teisė į PVM atskaitą, o minimos PVM sąskaitos faktūros yra pripažįstamos negaliojančiomis. Taip pat pripažįstama, kad nors jos ir atitinka įstatymo nustatytus formaliuosius rekvizitus, bet jos nepagrindžia realiai vykusių ūkinių operacijų, t.y., jos vyko kitokiu turiniu, nei yra nurodyta. Teismas pažymi, kad pareiškėjo sąžiningumo vertinimas, sprendžiant klausimą dėl teisės į PVM atskaitą, neturi reikšmės, kadangi pareiškėjo pateiktiems buhalterinės apskaitos dokumentams neatitinkant aukščiau nurodytų PVM įstatymo nuostatų, pareiškėjas neįgyja teisės į PVM atskaitą nepriklausomai nuo jokių kitų sąlygų, taip pat ir nuo to, kad valstybės biudžetui padaryta žala įsiteisėjusiu teismo sprendimu priteista atlyginti iš pareiškėjo. VAAT padarė išvadą, kad pagal PVM įstatymo 64 straipsnio nuostatas ir LVAT suformuluotą praktiką pareiškėjas pagal juridinės galios neturinčias PVM sąskaitas faktūras neįgijo teisės PVM atskaitą, todėl patvirtinami mokesčių administratoriaus priskaičiuoti PVM bei delspinigiai.

VAAT iškelti motyvai bei rėmimasis daugiausiai imperatyviomis įstatymo normomis bei vieninteliu LVAT 2004 m. išaiškinimu, suponavo tai, kad iš esmės nebuvo atsižvelgta į naujausią praktiką tiek ETT, tiek LVAT lygmeniu, taipogi siaurai vertintinos aplinkybės, kas užtvėrė kelią mokesčio mokėtojo teisei į PVM atskaitą. Būtent todėl LVAT savo 2010 m. liepos 9 d. sprendimu A^{556} - 920/2010 panaikino šį sprendimą, motyvuodamas tuo, kad nagrinėjamas mokestinis ginčas teisės normų taikymo klausimu yra tapatus kitoms LVAT spręstoms byloms (Nr. A^{438}-1097/2009; A^{556}-1356/2009), tiek šioje, tiek ir anksčiau nagrinėtose bylose mokesčių administratorius paneigė pareiškėjo teisę į PVM atskaitą ta aplinkybe, kad nors ūkinė operacija realiai egzistavo, ką savo sprendimuose patvirtina ir VAAT, visgi, neįvyko tarp PVM sąskaitose faktūrose nurodytų subjektų. Minėtame LVAT sprendime byloje Nr. A^{438}-1097/2009 buvo padaryta išvada, kad tais atvejais, kuomet nustatoma, jog ūkinės operacijos realiai įvyko, už kurias pirkėjas sumokėjo atitinkamas

pridėtinės vertės mokesčio sumas, tačiau nustatoma, jog šias prekes ir/ar paslaugas pirkėjui suteikė ne PVM sąskaitose faktūrose nurodyti, o kiti subjektai, kurie žinomi, ši aplinkybė pati savaime nėra pakankama nesuteikti pirkėjui teisės į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą. Tai galioja, jei yra nustatoma, kad pirkėjas žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvavo PVM grobstymo veikloje ir priklausomai nuo šios aplinkybės nustatymo, turi būti sprendžiamas teisės į PVM atskaitą klausimas. LVAT pažymi, jog vien faktas, jog ūkinės operacijos nevyko tomis sąlygomis, kaip atvaizduota buhalterinės apskaitos dokumentuose, nėra besąlyginis pagrindas paneigti apelianto teisę į PVM atskaitą. Nauja LVAT praktika bylose Nr. A-438-1097/2009, A556-1310/2009, Nr. A556-1356/2009 pagrindžia, tai kad esminiai motyvai į tai, ar mokesčių mokėtojas turi teisę į PVM yra tai, ar reali ūkinė operacija, ar sąžiningas asmuo, siekiantis PVM atskaitos bei ar įsigytos prekės yra priskirtinos apmokestinamajai veiklai. Nagrinėjamu atveju nustačius, jog ūkinės operacijos realiai įvyko, už kurias buvo sumokėtos atitinkamos PVM sumos, nors yra nustatyta, jog jos įvyko ne tarp PVM sąskaitose faktūrose išskirtų subjektų, jos turi būti teisiškai įvertintos, t.y. vertinamas jų tikrasis turinys bei subjektų, susijusių su šia ūkine operacija veikla ir vaidmuo PVM mokesčio plotmėje. Subjektų sąžiningumo klausimas šioje byloje yra nepaprastai svarbus, kas lemia, kad mokesčių administratoriaus bei VAAT netyrimas visų bylai reikšmingų aplinkybių, suponuoja ginčo dėl PVM bei su juo susijusių sumų klausimo grąžinimą mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Remdamasis išskirtais motyvais LVAT panaikino VAAT 2009 m. birželio 26 d. sprendimą, taip pat mokesčių administratoriaus bei Komisijos sprendimus ir perdavė mokestinį ginčą iš naujo nagrinėti mokesčių administratoriui. Šiuo mokestinių ginčų sprendimu buvo išskirtas aktualus ypatumas, kad besivystant teismų praktikai, aktualiomis naujovėmis tampa ir tai, jog nagrinėjant mokesčių mokėtojo teisę į PVM atskaitą, svarbūs tampa ir kiti akcentai, nei buvo konstatuota 2004 m. LVAT plenarinės sesijos metu:

- ūkinės operacijos realumas;
- PVM atskaitos siekiančio asmens sąžiningumas;
- įsigytų prekių (paslaugų) priskirtinumas apmokestinamajai veiklai (PVM apmokestinamų prekių (paslaugų) tiekimui (teikimui).

Be to, svarbu paminėti ir tai, kad PVM sąskaitose faktūrose nurodytų subjektų neatitikimas realiai vykusios ūkinės operacijos šalims, nėra imperatyvus pagrindas panaikinti teisę į PVM atskaitą. Svarbu aiškintis mokesčių mokėtojo sąžiningumo klausimą, taipogi kontrahentų veiklą ir jos reikšmę sandorių teisėtumui. Tai svarbus akcentas siekiant išsiaiškinti su PVM susijusius nusikaltimus.

Ginčai dėl PVM atskaitos tikslinimo. Kaip ir ikiteisminėje stadijoje, taip ir teisminėje pabrėžtinas svarbumas mokestinių ginčų atvejais detaliai tirti PVM atskaitą bei jos tikslinimą, juos išskiriant į atskirus mokestinius ginčus. Vieno mokestinio ginčo dėl PVM atskaitos tikslinimo

pavyzdys, tai VAAT priimtas 2010 m. sausio 14 d. sprendimas Nr. I-164-95/2010.Mokestinis ginčas kilo dėl pareiškėjo pareigos tikslinti žaliavų, įsigytų ir panaudotų alui gaminti, pirkimo PVM atskaitą, nustačius, kad alaus pusgaminis, kuriam buvo sunaudotos įsigytos žaliavos, buvo sunaikintas dėl panaikintos alaus gamybos licencijos. Kadangi ginčo šalys skirtingai taikė PVM įstatymo 66 straipsnio 2 dalį, laikytina, kad mokestinis ginčas kilo dėl skirtingo taikytinos teisės normų interpretavimo.

Teismo konstatuotos bylos faktinės aplinkybės buvo tokios, kad VMI prie FM buvo nustačiusi, o Komisija patvirtinusi, jog pareiškėjui Valstybinės tabako ir alkoholio kontrolės tarnybos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės direktoriaus įsakymu buvo panaikintas alaus, kurio tūrinė etilo alkoholio koncentracija neviršija 9,5 procento, gamybos licencijos galiojimas. Taigi pagamintas alus buvo sunaikintas, tuo tarpu žaliavų, kurios buvo panaudotos alaus pusgaminio gamybai, kurių pirkimo PVM buvo jau įtrauktas į PVM atskaitą, nebuvo patikslintas ir todėl VMI remdamasi PVM įstatymo 66 straipsnio 2 dalies nuostatomis, apskaičiavo papildomą mokėtiną PVM ir delspinigius.

Teismas konstatavo, kad ginčui kilus dėl žaliavų, pirktų ir panaudotų alaus pusgaminiui gaminti, sunaikinimo, svarbus akcentas yra tai, jog galutinis produktas – alus nebuvo pagamintas bei realizuotas. Pasiremdamas PVM įstatymo 3 straipsnio, 58 straipsnio 1 dalies, 66 straipsnio 2 dalies normomis, teismas apibendrino, jog teisės į PVM atskaitą atsiradimą įstatymas sieja su reikalavimu atlikti šiuos veiksmus:

- įsigyti prekę;
- sumokėti už ją pardavėjui pirkimo PVM;
- prekę realizuoti, sukūrus jos pridėtinę vertę.

Pagal PVM įstatymo minėtas normas, teisė atskaityti pirkimo PVM sumas yra imperatyviai susijusi su ekonominės veiklos proceso metu sukuriamu bei už atlygį realizuojamu PVM objektu. Nagrinėjamo mokestinio ginčo atveju žaliavos, panaudotos alaus pusgaminio gamybai, už kurias buvo atskaitytos pirkimo PVM, buvo sunaikintos ir todėl nebuvo panaudotos realizuojamo PVM objekto – alaus prekių tiekimui. Pareiškėjas savo skundą grindė PVM įstatymo 66 straipsnio 2 dalyje numatytais atvejais, kuomet PVM atskaita nėra tikslinama:

- dėl prarasto prekių kiekio, neviršijančio teisės aktų nustatytų natūralios netekties normų;
- dėl prarasto technologinių procesų metu prekių kiekio;
- prekės prarastos dėl *force majeure* arba nusikalstamos trečiųjų asmenų veikos.

Visgi, teismas nurodė, kad pareiškėjo atveju šiuos nuostatos negali būti pritaikytos, kadangi alaus pusgaminis buvo sunaikintas dėl panaikintos alaus licencijos, tuo tarpu šį sprendimą lėmė paties pareiškėjo elgesys.

Europos Tarybos direktyvos „Dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo“ bei „Dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos“ nuostatos įtvirtina, jog PVM atskaita netikslinama,

jeigu turtas yra sunaikintas dėl priežasčių, nepriklausančių nuo mokėtojo valios. Tuo pasiremdamas teismas teigė, kad PVM įstatymo 66 straipsnio 2 dalies 2 punktas tinkamai įgyvendina ir atitinka minėtas direktyvų nuostatas bei centrinis mokesčių administratorius pagrįstai, vadovaudamasis minėta PVM įstatymo nuostata, nurodė pareiškėjo pareigą patikslinti PVM atskaitą, sumažinant žaliavų pirkimo PVM sumą.

LVAT apeliacine instancija nagrinėjęs šį sprendimą, jį panaikino, nurodydamas tokius faktus. Analizuojant teismo sprendimą, teigtina, kad PVM direktyvoje yra numatyta aiški bendroji ES galiojanti tvarka, kuomet galima tikslinti PVM atskaitą. Priešingai nei teigiama PVM įstatymo 66 straipsnio 2 dalyje, prekių praradimas, sunaikinimas gali būti siejamas su pareigos tikslinti PVM atsiradimu tik tuo atveju, kai nėra įrodoma ir patvirtinama, kad turtas sunaikintas ar prarastas. Tiek ETT praktikoje (*Lennartz* C 97/90, *Schloßstraße* C 396/98), tiek ir PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalyje įtvirtina apmokestinamojo asmens teisę į PVM atskaitą dėl savo ūkinėse operacijose naudojamų apmokestinamųjų prekių ar paslaugų. Tad aplinkybė, jog alus faktiškai nebuvo pagamintas bei neįvyko prekių tiekimas, panaikino pareiškėjo teisę į atskaitą kelia abejones. LVAT nutartyje Nr. A^{575}-22/2009, remdamasis ETT praktika, teigė, kad PVM atskaitos sistema turi visiškai palengvinti per visą ekonominę veiklą mokamo ar sumokėto PVM naštą prekiautojui. Be to, svarbi aplinkybė buvo išskirta ETT sprendime *Fini H prieš Skatteministeriet* byloje C-32/03 – atvejais, kuomet numatyta ekonominė veikla nesukelia apmokestinamųjų sandorių ir kai apmokestinamasis asmuo negali panaudoti įgytų prekių bei paslaugų, teisė į atskaitą išlieka, esant dviem sąlygoms:

- jei nustatomas tiesioginis ir betarpiškas sumokėtų mokesčių ir ekonominės veiklos ryšys;
- jei nėra nustatyta ketinimų sukčiauti arba piktnaudžiavimo padėtimi atvejų.

Analizuojant šias sąlygas VAAT nagrinėto mokestinio ginčo atveju, matoma, jog sunaikintos žaliavos buvo įsigytos prieš VTAK tarnybos direktoriaus įsakymą dėl licencijos panaikinimo, o tai reiškia, jog jos buvo įsigytos teisėtai. Taipogi, tiek iš VMI, tiek ir iš pareiškėjo pateiktų duomenų matyti, jog šios žaliavos buvo panaudotos alaus pusgaminių gamyboje, taigi ekonominėje veikloje, siekiant vykdyti PVM apmokestinamuosius sandorius. Šis faktas įrodo tai, jog egzistuoja tiesioginis ir betarpiškas sumokėtų mokesčių ir ekonominės veiklos ryšys, taigi VAAT išskirta aplinkybė, jog prekės buvo sunaikintos, nėra pakankamas pagrindas panaikinti pareiškėjo teisę į PVM atskaitą. Taip pat, mokestinio ginčo atveju, tiek ikiteisminės institucijos, tiek ir VAAT nenustatė pareiškėjo ketinimų sukčiauti arba piktnaudžiavimo padėtimi atvejų, todėl manytina, kad nėra pagrindo pareiškėjui tikslinti PVM, o teismo sprendimas turi būti naikintinas. Tokį sprendimą priėmė mokestinį ginčą galutine instancija nagrinėjęs LVAT – jis byloje Nr. A-556-593/2010pripažino, kad VAAT netinkamai aiškino bei taikė materialines teismo normas, taipogi nesivadovavo ETT bei LVAT praktika, todėl panaikino VAAT sprendimą dėl pareiškėjo įpareigojimo tikslinti PVM atskaitą.

Apibendrinant šį VAAT nagrinėtą atvejį, išskirtina esminė mokestinio ginčo dėl PVM atskaitos tikslinimo ypatybė, tai kad negalima vadovautis vien PVM įstatymo 66 str. nuostata, sprendimą būtina pagrįsti taip pat ir ETT bei LVAT praktika – būtent, kad atvejais, kuomet ekonominė veikla nors ir nesukelia numatytų sandorių, visgi, teisė į atskaitą išlieka, jei egzistuoja tiesioginis ir betarpiškas ryšys tarp sumokėtų mokesčių bei ekonominės veiklos ir taipogi jei nėra nustatytų ketinimo sukčiauti ar piktnaudžiauti padėtimi atvejų.

Ginčai dėl lengvatinio 0 PVM tarifo taikymo Praktikoje taip pat aktualūs mokestiniai ginčai dėl lengvatinio PVM tarifo taikymo – šių ginčų išskiriama netgi keletas įvairių rūšių, kadangi egzistuoja ir įvairūs lengvatiniai PVM tarifai, visgi vienas svarbiausių ir dažniausiai pasitaikančių Muitinės departamento, kaip mokesčių administratoriaus, praktikoje – ginčai dėl lengvatinio 0 PVM tarifo taikymo. Analizei pasirinktas mokestinis ginčas aktualus dėl savo formuojamos praktikos – LVAT nutartis vien 2010 m. mokestinius ginčus nagrinėjančiuose teismuose cituota 9 kartus. VAAT 2010 m. sausio 15 d. sprendimas Nr. I-164-95/2010ginče, kilusiame dėl fakto nustatymo, t.y., ar pareiškėjo argumentai yra pakankami, konstatuoti tai, jog jo parduotos prekės, apmokestintos 0 PVM tarifu, buvo pagal nustatytą tvarką išgabentos iš LR į kitą ES šalį ir pateiktos dokumentuose nurodytiems subjektams.

VAAT nurodyta bylos faktinė situacija įtvirtino, kad pareiškėjo ūkinės operacijos partneriai – Latvijos įmonės, įregistruotos kaip PVM mokėtojos, nedeklaravo įsigijimų iš pareiškėjo. PVM įstatymo 49 straipsnio 1 dalis ir 56 straipsnio 1 dalis imperatyviai įpareigoja ūkinės operacijos vykdytoją, norintį atskaityti pirkimo PVM, pateikti pagrįstus įrodymus, kad 0 PVM tarifas buvo taikytas teisėtai ir pagrįstai, taigi prekės išgabentos iš šalies ir imtasi priemonių, jog jos pasiektų jų gavėją. Šios PVM normos įpareigoja pareiškėją elgtis rūpestingai bei sąžiningai, bet bylos atveju Teismas konstatavo, jog pareiškėjo pateikti dokumentai iš esmės patvirtino tik prekių pardavimo faktą, ir nepagrįstas yra jų realus išgabenimas – galima tik prielaida, kad jos buvo išgabentos. Visgi pagal ABTĮ 87 str. 4 d. Teismas negali vadovautis prielaidomis, būtini įrodymai, šaliai norint siekti palankaus sprendimo.

VAAT konstatavo, jog tiek ikiteisminėje stadijoje, tiek ir jo tyrimo metu, pareiškėjas nepateikė pakankamų įrodymų, patvirtinančių jog Latvijos įmonės realiai įgijo teisę disponuoti nusipirktomis prekėmis. Nurodyta, kad pareiškėjo dokumentuose nebuvo nurodyta tiksli prekių iškrovimo vieta, nurodytas tik miestas, kas verčia abejoti prekių išvykimu iš Lietuvos. Pareiškėjo pateiktos sąskaitos faktūros vienareikšmiškai nepatvirtina prekių išgabenimo iš Lietuvos Respublikos, kadangi pinigų srautų operacijos gali būti ir ne prekių pardavimo pasekmė – Teismas rėmėsi LVAT 2009-10-29 Nr. A442-1272/2009 sprendimu, kuriam nurodyta, jog PVM sąskaitos faktūros ar pinigų priėmimo kvitai gali patvirtinti tik prekių pardavimo faktą. Taipogi Teismas, vadovaudamasis LVAT praktikos

apibendrinimais, patvirtino Muitinės departamento ir Komisijos išvadas, jog pareiškėjas neįvykdė visų lengvatinio 0 PVM tarifo taikymo sąlygų.

- Pareiškėjo pateikti įrodymai nepagrindžia, jog ūkinės operacijos metu jis elgėsi sąžiningai – nurodyta, jog teismų praktikoje (VAAT 2009-04-02 Nr. I-224-426/2009) formalus pasidomėjimas ar kontrahentai yra PVM mokėtojai laikytinais nepakankamu įrodymu, taigi nagrinėjamu atveju jų patikrinimas VIES duomenų bazėje pripažintas taipogi nepakankamu. Be to, Teismo nustatyta, kad šios bendrovės iškart po įvykdytų sandorių baigė savo veiklą ir buvo išregistruotos iš PVM mokėtojų.
- Nepateikė duomenų dėl disponavimo prekėmis teisių perleidimo bei realaus jų išgabenimo iš Lietuvos Respublikos – vien CMR įforminimas laikytinas nepakankamu. Teismas vadovavosi LVAT bylos 2009-08-17 Nr. A-438-867/2009 praktika, kur išaiškinta, kad pateikimas vien pirmojo CMR važtaraščio egzemplioriaus, kurį pasirašo tik vežėjas ir yra užpildoma gavėjui skirta vieta, yra nepakankamas įrodyti prekių išgabenimo. Taip yra todėl, kad jie surašomi prekių išgabenimo vietoje, šiuo atveju Lietuvoje, todėl nors ir tvarkingai surašomi, tačiau objektyviai neįrodo prekių išgabenimo iš šalies teritorijos bei pateikimo kitos valstybės narės PVM mokėtojui fakto.

Remdamasis pateiktais motyvais Teismas padarė išvadą, jog pareiškėjas nepagrįstai tiekimams, įformintiems sandoriuose su minėtomis Latvijos įmonėmis, pritaikė 0 procentų PVM tarifą, bei patvirtino mokesčių administratoriaus sprendimą, kuriuo jis įpareigojo pareiškėją sumokėti PVM ir delspinigius. Šį sprendimą patvirtino ir galutine instancija mokestinį ginčą nagrinėjęs LVAT Nr. A^{575}-1725/2010, kuris savo sprendimą motyvavo detaliau remdamasis ETT bei savo nagrinėtų bylų praktikomis bei norminių teisės aktų normomis.

LVAT konstatavo, jog VAAT tinkamai aiškino PVM įstatymo normas, kuriose imperatyviai nurodoma, jog būtent PVM mokėtojas, pritaikęs 0 PVM tarifą, privalo turėti įrodymus, kad prekės išgabentos iš šalies teritorijos bei kad gavėjas yra registruotas kitoje valstybėje narėje PVM mokėtojas. Pažymėtina, kad ETT aiškindamas Šeštosios PVM direktyvos 77/388/EEB 28a straipsnio 3 dalies 1 pastraipą, ne kartą yra konstatavęs, kad prekės įsigijimas Bendrijos viduje ir tiekimas Bendrijos viduje atleidžiamas nuo mokesčio, tik kai pirkėjas įgyja teisę disponuoti prekėmis kaip savo, o tiekėjas nustato, kad šios prekės buvo išsiųstos ar išgabentos į kitą valstybę narę . Taigi, kad po išsiuntimo ar išgabenimo jų nebėra tiekėjo valstybėje narėje *(ETT Teleos ir kt., C-409/04).* ES teisė nenustato, kam tenka pareiga įrodyti aplinkybę, jog prekės buvo išgabentos iš valstybės narės teritorijos, tačiau formalios mokesčio mokėtojų pareigos, susijusios su apskaitos vedimu, sąskaitų faktūrų išrašymu, deklaracijų bei suvestinių pateikimu mokesčių administratoriui buvo numatytos Šeštosios PVM direktyvos 22 straipsnyje, o to paties straipsnio 8 dalyje valstybėms narėms suteikiama galimybė

nustatyti kitas privalomas pareigas tam, kad mokestis būtų teisingai renkamas. ETT praktikoje laikomasi nuostatos, kad įgyvendindamos savo įgaliojimus, valstybės narės privalo laikytis bendrųjų teisės principų, ypač teisinio saugumo ir proporcingumo principų *(ETT sprendimas byloje Gabalfrisa ir kt., C-147/98, Schmeink & Cofreth ir Strobel, C-454/98 ir kt)*. Be to, valstybė narė negali kelti grėsmės PVM neutralumui *(ETT sprendimas Schmeink & Cofreth et Strobel, C-454/98).* Vertinant ar Lietuvos PVM įstatymo 56 str. 1 d. nuostatos atitinka ES teisę, pažymėtina, jog panaikinus sienų kontrolę tarp valstybių narių, mokesčių institucijos patikrinimą, ar prekės fiziškai tebėra tiekimo valstybės narės teritorijoje, atlieka remdamosi mokesčių mokėtojų pateiktais įrodymais bei jų deklaracijomis (*ETT Teleos ir kt., C-409/04)*, todėl principas, pagal kurį įrodinėjimo našta dėl teisės naudotis atleidimu nuo mokesčio tenka tam, kuris prašo leisti naudotis tokia teise, nepažeidžia Bendrijos teisės. Be to, kaip pažymi LVAT savo praktikoje, tuo atveju, jei prekės tikrai išgabenamos iš šalies teritorijos, prekių tiekėjas nėra apkraunamas sunkiomis prievolėmis - pateikti įrodymus, pradedant susijusiais su išvežimo procedūra, baigiant patvirtinimu iš prekių gavėjo (LVAT 2010 m. sausio 25 d. nutartis Nr. A^{556}-250/2010; 2010 m. birželio 28 d. nutartis Nr. A^{556}-1054/2010).

Nagrinėjamame mokestiniame ginče LVAT konstatavo, jog Bendrovė deklaravo prekių tiekimus Latvijos įmonėms, kurios pagal Latvijos mokesčių administratoriaus pateiktus duomenis nedeklaravo jokių įsigijimų iš pareiškėjo. Be to akcentuotina, kad visos šios įmonės buvo įtrauktos į fiktyvių įmonių sąrašą, kurios veikdavo PVM grobstymo tikslu. Pažymėtina, kad sandoriai su šiomis įmonėmis vykdavo tam tikro tęstinumo principu – Teismas nustatė, kad įvykus sandoriams su viena įmone, ši po trumpo laiko būdavo išregistruojama iš PVM mokėtojų, o sandoriai vykdavo jau su kita. LVAT nuomone, pareiškėjas, elgdamasis apdairiai ir rūpestingai, privalėjo aiškintis įtartinų sandorių aplinkybes, bet jis nesidomėjo kontrahentų veiklos realumu, nereikalavo iš jų įrodymų, kad prekės buvo išgabentos iš Lietuvos Respublikos bei pasiekė Latvijos Respublikoje gavėją, taipogi atsižvelgtina į tai, kad CMR iškrovimo vieta nurodyta abstrakčiai – Latvija, Ryga. Toks pareiškėjo elgesys pripažintinas kaip aplaidus, manytina, kad pareiškėjas tiesioginio kontakto su kontrahentais taipogi neturėjo - sutartys sudarytos faksu ar paštu, prekės atiduotos vežėjams, PVM sąskaitos faktūros buvo atiduodamos su kroviniu, o pasirašytos buvo grąžinamos faksu. LVAT atsižvelgdamas į paminėtus argumentus, konstatavo, jog teisės disponuoti perdavimas fiktyviems subjektams nėra pagrindas pripažinti, kad teisė disponuoti perduota būtent dokumentuose įvardintoms įmonėms ir kad būtent dokumentuose užfiksuoto turinio prekių tiekimas yra įvykęs. Šiuo pagrindu Teismas nurodo, jog pareiškėjas neturėjo teisės taikyti lengvatinio PVM tarifo bei patvirtino pirmosios instancijos teismo išvadą, kad nebuvo įvykdytos visos 0 PVM tarifo taikymui būtinos sąlygos ir patvirtinti mokesčio administratoriaus paskaičiuoti PVM bei delspinigiai. Šiuo atveju, tikslinga išskirti net kelis mokestinio ginčo dėl lengvatinio 0 PVM tarifo taikymo nagrinėjimo ypatumus:

Tiek PVM įstatyme, tiek ir LVAT praktikoje (Nr. A502-922/2008; A556-1356/2009; A442-1272/2009), nurodoma, jog mokesčių mokėtojui uždedama pareiga įrodyti, kad verslo sandoriai vyko dokumentuose nustatyta tvarka ir apimtimi, taipogi, kad jis nežinojo ar negalėjo žinoti, jog įsigydamas prekes dalyvavo į sukčiavimą įtrauktame PVM sandoryje. Tai taip pat apima ir mokesčių mokėtojo pareigą įsitikinti, kad kontrahentas yra PVM mokėtojas.

Būtent LVAT savo praktikoje suformavo taisyklę, kad PVM sąskaitos faktūros ar pinigų priėmimo kvitai gali patvirtinti tik prekių pardavimą bei, kad prekių pirkėjas įgyja teisę disponuoti prekėmis, tuo tarpu visiškai nepagrindžia prekių išgabenimo iš tiekimo valstybės. (LVAT 2009-10-29 Nr. A442-1272/2009).

Būtinos sąlygos, išskiriamos LVAT praktikoje, kuomet siekiama įrodyti lengvatinio 0 PVM tarifo taikymą:

- Disponavimo teisės perleidimas;
- Realus prekių išgabenimas iš tiekimo valstybės;
- Tiekėjo bei kontrahentų sąžiningumas bei įrodymų pateikimas.

Nors norminiuose aktuose nustatyta, kad prekių išgabenimą gali patvirtinti CMR važtaraščiai, visgi LVAT savo praktikoje ne kartą pabrėžė, jog egzistuoja trijų rūšių CMR:

- Pirmas egz. skirtas siuntėjui (pasirašomas tiekimo valstybėj, dažniausiai vežėjo);
- Antras – lydi krovinį (perduodamas gavėjui);
- Trečias – lieka pas vežėją (pasirašo gavėjas).

Taigi tik antras ir trečias važtaraščiai turi juridinę galią patvirtinti prekių išgabenimą, tuo tarpu pirmasis, kurį pasirašo vežėjas tiekimo valstybėje, neįrodo prekių išgabenimo iš šalies ir pateikimo kitos valstybės narės PVM mokėtojui. (LVAT 2009-08-17 Nr. A-438-867/2009).

Apibendrinant teisminę mokestinio ginčo dėl PVM stadiją, pastebėtinas akcentas, kad Vilniaus apygardos administracinis teismas, nagrinėdamas bylas iš esmės vadovaujasi įstatymo normomis ir ganėtinai siauru požiūriu vertina mokestinį ginčą. Vadovavimosi ETT bei LVAT praktika trūkumas suponuoja tai, kad dalis VAAT teismo sprendimų būna panaikinami dėl iš esmės neišnagrinėtų ginčo aplinkybių. Tuo tarpu LVAT formuoja esminę mokestinių ginčų nagrinėjimo praktiką ir yra pastebėtinas ryškus akcentas, kad įvairias Lietuvos norminių aktų spragas tinkamai užtaiso būtent efektyvi ir savalaikė LVAT praktika, kuri remiasi tiek Europos Sąjungos bendrasajunginiais norminiais aktais, tiek ir ETT išaiškinimais.

IŠVADOS

1. Mokestinis ginčas - ginčas tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl kompetentingo mokesčių administratoriaus sprendimo, sprendimui sukėlus mokestines prievoles ir pareigas mokesčių mokėtojui. Šiems ginčams yra privalomas ikiteisminis nagrinėjimas. Išskiriamos keturios pagrindinės mokestinių ginčų nagrinėjimo stadijos:
    - Mokestinių ginčų nagrinėjimas centrinio mokesčių administratoriaus įstaigoje;
    - Mokestinių ginčų nagrinėjimas Mokestinių ginčų komisijoje;
    - Apskundimas teismui;
    - Mokestinių ginčų bylų proceso atnaujinimas.
2. Mokestinių ginčų proceso atnaujinimas galimas ne tik po įsitesėjusių teismo sprendimų, bet ir po priimtų sprendimų ikiteisminėse institucijose, jei tas sprendimas neapskųstas ir yra įsiteisėjęs. Galima išskirti tris pagrindinius proceso atnaujinimo pagrindus, kurie dažniausiai pasitaiko nagrinėjant mokestinius ginčus:
    - Naujai paaiškėjusių aplinkybių, kurios nebuvo žinomos ir negalėjo būti žinomos bylos nagrinėjimo metu, atsiradimas;
    - Pateikimas akivaizdžių įrodymų, kad padarytas esminis materialinės teisės normų pažeidimas, jas taikant, galėjęs turėti įtakos priimti neteisėtą sprendimą;
    - Būtinumas užtikrinti vienodos mokestinių ginčų nagrinėjimo praktikos formulavimą.
3. PVM mokestis yra vienas svarbiausių ir efektyviausių netiesioginių mokesčių, nes atitinka keturis esminius apmokestinimo principus:
    - teisingumą,
    - ekonominį efektyvumą,
    - administravimo paprastumą,
    - mokestinių įplaukų produktyvumą ir elastingumą.
4. Atlikus mokestinių ginčų teisinę analizę, nustatyta, kad esminiai mokestinių ginčų dėl PVM pagrindai yra šie:
        - Ginčai dėl PVM atskaitos;
        - Ginčai dėl PVM atskaitos tikslinimo;
        - Ginčai dėl lengvatinio 0 PVM tarifo taikymo.

    Be to, pažymėtina, kad daugiau nei pusė pateiktų mokesčių mokėtojų skundų yra nepagrįsti ir teikiami vien tam, kad vilkinti atsiskaitymą su mokesčiu administratoriumi

5. Mokestinius ginčus nagrinėjant centriniame mokesčių administratoriuje, kuris įprasminamas kaip VMI bei Muitinės departamentas, buvo išskirti tokie mokestinių ginčų dėl PVM ypatumai:
    - PVM sąskaita faktūra privalo atitikti realiai vykusią ūkinę operaciją, taipogi PVM atskaitos siekiantis asmuo turi įrodyti savo sąžiningumą bei įsigytų prekių priskirtinumą apmokestinamai veiklai;
    - PVM atskaitos tikslinimas, jei pažeisti esminiai pagrindai - apmokestinamojo asmens veikla nėra reali, jo veikloje nėra naudojamos apmokestinamos prekės ar paslaugos, taip pat jei asmuo nėra sąžiningas ar piktnaudžiauja teisėmis.
    - Lengvatinis PVM 0 tarifas galimas tik egzistuojant įstatyme nustatytoms aplinkybėms – pvz., kai prekės yra susijusios su eksportu iš EB teritorijos.
6. Mokestinių ginčų komisijos nagrinėjami skundai dėl PVM pasižymi tuo, kad jie vertinami gana siauru atžvilgiu, kadangi šios Komisijos veiklą reglamentuojančios MAĮ nuostatos imperatyviai nurodo, jog ji gali tik peržiūrėti centrinio mokesčio administratoriaus sprendimą jo ribose, tuo tarpu naujų įrodymų vertinimas būtų vertintinas kaip imperatyvus sprendimo naikinimo pagrindas.
7. Vilniaus apygardos administracinio teismo praktika nagrinėjant PVM mokestinius ginčus pasižymi vadovavimusi išimtinai įstatymo normomis arba jau pasenusia LVAT formuojama praktika. Tai suponuoja, kad dauguma šio teismo sprendimų iš dalies ar visa apimtimi būna panaikinti. Galutine teismine bei visos mokestinio ginčo nagrinėjimo proceso instancija laikytinas LVAT, kuris formuoja esminę mokestinių ginčų nagrinėjimo praktiką. Toks svarbus vaidmuo suteiktas todėl, kad galutine instancija peržiūrėdamas sprendimus, jis remiasi tiek ETT praktika, tiek Europos Sąjungos įvairiais, išleistais teisės normų aktais, kurie yra privalomi Lietuvai, kaip ES narei, tad jo priimami sprendimai nubrėžia liniją, kuria turi vadovautis ir kitos mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos.
8. LVAT efektyviai formuoja esminę mokestinių ginčų dėl PVM nagrinėjimo praktiką ir tinkamai užtaiso įvairias Lietuvos norminių aktų, reglamentuojančių PVM, spragas savo sprendimais, paremtais tiek Europos Sąjungos norminiais aktais, tiek ir ETT išaiškinimais.

LITERATŪRA

Norminiai teisės aktai

1. 1967 m. balandžio 11 d., direktyva: Dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, derinimo, Nr.: 67/227/EEB, OL 71, 1967 4 14, p. 1301-1303.
2. 1967 m. balandžio 11 d., Antroji Tarybos Direktyva, Nr.: 67/228/EEC (Second Council Directive 67/228/EEC, 11 of April 1967 on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes Structure and procedures for application of the common system of value added tax), OJ 71, 14.4.1967, p. 1303–1312.
3. 1969 m. gruodžio 9 d., Trečioji Tarybos direktyva, Nr.: 69/463/EEC, Dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais suderinimo – pridėtinės vertės mokesčio įvedimas valstybėse narėse, OL L 320, 1969 12 20, p. 34-35.
4. 1971 gruodžio 20 d.Ketvirtoji Tarybos direktyva Nr.: 71/401/EEC, OJ L 283, 24.12.1971, p. 41-42.
5. 1972 m. liepos. 4 d., Penktoji Tarybos Direktyva, Nr.: 72/250/EEC, OL L 162, 1972 7 18, p. 18-19.
6. 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/EEC, OL L 145, 1977 6 13, p. 1-40.
7. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB
8. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva Nr.: 2006/112/EB, Dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, OL L 347, 2006 12 11, p. 1-118
9. „Dėl Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo“, Žinios, 2004, Nr. 136-4946
10. Lietuvos Respublikos Konstitucija, Žinios 1992 Nr. 33 -1014
11. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas, Žinios, 2000 Nr. 85-2566
12. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo Nr. IX – 574 (Žin., 2001, Nr. 99-3515, toliau – BAĮ
13. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004 m. balandžio 13d., Nr. IX-2112, Žinios, 2004 Nr.63-2243
14. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, Žinios, 2004 Nr. IX-751
15. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras

Specialioji literatūra

16. Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 2005. P. 86.
17. Bendikienė D., Šaparnis G. Changes in the Imposition of Value Added Tax in Lithuania (1994-2004) p.23
18. Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema, 2005. p. 86
19. Davulis G. Ekonomikos teorija. Vilnius: Mykolo Romerio Universitetas, 2009 m.
20. Dworkin R., Teisės imperija. Vilnius: Lietuvos rašytojų sąjungos leidykla, 2005
21. Grakauskas E., Marcijonas A. Mokesčiai ir žemės ūkis Europos Sąjungos ir Lietuvos teisinio reglamentavimo kontekstu. 2005 03 10, Teisė, p. 7.
22. Husseyus W.M., Lubickas C.D. Pagrindinių pasaulio mokesčių kodeksas ir komentarai. – Arlingtonas, 1996
23. Januškienė E. Kada atliekamas mokestinis tyrimas? // Mokesčių žinios. 2005, Nr. 8
24. Medelienė A. Mokestinių ginčų nagrinėjimo teorinės ir praktinės problemos. Daktaro disertacija. Vilnius. 2005 p.224
25. Medelienė A., Sudavičius B. Mokesčių teisė, VĮ Registrų centras, Vilnius 2011 p.251 – 252
26. Meidenas V., Puzinauskas P. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. Vilnius, 2001 p.12
27. Medelienė A., Mokestinio ginčo pradžia: teorija ir praktika, Vilnius 2007, p.94
28. Novošinskienė A. Vidaus prekių ir paslaugų mokesčių taikymo problemos ir tobulinimo galimybės. Tiltai, Klaipėda, 2000. Nr. 1 p. 37
29. Paužaitė-Kulvinskienė J. Administracinė justicija: teorija ir praktika// Justicija, Vilnius, 2005 p.38
30. Pierce R. J., Administracinė teisė ir procesas, Niu Jorkas, 1998
31. Ramanauskienė E., Stačiokas R.. Mokesčių harmonizavimas pagal Europos Sąjungos direktyvas: teigiami ir neigiami aspektai Inžinerinė ekonomika. - 2003, Nr. 4, p. 36.
32. Rėksnys J. Komisija, padedanti ir mokesčių mokėtojui, ir teismui // Juristas. 2005, Nr. 9
33. Smalakienė E. Mokestinių ginčų proceso ribos ir vieta administraciniame procese. Jurisprudencija, 2003 t.39(31) p.63
34. Smalakienė E. Pridėtinės vertės mokesčio atskaitos probleminiai aspektai. Jurisprudencija, 2004, t. 51(43); P.67-68
35. Stravinskaitė R. Mokestiniai ginčai pagal naują Mokesčių administravimo įstatymo redakciją //Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2004, Nr. 12

36. Stravinskaitė R. Kaip ginčytis su mokesčių administratoriumi? // Mokesčių žinios. 2003, Nr. 40(346)
37. Šedbaras S. Administracinio proceso teisinio reglamentavimo problemos Lietuvos Respublikoje, 2006, p.170
38. Torgler B., Murphy K., „Tax morale in Australia: what factors shape it and has it changed over time? 2005
39. Valančius V. Administracinio proceso Lietuvoje reformos prielaidos ir perspektyvos // Justitia, 2005, Nr. 3 (57)
40. Vansevičius S. Valstybės ir teisės teorija. Vilnius: Justitia, 2000, p. 153

Teismų praktika

41. ETT sprendimas byloje Teleos plc. ir kt. Nr. C-409/04
42. ETT sprendimas byloje Lennartz C 97/90, Schloβstraβe C 396/98)
43. ETT sprendimas byloje Fini H prieš Skatteministeriet byloje C-32/03
44. ETT sprendimas byloje Gabalfrisa ir kt., C-147/98
45. ETT sprendimas byloje Schmeink & Cofreth et Strobel, C-454/98
46. LVAT 2004-07-01 nutartis administracinėje byloje Nr. P8-94-04
47. LVAT 2004-10-27 nutartis administracinėje byloje Nr. A(1)-355/2004
48. LVAT 2005-03-18 nutartis administracinėje byloje Nr. P4-57-2005
49. LVAT 2005-03-24 nutartis administracinėje byloje Nr. P15-69-2005
50. LVAT 2005-06-09 nutartis administracinėje byloje Nr. P11-89-2005
51. LVAT 2007-01-23 nutartis administracinėje byloje Nr. A^{11}-109/2007
52. LVAT 2007-04-02 nutartis administracinėje byloje Nr. A^{8}-345/2007
53. LVAT 2008-07-18 nutartis administracinėje byloje Nr. A502-922/2008
54. LVAT 2009-10-19 nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1097/2009
55. LVAT 2009-03-06 nutartis administracinėje byloje Nr. A502-294/2009
56. LVAT 2009-10-29 nutartis administracinėje byloje Nr. A442-1272/2009
57. LVAT 2009-08-17 nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-867/2009
58. LVAT 2009-10-29 nutartis administracinėje byloje Nr. A442-1272/2009
59. LVAT 2010-01-18 nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-195/2010
60. LVAT 2010-03-29 nutartis administracinėje byloje Nr. A556-593/2010
61. LVAT 2010-07-09 nutartis administracinėje byloje A^{556} - 920/2010
62. LVAT 2010-01-25 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A^{556}-250/2010
63. LVAT 2010-06-28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A^{556}-1054/2010

64. Šiaulių miesto apylinkės teismo 2006 m. spalio 4 d. nuosprendis baudžiamojoje byloje Nr. 1-505-167/2006
65. VAAT 2006-04-21 nutartis administracinėje byloje Nr. I-I 115-02/2006
66. VAAT 2009-06-26 d. nutartis administracinėje byloje I-1802-365/2009
67. VAAT 2009-04-02 nutartis administracinėje byloje Nr. I-224-426/2009
68. VAAT 2010-01-14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. I-164-95/2010

Kiti literatūros šaltiniai

69. 2010 metų biudžetas. http://www.finmin.lt/web/finmin/2010biudzpatob#p [žiūrėta 2012-11-15]
70. 2011 metų valstybės pajamos. http://www.finmin.lt/web/finmin/2011pajamos [žiūrėta 2012–11 - 15]
71. 2012 metų valstybės pajamos. http://www.finmin.lt/web/finmin/2012pajamos [žiūrėta 2012 - 11 -15]
72. Apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu momentas. http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10123407 [žiūrėta 2012-11-16]
73. Biudžeto pajamų apžvalga. http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudzeto_surinkimas/ketv/Ataskaita_2010_FM.pdf [žiūrėta 2012-11-15]
74. Biudžeto pajamų apžvalga. http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/nacionalinio_biudzeto_surinkimas/ketv/Ataskaita_2011_metine_.pdf [žiūrėta 2012 11 15]
75. Mokesčio lengvata. https://www.manofinansai.lt/lt/biblioteka/82 [žiūrėta 2012-11-18] .
76. Mokestinių ginčų komisijos 2010 m. gegužės mėn. 27 d. sprendimas Nr. S-148-(7-85/2010)
77. Komisijos 2010 m. gruodžio mėn. 27 d. sprendimu Nr. S-346(7-302/2010)
78. Mokestinių ginčų komisija savo 2011 m. vasario mėn. 14 d. sprendimu Nr. S-30(7-346/2010)
79. Muitinės departamento prie FM 2010-07-30 priimtas sprendimas Nr. 1A-4.13-421
80. Komisija savo 2010 m. rugsėjo mėn. 22 d. sprendimu Nr. S-257(7-230/2010).
81. PVM svarba. http://www.vicrokiskis.lt/pvm-svarba/ [žiūrėta 2012-11-15]
82. PVM Tarifai ES šalyse. http://pvmdeklaracija.lt/pvmd/pvm-es/49-pvm-tarifai-es-salyse.html [žiūrėta 2012-11-16]
83. PVM tarifai ES valstybėse. http://www.finmin.lt/web/finmin/pvm#res [žiūrėta 2012-11-21]
84. Statistikos departamento duomenys - http://www.stat.gov.lt/

85. Susitarimas dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų.
http://www.vmi.lt/lt/index.aspx?itemId=1014930 [žiūrėta 2012-11-19]
86. VMI prie FM 2010-09-27 sprendime Nr. 69-249
87. VMI prie FM 2010-09-21 sprendimu Nr. 69-239
88. VMI prie FM dėl panašios situacijos buvo nagrinėtas 2010-09-14 sprendimu Nr. 69-231
89. VMI prie FM 2010 m. lapkričio 12 d. sprendimą Nr. 69-296,

Bučelytė O. Mokestinių ginčų dėl PVM teisinė analizė Lietuvoje / Finansų teisės magistro baigiamasis darbas. Vadovas prof. dr. A. Miškinis. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2013. – 79 p.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe atlikta teisinė analizė mokestinių ginčų dėl PVM atžvilgiu bei iškeltos problemos ir pateiktos išvados dėl PVM reglamentavimo Lietuvoje ir jo atitikimo šiandienos aktualijoms, kadangi būtent dėl PVM kyla daugiausia mokestinių ginčų. Teisinė analizė atlikta pasinaudojus egzistuojančia mokestinio ginčo nagrinėjimo struktūra, t.y. ikiteismine bei teismine stadijomis. Minėta analizė atlikta mokestinius ginčus dėl PVM suskirsčius į tris rūšis: ginčus dėl PVM atskaitos; ginčus dėl PVM atskaitos tikslinimo; ginčus dėl lengvatinio 0 PVM tarifo taikymo. Pirmojoje darbo dalyje teoriniu aspektu nagrinėjama mokestinio ginčo samprata, mokestinio ginčo stadijos, mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų reikšmė. Antroje darbo dalyje aptariami pagrindiniai PVM elementai, PVM reglamentavimas ir PVM reikšmė Lietuvoje. Trečioje darbo dalyje pateikiama mokestinių ginčų statistika 2010 metams, bei atliekama teisinė analizė mokestinių ginčų dėl PVM Lietuvoje atžvilgiu.

Pagrindiniai žodžiai: mokestinis ginčas, mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos, PVM.

Bučelytė O. The tax disputes on VAT legal analysis in Lithuania./ Master's Work in Financial Law. Supervisor assoc. Prof. dr. A. Miškinis – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2013. – 79 p.

ANNOTATION

In a final master's work, there is presented a legal analysis of fee disputes due to VAT. There are revealed the problems and given the conclusions due to regulation of VAT in Lithuania too. Exactly for this reason of VAT, rise many disputes of the fees. The juridical analysis was accomplished using the research structure of existing taxable disputes, it means: pre-juridical and juridical stage. In the first part of the work there is written about the concept of the taxable disputes in a theoretical aspect, their stages and the importance of pending institutions. In the second part there are disputed the main elements of VAT, its regualation and importance in Lithuania.

The main words: taxable dispute, pending institutions, VAT.

Bučelytė O. Mokestinių ginčų dėl PVM teisinė analizė Lietuvoje / Finansų teisės magistro baigiamasis darbas. Vadovas prof. dr. A. Miškinis. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2013. – 79 p.

SANTRAUKA

Magistro baigiamojo darbo tema yra aktuali dėl PVM mokesčio svarbos šalies fiskalinei sistemai, kadangi šio mokesčio surenkamos lėšos sudaro iš esmės penktadalį visų surenkamų pajamų. Mokestinių ginčų statistinės analizės atžvilgiu, mokestinių ginčų daugiausia kyla būtent dėl PVM. Nepaisant tokio svarbaus šio mokesčio akcento, jo reglamentavimas nacionaliniu norminiu lygmeniu yra nepakankamas ir pasenęs. Sprendžiant mokestinių ginčų atvejus ikiteisminiu ir teisminiu lygmeniu, svarbu remtis ES bendrijos teisės aktais bei ETT sprendimais. Be to užpildant PVM įstatymo spragas didelį darbą atlieka nacionaliniai teismai, nagrinėjantys teisminiu lygmeniu mokestinius ginčus. Svarbu išsiaiškinti kiek ir kokiais atvejais, būtent ES bendrijos aktai, taipogi teismų sistemos įtakoja mokestinių ginčų dėl PVM nagrinėjimą.

Magistro baigiamojo darbo tikslas teisinės analizės metodo pagalba išnagrinėti mokestinių ginčų dėl PVM Lietuvoje praktikos ypatumus. Šiam tikslui pasiekti darbe teoriniu aspektu buvo išnagrinėta mokestinio ginčo samprata, mokestinio ginčo stadijos, mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų reikšmė, pagrindiniai PVM elementai bei PVM reglamentavimas. Teisinė analizė atlikta pasinaudojus egzistuojančia mokestinio ginčo nagrinėjimo struktūra, t.y., ikiteismine bei teismine stadija. Minėta analizė atlikta mokestinius ginčus dėl PVM suskirsčius į tris rūšis: ginčus dėl PVM atskaitos; ginčus dėl PVM atskaitos tikslinimo; ginčus dėl lengvatinio 0 PVM tarifo taikymo, nes dėl šių PVM objektų kyla daugiausia mokestinių ginčų.

Magistro baigiamajame darbe buvo iškelta hipotezė, kad mokestinių ginčų dėl PVM reglamentavimas yra per siauras, tačiau teisminė praktika spragas užpildo tinkamai. Atlikus teisinę mokestinių ginčų dėl PVM analizę keltina išvada, kad hipotezė pasitvirtino, kadangi LVAT efektyviai formuoja esminę mokestinių ginčų nagrinėjimo praktiką ir tinkamai užtaiso įvairias Lietuvos norminių aktų spragas savo sprendimais, paremtais tiek Europos Sąjungos norminiais aktais, tiek ir ETT išaiškinimais.

Bučelytė O. The tax disputes on VAT legal analysis in Lithuania./ Master's Work in Financial Law. Supervisor assoc. Prof. dr. A. Miškinis – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2013. – 79 p.

SUMMARY

The theme of master's work is topical due to the VAT fee importance to the fiscal system to our country and the collected funds make one fifth of these incomes. Despite this so important accent of the fee, its regulation at the national regulatory level is insufficient and also out-dated. Solving such problems it is important to refer to the EU community legislation and to ECJ decisions. In this way the national courts by pending fee disputes, fill the VAT gaps and help a lot. It is important to find out the importance of EU acts and influence of the juridical system to the taxable dispute due to VAT.

The aim of the work is to analyse the taxable disputes due to VAT practical peculiarities in Lithuania. In this work was researched the concept of taxable dispute (by theoretical aspect), stages, the importance of pending institutions, the main elements of VAT and its regularity. The juridical analysis is presented using the structure of existing taxable dispute, it means: pre juridical and juridical stage.

The author of the final work hypothesized that the regulation of taxable disputes are too narrow, but hypothesis proved that LVAT effectively forms the practice of essential taxable disputes and properly decides Lithuanian legislation gaps based on the EU acts and also the ECJ findings.