

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETO
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

ARVYDAS STRANKAUSKAS
FINANSŲ TEISĖS NEAKIVAIZDINIŲ STUDIJŲ PROGRAMA

**PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO OBJEKTA
REGLAMENTUOJANČIŲ TEISĖS AKTŲ NUOSTATŲ
TAIKYMO PROBLEMAS**

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas -
lekt. Justė Tušaitė

Konsultantas -
doc. dr. Lina Darulienė

Vilnius, 2007

TURINYS

ĮVADAS.....	3
1. PVM atsiradimas ir esmė, PVM objekto pagrindiniai bruožai.....	5
1.1. PVM atsiradimas ir pagrindiniai bruožai.....	5
1.2. PVM atsiradimas Lietuvoje ir šio mokesčio įtaka šalies ūkio sistemai.....	6
1.3. PVM objekto samprata.....	9
1.4. PVM objekto struktūra.....	9
2. PVM objektą reglamentuojančių teisės aktų nuostatų taikymo problemos.....	11
2.1. Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo sampratą įtvirtinančių teisės aktų nuostatų taikymo problemos.....	11
2.2. Atlygio sampratą įtvirtinančių teisės aktų nuostatų taikymo problemos.....	22
2.3. Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo vietos nustatymą reglamentuojančių teisės aktų nuostatų taikymo problemos.....	27
2.4. Apmokestinamojo asmens ir ekonominės veiklos sąvokas įtvirtinančių teisės aktų nuostatų taikymo problemos.....	36
2.5. Teisės aktų nuostatų reglamentuojančių prekių įsigijimą, kaip PVM objektą, taikymo problemos.....	53
IŠVADOS.....	60
SANTRAUKA.....	66
ZUSAMMENFASSUNG.....	68
LITERATŪROS SĄRAŠAS.....	70

ĮVADAS

Valstybė atlieka daug ir įvairių funkcijų krašto apsaugos, vystymo, administracinėje ir kitose srityse. Valstybės funkcijoms vykdyti yra reikalingi finansiniai ištekliai. Valstybės pajamų ir išlaidų sąmata nustatoma valstybės biudžete. Lietuvos Respublikos Konstitucijos 127 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų [1]. Mokestis yra suprantamas, kaip mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta pinigine prievolė valstybei [8]. Mokesčių surinkimas – viena iš aktualiausių valstybės problemų, sprendina panaudojant organizacines, teisine, ekonomines ir kitas priemones. Pagal Lietuvos Respublikos nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo operatyvinius duomenis 2007 metais, sausio – rugsėjo mėnesiais valstybės biudžeto pajamos iš mokesčių sudarė 78 procentus visų pajamų [109]. Pajamos iš pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) tuo pačiu laikotarpiu sudarė 45 procentus visų valstybės biudžeto pajamų iš mokesčių [109]. Kadangi šio mokesčio lyginamasis svoris nacionalinio biudžeto pajamose yra pats didžiausias, valstybei tenka labai svarbi pareiga užtikrinti, kad taikant PVM reglamentuojančius teisės aktus būtų daroma kuo mažiau klaidų.

Pridėtinės vertės mokestį Lietuvoje reglamentuoja 2002 m. kovo 5 dienos Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas nr. IX-751 [11] (toliau – PVM įstatymas), kuris 2004 m. sausio 15 dienos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymu Nr. X-1960 įsigaliojusiu 2004 m. gegužės 1 dieną, buvo suderintas su 1977 m. gegužės 17 dienos Šeštąją Tarybos direktyva 77/388/EB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas [16] (toliau – Šeštoji direktyva), - svarbiausiu Europos Sąjungos (toliau – ES) antrinės teisės aktu, nustatančiu vienodus apmokestinimo PVM reikalavimus visoms Europos Sąjungos valstybėms narėms. Šeštoji direktyva, 2006 m. lapkričio 28 dienos Tarybos direktyva 2006/112/EB Dėl Pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos [14] (toliau – direktyva Dėl Bendros PVM sistemos), yra išdėstyta nauja redakcija. Lietuvoje, siekiant detalizuoti PVM įstatymo nuostatų taikymą, yra išleista beveik keli šimtai poįstatyminių teisės aktų, nustatančių atskirus apmokestinimo PVM klausimus.

PVM reglamentuojantys teisės aktai nustato Pridėtinės vertės mokesčio sistemą. Atsižvelgdami į tai, kad Pridėtinės vertės mokesčio teisinis reglamentavimas yra labai platus, pagal mokesčių teisės teorijoje įtvirtintas atskiro mokesčio sistemos dalis ir PVM įstatyme įtvirtintus svarbiausius šio mokesčio aspektus, galime santykinai išskirti tokius PVM sistemos elementus: mokesčio objektas, apmokestinimo momentas ir apmokestinamoji vertė, mokesčio objekto apmokestinimo ar atleidimo nuo apmokestinimo klausimai, tarifai, mokesčio atskaita,

mokesčio mokėtojai, mokesčio sumokėjimo tvarka ir terminai, specialios apmokestinimo schemos.

Teisingas PVM reglamentuojančių teisės aktų nuostatų aiškinimas lemia teisingą mokesčio apskaičiavimą, deklaravimą ir laiku įvykdytą sumokėjimą. Priešingai, jei aiškinant teisės aktus yra daromos klaidos, atsiranda prielaidų suklysti apskaičiuojant, deklaruoiant ir sumokant šį mokestį. Praktikoje, taikant PVM reglamentuojančius teisės aktus, daroma daug klaidų. Ši teiginį iš dalies patvirtina toks faktas. Europos Bendrijų Teisingumo teisme (toliau – ETT) ir Lietuvos Vyriausiam administraciniame teisme iš visų išnagrinėtų mokestinių ginčų daugumą sudaro tokie mokestiniai ginčai, kurie kyla taikant PVM reglamentuojančių teisės aktų nuostatas. Atsižvelgus į tai, keliamos kelios hipotezės. Pirmą - taikant PVM reglamentuojančių teisės aktų nuostatas klystama, nes yra painios tam tikros konkrečios teisės aktų nuostatos, kurios nuolat klaidina jas aiškinančius subjektus. Antra, priešinga pirmai - taikant PVM reglamentuojančių teisės aktų nuostatas, klystama ne todėl, kad atskiros teisės aktų nuostatos yra neaiškios, bet todėl, kad dažnai nėra aiškus viso teisės akto, jo dalies ar skyriaus, kuriame įtvirtinta ta nuostata tikslas, pagrindinė idėja, o tai kelia keblumų aiškinant atskiras teisės akto nuostatas. Siekiant patvirtinti ar paneigti minėtas hipotezes, šiame darbe siekiama - nustatyti teisės aktų, reglamentuojančių vieną iš Pridėtinės vertės mokesčio sistemos sudedamųjų dalių - PVM objektą, praktinio taikymo sunkumus, išskirti konkrečias teisės aktų nuostatas, kurias aiškindami klysta jas taikantys subjektai, daromų klaidų tipus ir būdus kaip tos klaidos turėtų būti ištaisomos. Šiam tikslui pasiekti yra analizuojamos Europos Bendrijų Teisingumo Teismo (toliau – ETT) išnagrinėtos bylos, Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo praktika, Mokestinių Ginčų Komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės išnagrinėtos bylos, kuriose, PVM objektą reglamentuojančių teisės aktų kontekste, sprendžiami apmokestinimo PVM klausimai. Šio darbo tyrimo objektu pasirinktas PVM objektas, nes mokesčio objektas yra viena iš esminių kiekvieno mokesčio sistemos dalių. Klaidingas mokesčio objekto supratimas dažnai lemia ir klaidas vertinant kitas mokesčio sistemos dalis. Lietuvoje mokslo tiriamuosiuose darbuose, moksliniuose leidiniuose ar spaudoje paskelbtoje medžiagoje PVM objektą reglamentuojančių teisės aktų nuostatų praktinio taikymo problemų analizė sistemiškai ir plačiai nėra atlikta.

Tyrimo metodologinį pagrindą sudaro tokie teoriniai tyrimo metodai: analizės, analogijos, indukcijos, sisteminės analizės.

Mokslo tiriamąjį darbą struktūriškai sudaro įvadas, du skyriai, pabaigoje pateikiamos išvados ir pasiūlymai, panaudotos literatūros sąrašas, reziumė lietuvių ir vokiečių klaba. Pirmajame darbo skyriuje atkleidžiama PVM samprata ir struktūra, aprašyta šio mokesčio atsiradimo ir paplitimo pasaulyje ir Lietuvoje raida. Tam, kad atliekama analizė būtų sistemiška

ir aiški, antrasis darbo skyrius yra suskirstytas į poskyrius pagal PVM įstatyme įtvirtintą PVM objekto struktūrą. Šiame skyriuje analizuojamos mokesčius ginčus nagrinėjančių institucijų išnagrinėtos bylos, kuriose ginčai kilo dėl klaidų, daromų taikant PVM reglamentuojančių teisės aktų nuostatas. Ši skyrių sudaro penki poskyriai, kuriuose analizuojamos klaidos daromos aiškinant atskiras PVM objektą reglamentuojančių teisės aktų nuostatas, kurias taikant praktikoje daroma daugiausiai klaidų: atlygio sampratą, ekonominės veiklos ir apmokestinamojo asmens sampratą, prekių tiekimo ir paslaugų teikimo vietą nustatančių teisės aktų nuostatas, prekių tiekimo, paslaugų teikimo sampratą, prekių įsigijimo iš kitos Europos Sąjungos valstybės narės (toliau – valstybė narė) sampratą. Pabaigoje svarbiausi akcentai ir pasiūlymai išdėstyti išvadose.

1. PVM ATSIKADIMAS IR ESMĖ, PVM OBJEKTO PAGRINDINIAI BRUOŽAI

1.1. PVM atsiradimas ir pagrindiniai bruožai

PVM išradėju laikomas prancūzas M. Lore (M. Lorre). 1954 metais jis aprašė šio mokesčio veikimo schemą ir pasiūlė jį įvesti vietoje tuo metu galiojusio apyvartos mokesčio [32. P. 78]. Prancūzijoje PVM buvo pradėtas taikyti tais pačiais metais, nors galutinai įsigaliojo tik 1968 m. Prancūzijos pavyzdžiu artimiausiu metu pasekė daugelis Europos ir dalis pasaulio valstybių. Šiuo metu PVM taiko daugiau nei 50 šalių. Šis mokestis paplitęs visose Ekonominio Bendradarbiavimo ir Vystymo Organizacijos narėse, išskyrus Jungtines Amerikos Valstijas ir Australiją, taip pat visose ES valstybėse narėse. Europos Sąjungoje yra sukurta bendra apmokestinimo PVM sistema, todėl kiekviena valstybė prieš stojama į ES privalo įsivesti šį mokestį.

Prieš įvedant PVM beveik visos valstybės vietoje PVM taikė apyvartos mokestį. Šiuo mokesčiu buvo apmokestinama visa suteikiamų paslaugų ar tiekiamų prekių vertė, todėl tiekiant tas pačias prekes iš vieno tiekėjo kitam, jos buvo apmokestinamos kiekvieno tiekimo metu. Tai lemdavo „kaskadinio“ efekto atsiradimą. „Kaskadiniu“ efektu yra vadinama tokia situacija, kai tos pačios prekės tuo pačiu mokesčiu apmokestinamos du, tris ar daugiau kartų, o tai lemia staigų ir didelį prekių kainos augimą. Yra įvairių priemonių, kurios naudojamos kovai su šiuo efektu, bet jos nėra ypač efektyvios ir sukelia kitas problemas. Pagrindinis pridėtinės vertės mokesčio skirtumas nuo apyvartos mokesčio nustatomas analizuojant šių mokesčių pavadinimus. Pridėtinės vertės mokesčiu yra apmokestinama ne visa parduotų prekių ar suteiktų paslaugų vertė, o tik paskutiniu tiekimu/teikimu sukurta vertė. Jei paskutiniu tiekimu/teikimu vertė nesukuriama mokesčio mokėti nereikia, o jei sukuriami neigiami mokesčiai

grąžinamas. Šis mechanizmas yra įgyvendinamas per PVM atskaitą. PVM atskaitos esmė – tai galimybė atskaityti pirkimo sandorio metu sumokėtą PVM, vadinamą pirkimo PVM, iš tiekimo sandorio metu apskaičiuoto PVM, vadinamo pardavimo PVM. Tai reiškia, kad jei prekės yra parduodamos 10 procentų brangiau pardavėjas PVM paskaičiuoja nuo visos pardavimo sumos, kaip ir esant mokesčiui nuo apyvartos, tik šiuo atveju jis iš visos pardavimo PVM sumos atima jo už tas prekes sumokėtą pirkimo PVM, todėl į biudžetą iš tikrųjų pardavėjas moka PVM nuo tų 10 procentų, kuriais jis pabrangina prekę.

Greitą PVM paplitimą lėmė šios PVM savybės: PVM priklauso netiesioginiams mokesčiams, jis surenkamas nuo kiekvienoje tarpinėje gamybos grandyje sukuriamos pridėtinės vertės ir importo, o galiausiai perkeliamas galutiniam vartotojui; PVM apima labai plačią apmokestinimo bazę, - su tam tikromis išimtimis jis skaičiuojamas nuo visų verslo sandorių, todėl net esant santykinai nedideliam tarifui, šis mokestis duoda milžiniškas įplaukas į biudžetą; dėl eksportuojamų prekių apmokestinimo nulio procentų tarifu PVM sąlygoja itin didelį eksportuojamųjų prekių pagausėjimą; PVM tiksliau apmokestina prekes galutinėje stadijoje ir padeda išvengti dvigubo apmokestinimo lyginant su apyvartos mokesčiu, kuris galiojo beveik visose valstybėse prieš jį pakeičiant PVM.

Be minėtų privalumų, pažymėtini ir šio mokesčio trūkumai. Akcentuotinos PVM administravimo problemos, nes valdyti didelius pinigų srautus ir kontroliuoti šio mokesčio sumokėjimą nėra parasta, tam reikalingi nemaži techniniai ir žmogiškieji išteklių. Be to, yra gana sudėtingas PVM grąžinimo mechanizmo įgyvendinimas. Be šių trūkumų iš dalies galima tvirtinti, kad PVM, kaip netiesioginis mokestis, didina visuomenės turtingumą. Tačiau, siekiant socialinio teisingumo, mokesčių administravimas taptų labai sudėtingas ir brangus, nes tektų nustatyti daug tarifų atskiroms prekių ir paslaugų kategorijoms. PVM teisinis reglamentavimas, ypač Europos Sąjungos valstybėse yra labai platus ir sudėtingas, tai lemia dažnas klaidas taikant šį mokestį reglamentuojančius teisės aktus. Paminėtina ir tai, kad dėl šio mokesčio esmę sudarančio PVM atskaitos mechanizmo, yra kuriamos įvairios šio mokesčio grobstymo schemas, kurių metu mokesčių mokėtojai nepagrįstai sukuria grąžintiną PVM sumą arba sumažina privalomą mokėti PVM.

1.2. PVM atsiradimas Lietuvoje ir šio mokesčio įtaka šalies ūkio sistemai

Iki 1991 m. gruodžio mėn. Lietuvoje veikė apyvartos mokestis. Šio mokesčio tarifus nustatydavo Lietuvos Respublikos Vyriausybė (toliau – Vyriausybė) ir Lietuvos Respublikos Finansų ministerija (toliau – Finansų ministerija). Tarifai buvo dažnai keičiami,

nustatomi konkrečiam, plačiam, bet baigtiniam prekių sąrašui. 1991 m. gruodžio 10 dieną Lietuvos Respublikos Aukščiausia Taryba priėmė nutarimą Nr. I-2081 „Dėl apyvartos mokesčio pakeitimo į bendrojo akcizo mokestį“, remdamasi minėtu nutarimu Vyriausybė priėmė nutarimą Nr. 541, kuriame konkretizavo bendrojo akcizo mokesčio nuostatas.

Bendrojo akcizo mokestis turėjo daug panašumų su dabar galiojančiu PVM. Bendrojo akcizo mokestis buvo įvestas, panaikinus apyvartos mokestį. Šio mokesčio mokėtojais buvo visos įmonės, įstaigos ir organizacijos, gaunančios pajamų iš komercinės – ūkinės veiklos. Bendrojo akcizo objektas – kiekviename prekių gamybos ir realizavimo etape bei paslaugų teikimo procese sukurta pridėtinė vertė. Bendrojo akcizo apskaičiavimo principas – mokesčio mokėtojai į biudžetą mokėjo skirtumą tarp apskaičiuotos bendrojo akcizo sumos už realizuotas prekes ar paslaugas ir bendrojo akcizo sumos, apskaičiuotos už įsigytas prekes ar paslaugas. Šis mokestis, kaip ir dabar galiojantis PVM, buvo netiesioginis mokestis, galutiniai jo mokėtojai buvo vartotojai, o mokestis sudarė dalį kainos. Pagrindinis bendrojo akcizo mokesčio tarifas buvo 15 procentų prekės ar paslaugos kainos. Nuo 1992 m. liepos 1 dienos buvo patvirtintas laikinasis 18 procentų bendrojo akcizo mokesčio tarifas. Vyriausybė nustatė 10 procentų lengvatinį bendrojo akcizo tarifą, kuris buvo taikomas visoms prekybos įmonėms, įsigijusioms prekių už konvertuojamą valiutą iš užsienio valstybių, neapmokestinančių pridėtinio (pardavimo arba apyvartos) mokesčiu įvežamų prekių. Bendrojo akcizo mokesčiu buvo neapmokestinamos įvežamos iš užsienio šalių prekės, išskyrus alkoholinius gėrimus, tačiau bendruoju akcizu buvo apmokestinamos eksportuojamos prekės.

Apibendrinant, galima daryti išvadą, kad bendrojo akcizo mokestis turėjo daug bendrų bruožų su PVM. Esminis šių mokesčių panašumas jų apskaičiavimo principas, - abu mokesčiai buvo apskaičiuojami nuo sukurtos pridėtinės vertės. Eksporto ir importo apmokestinimo bendrojo akcizo mokesčiu tvarka buvo visiškai priešinga tai tvarkai, kuri nustatyta dabar galiojančiame PVM įstatyme. Bendruoju akcizu buvo neapmokestinamas importas, bet apmokestinamas eksportas. Dabartinio PVM įstatymo nuostatos reglamentuoja atvirkščią procesą – stengiamasi kuo labiau išvengti eksporto apmokestinimo, tokiu būdu sudarant sąlygas Lietuvos prekėms ir paslaugoms būti konkurencingomis užsienio rinkose. O importą priešingai – stengiamasi apmokestinti.

1993 m. gruodžio 22 dieną Lietuvos Respublikos Seimas priėmė Lietuvos Respublikos pridėtosios vertės mokesčio įstatymą Nr. I-345, kuris įsigaliojo nuo 1994 m. gegužės 1 dienos. Jį pakeitė 2002 kovo 5 dienos PVM įstatymas Nr. IX-751, kuris įsigaliojo nuo 2002 m. liepos 1 dienos. Šis įstatymas su vėlesniais pakeitimais galioja ir dabar. Svarbiausi šio įstatymo pakeitimai buvo nustatyti Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymu Nr. X-1960 įsigaliojusiu 2004 m. gegužės 1 dieną. Šiuo įstatymu PVM Lietuvoje

reglamentuojančios nuostatos buvo suderintos su 1977 m. gegužės 17 dienos Šeštąją Tarybos direktyva 77/388/EB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas.

Analizuojant PVM įtaką šalies ūkio sistemai pažymėtina, kad mokestinės pajamos sudaro didžiąją dalį visų valstybės pajamų. 2007 m. I – IX mėnesiais nacionalinio biudžeto pajamos iš mokesčių sudarė 78 procentus visų biudžeto pajamų [109]. Pridėtinės vertės mokestis sudaro didžiausią dalį visų nacionalinio biudžeto mokesčių pajamų. 2007 m. I – IX mėnesiais nacionalinio biudžeto pajamos iš PVM sudarė 45 procentus visų biudžeto pajamų iš mokesčių [109]. Tai reiškia, kad pridėtinės vertės mokestis yra pats svarbiausias ir didžiausią įtaką šalies ūkio sistemai darantis mokestis ir pats didžiausias nacionalinio biudžeto pajamų šaltinis. Žemiau pateikta lentelė, kurioje matyti, kaip kito valstybės biudžeto pajamos iš pridėtinės vertės mokesčio ir šio mokesčio lyginamasis svoris nacionalinio biudžeto pajamose.

Nacionalinio biudžeto pajamų visose biudžeto pajamose santykio kitimas 2000 - 2007 metais [109]

Metai	Nacionalinio biudžeto pajamos iš PVM tūkstančiais Litų	Pajamų iš PVM procentas visose nacionalinio biudžeto pajamose
2000	3 419 415	39 %
2001	3 511 812	38 %
2002	3 809 678	36 %
2003	3 822 994	34 %
2004	3 930 111	28 %
2005	4 841 689	33 %
2006 I – IX mėnesiai	4 706 014	33 %
2007 I – IX mėnesiai	6 007 192	35 %

Kaip matyti iš pateiktos lentelės nacionalinis biudžetas kasmet surenka vis daugiau pajamų iš PVM, bet santykinis pajamų iš PVM procentas bendrose nacionalinio biudžeto pajamose ne auga, bet priešingai, 2000 - 2004 metais stebimas santykinis pajamų iš šio mokesčio sumažėjimas visose biudžeto pajamose. Tokią situaciją 2000 – 2003 metais lėmė tiek greitesni kitų biudžeto pajamų augimo tempai. Ypač ženkliai pajamos iš PVM visose nacionalinio biudžeto pajamose sumažėjo 2004 metais, taip atsitiko dėl to, kad 2004 metais Lietuvai tapus Europos Sąjungos nare, į nacionalinio biudžeto pajamas buvo įtrauktos ir ES skiriamos finansinės lėšos. 2005 – 2007 stebimas stabilus santykinis biudžeto pajamų iš PVM

dydis. Taigi pridėtinės vertės mokestis išlieka pačiu svarbiausiu mokesčiu ir pačiu didžiausiu nacionalinio biudžeto pajamų šaltiniu.

1. 3. PVM objekto samprata

Mokesčio objektas yra visa tai, už ką (arba nuo ko) reikia mokėti mokestį: įvairių rūšių pajamos (pelnas), prekės ir paslaugos, įvairių rūšių turtas [34. P. 19]. Paprastai mokesčio objektas yra nurodomas mokesčio pavadinime. Iš pridėtinės vertės mokesčio pavadinimo galima nustatyti šio mokesčio objektą – tai sukurta pridėtinė vertė.

Pagal Lietuvos Respublikos PVM įstatymo 3 str. nuostatas PVM objektas yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, tenkinantis tam tikras sąlygas. Pagal PVM įstatymo 15 str. mokesčio suma yra skaičiuojama nuo apmokestinamosios vertės. PVM apmokestinamoji vertė yra toks atlygis, kuris yra gautas ar turėtų būti gautas už tiekiamą prekę arba teikiamą paslaugą. Taigi, pagal šias PVM įstatymo nuostatas, PVM objektas yra atlygis už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas. Tokia PVM objekto sąvoka nėra visiškai tiksli. Kaip buvo minėta anksčiau, iš šio mokesčio pavadinimo nustatome PVM objektą - sukurta pridėtinė vertė, o šiuo atveju PVM yra apskaičiuojamas nuo visų pardavimų (patiektų prekių ir suteiktų paslaugų) pajamų neįvertinant yra sukurta pridėtinė vertė ar ne. Taigi PVM įstatymo 3 str. nustatytas PVM objektas skiriasi nuo pridėtinės vertės mokesčio pavadinime nurodytojo tikrojo mokesčio objekto. Šis skirtumas atsiranda dėl PVM mokėtinos sumos apskaičiavimo metodikos: pridėtinės vertės mokestis apskaičiuojamas iš pardavimo PVM atėmus pirkimo PVM (PVM atskaita), taigi tikrasis mokesčio objektas, pagal šio mokesčio esmę, yra skirtumas tarp sumos nuo kurios skaičiuojamas pardavimo PVM ir sumos nuo kurios skaičiuojamas pirkimo PVM. Todėl šis mokestis vadinasi pridėtinės vertės mokesčiu, o ne mokesčiu nuo apyvartos arba pardavimų vertės. LR PVM įstatymo 3 str. nurodytas mokesčio objektas yra „pardavimo PVM“, o tikrasis PVM objektas, tą kuri matome mokesčio pavadinime, yra sukurta pridėtinė vertė. Tik tuo atveju, jei mokesčio mokėtojas pardavimų vertę sukūrė neįsigijęs jokių prekių ir paslaugų su PVM, tikrasis mokesčio objektas sutaps su tuo kuris yra aprašomas PVM įstatymo 3 straipsnyje.

1. 4. PVM objekto struktūra

PVM objektas yra apibrėžiamas PVM įstatymo 3 str. Šio straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad PVM objektu yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, tenkinantis tris sąlygas:

- 1) prekės tiekiamos ir paslaugos teikiamos už atlygį;

- 2) prekių tiekimas ir paslaugų teikimas pagal PVM įstatymo nuostatas vyksta šalies teritorijoje;
- 3) prekes tiekia ir paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo vykdydamas savo ekonominę veiklą, t. y. veikdamas kaip toks.

Taigi iš PVM įstatymo 3 str. 1 dalies skiriame tokius PVM objekto būtinus požymius: prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, atlygis, šalies teritorija, apmokestinamasis asmuo ir ekonominė veikla. Ūkinė operacija tik tuomet bus laikoma PVM objektu, kai ji turės visus išvardintus požymius.

PVM įstatymo 3 str. 2 dalyje nustatyta, kad PVM objektu taip pat yra ir prekių įsigijimas už atlygį iš kitoje valstybėje narėje įsiregistravusio PVM mokėtojo, ar apmokestinamojo asmens privalančio įsiregistruoti PVM mokėtoju, jei tas įsigijimas pagal PVM įstatymo nuostatas vyksta šalies teritorijoje, o prekes įsigyja bet koks apmokestinamasis asmuo, vykdydamas ekonominę veiklą (nesvarbu ar fizinis asmuo, ar juridinis, ar PVM mokėtojas) arba juridinis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis asmuo. Tos pačios dalies 2 ir 3 punktuose nustatyta, kad visais atvejais prekių įsigijimas už atlygį šalies teritorijoje iš kitos valstybės narės yra PVM objektas, jei bet koks asmuo įsigyja naują transporto priemonę ir minėti apmokestinamieji asmenys įsigyja akcizais apmokestinamų prekių, už kurias prievolė apskaičiuoti akcizus pagal Lietuvos Respublikos akcizų įstatymą atsiranda Lietuvos Respublikoje.

Pagal PVM įstatymo 3 str. 2 dalies 1 punktą, sprendžiant ar konkretus prekių įsigijimas yra PVM objektas Lietuvoje, reikia, analizuoti, ar yra visi nurodyti požymiai: kitoje valstybėje narėje įsiregistravęs tiekėjas, PVM mokėtojas (arba asmuo privalantis ten įsiregistruoti PVM mokėtoju), apmokestinamasis asmuo vykdomas ekonominę veiklą, kuris įsigyja prekes, šalies teritorija, atlygis. Šios dalies antrame ir trečiame punkte akcentuoti tokie požymiai: naujos transporto priemonės ir bet kuris asmuo, akcizais apmokestinamos prekės ir bet kuris asmuo išskyrus fizinį asmenį, kuris nėra apmokestinamasis asmuo.

PVM įstatymo 3 str. 3 dalyje nustatyta, kad importo PVM objektas yra prekių importas, kai prekės pagal PVM įstatymo nuostatas laikomos importuotomis šalies teritorijoje. Atvejai, kai prekės laikomos importuotomis Lietuvoje, nustatyti PVM įstatymo 14 str. 12 ir 13 dalyse.

PVM įstatymo 3 str. 4 dalyje nustatyta, kad PVM objektas yra PVM įstatymo 53 str. nurodytų aplinkybių susidarymas. PVM įstatymo 53 str. nustatyti kai kurie atvejai, kai tiekiamos prekės nėra apmokestinamos PVM arba apmokestinamos 0 procentų PVM tarifu. Tai atvejai, kai tiekiamos prekės nėra išleidžiamos cirkuliuoti į laisvą apyvartą, bet yra pateikiamos laikinai saugoti muitinės prižiūrimose laikino prekių saugojimo vietose, įvežamos į laisvą zoną

arba padedamos į laisvąjį sandėlį, prekėms įforminama muitinio sandėliavimo, muitinės prižiūravimo perdirbimo ar laikinojo įvežimo perdirbti neapmokestinant importo muitais muitinės procedūra, prekės išgabenamos į PVM lengvatų sandėlį ir kiti atvejai, kai prekės nėra išleidžiamos į laisvąją apyvartą.

Iš esmės analogiškos nuostatos reglamentuojančios PVM objekto struktūrą yra įtvirtintos ir direktyvos Dėl bendros PVM sistemos 2, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 24, 25, 26, 27, 28 ir 29 straipsniuose.

Taigi, PVM įstatyme įtvirtinta tokia PVM objekto struktūra: prekių (paslaugų teikimas), tenkinantis tam tikras sąlygas, prekių įsigijimas iš ES valstybės narės, tenkinantis tam tikras sąlygas, prekių importas ir tam tikrų PVM įstatymo 53 str. nurodytų aplinkybių susidarymas. Šiuos struktūrinius elementus aprašo tokios sąvokos, kaip apmokestinamasis asmuo, ekonominė veikla, šalies teritorija, prekių tiekimas, paslaugų teikimas, prekių įsigijimas, atlygis ir kitos, nuo kurių aiškinimo priklauso tam tikros ūkinės operacijos pripažinimas PVM objektu ir atvirkščiai. Interpretuojant šias sąvokas daromos įvairios klaidos.

2. PVM OBJEKTAŲ REGLAMENTUOJANČIŲ TEISĖS AKTŲ NUOSTATŲ TAIKYMO PROBLEMOS

Kiekvieną PVM objekto struktūrinį elementą reglamentuoja atskiros teisės aktų nuostatos. Mokestiniai ginčai, kylantys dėl daromų klaidų, aiškinant PVM reglamentuojančias teisės aktų nuostatas, galėtų būti suskirstyti į grupes, pagal tai, kokį PVM objekto struktūrinį elementą reglamentuojančias teisės aktų nuostatas taikant jie kyla:

- 1) dėl prekių tiekimą ir paslaugų teikimą reglamentuojančių teisės aktų nuostatų;
- 2) dėl atlygio už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas sampratos teisinio reglamentavimo;
- 3) dėl prekių ir paslaugų teikimo vietos nustatymą reglamentuojančių teisės aktų nuostatų;
- 4) dėl apmokestinamojo asmens ir ekonominės veiklos sampratas įtvirtinančių teisės aktų nuostatų;
- 5) dėl prekių įsigijimą iš kitos valstybės narės reglamentuojančių teisės aktų nuostatų taikymo.

Toliau kiekviena šių klaidų grupė bus nagrinėjama atskirai.

2. 1. Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo sampratą įtvirtinančių teisės aktų nuostatų taikymo problemos

PVM įstatymo 3 str. 1 dalyje nustatyta, kad PVM objektas yra prekių tiekimas ar paslaugų teikimas tenkinantis tam tikras sąlygas. Prekių tiekimo samprata yra įtvirtinta PVM įstatymo 4, 5, 5¹ ir 6 straipsniuose, o paslaugų teikimo – 7 ir 8 straipsniuose. Iš esmės analogiškos nuostatos įtvirtintos Šeštosios direktyvos 2, 5 ir 6 straipsniuose ir direktyvos Dėl Bendros PVM sistemos 2, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 24, 25, 26, 27, 28 ir 29 straipsniuose.

Sprendžiant klausimą ar konkreti ūkinė operacija yra PVM objektas (PVM įstatymo 3 str. 1 dalies prasme), pirmiausiai reikia nustatyti ar yra įvykęs prekių tiekimo ar paslaugų teikimo faktas. Mokestiniuose ginčiuose, kylančiuose šioje srityje paprastai viena ginčo šalis teigia, kad prekių tiekimo faktas yra įvykęs, o kita – priešingai, kad jo nebuvo.

Didžiausia mokestinių ginčų grupė, kurioje kvestionuojama prekių tiekimo sąvoka yra susijusi ne su pačios prekių teikimo sąvokos, kaip ji yra reglamentuota teisės aktuose, interpretavimu, bet su įrodymais, kurie patvirtintų prekių tiekimo faktą. PVM įstatymo 56 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad PVM mokėtojas prekių tiekimui pritaikęs 0 procentų PVM tarifą dėl prekių eksporto į trečiąsias valstybes, privalo turėti dokumentus, įrodančius, kad prekės išgabentos iš Europos Bendrijų teritorijos, o tais atvejais, kai 0 procentų PVM tarifas taikomas prekes tiekiant kitoje valstybėje narėje registruotam PVM mokėtojui, – ir įrodymus, kad asmuo, kuriam prekės išgabentos, yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas. Tokio pobūdžio mokestiniai ginčai paprastai kyla, kai mokesčių mokėtojai paprašo mokesčių administratoriaus sugrąžinti už įsigytas prekes sumokėtą pirkimo PVM, kai tas prekes mokesčių mokėtojai patiekia kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje registruotiems PVM mokėtojams arba eksportuoja į trečiąsias valstybes ir dėl to šiam prekių tiekimui pritaiko nulio procentų PVM tarifą, o mokesčių administratorius pareikalauja pateikti įrodymus, kurie patvirtintų prekių eksporto ar patiekimo kitos Europos Sąjungos valstybės narės PVM mokėtojui faktą. Šiame skyriuje aprašyti tokio pobūdžio mokestinius ginčus nėra tikslinga, nes tokių mokestinių ginčų nagrinėjimo metu analizuojami įrodymai, kurie patvirtintų prekių tiekimo faktą, o šio skyriaus tyrimo dalykas yra pati prekių tiekimo ir paslaugų teikimo sąvoka, kaip ji apibrėžta PVM įstatymo 4, 5, 5¹, 6, 7 ir 8 straipsniuose ir atitinkamose direktyvos nuostatose.

Kadangi paslaugų teikimu PVM prasme yra laikomas bet koks sandoris dėl bet kokio civilinių teisių objekto, kuris nėra laikomas prekių tiekimu, ginčai, kuriuose sprendžiamas klausimas, ar yra įvykęs paslaugų teikimo faktas yra labai skirtingi ir susiję su įvairaus pobūdžio civiliniais sandoriais. Išanalizavus Europos Bendrijų Teisingumo Teismo, Lietuvos Vyriausio administracinio teismo ir Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės išnagrinėtus ginčus darytina išvada, kad šių ginčų metu dažniausiai nėra aiškinamos PVM objektą reglamentuojančių teisės aktų nuostatos, bet yra aiškinami tam tikros rūšies sandorių

požymiai. Tokio pobūdžio mokesčių ginčų pavyzdžiu galėtų būti ginčas, kuris kilo dėl skirtingo akcijų išleidimo ir platinimo, kaip paslaugų teikimo, vertinimo. Šio ginčo metu Europos Bendrijų Teisingumo teismas nustatė, kad išleisdama naujas akcijas bendrovė siekia padidinti savo aktyvų įgydama kapitalo ir pripažįsta naujų akcininkų nuosavybės teises į dalį taip padidinto kapitalo. Teismas nurodė, kad „bendrovės požiūriu, tai kapitalo įgijimas, o ne paslaugų teikimas. Akcininko požiūriu, tai investicija, kapitalo panaudojimas, o ne už kažkokią paslaugą ar prekę mokamas atlyginimas“ [48]. Panašiu pobūdžiu yra analizuojami ir kiti atvejai, kai siekiama nustatyti ar yra įvykęs paslaugų teikimo faktas.

Prekių tiekimo samprata yra smulkiai teisiškai reglamentuota, o tai lemia mokesčių ginčų šioje srityje įvairovę. Šiame skyriuje yra aprašytos trys grupės mokesčių ginčų, kuriose analizuojama prekių tiekimo samprata. Pirmoji grupė susijusi su klaidomis daromomis interpretuojant prekių tiekimo sąvoką PVM įstatymo 4 str. 1 dalies ir Šeštosios direktyvos 5 str. 1 dalies prasme, antroji grupė susijusi su tomis pačiomis prekių tiekimo sąvokos nuostatomis mokesčių grobstymo kontekste, o trečioji su dažnomis klaidomis aiškinant prekių suvartojimo PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti sąvoką.

PVM įstatymo 4 str. 1 dalyje nustatyta, kad prekių tiekimas tai prekių perdavimas kitam asmeniui, kai pagal sandorio sąlygas šis asmuo arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip jų savininkas. Šeštosios direktyvos 5 str. 1 dalyje nustatyta, kad prekių tiekimas tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas. Tokia pati prekių tiekimo sąvokos formulė pateikta ir direktyvoje Dėl Bendros PVM sistemos. Šią prekių tiekimo sąvoką galima vadinti pagrindine, esmine prekių tiekimo sąvoka, nes kitos teisės aktų nuostatos, reglamentuojančios prekių tiekimo sampratą tik tikslina šią sąvoką, prekių teikimui prilygina tam tikrus veiksmus, pavyzdžiui prekių perdavimą pagal nuomos sutartį, prekių suvartojimą privatiems PVM mokėtojo poreikiams tenkinti ir kita. Pirmoji aprašyta mokesčių ginčų grupė susijusi su minėtos pagrindinės prekių tiekimo sąvokos aspektų aiškinimu. Aprašytose bylose Europos Bendrijų Teisingumo teismas ir Mokesčių ginčų komisija prekių tiekimo sąvoką aiškino prekių vagystės ir prekių grąžinimo lizingo bendrovei kontekste.

2005 m. liepos 14 dieną Europos Bendrijų Teisingumo teismas priėmė sprendimą byloje Nr. C-435/03, pagal „Hof van beroep te Antwerpen“ (Belgija) prašymą priimti prejudicinį sprendimą [49]. Ginčas kilo tarp Belgijos mokesčių administratoriaus ir dviejų Belgijoje įsisteigusių bendrovių (toliau – Bendrovė A ir Bendrovė B). Mokesčio ginčo metu nustatyta, kad Bendrovės A veikla yra prekyba tabako gaminiais. Bendrovė B eksploatuoja muitinės sandėlį, kuriame buvo sandėliuojamas apdorotas tabakas, priklausantis Bendrovei A. Tabako gaminiai iš Bendrovės B sandėlių buvo pavogti. Belgijos mokesčių administratorius minėtą vagystę laikė prekių tiekimu ir pateikė nurodymą Bendrovei B už trūkstamas cigaretes sumokėti

PVM. Pasak mokesčių administratoriaus, nukentėjusiai dėl prekių vagystės bendrovei PVM galėtų būti gražintas, tik jei ji sugebėtų įrodyti, pirma, kad prekės iš tiesų buvo pavogtos ir, antra, kad po vagystės jos nebuvo pateiktos į komercinę apyvartą. Visas sumokėtas sumas Bendrovė A gražino Bendrovei B. Abi Bendrovės dėl šio mokesčių administratoriaus sprendimo pateikė skundą. Europos Bendrijų Teisingumo teismas išanalizavęs Šeštosios direktyvos nuostatas reglamentuojančias prekių tiekimą nustatė, kad vagystė negali būti laikoma perleidimu, įvykdytu tarp šalies, kuri yra nukentėjusi nuo vagystės ir pažeidimo autoriaus, Šeštosios direktyvos nuostatų prasme prekių vagystė nėra „prekių tiekimas už atlygį“. Šiam sprendimui pagrįsti Teismas išdėstė tokius argumentus. Apie vagystę buvo pranešta policijai, kuri dėl jos pradėjo tyrimą, todėl darytina išvada, kad tabako gaminiai tikrai buvo pavogti. Tai, kad sumokėti PVM už šias prekes buvo reikalaujama po vagystės, rodo, jog būtent pati vagystė lėmė apmokestinimą PVM. Prekių vagystė nesuteikia nukentėjusiam dėl vagystės asmeniui atitinkamo finansinio atlygio, todėl vagystė negali būti laikoma „prekių tiekimu už atlygį“. Vagystė nepatenka į direktyvoje nustatytą „prekių tiekimo“ sąvoką. Pagal direktyvos 5 straipsnio 1 dalį „prekių tiekimas“ – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas. Iš šios nuostatos išplaukia, jog prekių tiekimo sąvoka susijusi ne su nuosavybės teisės perdavimu taikomoje nacionalinėje teisėje numatytais būdais, o su visais materialiojo turto perdavimo sandoriais, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę naudotis tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė. Pavogęs prekes asmuo yra tik paprastas jų turėtojas. Tai nesuteikia teisės vagystę įvykdžiusiam asmeniui disponuoti prekėmis tokiomis pačiomis sąlygomis kaip jų savininkui. Dėl šių priežasčių vagystė negali būti laikoma „prekių tiekimu už atlygį“ [49].

Kitas mokesstinis ginčas, kuriame pateikta prekių tiekimo sąvokos analizė susijęs su panaudotų prekių gražinimu. 2006 m. birželio 22 dienos sprendimu Nr. S -278(7-268/2006) [96], Mokestinių ginčų komisija išnagrinėjo ginčą kilusį tarp vežimo paslaugas teikiančio mokesčių mokėtojo (toliau – Bendrovė) ir mokesčių administratoriaus. Mokestinio ginčo metu nustatyta, kad Bendrovė lizingo sutarties pagrindu iš Austrijoje įsikūrusios lizingo bendrovės (toliau – Lizingo bendrovė) importavo 6 vilkikus ir 6 puspriekabes ir visą apskaičiuotą ilgalaikio turto importo PVM to mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje iš karto įtraukė į PVM atskaitą bei skaičiavo šio turto nusidėvėjimą. Nustatyta, kad Bendrovė netinkamai vykdė Lizingo sutartimi prisiimtus finansinius įsipareigojimus, todėl lizingo bendrovė nutraukė lizingo sutartį ir nurodė, jog Bendrovė importuotas transporto priemones turi gražinti, perduodant jas saugoti į muitinės sandėlį. Bendrovė perdavė nurodytas transporto priemones į muitinės sandėlį. Pasak Bendrovės, šiuo atveju lizingo būdu įsigytų transporto priemonių gražinimas Lizingo bendrovei turi būti vertinamas kaip prekių tiekimas pagal PVM įstatymo 4 str. 1 dalį ir vadovaujantis PVM įstatymo 41 straipsnio 2 dalies 2 punktu toks prekių tiekimas turi būti apmokestinamas 0 proc. PVM

tarifu. Mokesčių administratorius šio transporto priemonių gražinimo nelaikė prekių tiekimu už atlygį ir nurodė Bendrovei patikslinti importo PVM atskaitą. Mokestinių ginčų komisija išanalizavusi šią situaciją pateikė tokį jos vertinimą. Pagal PVM įstatymo 4 str. 1 dalį prekių tiekimu laikomas prekių perdavimas kitam asmeniui, kai pagal sandorio sąlygas šis asmuo arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip jų savininkas. Iš esamų aplinkybių bei lizingo sutarties sąlygų matyti, kad Bendrovė nebuvo įgijusi teisės disponuoti importuotomis transporto priemonėmis kaip jų savininkas. Priešingai, visą lizingo laikotarpį šis turtas buvo Lizingo bendrovės nuosavybė, Bendrovė neturėjo teisės parduoti šio turto išsimokėtinai, skolinti jo tretiesiems asmenims arba jį įkeisti. Bendrovė, neįgijusi nuosavybės teisių į lizingo būdu išsinuomotas transporto priemones, pagal lizingo sutarties sąlygas bei lizingo bendrovės nurodymus, gražino jas savininkui, t. y. Lizingo bendrovei. Dėl šių priežasčių konstatuotina, kad tokiam prekių perdavimui, kai jos gražinamos savininkui PVM įstatymo 41 str. 2 dalies 2 punktas negali būti taikomas [96].

Abu aprašyti sprendimai svarbūs keliais aspektais. Europos Bendrijų Teisingumo teismas paaiškino vagystės ir prekių tiekimo santykį, o Mokestinių ginčų komisija - prekių gražinimo sąvoką, prekių tiekimo kontekste, taip pat abi mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos analizavo svarbiausius prekių tiekimo sąvokos aspektus.

Mokestinių ginčų metu juos nagrinėjančios institucijos atskirai paaiškino šiuos prekių tiekimo sąvokos aspektus: „prekių perdavimą“ ir „teisę disponuoti prekėmis, kaip jų savininkui“. Teismas pažymėjo, kad „prekių perdavimas“ reiškia teisių disponuoti tomis prekėmis, kaip savomis perdavimą. Perdavimas, pasak Teismo yra valingas prekių savininko veiksmas, kuriuo jis perduoda konkrečias prekes. Perduodant prekes yra reikalingas prekių tiekėjo noras ir parodyta valia perduoti tas prekes. Pasak Teismo „objektyviai aiškinant prekių tiekimo sąvoką, valios perduoti prekes neparodymas, reiškia vieno iš prekių tiekimo sąvokos aspekto – prekių perdavimo nebuvimą, o dėl to ir prekių tiekimo nebuvimą“ [96]. Disponavimo prekėmis samprata, pasak Teismo, reiškia, kad asmuo gali su tomis prekėmis atlikti visus teisėtus veiksmus, t.y. jas parduoti, išnuomoti ar naudoti savo reikmėms. Tokią teismo poziciją patvirtina ir analogiška Mokestinių ginčų komisijos sprendime nurodyta disponavimo samprata. Mokestinių ginčų komisija pažymėjo, kad disponavimas prekėmis, kaip jų savininkui yra teisių parduoti šį turtą išsimokėtinai, skolinti jį tretiesiems asmenims arba jį įkeisti turėjimas. Pažymėtina, kad šis teisių sąrašas nėra ir negali būti baigtinis ir kiekvienu atveju siekiant nustatyti ar asmuo disponuoja prekėmis taip, kaip savininkas, reikia vertinti visas prekėmis disponuojančio asmens teises. Jei asmuo disponuojantis prekėmis neturi visų minėtų teisių, tų prekių atžvilgiu, negalima teigti, kad prekėmis yra disponuojama, kaip savomis. Nesant šio prekių tiekimo sąvokos požymio laikytina, kad prekių tiekimas yra neįvykęs, nes netenkinamas

vienas iš formalių prekių tiekimo požymių. Analizuojant „prekių perdavimo“ sampratą prekių vagystės kontekste darytina išvada, kad vagystės atveju prekių savininkas neatlieka „prekių perdavimo“, nes prekių pagrobimo metu nėra išreiškiama prekių savininko valia perduoti tas prekes. Teismas pažymėjo, kad prekių pagrobėjai negali „disponuoti prekėmis“ taip kaip jų savininkas, nes negali su tomis prekėmis atlikti teisėtų veiksmų, negali oficialiai jų parduoti, išnuomoti ar naudoti savo reikmėm. Dėl šių argumentų Teismas padarė išvadą, kad analizuojant prekių vagystę prekių tiekimo sąvokos kontekste nėra šių prekių tiekimo sąvokos požymių „prekių perdavimo“ ir pagrobėjo galimybės „disponuoti prekėmis“, todėl prekių vagystė negali būti laikoma prekių tiekimu. Panaudotų prekių grąžinimo savininkui atveju laikoma, kad lizingo sutarties pagrindu tą turtą valdęs asmuo negali juo disponuoti taip, kaip savininkas, nepriklausomai nuo to, kad tos prekės jam pagal PVM įstatymo nuostatas buvo patiekios.

Pirmu aprašytu atveju interpretuojant prekių tiekimo sąvoką, klaidą padarė mokesčių administratorius, o antroje pateiktoje situacijoje - mokesčių mokėtojas. Kaip matyti iš abiejų sprendimų, klystama buvo aiškinant esminius prekių tiekimo sąvokos aspektus. Šių sprendimų reikšmė yra dvejopa. Pirmą, jais galima naudotis aiškinant analogiškas situacijas. Antra, šiuose sprendimuose nurodytais sąvokų „disponavimas kaip savininkui“ ir „prekių perdavimo“ požymiais galima remtis visais atvejais, kai siekiama nustatyti ar yra įvykęs prekių tiekimas PVM įstatymo 4 str. 1 dalies prasme.

Kita grupė mokesčių ginčų susijusi su tokiomis situacijomis, kai sudaromi prekių tiekimo sandoriai, kurių tikslas paprastai yra ne ekonominės naudos normaliomis verslo sąlygomis siekimas, bet mokesčių situacijos sau palankia linkme iškraipymas. Tokių mokesčių ginčų metu, mokesčių administratorius paprastai siekia atkurti iškraipytą mokesčių situaciją ir tam naudoja kelis būdus. Siekia įrodyti, kad tokio pobūdžio sandoriais nėra sukurtas PVM objektas arba, kad mokesčių mokėtojas veikė nesąžiningai, t.y. piktnaudžiavo savo teisėmis. Siekiant įrodyti, kad ūkinėmis operacijomis nebuvo sukurtas PVM objektas, naudojamos atskirais PVM objekto elementais: siekiama įrodyti, kad nebuvo prekių tiekimo ar paslaugų teikimo fakto, kad mokesčių mokėtojas nevykdo ekonominės veiklos ir kitais. Aprašytoje pirmoje situacijoje, kaip vėliau buvo nustatyta, mokesčių mokėtojas veikė nesąžiningai, t.y. piktnaudžiavo savo teisėmis, tačiau mokesčių administratorius siekė įrodyti, kad sandoriu nebuvo sukurtas PVM objektas, nes, pasak mokesčių administratoriaus, neįvyko prekių tiekimo faktas. Šis mokesčių ginčas, analizuojant prekių tiekimo sąvoką svarbus tuo, kad Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas pateikė įrodymų, kuriais grindžiamas prekių tiekimo faktas, analizę.

2006 m. balandžio 6 dienos Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas priėmė nutartį byloje Nr. A¹ – 794/2006 [87], kuria išnagrinėjo ginčą kilusį tarp Lietuvoje registruotos

bendrovės (toliau – Bendrovė A) ir mokesčių administratoriaus. Mokestinio ginčo metu nustatyta, kad Bendrovė Lietuvoje prekiaavo ryžiais, kurių tiekėja buvo įsisteigusi už Europos Bendrijų teritorijos ribų. Tiekėja ryžius iš pradžių parduodavo kitoms Lietuvoje įsisteigusioms įmonėms (toliau – Bendrovės tarpininkės), o po to, juos perparduodavo prekes Bendrovei A. Bendrovėms tarpininkėms dėl šių sandorių kilo prievolė mokėti importo PVM ir atskaityti tą pačią sumą, o patiekus prekes Bendrovei A, sumokėti pardavimo PVM, tačiau jos pardavimo PVM nemokėjo, nes, kaip įrodė mokesčių administratorius, tam tikrais neteisėtais veiksmais nepagrįstai suformavo PVM atskaitą. Bendrovė A tokiu būdu įgijo teisę atskaityti tų prekių pirkimo PVM. Mokesčių administratorius nustatė, kad Bendrovių tarpininkių buhalterinėje apskaitoje pavaizduotos ūkinės operacijos – prekių tiekimas, realiai neįvyko ir pavaizdavus šias ūkines operacijas buvo siekiama sau palankiai iškreipti mokestinę situaciją, nes tą pačią ar kitą dieną prekės būdavo perleidžiamos Bendrovei A, Bendrovės tarpininkės prekių nesandėliuodavo, jas iškart pristatydavo Bendrovei A, kuri tiesiogiai atsiskaitydavo su prekių pagrindine tiekėja. Bendrovės A teigimu, mokesčių administratoriaus ginčijamos ūkinės operacijos realiai įvyko. Taigi ginčas kilo dėl skirtingo prekių tiekimo ir ūkinės operacijos realumo aiškinimo. Lietuvos Vyriausiasis Administracinis teismas pažymėjo, kad „prekių tiekimo sąvoka yra objektyvi, ir ji apima visus teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimus, nepriklausomai nuo tokių perdavimų tikslo, jeigu perduodamos prekės realiai egzistavo ir pirkėjas įgijo teisę jomis disponuoti kaip savininkas“ [87]. Sprendžiant, ar buvo atliktas pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas prekių tiekimas, aplinkybės, susijusios su prekių pristatymu, su atsiskaitymu už patiektas prekes, pačios savaime nėra teisiškai reikšmingos. Teisė kaip savininkui disponuoti materialiu turtu apima ir teisę nurodyti, kur įsigyjamoms prekėms turi būti pristatytos (jų pirkėjui ar kitam asmeniui), kaip turi būti atsiskaitoma už tiekiamas prekes (tiesiogiai ar pervedant pinigus pirminiam prekių tiekėjui), kokiomis priemonėmis vykdomas atsiskaitymas (pinigais, reikalavimų perleidimo sutartimis, akcijomis) ir kt. Teismas pažymėjo, kad prekių tiekimu, pridėtinės vertės mokesčio prasme, nebūtų toks atvejis, kai apskritai neegzistuoja prekės, kurių tiekimui įforminti išrašoma PVM sąskaita faktūra, dėl ko prekių pirkėjas neįgyja teisės disponuoti tokiomis prekėmis kaip savininkas. Mokesčių administratoriaus šioje byloje atlikta Bendrovės A ir Bendrovių tarpininkių prekybinių sandorių, prekių pristatymo ir atsiskaitymų analizė neduoda pagrindo teigti, kad minėti ūkio subjektai nebuvo įgiję teisės disponuoti prekėmis kaip savininkai. Bendrovės A kontrahentai Bendrovės tarpininkės įsigydamos prekes tuo pačiu įgydavo teisę disponuoti jomis kaip savininkai, ir, realizuodami šią teisę, jie perleisdavo prekes pareiškėjui. Duomenų, kad prekės apskritai neegzistavo ir kad mokesčių administratoriaus ginčijamos ūkinės operacijos nebuvo atliktos nagrinėjamu atveju nebuvo. Todėl darytina išvada, kad prekių tiekimas, analizuojant jo

formalius požymius pateiktus PVM įstatymo 4 straipsnyje, yra įvykęs, ūkinėmis operacijomis tarp pareiškėjo ir jo kontrahentų buvo sukurtas objektas, kuris apmokestinamas PVM [87].

Šioje byloje Teismas nusprendė, kad Bendrovė A piktnaudžiavo mokesčių įstatymais, tam tikslui panaudodama Bendrovės tarpininkes, o minėtais sandoriais buvo nepagrįstai iškreipta mokesstinė situacija, todėl mokesčių administratoriaus sprendimo rezultatas, šių sandorių apmokestinamosios vertės eliminavimas iš bendros situacijos liko nepakeistas, tačiau analizuojant prekių tiekimo sąvoką yra svarbūs aukščiau išdėstyti Teismo argumentai dėl prekių tiekimo sąvokos.

Kito aprašyto mokesčio ginčo metu taip pat buvo atliekama įrodymų, kurie patvirtintų prekių tiekimo faktą analizė. Šiuo atveju mokesčių administratorius priešingai nei anksčiau aprašytoje situacijoje dėl tam tikrų priežasčių siekė įrodyti, kad prekių tiekimo faktas yra įvykęs, o mokesčių mokėtojas jį neigė, tačiau analizuojant įrodymus, patvirtinančius prekių tiekimo faktą, tai nėra svarbu.

2006 m. liepos 26 dieną Mokesčių ginčų komisija priėmė sprendimą Nr. S-307 (7-297/2006) [98], kuriuo išnagrinėjo ginčą, kilusį tarp Lietuvoje registruotos bendrovės (toliau – Bendrovė A) ir mokesčių administratoriaus. Mokesčio ginčo metu nustatyta, kad Bendrovė A įvykdė, jai nuosavybės teise priklausančio ilgalaikio turto perdavimą Jungtinėje Karalystėje registruotai bendrovei (toliau – Bendrovė B). Iš Bendrovės A apskaitos registru ir pirminių apskaitos dokumentų matyti, kad ilgalaikį turtą Bendrovė A perdavė siekiant, kad būtų sumažinta jos skola bendrovei B, užskaitant dalį paskolos, kaip mokėjimą už perduotą ilgalaikį turtą. Mokesčių administratorius, įvertinęs patikrinimui pateiktus pirminius ir suvestinius buhalterinės apskaitos dokumentus, tokį ilgalaikio turto perdavimą laikė prekių tiekimu už atlygį, todėl apmokestino PVM. Bendrovė A su tokiu mokesčių administratoriaus sprendimu nesutiko argumentuodama, kad toks sandoris iš tikrųjų niekada neįvyko. Bendrovė B, kuriai priklauso 100 procentų Bendrovės A akcijų, minėto turto savo apskaitoje neužpajamavo. Pasak Bendrovės A, mokesčių administratorius remiasi klaidingais įrašais jos buhalterinės apskaitos registruose, šie įrašai yra ištaisyti, o PVM deklaracijos patikslintos. Mokesčių ginčų komisija įvertinusi ginčo metu pateiktą informaciją nustatė, kad mokesčių administratoriaus sprendimas yra teisėtas ir pagrįstas. Komisija akcentavo, kad „pagal PVM įstatymo nuostatas, bet koks prekių perdavimas, kai pagal sandorio sąlygas šis asmuo arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip jų savininkas, laikytinas prekių tiekimu už atlygį ir yra PVM objektas“ [98]. Šiuo atveju įvykusį prekių tiekimo faktą patvirtina Bendrovės A buhalterinės apskaitos dokumentai. Bendrovė A buhalterinės apskaitos registruose užfiksavo finansinės skolos užsienio įmonei gražinimą, atitinkamų metų balanse Bendrovė A nurodė neturinti jokie ilgalaikio turto, o paaiškinamajame rašte prie finansinės atskaitomybės nurodė, kad ilgalaikio turto neturi, nes jis perduotas

Bendrovei B, kuri tą patį turtą išnuomojo Bendrovei A. Tarp bendrovių yra sudarytas Tarpusavio išskolinimų suderinimo ir užskaitymo aktas, iš kurio taip pat matyti, kad Bendrovė A perdavė turtą ir dėl to sumažėjo jos išskolinimas. Nuomos sutartis patvirtina, jog Bendrovė B Bendrovei A išnuomojo tą patį ilgalaikį turtą, o šiam Bendrovė A neskaičiavo nusidėvėjimo sąnaudų. Mokestinių ginčų komisija nustatė, kad visi pateikti įrodymai patvirtina mokesčių administratoriaus išvadas, kad minėtą ilgalaikį turtą Bendrovė A perleido Bendrovei B [98].

Abu aprašyti mokestiniai ginčai, juos analizuojant prekių tiekimo sąvokos kontekste yra tarpusavyje glaudžiai susiję. Pirmojo mokestinio ginčo metu Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas akcentavo objektyvų prekių tiekimo pobūdį. Tai reiškia, kad vertinant ar yra įvykęs prekių tiekimas, negalima atsižvelgti į šio tiekimo tikslus ir aplinkybes, kuriomis jis yra vykdomas. Kiekvienas prekių tiekimas turi būti vertinamas atskirai tik pagal formalius prekių tiekimo sąvokos požymius. Šie prekių tiekimo sąvokos požymiai jau buvo minėti ankstesnėse bylose, tai – „galėjimas disponuoti prekėmis kaip savomis“ ir kiti. Šių formalių prekių tiekimo sąvokos požymių buvimą arba nebuvimą patvirtina toje pačioje byloje paminėti įrodymai – faktas, kad tikrovėje egzistavo sandorio dalykas - prekės, taip pat kitos aplinkybės užfiksuotos įmonės buhalterinėje apskaitoje. Šie įrodymai plačiai aprašyti jau antroje byloje. Kaip svarbiausi iš jų, to mokestinio ginčo kontekste, šioje byloje paminėti įmonės pirminiuose ir suvestiniuose buhalterinės apskaitos dokumentuose užfiksuoti šie aspektai: užfiksuotas finansinės skolos užsienio įmonei grąžinimas, atitinkamų metų balanse nurodyta, kad bendrovė neturi jokio ilgalaikio turto, tarp bendrovių yra sudarytas tarpusavio išskolinimų suderinimo ir užskaitymo aktas, turto nuomos sutartis ir kiti įrodymai, kurie patvirtina, kad egzistuoja formalūs prekių tiekimo sąvokos požymiai – prekių perdavimas ir prekių perėmėjo galėjimas disponuoti jomis kaip savomis. Kadangi Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas savo sprendime pažymėjo, kad šie formalūs požymiai turi būti vertinami objektyviai, darytina išvada, kad nustačius, jog prekės iš tiesų egzistuoja, ir jų tiekimo faktas tinkamai užfiksuotas įmonės buhalterinėje apskaitoje, prekių tiekimo faktą PVM įstatymo 4 str. 1 dalies prasme reikia laikyti įvykusį. Kaip matyti iš pirmo pateikto pavyzdžio, mokesčių administratoriui galiausiai pavyko eliminuoti šiais sandoriais sukurtą apmokestinamąją vertę iš bendros mokestinės situacijos, tačiau, tai buvo pasiekta remiantis jau kitomis PVM įstatymo nuostatomis. Minėtu atveju fakto, kad nėra įvykęs prekių tiekimas PVM įstatymo 4 str. 1 dalies prasme ir dėl to ūkinė operacija yra ne PVM objektas mokesčių administratoriui įrodyti nepavyko. Jei analizuojant aprašytus įrodymus, nebūtų nustatyta, kad kita įmonė, nei pradinė jų savininkė, galėjo disponuoti prekėmis kaip savomis, prekių tiekimo faktas galėtų būti laikomas neįvykusiu.

Didelė dalis mokestinių ginčų, kuriuose analizuojama prekių tiekimo sąvoka yra susijusi su prekių suvartojimu PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti. Pagal PVM

įstatymo 5 straipsnio nuostatas, prekių, kurių pirkimo PVM buvo įtrauktas į PVM mokėtojo atskaitą suvartojimas PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti yra prilyginamas prekių tiekimui už atlygį. Tokios pačios nuostatos yra įtvirtintos Šeštosios direktyvos 5 straipsnyje ir direktyvos Dėl bendros PVM sistemos 16 straipsnyje. Analogiškos nuostatos taikomos ir paslaugų suvartojimui PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti. Šių nuostatų tikslas yra užtikrinti vienodą požiūrį į apmokestinamąjį asmenį, kuris tiekia prekes ar teikia paslaugas savo ar savo darbuotojų privatiems poreikiams, ir į galutinį vartotoją, kuris gauna tos pačios rūšies prekes ar paslaugas. Siekiant įgyvendinti šį tikslą, minėtos teisės aktų nuostatos užkerta kelią apmokestinamajam asmeniui, kuris galėjo atskaityti PVM už prekių, panaudotų jo įmonėje, įsigijimą, išvengti sumokėti mokesčių, kai jis tas prekes paima iš savo įmonės ir panaudoja savo ar darbuotojų privatiems poreikiams ir iš to gauna jam nepriklausančią naudą, palyginti su galutiniu vartotoju, kuris perka prekes ir sumoka PVM. Teisės aktų nuostatos reglamentuojančios paslaugų suvartojimą privatiems poreikiams užkerta kelią apmokestinamajam asmeniui ar jo darbuotojams gauti paslaugas be PVM iš apmokestinamojo asmens, už kurias fizinis asmuo turėtų sumokėti PVM.

2005 m. sausio 20 dieną Europos Bendrijų Teisingumo teismas priėmė sprendimą byloje Nr. C-412/03 [47], pagal Regeringsrätten (Švedija) prašymą priimti prejudicinį sprendimą, byloje, kurioje ginčas kilo tarp Švedijoje įsisteigusio juridinio asmens (toliau – Bendrovė) ir Švedijos mokesčių administratoriaus. Mokestinio ginčo metu nustatyta, kad Bendrovė vykdo veiklą viešbučių ir restoranų sektoriuje Švedijoje. Ji savo maždaug 25 darbuotojams už nustatytą kainą per pietus tiekia maistą specialiai tam skirtoje įmonės valgykloje. Personalas už maistą moka kainą, viršijančią Bendrovės išlaidas, tačiau artimą joms ir gerokai mažesnę nei kainą už kurią toks maistas parduodamas restorane. Mokestinis ginčas kilo dėl Bendrovės ir mokesčių administratoriaus skirtingo šios situacijos vertinimo PVM prasme. Pasak mokesčių administratoriaus, toks maisto tiekimas įmonės darbuotojams yra paslaugų teikimas mokesčių mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti ir dėl to yra PVM objektas, Bendrovės nuomone maisto tiekimas savo darbuotojams turi būti laikomas prekių tiekimu, o ne paslaugų teikimu taip pat, kad taisyklės, reglamentuojančios prekių panaudojimą PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, neturėtų būti taikomos, nes personalas moka atlygį už tiekiamą maistą. Europos Bendrijų Teisingumo teismas išdėstė šiuos argumentus. Pagal bendrą taisyklę, nustatytą Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A dalies 1 punkto a papunktyje, už atlygį tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų apmokestinamąją vertę sudaro apmokestinamojo asmens už jas gautas atlygis. Pasak Teismo „šis atlygis yra subjektyvi kaina, tai yra iš tikrųjų gauta, o ne objektyviais kriterijais nustatyta kaina“ [47]. Kadangi aptariamas sandoris yra atliekamas už atlygį Šeštosios direktyvos 2 straipsnio prasme, nėra priežasties šiam sandoriui taikyti nuostatų

reglamentuojančių suvartojimą privatiems poreikiams, nes šios nuostatos taikomos tik neatlygintiems sandoriams, kurie PVM tikslais prilyginami sandoriams už atlygį [47].

Šiame sprendime Europos Bendrijų Teisingumo teismas aptarė prekių suvartojimo PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti ir atlygio už tas prekes santykį. Kaip pažymėjo Teismas šiame sprendime atlygio dydis, nustatant ar prekės yra suvartotos PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti reikšmės neturi, kadangi atlygis yra subjektyvi, iš tikrųjų gauta kaina, o ne objektyviais kriterijais nustatyta kaina. Toks Teismo sprendimas aktualus, šio ginčo metu nagrinėtu atveju, kai restoranas tiekė maistą darbuotojams už kainą didesnę nei savikaina, tačiau mažesnę nei įprastinę kainą, tačiau jei panašioje situacijoje prekės būtų tiekiamos tik už simbolinę kainą, manytina, kad atlygio dydis tokiu atveju galėtų turėti įtakos priimant sprendimą dėl prekių suvartojimo privatiems PVM mokėtojo poreikiams tenkinti. Priešingu atveju, PVM mokėtojams būtų sudarytos plačios galimybės veikti nesąžiningai, kitų vartotojų atžvilgiu. Panašią poziciją nagrinėjamo ginčo metu buvo išsakę Švedijos vyriausybės atstovai, tačiau Teismas tuomet nurodė, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo sprendimas neparodo, jog ateityje Bendrovės darbuotojų mokamos sumos už maisto tiekimą bendrovės valgykloje bus simbolinės. Atsižvelgus į šį sakinį, darytina išvada, kad jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas būtų įrodęs, kad mokamas atlygis bus tik simbolinis, Teismo vertinimas galėtų būti kitoks.

Kiti ginčai, kylantys taikant prekių ar paslaugų suvartojimą PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti reglamentuojančių teisės aktų nuostatas, susiję su jau aptarta prekių perdavimo disponuoti kaip savomis sąvoka, bei su išimtimis numatytomis šių teisės aktų nuostatose – prekių suvartojimu reprezentacijai ar dovanoms. Pažymėtina, kad šių išimčių taikymo tvarką nustato poįstatyminiai teisės aktai ir ginčai paprastai kyla dėl juose įtvirtintų nuostatų taikymo.

Ginčų, kuriuose yra kvestionuojama prekių tiekimo sąvoka kyla santykinai daug tarp visų ginčų, kurie kyla taikant PVM objektą reglamentuojančias teisės aktų nuostatas. Tai lemia ganėtinai platus prekių tiekimo sampratos teisinis reglamentavimas. Iš visų ginčų galima išskirti tokius, kurie kyla dėl tų pačių prekių tiekimo sampratą įtvirtinančių teisės aktų nuostatų praktinio taikymo. Tai ginčai dėl „prekių perdavimo“ ir „disponavimo prekėmis kaip savomis“ sąvokų, kurios yra įtvirtintos PVM įstatymo 4 str. 1 dalyje, Šeštosios direktyvos 5 str. 1 dalyje ir direktyvos dėl Bendros PVM sistemos 14 str. 1 dalyje. Aiškinant šias nuostatas daromos įvairios klaidos. Šiame skyriuje aprašyti tik keli tokio tipo klaidų pavydžiai, tačiau pateiktuose pavyzdžiuose šiuos mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos akcentavo svarbiausius ginčijamų sąvokų aspektus, kurie galėtų būti panaudoti aiškinant šias sąvokas ir kitokiose situacijose. Bylose, kuriuose buvo siekiama įrodyti, kad prekių tiekimo faktas nėra įvykęs ir

atvirkščiai, yra svarbi teismo išdėstyta pozicija dėl objektyvaus prekių tiekimo pobūdžio vertinimo, pagal kurią kiekvieno tiekimo fakto nustatymui įtakos turi tik tokie įrodymai, kurie patvirtintų prekių tiekimo fakto egzistavimą ir tai, kad šios prekės buvo perduotos naudoti kaip savo, nepriklausomai nuo konteksto, kuriame sudaryti sandoriai (sukčiavimo grandinių atveju), tikslų ar tų sandorių sudarymo motyvų. Teismas nurodė ir kokie įrodymai šiuo atveju yra tinkami ir pakankami (buhalterinės apskaitos dokumentai). Kita santykinai didelė grupė mokestinių ginčų kyla dėl prekių ar paslaugų suvartojimą PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti reglamentuojančių teisės aktų nuostatų aiškinimo. Dėl to, darytina išvada, kad prekių ar paslaugų suvartojimas PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti yra plačiai paplitęs. Suvartojimas privatiems poreikiams tenkinti yra ganėtinai smulkiai reglamentuotas, ir net poįstatyminiais teisės aktais, todėl ginčų šioje srityje kyla dėl įvairių nuostatų taikymo. Nagrinėjamame pavyzdyje pateikiamas teismo požiūris į esminę sąvoką suvartojimo privatiems poreikiams tenkinti kontekste – atlygį. Taip pat daroma prielaida, kad teismo išdėstyta nuomonė, jog atlygio dydis neturi įtakos sprendžiant klausimą dėl prekių ar paslaugų suvartojimo privatiems poreikiams tenkinti, tuo atveju, jei atlygio dydis būtų tik simbolinis būtų ginčytina.

Apibendrinant išanalizuotus mokestinius ginčus, kurie kyla dėl klaidų aiškinant teisės aktų nuostatas, reglamentuojančias prekių tiekimo ir paslaugų teikimo sampratą, darytina išvada, kad santykinai daugiausiai klaidų daroma aiškinant PVM įstatymo 4 str. 1 dalyje, Šeštosios direktyvos 5 str. 1 dalyje ir direktyvos dėl Bendros PVM sistemos 14 str. 1 dalyje nustatytas „prekių perdavimo“ ir „disponavimo prekėmis kaip savomis“ sąvokas, bei suvartojimo PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti sąvoką, tačiau klaidų spektras šioje srityje neapsiriboja vien tik aprašytais klaidų grupėmis, priešingai - yra labai platus.

2. 2. Atlygio sampratą įtvirtinančių teisės aktų nuostatų taikymo problemos

Pagal LR PVM įstatymo 3 str. 1 d. 1 punktą prekių teikimas ir paslaugų teikimas yra laikomas PVM objektu, kai prekės tiekiamos ir paslaugos teikiamos už atlygį. Atlygio sąvoka paaiškinta LR PVM įstatymo 2 str. 3 d. Atlygis – 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. Analizuojant šią sąvoką, darytina išvada, kad ją sudaro trys aspektai: pirmiausiai sąvokoje nurodoma, kad atlygis yra bet kokia forma gautas atlyginimas. Tai reiškia, kad atlygis gali būti gautas tiek pinigais ar bet kokiomis finansinėmis priemonėmis, tiek ir kitomis prekėmis ar paslaugomis. Kaip byloje Nr. C-412/03 yra pažymėjęs Europos Bendrijų Teisingumo teismas, atlygio dydis negali būti laikomas reikšminga aplinkybe analizuojant

atlygio sąvoką. Kitas atlygio sąvokos aspektas - sąlyga, kad atlygis turi būti gautas už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas. Trečia, atlygio sąvokoje įtvirtinta, kad nėra svarbu iš ko yra atlygis gautas, jis gali būti gautas iš prekės ar paslaugos pirkėjo ar trečiosios šalies. Netinkamas bent vieno iš minėtų aspektų aiškinimas lemia atlygio sąvokos klaidingą supratimą, dėl to kyla prielaida tam tikrą ūkinę operaciją klaidingai pripažinti PVM objektu arba atvirkščiai. Pažymėtina, kad atskiri atlygio sąvokos aspektai plačiau reglamentuojami PVM įstatymo ir direktyvų nuostatose, nustatančiose apmokestinamąją vertę.

Išanalizavus Europos Bendrijų Teisingumo Teismo, Lietuvos Vyriausio administracinio teismo ir Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės išnagrinėtus ginčus, kuriuose yra kvestionuojama atlygio sąvoka, darytina išvada, kad klaidų šioje srityje daroma įvairių, bet didžioji šių ginčų dalis yra susijusi su atlygio sąvokos definicijoje nustatyta sąlyga, kad atlygis turi būti gautas už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas. Iš tokio pobūdžio mokestinių ginčų galime išskirti ginčus kylančius dėl klaidų aiškinant subsidijos ir kompensacijos sąvokas. PVM įstatymo 15 str. 5 dalyje įtvirtinta, kad į apmokestinamąją vertę visais atvejais įtraukiamos bet kokios subsidijos ar dotacijos, turinčios įtakos galutinei prekės arba paslaugos kainai. To paties straipsnio 6 dalyje nustatyta, kad subsidija ar dotacija laikoma turinčia įtakos galutinei prekės ar paslaugos kainai, jeigu tenkinamos tokios sąlygos: ji mokama pardavėjui, ją moka trečioji šalis, ši suma sudaro atlygį už prekę ar paslaugą arba jo dalį. Skirtinai nei dotacijos, kompensacijos pagal PVM įstatymo nuostatas nėra laikomos apmokestinamosios vertės dalimi, tai reiškia, kad jos nėra atlygis už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas. Analogiška atlygio samprata pateikta ir Šeštojoje direktyvoje bei šiuo metu galiojančioje direktyvoje Dėl bendros PVM sistemos. Pirmame pateiktame pavyzdyje, Europos Bendrijų Teisingumo teismas, siekdamas atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą, pateikė kompensacijos ir atlygio už tiekiamas paslaugas sąvokų analizę. Antrą aprašytą mokestinį ginčą nagrinėjo Lietuvos Vyriausiasis Administracinis teismas. Šio ginčo metu Teismas analizavo subsidijos, kaip atlygio PVM įstatymo prasme, požymius.

2007 m. liepos mėn. 18 d. Europos Bendrijų Teisingumo teismas priėmė sprendimą byloje Nr. C-277/05 [50], pagal Conseil d'État (Prancūzija) prašymą priimti prejudicinį sprendimą nacionaliniame teisme nagrinėjamoje byloje pagal ieškovės Prancūzijoje registruotos bendrovės ieškinį Prancūzijos Respublikos Ekonomikos, Finansų ir Pramonės ministerijai. Ginčas šioje byloje kilo tarp Prancūzijos mokesčių mokėtojo – apgyvendinimo viešbučiuose paslaugas teikiančios bendrovės (toliau – Bendrovė) ir Prancūzijos mokesčių administratoriaus dėl rezervuojant kambarius Bendrovės gautų rankpinigių, kuriuos ji pasilikdavo panaikinus tam tikras rezervacijas, apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu. Šioje byloje Teismas sprendė klausimą dėl vykdant PVM apmokestinamo paslaugų teikimo sutartis sumokėtų rankpinigių,

kuriuos paslaugų teikėjas pasilieka paslaugų atsisakymo atveju, priskyrimą atlygiui už rezervavimo paslaugą arba kompensacijai dėl sutarties nutraukimo, už žalą, patirtą dėl kliento įsipareigojimo neįvykdymo, bei neturinčia tiesioginio ryšio su kokia nors už atlygį teikiama paslauga. Siekdamas atsakyti į pirmą klausimą, t.y. ar rankpinigiai galėtų būti laikomi atlygiu, Teismas šioje byloje nustatė, kad laikyti gautus rankpinigius atlygiu ir apmokestinti juos PVM galima, tik, jeigu tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio yra tiesioginis ryšys, t. y. sumokėtos sumos yra realus atlygis už atskirą paslaugą, suteiktą egzistuojant teisiniam santykiui, kuris pasireiškia tarpusavyje teikiamomis paslaugomis. Teismas padarė išvadą, kad nagrinėjamu atveju taip nėra dėl tokių priežasčių. Sutarties sudarymas ir dėl to teisinio ryšio tarp šalių buvimas paprastai nepriklauso nuo rankpinigių sumokėjimo. Rankpinigiai nėra sutarties dėl apgyvendinimo sudėtinis elementas, jie yra tik papildomas elementas, kylantis iš sutarties šalių laisvės. Klientas gali paštu arba žodžiu pateikti prašymą rezervuoti vietą, kurį viešbučių paslaugas teikiančią įmonę eksploatuojantis asmuo gali, atsižvelgdamas į taikomą praktiką, patenkinti net nereikalaujantis rankpinigių. Prašymo rezervuoti patenkinimas tokiais būdais vis tiek tarp šalių sukuria teisinį santykį, apimančią tokio eksploatuojančio asmens pareigą parengti dokumentus šio kliento vardu ir rezervuoti jam vietą. Kliento rankpinigių sumokėjimas ir viešbučių paslaugas teikiančią įmonę eksploatuojančio asmens pareiga nesudaryti sutarties su kitu asmeniu, jeigu tai jam trukdytų vykdyti įsipareigojimą klientui, taip pat negali būti laikoma, tarpusavyje teikiamomis paslaugomis, nes tokiu atveju minėta pareiga tiesiogiai kyla iš sutarties dėl apgyvendinimo, o ne iš rankpinigių sumokėjimo. Taigi, kai viešbučių paslaugas teikiančią įmonę eksploatuojantis asmuo teikia sutartą paslaugą, jis tik vykdo su savo klientu sudarytą sutartį, laikydamasis principo, pagal kurį sutartys turi būti vykdomos. Todėl šios pareigos laikymasis negali būti laikomas atlygiu už sumokėtus rankpinigius. Nustačius, kad rankpinigiai nėra laikytini atlygiu, Teismas siekė atsakyti į klausimą ar tai yra kompensacija ir išdėstė tokius argumentus. Šalys jų sudarytos sutarties įsipareigojimų nevykdymo atveju gali numatyti sąlygas, susijusias su kompensacija arba bauda už vėlavimą, garantija arba rankpinigiais. Nors visų jų paskirtis – sustiprinti šalių sutartinius įsipareigojimus ir tam tikros jų funkcijos yra tapačios, šios priemonės turi ypatingų požymių. Pirmiausiai rankpinigiai yra sutarties sudarymo požymis, nes jų sumokėjimas reiškia prezumpciją, kad sutartis egzistuoja. Antra, rankpinigiai šalis skatina vykdyti minėtą sutartį, nes juos sumokėjusi šalis gali prarasti atitinkamą sumą, o kita šalis prireikus turi grąžinti dvigubą jų sumą, jeigu už sutarties neįvykdymą atsakinga yra ji. Trečia, rankpinigiai yra nustatyta kompensacija, nes jų sumokėjimas atleidžia vieną iš šalių nuo patirtos žalos dydžio įrodinėjimo tuo atveju, jei kita šalis nevykdo savo pažado. Kadangi, viena vertus, rankpinigių sumokėjimas nėra viešbučių paslaugas teikiančią įmonę eksploatuojančio asmens realiai gaunamas atlygis už savo klientui suteiktą savarankišką ir atskirą paslaugą ir, kita vertus,

šių rankpinigių pasilikimo šiam klientui atsisakius rezervacijos tikslas yra ištaisyti sutarties neįvykdymo pasekmes, reikia manyti, kad nei rankpinigių mokėjimas, nei jų dvigubos sumos gražinimas nepatenka į Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies taikymo sritį, t.y. rankpinigių sumokėjimas nėra prekių ar paslaugų teikimas už atlygį [50].

Kito aprašyto mokestinio ginčo metu buvo analizuojamas atlygio ir subsidijos santykis.

2007 m. gegužės 2 d. Lietuvos Vyriausiasis Administracinis teismas priėmė nutartį byloje Nr. A¹⁷ – 471/2007 [90], kuria išnagrinėjo ginčą tarp Lietuvoje įsisteigusios bendrovės (toliau – Bendrovė) ir mokesčių administratoriaus. Mokestinis ginčas kilo dėl mokesčių administratoriaus sprendimo apmokestinti Bendrovės gaunamas subsidijas PVM. Mokestinio ginčo metu nustatyta, kad Bendrovė teikia pirtčių ir saunų paslaugas, kuriomis dažnai naudojasi socialiai remtini žmonės. Pagal su savivaldybe sudarytą sutartį savivaldybė įsipareigojo dotuoti Bendrovei skirtumą tarp pirties paslaugų savikainos ir gautų pajamų su 15 procentų pelno norma nuo savikainos. Teismas sprenddamas klausimą ar dotacijos šiuo atveju yra atlygis PVM įstatymo prasme pažymėjo, kad įstatymų leidėjas aiškiai bei išsamiai apibrėžė apmokestinamosios vertės sudedamąsias dalis. Viena iš jų gali būti ir dotacija, turinti įtakos apmokestinamajai vertei, bet su tam tikromis neatsiejamai tarp savęs susijusiosiomis sąlygomis. Nesant vienos iš trijų sąlygų dotacija nėra įtraukiama į apmokestinamąją vertę. Taigi siekiant atsakyti, ar konkreti dotacija yra sudedamasis apmokestinamosios vertės komponentas, būtina konstatuoti tokios dotacijos mokėjimą pardavėjui, jos mokėjimą trečiosios šalies ir, ar ta dotacijos suma sudaro atlygį už prekę ar paslaugą ar jo dalį. Nagrinėjamu atveju byloje neginčijamos dvi faktinės aplinkybės: dotacijos mokėjimas Bendrovei ir tos dotacijos mokėjimas trečiosios šalies – savivaldybės. Tačiau mokesčio mokėtojas ir mokesčių administratorius, atsižvelgiant į faktines bylos aplinkybes, skirtingai interpretavo savivaldybės skiriamos sumos paskirtį. Tokiu atveju, kai Bendrovė gauna pajamas, kurios viršija pirties paslaugų savikainą dotacija nemokama, o paslaugos kaina išlieka tokia pati, kaip ir mokant dotaciją. Paslaugų kaina nekinta, neatsižvelgiant į tai, kiek asmenų naudojasi šia paslauga, bet nuo naudojimosi pirties paslaugomis priklauso Bendrovės išmokos, o tuo pačiu ir dotacijos dydis. Kuo daugiau pajamų Bendrovė gauna už savo paslaugas, tuo mažesnę dotaciją gauna iš Savivaldybės. Jei Bendrovė negautų subsidijos teikiamų pirties paslaugų kaina didėtų. Tuo tarpu subsidijos mokėjimas leidžia teikti paslaugą mažesne kaina. Didėjant vartotojų skaičiui paslaugos kaina nedidėja, o kai vartotojų skaičius tampa toks, kada paslaugos sukūrimo savikaina padengiama, viršijama gautomis pajamomis, išnyksta dotacijos mokėjimo būtinumas. Įvertinus išdėstytus argumentus teigtina dotaciją turint įtakos paslaugos įvertinimui ir tai neabejotinai yra atlygio dalis už paslaugą [90].

Pirmo aprašyto mokestinio ginčo metu, Europos Bendrijų Teisingumo teismas siekdamas atsakyti į klausimą ar rankpinigiai yra atlygis ar kompensacija analizavo ryšį tarp pinigų gavimo ir paslaugos. Antro aprašyto mokestinio ginčo metu, Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas siekdamas atsakyti ar subsidija yra atlygis analizavo ryšį tarp prekės kainos ir subsidijos. Abiem aprašytais atvejais analizė buvo atliekama tik šių ginčų kontekste, tačiau kai kurios jos aspektus galėtumėm taikyti ir kitais atvejais, siekiant nustatyti kompensacijos ir paslaugos ar prekės arba subsidijos ir galutinės kainos panašumus ar skirtumus.

Siekiant atsakyti į klausimą koks yra rankpinigių ir paslaugos ryšys, buvo padaryta išvada, kad paslauga galėtų būti suteikta ir be rankpinigių, bet, pavyzdžiui, atsiskaitant iš karto už visą paslaugą. Tai reiškia, kad bet koku atveju nustatant paslaugos ir konkretaus atlygio už ją ryšį, reikia įvertinti ar ta paslauga arba prekė galėtų būti suteikta jei nebūtų to konkretaus atlygio. Kitas Teismo nurodytas aspektas susijęs su įmonės įsipareigojimais po to, kai buvo gauti rankpinigiai, užtikrinti, kad kambarys nebus išnuomotas kitam asmeniui. Teismas padarė išvadą, kad toks įsipareigojimas kyla iš pagrindinės paslaugos teikimo sutarties, rankpinigių funkcija tik patvirtinti šios sutarties sudarymo faktą. Tai reiškia, kad kitais atvejais reikėtų atsakyti į klausimą, ar atlygis turi įtakos pačiai paslaugai ar yra susijęs tik su kai kuriomis jos detalėmis, kurios nėra esminės pačios paslaugos atžvilgiu. Teismas nustatė, kad rankpinigių mokėjimas turi kelis tikslus: patvirtinti sutarties sudarymo faktą, skatina šalis vykdyti minėtą sutartį, taip pat rankpinigių tikslas ištaisyti sutarties neįvykdymo pasekmes. Būtent pastarasis tikslas reiškia, kad rankpinigiai yra kompensacija už patirtus nuostolius. Kitais atvejais, kai spręstume klausimą ar tam tikra gauta finansinė nauda yra kompensacija, turėtumėm nustatyti ar jų tikslas nėra ištaisyti, atstatyti situaciją dėl patirtų nuostolių.

Antro aprašyto mokestinio ginčo kontekste, analizuojant subsidijos ir galutinės prekės kainos santykį, Teismas akcentavo, kad PVM įstatymo 15 str. 6 dalies 1 ir 2 punkte nurodytų sąlygų (subsidija mokama pardavėjui ir ją moka trečioji šalis, t.y. ne pirkėjas) taikymo problemų nekilo. Kaip ir didžiosios dalies kitų mokestinių ginčų metu, dėl subsidijos įtakos galutinei kainai, buvo analizuojama to paties straipsnio 3 punkte nustatyta sąlyga, pagal kurią subsidija turi sudaryti atlygį už prekę ar jo dalį. Teismas nurodė tokius svarbius aspektus. Nuo naudojimosi pirties paslaugomis apimties priklauso Bendrovei mokamos dotacijos dydis, - kuo daugiau pajamų Bendrovė gauna už savo paslaugas, tuo mažesnę dotaciją ji gauna iš savivaldybės. Tai reiškia, kad yra galima tokia situacija, kai subsidija nesudarys atlygio už paslaugą dalies, tačiau priešingu atveju subsidija sudaro tokią dalį. Jei subsidija nebūtų mokama, paslaugą teikti būtų finansiškai nenaudinga, todėl jos kaina didėtų. Vertinant panašias situacijas reikėtų nustatyti ar tuo atveju, jei subsidija nebūtų mokama paslauga teikti būtų finansiškai

naudinga. Teigiamo atsakymo atveju, reikėtų daryti išvadą, kad subsidija turi įtakos galutinei paslaugos kainai.

Dažniausiai mokestinius ginčus šioje srityje lemia klaidos aiškinant vieną iš atlygio sąvokos aspektų - sąlygą, kad atlygis turi būti gautas už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas. Mokestinių ginčų metu, tokiu atveju, dažniausiai nagrinėjami prekių tiekimo ar paslaugų teikimo apmokestinamosios vertės klausimai, nes juose yra nustatyta, kokia gauta finansinė nauda yra apmokestinamoji vertė, t.y. atlygis. Dažniausiai šioje srityje analizuojamos kompensacijos ir subsidijų sąvokos. Tai lemia, kad tiek subsidijos, tiek kompensacijos dažnai yra artimai susijusios su galutine prekės ar paslaugos kaina arba kitais prekės tiekimo ar paslaugos teikimo aspektais ir juos atribojant kartais kyla sunkumų.

2. 3. Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo vietos nustatymą reglamentuojančių teisės aktų nuostatų taikymo problemos

Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo vietos nustatymas yra svarbus tiek taikant PVM įstatymo 3 str. 1 dalį, kurioje nustatyta, kad prekių tiekimas ir paslaugų teikimas yra PVM objektas, jei jis vyksta šalies teritorijoje, tiek ir taikant to paties straipsnio 2 dalį, kurioje nustatyta, kad prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės yra PVM objektas, jei jis vyksta Lietuvoje.

Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo vietos nustatymui PVM įstatyme yra skirti 12, 12¹, 13 ir 13¹ straipsniai. Šiuose straipsniuose esančios nuostatos yra suderintos su Šeštosios direktyvos 8 ir 9 straipsniuose įtvirtintais reikalavimais, kurių ES valstybės narės turi laikytis, nustatydamos prekių ir paslaugų teikimo vietą.

Prekių tiekimo vietos nustatymui yra svarbus prekių gabenimo faktas. Nuo to ar prekės yra gabenamos, iš kur ir į kokią paskirties vietą jos gabenamos priklauso prekių tiekimo vieta. Kiti prekių tiekimo vietos nustatymo kriterijai nustatyti, kai prekės tiekiamos keleivius Europos Bendrijų teritorijoje vežančiuose laivuose, orlaivuose arba traukiniuose, kai prekės po tiekimo yra instaliuojamos, taip pat nuotolinės prekybos atveju.

Nustatant paslaugų teikimo vietą reikia atsižvelgti į paslaugų rūšį, paslaugos teikėjo ir pirkėjo požymius bei kitus veiksnius. Paslaugų teikimas yra plačiau reglamentuotas nei prekių tiekimas, todėl nustatant paslaugos teikimo vietą reikia atsižvelgti į didesnę kiekį aplinkybių, aiškinti daugiau sąvokų, todėl nustatant paslaugų teikimo vietą klystama dažniau, nei prekių tiekimo vietą.

Platus prekių tiekimo ir ypač paslaugų teikimo vietos nustatymo teisinis reglamentavimas lemia tai, kad šioje srityje, aiškinant teisės aktus, daroma daug ir įvairių klaidų,

dėl kurių dažnai kyla mokestiniai ginčai. Išanalizavus Europos Bendrijų Teisingumo teismo, Mokestinių ginčų komisijos ir Lietuvos Vyriausiojo Administracinio teismo sprendimus, kuriuose buvo nagrinėjama prekių tiekimo ir paslaugos teikimo sąvoka, darytina išvada, kad tokio pobūdžio ginčų bendrame mokestinių ginčų kontekste yra daug, tačiau dėl plataus teisinio reglamentavimo ginčai kyla aiškinat įvairias teisės aktų nuostatas, todėl visų mokestinių ginčų, kylančių nustatant prekių tiekimo ar paslaugų teikimo vietą negalime suskirstyti į kelias dideles grupes, kaip pavyzdžiui, analizuojant atlygio sąvoką. Dažniausiai ginčai aiškinant teisės aktų nuostatas, reglamentuojančias prekių tiekimo ir paslaugų teikimo vietas nustatymą, kyla, kai sprendžiamas klausimas ar konkrečios teisės aktų nuostatos yra taikomos tam tikram atvejui, taip pat aiškinant teisės aktuose pateiktas sąvokas, pavyzdžiui „panašių paslaugų“ sąvoką ir kitas. Šiame skyriuje nagrinėjamoje pirmoje byloje ginčas kilo dėl Šeštosios direktyvos konkretaus straipsnio taikymo tam tikriems santykiams, antroje ir trečioje byloje dėl teisės aktuose pateiktų sąvokų aiškinimo.

Pirmasis aprašytas mokestinis ginčas kilo nustatant tarpininkavimo paslaugų teikimo vietą. Tokiais atvejais pirmiausiai reikia įvertinti ar tas paslaugas teikia atsiskleidęs ar neatsiskleidęs tarpininkas. Kai paslaugas teikia neatsiskleidęs tarpininkas, kuris sandorius sudaro savo vardu, PVM įstatymo prasme laikoma, kad neatsiskleidęs tarpininkas įsigyja prekes ar paslaugas, o po to jas patiekia. Tokiu atveju kiekvienas sandoris atsižvelgus į jo objektą yra vertinamas atskirai. Jei tarpininkavimo paslaugas teikia atsiskleidęs tarpininkas, kai kito vardu ir sąskaita atstovaujama įsigyjant prekes ar paslaugas arba tiekiant prekes ar teikiant paslaugas, nustatant tarpininkavimo paslaugų teikimo vietą, reikia atsižvelgti kur įvyko pagrindiniai sandoriai ir koks asmuo (PVM mokėtojas ar ne) yra tarpininkavimo paslaugų pirkėjas. Pagal bendrą taisyklę tarpininkavimo paslaugos yra laikomos suteiktomis ten, kur yra įvykęs pagrindinis sandoris, bet jei šių paslaugų pirkėjas yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas šių paslaugų teikimo vieta bus ta valstybė narė. Nustatant tarpininkavimo paslaugų teikimo vietą neturi reikšmės ar objektas dėl kurio yra tarpininkaujama apmokestinamas PVM ir kokių tarifų jis yra apmokestinamas, šitos aplinkybės turi įtakos tik sprendžiant tarpininkavimo paslaugų apmokestinimo klausimus.

Europos Teisingumo Teismas byloje Nr. C-68/03 [40] išnagrinėjo ginčą dėl tarpininkavimo paslaugų teikimo vietos nustatymą reglamentuojančio Šeštosios direktyvos 28b straipsnio nuostatų taikymo. Ginčas kilo tarp Olandijos mokesčių administratoriaus ir Olandijoje įsisteigusio mokesčių mokėtojo, kuris verčiasi tarpininkavimo parduodant ir perkant jachtas veikla. Mokesčių mokėtojas Olandijos piliečio vardu ir sąskaita tarpininkavo įsigyjant iš Prancūzijos piliečio jachtą, kuri tuo metu buvo Prancūzijoje. Mokesčių administratorius Olandijoje apmokestino šį tarpininkavimo sandorį argumentuodamas, kad Šeštosios direktyvos

28 b straipsnis, kuriame įtvirtinta, kad tarpininkavimo paslaugų teikimo vieta yra ta, kur yra įvykęs prekių tiekimo sandoris, yra taikoma tik tuo atveju, jei pagrindinis sandoris vykdomas tarp apmokestinamųjų asmenų arba neapmokestinamųjų juridinių asmenų, o priešingu atveju tarpininkavimo paslaugų teikimo vieta nustatoma pagal bendrą taisyklę, - paslaugos teikėjo įsisteigimo valstybę. Pasak mokesčių administratoriaus, Šeštosios direktyvos XVI a dalis, į kurią įterptas 28 b straipsnis, iš esmės skirta apmokestinamųjų asmenų ir neapmokestinamųjų juridinių asmenų vykdomiems sandoriams, t. y. tiekimams ir įsigijimams Bendrijos viduje bei judėjimui, todėl sandoriai tarp fizinių asmenų nepatenka į šios direktyvos taikymo sritį ir jie turi būti apmokestinami pagal bendrąją taisyklę. Europos Teisingumo Teismas nustatė, kad nėra pagrindo teigti, kad Šeštosios direktyvos XVI a dalis būtų taikoma tik apmokestinamiesiems asmenims ar juridiniams neapmokestinamiesiems asmenims. Europos Teisingumo Teismas išdėstė šiuos motyvus. Šeštosios direktyvos XVI a dalis, į kurią įterptas 28 b straipsnis, iš esmės skirta apmokestinamųjų asmenų ir neapmokestinamųjų juridinių asmenų vykdomiems sandoriams. Nėra jokios priežasties netaikyti šios taisyklės, jeigu pagrindinė sutartis yra neapmokestinamas sandoris. Visa prekybos Bendrijos viduje sistema, kuri aptarta Šeštosios direktyvos XVI a dalyje, neapsiriboja vien tik prekyba tarp verslininkų. Teismas pažymėjo, kad „iš jokios Šeštosios direktyvos XVI a dalies, į kurią įterptas 28b straipsnis, nuostatos nematyti, kad į jos taikymo sritį nepatektų fiziniam asmeniui, kuris nėra apmokestinamas PVM, suteiktos paslaugos“ [40]. Nustatant tarpininkavimo paslaugų teikimo vietą yra nesvarbu ar pagrindinis sandoris apmokestinamas PVM. Nagrinėjamu atveju tarpininkavimo paslaugų teikimo vieta yra Prancūzija, nes pagrindinis sandoris laikomas įvykusiu Prancūzijoje, todėl tarpininkavimo paslaugos yra ne PVM objektas Olandijoje [40].

Šiuo atveju ginčas kilo ne dėl tarpininkavimo paslaugų teikimo vietos nustatymą reglamentuojančių teisės aktų formuluotės, bet dėl tų teisės aktų taikymo tam tikriems sandoriams. Nagrinėtu atveju mokesčių administratoriaus klaidą lėmė apmokestinimo klausimų painiojimas su paslaugos teikimo vietos nustatymu. Apmokestinant tarpininkavimo paslaugas PVM yra svarbu ar pagrindinis sandoris yra apmokestinamas PVM, taip pat kitos aplinkybės, kurios lemia sandorio apmokestinimo klausimus. Siekiant nustatyti kur yra suteiktos tarpininkavimo paslaugos į tas aplinkybes nėra atsižvelgiama. Šiuo atveju tik siekiama nustatyti kokioje valstybėje šios paslaugos bus PVM objektu. Teismas šiame sprendime pabrėžė objektyvų tarpininkavimo paslaugų vietos nustatymą reglamentuojančių teisės aktų pobūdį. Tai reiškia, kad Šeštojoje direktyvoje nustatytą formuluotę turime aiškinti akcentuojant tik joje nurodytus formalius požymius, atsižvelgiant tik į pagrindinio sandorio buvimo vietą ir į tai, ar tarpininkavimo paslaugos pirkėjas yra PVM mokėtojas. Kitos aplinkybės, tokios kaip tos

direktyvos dalies įprastas taikymas juridiniams asmenims ar kitokios, įtakos vertinant tarpininkavimo paslaugų teikimo vietą neturi.

Kita grupė mokestinių ginčų, kylančių taikant teisės aktus, reglamentuojančius paslaugų teikimo vietos nustatymą, kyla dėl konkrečios paslaugos rūšies sąvokos aiškinimo. Kaip jau buvo minėta, nustatant paslaugų teikimo vietą, skirtingai nei prekių, yra svarbu kokia paslauga yra teikiama. Tiek Šeštojoje direktyvoje, tiek PVM įstatyme iš visų paslaugų išskirtos kultūros, sporto, švietimo, mokslo, konsultacinės, reklamos ir daug kitų paslaugų rūšių, kurios yra suskirstytos į atskiras grupes, kurioms taikomos skirtingos jų teikimo vietos nustatymo taisyklės. Tai reiškia, kad yra labai svarbu nustatyti ar konkrečiu atveju teikiamos paslaugos yra atitinkamos rūšies, tam, kad teisingai nustatyti tų paslaugų teikimo vietą. Dažnai PVM įstatyme ir Šeštojoje direktyvoje nėra pateikiamas baigtinis paslaugų sąrašas, o vartojamas išsireiškimas panašios paslaugos. Tokia formuluotė įtvirtinta PVM įstatymo 13 str. 4 ir 6 dalyse ir Šeštosios direktyvos 9 straipsnio pirmos dalies C ir E punktuose. Analogiška šių nuostatų struktūra yra pateikiama ir direktyvoje dėl Bendros PVM sistemos. Tokią teisės aktų leidėjo poziciją lemia paslaugų rūšių gausa. Neįmanoma direktyvoje ar įstatyme išvardinti visų paslaugų, nes atsiranda naujų paslaugų rūšių, tai ypač aktualu elektroninėms ir kitoms paslaugoms, kurias teikiant naudojamos įvairios technologijos. Aprašytoje situacijoje ginčas kilo dėl konkrečios paslaugos priskyrimo tam tikrai paslaugų grupei, kai teisės aktuose ji nėra nurodyta, tačiau turi panašumų su tokiomis paslaugomis.

2006 m. kovo 9 dieną Europos Bendrijų Teisingumo teismas priėmė sprendimą byloje C-114/05 [45], kurioje ginčas kilo tarp Ūkio, finansų ir pramonės ministro (Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie) (Prancūzija) ir Jungtinėje Karalystėje įsteigtos bendrovės (toliau – Bendrovė) dėl PVM, kurį ši Bendrovė sumokėjo pirkdama prekes ir paslaugas Prancūzijoje, rengiant dvi laivų parodas Nicoje, gražinimo. Bendrovė Nicoje surengė dvi laivų parodas. Parodos dalyviams ji teikė bendras paslaugas, įskaitant stendų ir komunikacijos priemonių įrengimą bei perdavimą naudoti, svečių pasitikimą, eksponuojamų laivų priešvartavimo vietų nuomą ir apsaugą. Bendrovė pateikė prašymą dėl PVM, kuriuo buvo apmokestintos prekės ir paslaugos, kurias ji pirko Prancūzijoje, organizuodama minėtas laivų parodas, gražinimo. Šį prašymą mokesčių administratorius atmetė tuo pagrindu, kad, remiantis nacionaline nuostata, kuria į nacionalinę teisę buvo perkelta Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirma įtrauka, mugių ir parodų rengimas, fiziškai vykstantis Prancūzijoje, yra paslauga, kurios suteikimo vieta laikoma esančia Prancūzijoje. Todėl mokesčių administratorius nusprendė, kad nėra įvykdytos sąlygos PVM gražinimui. Toks sprendimas Bendrovės buvo apskūstas argumentuojant, kad bendros paslaugos, kurias organizatorius teikia mugės ar parodos dalyviams, negali būti priskirtos jokiai Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalyje paminėtai

paslaugų rūšiai, nes tokio pobūdžio paslaugos nėra įvardintos nei šeštojoje direktyvoje, nei nacionaliniuose teisės aktuose. Pažymėtina, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnis numato mokesčio priklausomumo vietos nustatymo taisyklę. Šios nuostatos 1 dalis nustato bendrą šios srities taisyklę, o 2 dalis nurodo kelis specialius priskyrimus. Pagal bendrą taisyklę paslaugų teikimo vieta yra ta, kur yra įsisteigęs paslaugos teikėjas, o pagal specialų priskyrimą paslaugos teikimo vieta yra ten, kur ji fiziškai atlikta. Šeštosios direktyvos 2 dalies 9 straipsnio c punkto pirmojoje įtraukoje nustatyta, kad paslaugų, susijusių su kultūrine, menine, sportine, mokslinė, švietimo, pramogų ir kitokia panašia veikla, įskaitant tokios veiklos organizatorių darbą, ir tam tikrais atvejais papildomų paslaugų teikimą suteikimo vieta laikoma ta vieta, kur tos paslaugos yra fiziškai atliekamos. ETT, atlikęs Šeštosios direktyvos nuostatų reglamentuojančių paslaugų teikimo vietos nustatymą analizę, priėmė sprendimą, kuriame pažymėjo, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirmą įtrauką turi būti aiškinama taip, kad mugės ar parodos organizatoriaus dalyviams teikiamos bendros paslaugos laikytinos šioje nuostatoje numatytais paslaugomis, net jei nėra jose nurodytos. Sprendimui pagrįsti teismas išklėle direktyvos 9 straipsnio 2 dalies tikslą. Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies bendras tikslas – nustatyti specialią tvarką apmokestinamųjų asmenų vienas kitam teikiamoms paslaugoms, kai paslaugų kaina įtraukiama į prekių kainą. Teismas pažymėjo, kad „nereikalaujama jokio specialaus meninio ar sportinio lygio ir kad paslaugos, susijusios ne tik, pavyzdžiui, su menine, sportine ar pramogų veikla, bet ir su panašiomis veiklos rūšimis, patenka į šios nuostatos taikymo sritį“ [45]. Veikla turi būti laikoma panašia Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirmos įtraukos prasme, jei ji turi ypatybių, būdingų kitoms šioje nuostatoje išvardytoms veiklos rūšims, ir jei ji šio tikslo atžvilgiu pateisina tai, kad šios veiklos rūšys patenka į šios nuostatos taikymo sritį. Konstatuotina kad bendros savybės, būdingos skirtingoms Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirmoje įtraukoje numatytais teikiamų paslaugų rūšims, atsirado dėl kompleksinio atitinkamų paslaugų, apimančių kelias paslaugas, pobūdžio bei dėl to, kad šios paslaugos paprastai teikiamos keliems skirtingiems gavėjams, tai yra visiems žmonėms, dalyvaujantiems įvairioje kultūrinėje, meninėje, sportinėje, mokslinėje, švietimo ar pramogų veikloje. Šios skirtingos paslaugų rūšys turi tą bendrą savybę, kad jos paprastai teikiamos vieno renginio metu, o vieta, kur šios kompleksinės paslaugos yra fiziškai suteikiamos, dažniausiai yra lengvai nustatoma, nes tokie renginiai vyksta konkrečiose vietose [45].

Ginčas šioje byloje kilo dėl paslaugos, kuri nenurodyta Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirmoje įtraukoje priskyrimo šioje įtraukoje nurodytoms paslaugoms. Ginčo metu buvo siekiama nustatyti kokios paslaugos pateka į Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirmoje įtraukoje įtvirtintą sąvoką „kitokia panašia veikla“. Teismo

šioje byloje išdėstyti argumentai yra svarbūs ir taikant PVM įstatymo 13 str. 4 dalį, kurioje analogiškoms, kaip ir direktyvoje paslaugoms įtvirtinta tokia pati jų teikimo vietos nustatymo taisyklė. PVM įstatymo 13 str. 4 dalyje įtvirtinta tokia formuluotė: „kultūros, meno, sporto, švietimo, mokslo, mokymo, pramogų ir panašios paslaugos“ [11]. Todėl Teismo nurodyti argumentai yra svarbūs ir taikant analogišką PVM įstatymo nuostatą, o kai kurie iš jų ir kitas PVM įstatymo nuostatas, pavyzdžiui sprendžiant klausimą dėl 13 str. 6 dalyje pateiktos formuluotės „pagal savo esmę panašioms paslaugoms“, nors šiuo atveju paslaugos yra kitokio pobūdžio, jų kitokia paskirtis ir skirtinga jų teikimo vietos nustatymo tvarka, tačiau kai kurie bendri Teismo nurodyti požymiai, aiškinant panašių paslaugų sąvoką taikytini ir šiuo atveju. Teismas sprendime akcentavo, kad pripažįstant paslaugą panašia, svarbu nustatyti šiuos paslaugos požymius. Reikia įvertinti konkrečią paslaugą viso teisės akto, kuris reglamentuoja paslaugų teikimo vietos nustatymą, kontekste ir nustatyti ar paslauga, jei ji būtų priskirta tam tikrai grupei paslaugų, atitinka bendrą tikslą, dėl kurio atitinkamos rūšies paslaugos yra priskirtos tai grupei. Kita aplinkybė, kurią pažymėjo Teismas susijusi su Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirmoje įtraukoje įtvirtinta formuluote. Teismas pažymėjo, kad vartojamos sąvokos kultūrine, menine, sportine, mokslinė, švietimo, pramogų veikla nereikalauja specialaus meninio ar sportinio lygio ar kitokio lygio, nes svarbu, ne pats paslaugų pavadinimas ar tikslus jų turinys, bet tai, kad tos paslaugos būtų panašios savo esme. Panašumo sąvoką teismas paaiškino, kaip bendrų ypatybių turėjimą. Tokiomis ypatybėmis yra: paslaugos paprastai teikiamos keliems skirtingiems gavėjams, paprastai teikiamos vieno renginio metu, vieta, kur šios kompleksinės paslaugos yra fiziškai suteikiamos, dažniausiai yra lengvai nustatoma, dažniausiai vienoje vietoje ir vieno renginio metu tiekia įvairias kompleksines paslaugas. Paslaugos, kurios atitinka nurodytus kriterijus galėtų būti laikomos panašiomis. Šie kriterijai turėtų būti vertinami, kaip visuma, esant vienam iš jų paslaugų panašumo nustatyti negalima.

Apibendrinat Teismo išdėstytus argumentus reikėtų akcentuoti, kad vertinant ar konkreti paslauga yra priskirtina sąvokai „panašios paslaugos“ PVM įstatymo 13 str. 4 dalies ir Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirmos įtraukos prasme, reikėtų įvertinti ar paslaugos atitinka bendrą tikslą ir nustatyti ar jos yra panašios pagal teismo pateiktus panašumo kriterijus. Jei sprendžiant klausimą dėl paslaugos priskyrimo PVM įstatymo 13 str. 6 dalyje pateiktai „pagal savo esmę panašių paslaugų“ sąvokai minėti panašumo kriterijai netiktų, nes šioje dalyje nurodomos kitokios paslaugos, šiuo atveju reikėtų atsižvelgti į tą teismo sprendimo dalį, kurioje pažymėta, kad konkrečios paslaugos turi atitikti bendrą tikslą, dėl kurio atskirta ta grupė paslaugų.

Kita grupė mokestinių ginčų, susijusi su prekių tiekimo keleivius Europos Bendrijų teritorijoje vežančiuose laivuose, orlaiviuose, arba traukiniuose vieta. Tokiais atvejais prekių

tiekimui vietos nustatymą reglamentuoja PVM įstatymo 12¹ str. ir direktyvos Dėl PVM bendros sistemos 37 str., o iki šios direktyvos įsigaliojimo prekių tiekimo keleivius Europos Bendrijų teritorijoje vežančiuose laivuose, orlaivuose, arba traukiniuose vietos nustatymo taisyklės įtvirtino Šeštosios direktyvos 8 str. 1 dalies c punktas. Visi minėti teisės aktai prekių tiekimo keleivius Europos Bendrijų teritorijoje vežančiuose laivuose, orlaivuose, arba traukiniuose vietos nustatymo taisyklės sieja su maršruto ar jo dalies pradžia Europos Bendrijų teritorijoje. Prekių tiekimo vieta yra toje valstybėje, kur yra maršruto ar jo dalies pradžia Europos Bendrijų teritorijoje. Pagal PVM įstatymo 12¹ str. 2 dalies 3 punktą maršruto ar jo dalies pradžia laikoma pirmoji keleivių įlaipinimo Europos Bendrijų teritorijoje pagal tvarkaraštį vieta, o kai į Europos Bendrijų teritoriją įvažiuojama po tarpinio sustojimo už Europos Bendrijų teritorijos ribų, – pirmoji keleivių įlaipinimo vieta Europos Bendrijų teritorijoje po šio tarpinio sustojimo. Pagal Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies c punktą maršruto pradžia yra vadinama - keleivių išvykimo vieta ir yra aiškinama taip: tai yra pirmas keleivių įlaipinimo punktas, numatytas Bendrijoje, tam tikrais atvejais – po sustojimo už Bendrijos ribų.

Sustojimo už Bendrijos ribų sąvoką, byloje Nr. C-58/04 [42] yra paaiškinęs Europos Teisingumo Teismas. Ginčas šioje byloje kilo tarp juridinio asmens (toliau – Bendrovė), kuris tiekė prekes parduotuvėje, esančioje kruiziniame laive ir Vokietijos mokesčių administratoriaus (toliau – mokesčių administratorius). Šio laivo maršrutas prasideda Vokietijoje, tęsiasi už Bendrijos teritorijos ribų (sustojama Norvegijoje, Maroke) ir baigiasi Vokietijoje arba Italijoje. Šias keliones buvo galima užsisakyti tik visam kruizui, nesant kitos galimybės pirmą kartą keleivius įlaipinti į laivą ar galutinai išlaipinti kelionės metu. Tačiau kelias valandas ar dieną trunkančių sustojimų metu buvo numatyti trumpi išlaipinimai turistinėms ekskursijoms. Kadangi išvykimo ir atvykimo vieta buvo Bendrijos teritorijoje, mokesčių administratorius priėmė sprendimą parduotuvėje tiekiamas prekes apmokestinti PVM, nurodydamas, kad prekių tiekimo vieta yra Vokietija, kadangi joje prasideda maršrutas. Dėl šio sprendimo Bendrovė pareiškė ieškinį Vokietijos finansų teismui, tvirtindama, kad dėl sustojimų už Bendrijos teritorijos ribų nagrinėjamas pardavimas neturi būti apmokestinamas, nes prekių tiekimo vieta nėra Vokietija ir jis nėra PVM objektas Vokietijoje. Vokietijos finansų teismas pateikė paklausimą Europos Bendrijų teisingumo teismui dėl Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies c punkte įtvirtintos sąvokos „sustojimo už Bendrijos ribų“ paaiškinimo. Europos Teisingumo teismas sprendime išdėstė šiuos argumentus. „Šeštojoje direktyvoje nėra tikslaus „sustojimo“ sąvokos apibrėžimo, todėl jo išaiškinimo reikia ieškoti atsižvelgiant į jos 8 straipsnio 1 dalies c punkto struktūrą ir tikslą“ [42]. Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies c punktas siekia vienodai apibrėžti prekių tiekimo laivuose, lėktuvuose arba traukiniuose kelionės, kuri prasideda ir pasibaigia Bendrijos teritorijoje, metu mokesčio priklausomumo vietą ir keleivių

vežimo dalies Bendrijoje metu apmokestinimą apriboti transporto priemonės išvykimo vieta. Iš to išplaukia supaprastinta apmokestinimo tvarka, kuri kelionės tarp valstybių narių metu leidžia išvengti kiekvienos kertamos valstybės narės nacionalinės PVM tvarkos taikymo ir dėl to – fiskalinių jurisdikcijų kolizijos tarp valstybių narių. Nurodytina, kad Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies c punktas numato, jog „keleivių vežimo dalis Bendrijoje“ yra keleivių vežimo dalis nuo išvykimo iki atvykimo vietos, nesustojant trečiojoje teritorijoje. Taip pašalindamas „keleivių vežimo dalies Bendrijoje“ buvimą tuo atveju, jei būtų sustojama trečiosios šalies teritorijoje. Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies c punktas taip pat siekia išvengti trečiųjų šalių fiskalinių jurisdikcijų kolizijos, kuri atsirastų prekių tiekimo atveju, kai kelionės tarp valstybių narių pertraukos metu yra sustojama už Bendrijos ribų. Atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies c punkto struktūrą ir tikslą konstatuotina, kad kiekvienas prekių tiekimas laive sustojimo už Bendrijos ribų metu yra laikomas nepatenkančiu į Šeštosios direktyvos taikymo sritį, o prekių tiekimo apmokestinimo nustatymo tvarka šiuo atveju priklauso fiskalinei sustojimo valstybės jurisdikcijai. Todėl laivo sustojimai trečiųjų šalių uostuose, kurių metu keliautojai gali išlipti iš laivo, net jei tik trumpam, yra „sustojimai už Bendrijos ribų“ Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies c punkto prasme, mokesčių administratoriaus sprendimas viso maršruto metu prekių tiekimo vieta laikyti Vokietiją yra klaidingas [42].

Ginčas šioje byloje kilo dėl Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies c punkte įtvirtintos „sustojimų už Bendrijos ribų“ sąvokos aiškinimo. Tokia pati sąvoka yra įtvirtinta ir PVM įstatymo 12¹ straipsnio 3 dalyje bei direktyvos Dėl PVM bendros sistemos 37 str., todėl teismo nurodytos aplinkybės yra svarbios aiškinant visų šių teisės aktų nuostatas. Kaip matyti iš nagrinėtos bylos, tam tikrais atvejais nuo „sustojimų už Bendrijos ribų“ sąvokos aiškinimo priklauso prekių tiekimo vieta ir to prekių tiekimo buvimas konkrečioje valstybėje PVM objektu arba atvirkščiai. „Sustojimų už Bendrijos ribų“ sąvoka Šeštojoje direktyvoje nėra atskirai paaiškinta, todėl, kaip pažymėjo Teismas, šiame sprendime, aiškinat šią sąvoką reikia analizuoti teisės aktų nuostatų, kuriose yra ta sąvoka struktūrą ir jų tikslą. Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies c punkto tikslas yra siekis išvengti skirtingų šalių mokesčių įstatymų taikymo kolizijų. Kaip pažymėjo Teismas, mokesčių įstatymų kolizijos, prekių tiekimo keleivius Europos Bendrijų teritorijoje vežančiuose laivuose, orlaiviuose arba traukiniuose atveju galimos dėl kelių Europos Bendrijų valstybių narių nacionalinių teisės aktų taikymo arba dėl valstybių narių ir trečiųjų valstybių nacionalinių teisės aktų taikymo. Nustačius Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies c punkto tikslą reikia įvertinti kitas aplinkybes, dėl kurių ir kada atsiranda kolizija. Nagrinėjamu atveju, jei laivas būtų trečiosios valstybės teritorijoje, ten turėtų galioti jos nacionaliniai teisės aktai nustatantys apmokestinimo klausimus. Tai reiškia, kad siekiant Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies c punkto tikslo - išvengti teisės aktų kolizijos, „Sustojimų už Bendrijos ribų“

metu valstybės, kurioje Europos Bendrijų teritorijoje prasidėjo maršrutas nacionaliniai teisės aktai neturi galioti. Tam, kad pasiekti šį tikslą reikėtų į „sustojimų už Bendrijos ribų“ sąvoką įtraukti ir tokius sustojimus, kurie yra trumpalaikiai ir kurių metu nėra nei įlaipinami nei išlaipinami keleiviai. Išvadai pagrįsti Teismas naudojo direktyvoje pateiktos keleivių vežimo dalies Bendrijoje sąvokos analizę, kurioje be maršruto pradžios ir pabaigos nėra minimi jokie sustojimai. Šioje byloje Teismo nurodyti kriterijai galėtų būti svarbūs vertinant ir kitas smulkiau nepaaiškintas Bendrijos teisės nuostatas ar nacionalinius teisės aktus į kuriuos tos nuostatos perkeltos.

Aprašyti mokestiniai ginčai kilo dėl klaidų padarytų aiškinant Šeštosios direktyvos ir nacionalinių teisės aktų, į kurios perkelta Šeštoji direktyva, nuostatas. Kadangi prekių tiekimo ir paslaugų teikimo vietos nustatymas tiek Šeštojoje direktyvoje tiek ir nacionaliniuose teisės aktuose yra smulkiai teisiškai reglamentuotas, taikant šias nuostatas praktikoje daroma įvairių klaidų. Išanalizavus Europos Bendrijų Teisingumo teismo, Mokestinių ginčų komisijos ir Lietuvos Vyriausiojo Administracinio teismo sprendimus, kuriuose buvo nagrinėjama prekių tiekimo ir paslaugų teikimo sąvoka, darytina išvada, kad dėl prekių tiekimo ir paslaugų teikimo vietos nustatymą reglamentuojančių teisės aktų nustatomų taisyklių, kriterijų ir aplinkybių gausos, klaidų aiškinant tuos teisės aktus yra ne tik įvairių, bet ir santykinai daug. Visgi, šioje srityje nėra daug pasikartojančių vienodų klaidų, todėl nurodyti tas teisės aktų nuostatas, kurios kelia didžiausią pavojų suklysti, nustatant prekių tiekimo ir paslaugų teikimo vietą, nėra galimybės. Dėl šios priežasties visas daromas klaidas tikslingiau suskirstyti ne pagal konkrečias teisės aktų nuostatas, kurias aiškinant yra klystama, bet pagal daromų klaidų tipus. Pateiktuose pavyzdžiuose nurodyti tokie klaidų tipai, kurie yra dažnai daromi šioje srityje: klystama nustatant ar teisės aktas taikomas tam tikriems santykiams, klystama aiškinant sąvokas, pateiktas teisės aktuose. Visais atvejais Teismo sprendimuose nurodytuose argumentuose, kuriais Teismas pagrindė savo sprendimus, buvo nurodyti būdai ir metodai, kuriuos Teismas naudojo aiškindamas konkrečias sąvokas arba sprenddamas klausimą ar teisės aktas taikytinas konkrečiam atvejui. Šie Teismo nurodyti būdai ir metodai yra reikšmingi keliomis prasmėmis. Kai kurie iš šių metodų taikytini tik analogiškose situacijose. Byloje Nr. C-114/05 teismas nurodė kokie galėtų būti aiškinant sąvoką „panašios paslaugos“ naudojami panašumo kriterijai. Šie kriterijai yra reikšmingi tik aiškinant Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies c punkto pirmoje įtraukoje arba atitinkamai PVM įstatymo 13 str. 4 dalyje nurodytą „panašių paslaugų“ sąvoką, nes buvo nustatyti analizuojant šioje įtraukoje nurodytas paslaugas. Jie yra netaikytini aiškinant PVM įstatymo 13 str. 6 dalyje nurodytą „pagal savo esmę panašių paslaugų“ sąvoką ar kitas su prekių tiekimo ar paslaugų teikimo vieta susijusias sąvokas. Kiti Teismo nurodyti metodai tinka aiškinant ir kitas prekių tiekimo ar paslaugų teikimo vietą reglamentuojančių teisės aktų nuostatose

vartojamas sąvokas ar net ir kitose PVM teisinio reglamentavimo srityse vartojamas sąvokas. Byloje Nr. C-58/04 teismas nurodė, kad siekiant paaiškinti „sustojimų už Bendrijos ribų“ sąvoką reikia analizuoti bendrą to direktyvos straipsnio, kuriame yra ši sąvoka tikslą. Tokiu teismo nurodytu principu galima remtis aiškinant beveik visas Šeštosios direktyvos, direktyvos Dėl bendros PVM sistemos ir PVM įstatymo nuostatas.

2. 4. Apmokestinamojo asmens ir ekonominės veiklos sąvokas įtvirtinančių teisės aktų nuostatų taikymo problemos

LR PVM įstatymo 3 str. 1 dalyje nustatyta, kad prekių tiekimas ir paslaugų teikimas yra PVM objektas, kai prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo vykdydamas savo ekonominę veiklą.

Lietuvos ir užsienio apmokestinamojo asmens sąvoka paaiškinta PVM įstatymo 2 str. 15 ir 38 dalyse. Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo yra Lietuvos Respublikos juridinis arba fizinis asmuo, vykdamas bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą. Užsienio apmokestinamasis asmuo yra bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą vykdamas užsienio valstybės juridinis asmuo ar organizacija, kurių buveinė yra užsienio valstybėje ir kurie įsteigti arba kitokiu būdu organizuoti pagal užsienio valstybės teisės aktus, arba bet kuris kitas užsienyje įsteigtas, įkurtas ar kitaip organizuotas vienetas, arba fizinis asmuo, kurio nuolatinė gyvenamoji vieta nėra Lietuvos Respublika.

Ekonominės veiklos sąvoka paaiškinama PVM įstatymo 2 str. 6 d. Ekonominė veikla LR PVM įstatyme suprantama labai plačiai,- tai bet kokia veikla iš kurios siekiama gauti bet kokių pajamų, išskyrus darbo veiklą, kaip ji yra apibrėžta PVM įstatymo 2 str. 5 d. ir valstybės ir savivaldybių institucijų veiklą, kaip ji yra apibrėžta PVM įstatymo 2 str. 39 d. Ekonominė veiklai būdingas tęstinumas, pasikartojimas, sandorius sudarantys asmenys turi turėti ketinimą veiklą vykdyti ir siekti iš jos gauti pajamų.

Šios PVM įstatymo nuostatos iš esmės atitinka Šeštosios direktyvos 4 straipsnio nuostatas, kuriomis apibrėžiama ekonominė veikla ir apmokestinamasis asmuo. Minėtos direktyvos 4 str. 1 dalyje nustatyta, kad apmokestinamasis asmuo, tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdamas bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą to paties direktyvos straipsnio antroje dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas [13]. To paties straipsnio 2 dalyje pateikta ekonominės veiklos sąvoka - ekonominė veikla apima visokią gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą bei žemės ūkio gamybos veiklą bei įvairių profesijų atstovų veiklą. Materialaus ir nematerialaus turto

naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų taip pat laikomas ekonomine veikla [13]. Iš esmės analogiškos nuostatos įtvirtintos ir direktyvoje Dėl bendros PVM sistemos.

Analizuojant Ekonominės veiklos ir apmokestinamojo asmens sąvokų ryšį darytina išvada, kad jos yra stipriai susiję ir negali būti nagrinėjamos atskirai. Fizinis asmuo arba bet kokios teisinės formos juridinis asmuo savarankiškai vykdytys bet kokią ekonominę veiklą yra laikomi apmokestinamaisiais asmenimis. Todėl nustatėm, kad tam tikra veikla yra ekonominė, ją savarankiškai vykdytys subjektas bus laikomas apmokestinamuoju asmeniu.

Išanalizavus Europos Bendrijų Teisingumo Teismo, Lietuvos Vyriausio administracinio teismo ir Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės išnagrinėtus ginčus, kurie kilo dėl ekonominės veiklos ir apmokestinamojo asmens sąvokų interpretavimo, šiuos ginčus galime suskirstyti į kylančius: dėl fizinių asmenų sudaromų sandorių pripažinimo ekonomine veikla; dėl tokios veiklos, kurios tikslai yra ne įprastos ekonominės naudos gavimas, o tik siekis įgyti mokestinį pranašumą pripažinimo ekonomine veikla; dėl viešosios teisės subjektų vykdomos veiklos, iš kurios jos gauna pajamų, pripažinimo ekonomine veikla ir dėl sandorių sudarytų tarp motininės įmonės ir jos filialų pripažinimo ekonomine veikla.

Tiek Mokestinių ginčų komisijoje, tiek Lietuvos Vyriausiam administraciniame teisme didžiausią dalį ginčų, kuriose kvestionuojama ekonominės veiklos sąvoka sudaro ginčai kylantys tarp fizinių asmenų ir mokesčių administratoriaus, atskiriant fizinių asmenų sudaromus pavienius sandorius, kurie nelaikytini vykdoma ekonomine veikla, nuo tokių sandorių, kurie yra pasikartojantys, ir iš kurių fizinis asmuo tendencingai siekia gauti pajamų ir kurie yra ekonominė veikla. Tokių ginčų pavyzdžiais galėtų būti 2006 m. gruodžio 19 d. Mokestinių ginčų komisijos sprendimas Nr. S – 380 (7-371/2006) [103] ir 2007 m. balandžio 13 d. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo nutartis Nr. A - 415/2007 [89].

2006 m. gruodžio 19 d. Mokestinių ginčų komisija priėmė sprendimą Nr. S – 380 (7-371/2006), kuriuo išnagrinėjo ginčą, kilusį tarp fizinio asmens (toliau – Pareiškėjas) ir mokesčių administratoriaus. Mokestinio ginčo metu nustatyta, kad pareiškėjas 2003–2004 metais pardavė 6 nekilnojamojo turto objektus (butus daugiabučiuose namuose), kurių vieni bendrosios jungtinės nuosavybės teise priklausė Pareiškėjui ir jo sutuoktinei, kiti – nuosavybės teise priklausė tik Pareiškėjui. Visus šiuos nekilnojamojo turto objektus jis buvo įgijęs pirkimo ar dovanojimo būdu tais pačiais 2003-2004 metais. Asmuo iki pardavimo pats gyveno tik viename iš parduotų butų. Mokesčių administratorius, sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo nustatė, kad asmuo tikrinamuoju laikotarpiu vertėsi ekonomine veikla, kaip ji yra suprantama PVM įstatyme ir nuo jo sudarytų sandorių, išskyrus buto, kuriame Pareiškėjas tam tikrą laiką gyveno pardavimo sandorio, vertės apskaičiavo mokėtiną PVM. Asmuo nesutiko su Mokesčių

administratoriaus sprendimu, kuriame pripažinta, kad jis vykdė individualią veiklą ir Mokestinių ginčų komisijai paaiškino, kad ieškojo sau tinkamo buto, o kituose išsigytuose butuose norėjo apgyvendinti savo vaikus. Mokestinių ginčų komisija įvertinusi visas aplinkybes Mokesčių administratoriaus sprendimą paliko nepakeistą. Priimdama sprendimą dėl sandorių pripažinimo ekonomine veikla, Mokestinių ginčų komisija atsižvelgė į šias aplinkybes. Tas pats asmuo 2005 m. Mokesčių administratoriui pateikė prašymą įregistruoti jį, kaip gyventoją vykdantį individualią veiklą. Pasak Komisijos, tai patvirtina, kad minėta Pareiškėjo veikla yra tęstinė ir atsikartojanti, Pareiškėjas nekilnojamojo turto įsigijimo ir perleidimo nuosavybėn veiklą vykdė tęstinį laikotarpį. Kita aplinkybė į kurią atsižvelgė Mokestinių ginčų komisija susijusi su tuo, kad Pareiškėjas 2004–2005 metais sudarė dar septynias butų statybos sutartis, o tai leidžia daryti išvadą, jog Pareiškėjo vykdyti sandoriai nėra atsitiktinio pobūdžio, turi tęstinumo požymių ir suteikia galimybę gauti pajamas iš šios veiklos ateityje. Pareiškėjas pats sprendė su savo veikla susijusius klausimus, pats dengė išlaidas, susijusias su veiklos vykdymu, pats sudarė turto įsigijimo ir pardavimo sandorius, o tai leidžia teigti, kad asmuo nekilnojamąjį turtą įsigydavo ir parduodavo savarankiškai. Iš nekilnojamojo turto pardavimo sandorių gaunamos pajamos yra pagrindinis Pareiškėjo pragyvenimo šaltinis. Komisija taip pat akcentavo, kad nėra nustatyta aplinkybių, bylojančių, kad Pareiškėjo 2003–2004 metais parduoti nekilnojamojo turto objektai buvo naudojami Pareiškėjo asmeniniams poreikiams (gyvenimui) tenkinti. Mokestinių ginčų komisija, pažymėjo, kad nėra nustatyta jokių aplinkybių, bylojančių, jog Pareiškėjas 2003–2004 metais nekilnojamąjį turtą pardavė turėdamas kitų motyvų nei ekonominės naudos siekimas [103].

2007 m. balandžio 13 d. Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas nutartimi Nr. A - 415/2007 išnagrinėjo panašų į jau aprašytą mokestinį ginčą, tik šiuo atveju išvadai apie ekonominės veiklos buvimą padaryti buvo pasitelkta kitokių aplinkybių visuma. Ginčas kilo tarp fizinio asmens (toliau – Pareiškėjas) vykdančio individualią veiklą, susijusią su nekilnojamojo turto sandoriais, ir mokesčių administratoriaus, dėl mokestinio patikrinimo metu papildomai apskaičiuoto PVM. Mokestinio ginčo metu nustatyta, kad Pareiškėjas 2000 - 2004 m. vykdė nekilnojamojo turto pirkimo - pardavimo veiklą, iš kurios siekė gauti ir gavo pajamų. Nuo parduotų nekilnojamojo turto objektų vertės, PVM įstatyme numatytais atvejais, Pareiškėjas skaičiavo ir mokėjo PVM. Asmuo pagal 2001 metais išduotą leidimą vykdyti statybos darbus ant išsigyto žemės sklypo statė daugiabutį gyvenamąjį namą. 2003 m. uždarosios akcinės bendrovės A (toliau – Bendrovė A) akcininkų sprendimu jam buvo suteikta 690 000 Lt neprocentinė paskola namo statybai, nustatant, kad paskolą reikės grąžinti už pusės metų ir įkeičiant 3/5 pastato su jam priklausančia žemės sklypo dalimi. Praėjus paskolos sutarties grąžinimo terminui ir Pareiškėjui skolos negrąžinus, Bendrovės A akcininkų sprendimu buvo nutarta perimti

paskolos suteikimo metu Pareiškėjo įkeistą turtą. Tuo metu, kai vyko šio namo statyba ir jo perleidimas Bendrovei A, Pareiškėjas vykdė ir kitus sandorius susijusius su nekilnojamojo turto statyba. Mokesčių administratorius mokesčio patikrinimo metu šį dalies daugiabučio gyvenamojo namo perleidimą Bendrovei A prilygino prekių tiekimui už atlygį ir priskyrė Pareiškėjo vykdomai ekonominei veiklai, todėl nuo sandorio vertės papildomai apskaičiavo PVM. Pareiškėjas su tokia mokesčių Administratoriaus pozicija nesutiko, nuroydamas, kad šis sandoris nėra niekaip susijęs su jo vykdoma ekonomine veikla ir yra atsitiktinis, o namas Bendrovei A yra perleistas, dėl Pareiškėjo nesugebėjimo grąžinti skolą, kurią lėmė jo sunki finansinė padėtis. Lietuvos Vyriausiasis Administracinis teismas įvertinęs visas aplinkybes, mokesčių administratoriaus sprendimą ir kitų šį mokesčių ginčą nagrinėjusių institucijų sprendimus (juose mokesčių administratoriaus sprendimas šiuo klausimu nebuvo keičiamas), paliko nepakeistus. Teismas nutartyje akcentavo, kad tokiam jo sprendimui svarbios yra šios aplinkybės. Pareiškėjas tiek 2003 metais, tiek prieš juos, tiek ir po jų vykdė veiklą susijusią su nekilnojamojo turto pirkimu, rekonstravimu, pardavimu ar kitokiu pobūdžiu įsigyto turto perleidimu, siekdamas gauti pajamų. Tokia veikla pripažintina ekonomine. Sandorio sudaryto su Bendrove A išskyrimas, kaip atsitiktinio, neturinio ryšio su kitais, prieštarautų kitoms aplinkybėms. Pareiškėjas su Bendrove A sudarė 690 000 Lt kredito sutartį nustatant trumpą grąžinimo laikotarpį. Neįvykdžius kredito sutarties sąlygų, iš karto po namo dalies perleidimo Bendrovei A, pareiškėjas už maždaug 300 000 Lt įsigijo žemės sklypą ir dalį jame esančių poilsio namų bei kiemo statinių. Teismas padarė išvadą, kad šių įrodymų visuma, šalina bet kokias abejones dėl sandorio su Bendrove A priverstinumo, susiklosčius sunkiai šeimos materialinei padėčiai, o nagrinėjama faktinė situacija, liečianti sandorį su Bendrove A, nepatenka į ne ekonominės veiklos sritį [89].

Abiejų mokesčių ginčų metu, ginčą nagrinėjantis subjektas vykdomą veiklą pripažino ekonomine veikla. Mokesčių ginčų komisija ir Teismas šių ginčų sprendimuose nurodė svarbiausias aplinkybes iš kurių galima nustatyti atskiro sandorio priskyrimą tam tikrai vykdomai ekonominei veiklai. Kaip aplinkybes, kurios savaime pačios nelemia tam tikro sandorio priskyrimo vykdomai ekonominei veiklai, bet esant jų visumai įtakoja tokį sprendimą ginčą nagrinėjantys subjektai nurodo šias aplinkybes. Vykdoma tokio paties pobūdžio kaip ir sudarytas sandoris, dėl kurio priskyrimo ekonominei veiklai keliamas klausimas, ekonomine veikla. Abiem nagrinėtais atvejais ši veikla buvo prekyba nekilnojamoju turtu. Pirmu atveju asmuo oficialiai įregistravo ekonominę veiklą po sudarytų sandorių, kurie buvo ginčo objektu, o antru atveju tokia veikla buvo vykdoma tuo pačiu metu, todėl darytina išvada, kad tokio paties pobūdžio ekonominės veiklos vykdymo laikas ginčytinų sandorių atžvilgiu didelės įtakos neturi. Vertimasis tokio paties pobūdžio veikla vertinant atskirą sandorį parodo, kad asmuo žino apie

tokią veiklą, apie būdus ją verstis, bet kaip ir buvo minėta, dar nepatvirtina tam tikro sandorio priskyrimo ekonominei veiklai. Kita aplinkybė, kurią nurodė ginčą nagrinėję subjektai apibūdina gautų iš sandorio pajamų lyginamąjį svorį bendrose sandorį sudarančio subjekto pajamose. Tai reiškia, kad jei asmuo iš sandorių gauna visas arba absoliučią daugumą savo pajamų, kurias naudoja pragyvenimui, tikėtina, kad tie sandoriai sudaromi turint ekonominių ketinimų. Be šių aplinkybių yra svarbu įvertinti ar sudaryto sandorio objektas yra panaudotas asmens privatiems poreikiams tenkinti. Sudarytų sandorių skaičius yra viena iš objektyviausių ir reikšmingiausių aplinkybių nustatant ekonominės veiklos buvimo faktą. Kiek konkrečių sandorių turėtų būti tam, kad daryti išvadą apie ekonominės veiklos buvimą ginčus nagrinėję subjektai nepažymėjo, nes tai priklauso ir nuo sandorių rūšies, kiekvieno atskiro sandorio sudarymo aplinkybių ir kitų veiksnių. Vertinant sudarytų sandorių skaičių svarbu atsižvelgti ir į laiko tarpą tarp sudarytų sandorių, jeigu sandoriai sudaromi labai retai daugiau tikėtina, kad jie gali būti atsitiktiniai. Mokestinių ginčų komisija sprendama ar fizinio asmens sudaromi sandoriai yra ekonominė veikla pažymėjo ir savarankiškumo kriterijų. Sprendime nurodyta, kad asmens sudarančio konkretų sandorį savarankiškumas reiškia, kad asmuo pats sprendžia su sandoriu susijusius klausimus, pats prisiima pilną riziką dėl sudaromo sandorio. Šeštojoje PVM direktyvoje savarankiškumas apibrėžtas kaip darbo ar kitų teisinių santykių, kurie sukuria darbdavio ir dirbančiojo santykius, susijusius su darbo sąlygomis, atlyginimu ir darbdavio atsakomybe, nebuvimas. Darytina išvada, kad asmens sudarančio sandorį savarankiškumas galėtų būti suprantamas, kaip sandorį sudarančio subjekto nepriklausomumas nuo kitų asmenų šio sandorio atžvilgiu. Visos tiek Teismo, tiek Mokestinių ginčų komisijos nurodytos aplinkybės turi būti vertinamos kaip visuma. Nei viena iš šių aplinkybių pati savaime dar nelemia sandorio priskyrimo ekonominei veiklai, tačiau kai jos egzistuoja kartu, t.y. patvirtina viena kitą, kaip matyti iš priimtų sprendimų galima daryti išvadą, kad yra vykdoma ekonominė veikla. Abiejuose aprašytuose atvejuose ginčą nagrinėję subjektai pažymėjo, kad nėra aplinkybių, kurios patvirtintų motyvus kitus nei ekonominės naudos siekimas. Tai reiškia, kad be minėtų aplinkybių reikia įvertinti visas kitas, kurios yra susijusios su sandoriu.

Po tokio tipo mokestinių ginčų, jei tų ginčų metu nustatoma, kad konkretūs, ginčijami sandoriai priskiriami ekonominei veiklai, sandorio objektas t.y. prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, jei yra kiti PVM objekto būtinieji požymiai, tampa PVM objektu. Tam tikro sandorio buvimas PVM objektu dar nereiškia, kad nuo jo vertės visada reikia skaičiuoti ir mokėti PVM, nes galimos situacijos, kad sandorio objektas būdamas PVM objektu yra PVM neapmokestinamas arba apmokestinamas nulio procentų PVM tarifu, tačiau, kaip rodo Mokestinių ginčų komisijos ir Vyriausiojo Administracinio Teismo praktika, tokio tipo ginčai kyla, kai Mokesčių administratorius nustato, kad tam tikri sandoriai yra ekonominė veikla, PVM

objektas ir nuo tų sandorių vertės apskaičiuoja mokėtiną PVM. Iš mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktikos matyti, kad kita pasekmė, tam tikrus pavienius sandorius pripažinus ekonomine veikla, dažnai yra prievolė registruotis PVM mokėtoju ir mokėti PVM nuo visų kitų to mokesčio mokėtojo sudaromų sandorių, kurie yra ekonominė veikla. Ši aplinkybė aktuali tais atvejais, kai ekonominė veikla tęsiasi ir toliau, o asmens atlygis iš ekonomine veikla pripažintų sandorių per metus viršijo 100 000 Lt.

Kita grupė mokestinių ginčų, kuriuose analizuojama ekonominės veiklos definicija susijusi su tokia veikla, kurios tikrieji tikslai nėra įprastos ekonominės naudos siekimas iš sudaromų verslo sandorių. Tai mokesčių požiūriu yra negatyvi veikla. Veiklos tikslai tokiais atvejais paprastai yra įgyti mokestinį pranašumą, palengvinti mokesčių našta, susigražinti nepagrįstai atskaitytą PVM. Kai mokesčių administratorius įtaria, kad yra vykdoma tokia veikla, imasi visų įmanomų priemonių tam, kad užkirsti kelią nepagrįstam mokestinės situacijos iškreipimui ar atstatyti jau iškreiptą situaciją. Visus mokesčių administratoriaus veiksmus tokiu atveju galime skirti į tokius, kuriais siekiama nustatyti, ar tokiomis ūkinėmis operacijomis yra sukurtas PVM objektas, ir veiksmus, kuriais siekiama nustatyti ar mokesčių mokėtojas veikė sąžiningai, t.y. nepiktnaudžiavo savo teisėmis. Nustatant ar yra sukurtas PVM objektas pirmiausiai vertinamos aplinkybės iš kurių būtų galima spręsti ar iš tikrųjų yra įvykęs prekių tiekimo ar paslaugų teikimo faktas ar kiti veiksmai, kurie lemia PVM objekto atsiradimą. Taip pat, tiriamos veiklos kontekste, yra analizuojami visi PVM objekto požymiai.

Aprašyti atvejai, kai mokesčių administratorius, jo manymu nepagrįstai iškreiptą mokestinę situaciją vykdant mokesčių požiūriu negatyvią veiklą, bandė atstatyti argumentuodamas, kad ta veikla nėra ekonominė, nes neturi įprasto ekonominio pagrindo, todėl yra ne PVM objektas. Tokių situacijų pavyzdžiais galėtų būti Europos Bendrijų Teisingumo Teismo sprendimai: 2006 m. vasario 21 d. byloje Nr. C-255/02 [57] ir 2006 m. sausio 12 d. sujungtose bylose Nr. C-354/03, C-355/03 ir C-484/03 [58].

Europos Bendrijų Teisingumo Teismas priėmė sprendimą byloje Nr. C-255/02, pagal VAT and Duties Tribunal, London (Jungtinė Karalystė) pateiktą prašymą priimti prejudicinį sprendimą byloje tarp Jungtinėje Karalystėje registruotų kompanijų A ir B (toliau Bendrovė A, Bendrovė B) bei Jungtinės Karalystės mokesčių administratoriaus. Mokestinio ginčo metu nustatyta, kad Bendrovė A yra banko įstaiga. Didžioji dalis jos teikiamų paslaugų yra neapmokestinamos PVM, todėl ji galėjo atgauti (traukti į PVM atskaitą) mažiau nei 5 % dalį už prekes ir paslaugas sumokėto PVM. Bendrovė B yra Bendrovės A dukterinė įmonė, visiškai priklausanti nuo Bendrovės A. Bendrovė A siekė sukurti keturis nekilnojamojo turto objektus. Nekilnojamas turtas turėjo būti panaudotas Bendrovės A neapmokestinamoje PVM veikloje ir tik nedidelė dalis PVM apmokestinamoje veikloje. Teritoriją, kurioje turėjo būti pastatyti

nekilnojamojo turto objektai, pagal nuomos sutartį 125 metams buvo išsinuomojusi Bendrovė A. Bendrovė A neatlygintinai perdavė iš teritorijų nuomos sutarties kylančias teises ir pareigas Bendrovei B ir sudarė su ja nekilnojamojo turto objektų, kuriuos Bendrovė B įsipareigojo pastatyti tose teritorijose nuomos dvidešimčiai metų sutartį. Bendrovė B sudarė sutartį su nepriklausoma statybų kompanija dėl nekilnojamųjų objektų statybos, tačiau sutartyse buvo nurodyta, kad, kai tik objektai bus baigti, kitą dieną juos perims Bendrovė A. Bendrovė A palankiomis sąlygomis paskolino Bendrovei B apyvartinių lėšų. Bendrovė B apmokėjo statybų kompanijai už darbus ir paprašė gražinti PVM. Jungtinės Karalystės mokesčių administratorius atmetė Bendrovės B pateiktą prašymą dėl nepriklausomos statybos kompanijos pateiktose PVM sąskaitose faktūrose nurodyto PVM atskaitos. Mokesčių administratorius sprendime atsisakyti gražinti PVM akcentavo, kad darbus Bendrovei A suteikė nepriklausomi statybininkai, o ne bendrovė B, sandoris, sudarytas dėl vienintelio – PVM vengimo – tikslo, savaime nėra ekonominės veikla. VAT and Duties Tribunal, London Europos bendrijų teisingumo teismui pateikė klausimą, ar tokie minėti sandoriai yra prekių tiekimas arba paslaugų teikimas ir ekonominė veikla Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto, 4 straipsnio 1 ir 2 dalių, 5 straipsnio 1 dalies ir 6 straipsnio 1 dalies prasme, jei jie yra vykdomi dėl vienintelio tikslo – įgyti mokestinį pranašumą – neturint kito ekonominio tikslo. Europos Bendrijų Teisingumo teismas pažymėjo, kad sąvoka ekonominė veikla Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje apibrėžiama kaip apimanti visokią gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, o pagal teismo praktiką ji apima visus gamybos, prekybos ir paslaugų teikimo etapus. Teismas pažymėjo, kad „apmokestinamojo asmens ir ekonominės veiklos sąvokų apibrėžimų analizė patvirtina sąvokos ekonominė veikla taikymo srities apimtį ir jos objektyvų pobūdį ta prasme, kad vertinama pati veikla, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus“ [57]. Teismas taip pat pabrėžė, kad „mokesčių administratorius turi pareigą atlikti tyrimą siekiant nustatyti, ar apmokestinamojo asmens ketinimas pažeidžia bendros PVM sistemos tikslus užtikrinti teisinį saugumą ir supaprastinti PVM taikymo veiksmus, atsižvelgdamas, išskyrus ypatingus atvejus, į atitinkamų sandorių objektyvų pobūdį“ [57]. Remdamasis šiais argumentais Teismas padarė išvadą, kad tokie sandoriai, kokie yra prekių tiekimas arba paslaugų teikimas ir ekonominė veikla Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto, 4 straipsnio 1 ir 2 dalių, 5 straipsnio 1 dalies ir 6 straipsnio 1 dalies prasme, nes jie atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos minėtos sąvokos. Taip pat Teismas pažymėjo, kad šie kriterijai nėra tenkinami mokesčių vengimo atveju, pavyzdžiui, pateikiant melagingas deklaracijas arba išrašant neteisingas sąskaitas. Vis dėlto klausimas, ar atitinkamas sandoris vykdomas dėl vienintelio tikslo – įgyti mokestinį pranašumą, neturi jokios reikšmės nustatant, ar jis yra prekių tiekimas, ar paslaugų teikimas bei ekonominė veikla [57].

2006 m. sausio 12 dieną Europos Bendrijų Teisingumo teismas priėmė sprendimą sujungtose bylose Nr. C-354/03, C-355/03 ir C-484/03 pagal VAT and Duties Tribunal, London prašymą priimti prejudicinį sprendimą bylose kuriose buvo sprendžiami ginčiai tarp trijų Jungtinėje Karalystėje registruotų įmonių (toliau- Bendrovės) ir Jungtinės Karalystės mokesčių administratoriaus. Ginčas kilo dėl mokesčių administratoriaus sprendimų atmesti prašymus gražinti pridėtinės vertės mokestį, sumokėtą Jungtinėje Karalystėje perkant mikroprocesorius, kurie vėliau buvo eksportuoti į kitą valstybę narę. Mokestinio ginčo metu nustatyta, kad bendrovių pagrindinė veikla buvo mikroprocesorių pirkimas iš Jungtinėje Karalystėje įsteigtų bendrovių ir pardavimas kitose valstybėse narėse įsisteigusiems pirkėjams. Nagrinėjami sandoriai yra tiekimo grandinės dalis, kurioje bendrovėms nežinant dalyvavo savo pareigų nevykdęs ūkio subjektas, tai yra ūkio subjektas, kuris privalo sumokėti PVM, bet dingio jo nesumokėjęs mokesčių administratoriui, arba ūkio subjektas, neteisėtai naudojantis PVM mokėtojo kodą, tai yra ne jam priklausančių kodą. Tokie veiksmai, Mokesčių administratoriaus teigimu, sudaro „karuselinį“ sukčiavimą, kurio esmė šiuo atveju yra tokia. Bendrovė A, įsteigta vienoje valstybėje narėje, parduoda prekes bendrovei B, įsteigta kitoje valstybėje narėje. Bendrovė B, kuri yra pareigų nevykdantis ar neteisėtai PVM mokėtojo kodą naudojantis ūkio subjektas, nuostolingai perparduoda šias prekes bendrovei C, įsteigta antroje valstybėje narėje. Bendrovė B privalo sumokėti PVM už minėtų prekių pirkimus, bet, naudodama tas pačias prekes apmokestinamuose sandoriuose, ji taip pat turi teisę atskaityti šį PVM kaip pirkimo mokestį. Be to, ji privalo sumokėti pirkimo mokestį, išskirtą sąskaitoje faktūroje, išrašytoje bendrovei C, bet dingsta nesumokėjusi šios sumos į valstybės biudžetą. Bendrovė C parduoda šias prekes bendrovei A ir šiam tiekimui pritaiko nulio procentų PVM tarifą, taip pat pateikia prašymą mokesčių administratoriui gražinti už prekes sumokėtą pirkimo PVM. Dėl šių sandorių Bendrovė A nepatiria jokių mokestinių pasekmių (pirmajam tiekimui taiko nulio procentų PVM tarifą, o po to įsigydama prekes sumoka pardavimo PVM, kuri, darant prielaidą, kad prekes naudos ekonominėje veikloje iškart atskaito) Bendrovė B dingsta nesumokėjusi pardavimo PVM už prekių tiekimą C, o Bendrovei C lieka už įsigytas iš B prekes sumokėtas pirkimo PVM. Mokesčių administratorius atsisakė gražinti šį mokestį, nes pasak jo šiuo prekių tiekimu nebuvo sukurtas PVM objektas, ši veikla neturi PVM objekto būtinųjų požymių. Bendrovė neįsigijo prekių, naudojamų ar naudotinių komercinėje veikloje PVM tikslais, taigi dėl šių pirkimų tariamai sumokėtos PVM sumos nebuvo pirkimo mokestis PVM prasme. Be to, PVM tikslais atitinkami pardavimai nebuvo tiekimai, atlikti vykdant ekonominę veiklą. Galiausiai, objektyviai vertinant, pirkimai ir pardavimai, nagrinėjami pagrindinėse bylose, neturėjo ekonominio pagrindo ir nebuvo ekonominės veiklos dalis. Todėl PVM tikslais šie pirkimai negalėjo būti tiekimai, naudojami ar naudotini ekonominei veiklai, o pardavimai nebuvo tiekimai atlikti

vykdant ekonominę veiklą. Teisingumo teismas įvertinęs abiejų ginčo šalių argumentus padarė tokią išvadą. „Sandoriai, šiuo atveju ginčijami pagrindinėse bylose, kurie patys nesusiję su sukčiavimu, yra apmokestinamojo asmens atliktas prekių tiekimas ir ekonominė veikla Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies, 4 straipsnio ir 5 straipsnio 1 dalies prasme, nes atitinka objektyvius kriterijus, kuriais pagrįstos minėtos sąvokos, neatsižvelgiant į kito nei atitinkamas apmokestinamasis asmuo ūkio subjekto, dalyvaujančio toje pačioje tiekimų grandinėje ketinimus ir (ar) galbūt apgaulingą kito šios grandinės sandorio, ankstesnio ar vėlesnio nei minėto apmokestinamojo asmens sandoris, pobūdį, apie kurį šis apmokestinamasis asmuo nežinojo ir negalėjo žinoti“ [58]. Apmokestinamojo asmens, atliekančio tokius sandorius, teisei atskaityti sumokėtą pardavimo PVM neturi daryti įtakos faktas, kad tiekimų grandinėje, kurios dalis yra jo sandoriai, šiam apmokestinamajam asmeniui nežinant ir negalint žinoti, kitas sandoris, ankstesnis ar vėlesnis nei jo atliktasis yra susijęs su sukčiavimu PVM srityje. Pasak Teismo sąvokos prekių tiekimai ir apmokestinamasis asmuo, pagal Šeštąją direktyvą aiškinančios apmokestinamus sandorius, yra objektyvaus pobūdžio ir taikomos neatižvelgiant į atitinkamų sandorių tikslus ir rezultatus. Teismas šiame sprendime nurodė, kad „mokesčių administratoriaus pareiga atlikti tyrimą, siekiant nustatyti apmokestinamojo asmens ketinimus, prieštarauja bendrosios PVM sistemos tikslams užtikrinti teisinį saugumą ir supaprastinti PVM taikymui būdingus veiksmus, atsižvelgiant į atitinkamų sandorių objektyvų pobūdį“ [58]. „Mokesčių administratoriaus pareiga nustatyti, ar nagrinėjamas sandoris yra apmokestinamojo asmens atliktas tiekimas ir ekonominė veikla, įvertinant kito nei atitinkamas apmokestinamasis asmuo ūkio subjekto, dalyvaujančio toje pačioje grandinėje, galimus ketinimus sukčiauti, apie kuriuos šis apmokestinamasis asmuo nežinojo ir negalėjo žinoti, kitame šios grandinės sandoryje, atliktame prieš minėtą apmokestinamojo asmens sandorį ar po jo prieštarautų minėtiems tikslams“ [58]. Kiekvienas sandoris turi būti svarstomas atskirai, o kiekvieno konkretaus sandorio pobūdis tiekimo grandinėje neturi atsižvelgiant į ankstesnius arba vėlesnius įvykius. Taigi apibendrinamas minėtus argumentus teismas pažymėjo, kad tokie sandoriai, kurie patys nesusiję su sukčiavimu, yra apmokestinamojo asmens atliktas prekių tiekimas ir ekonominė veikla Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies, 4 straipsnio ir 5 straipsnio 1 dalies prasme, nes atitinka objektyvius kriterijus, kuriais pagrįstos minėtos sąvokos, neatsižvelgiant į kito nei atitinkamas apmokestinamasis asmuo ūkio subjekto, dalyvaujančio toje pačioje tiekimų grandinėje, ketinimus ir (ar) galbūt apgaulingą kito šios grandinės sandorio, ankstesnio ar vėlesnio nei minėto apmokestinamojo sandorio, pobūdį, apie kurį šis apmokestinamasis asmuo nežinojo ir negalėjo žinoti [58].

Šiais sprendimais Europos Bendrijų Teisingumo teismas išaiškino ekonominės veiklos sąvoką sukčiavimo grandinės ar veiklos, kuria tik siekiama įgyti mokesstinį pranašumą

kontekste. Abiejuose Teismo sprendimuose nurodytas objektyvus ekonominės veiklos pobūdis. Tai reiškia, kad vertinant ar tam tikri sandoriai yra ekonominė veikla reikia atmesti visus subjektyvius dalykus, t.y. veiklos tikslus, motyvus. Teismas pažymėjo, kad ekonominės veiklos kontekste, kiekvienas sandoris turi būti vertinamas atskirai nuo kitų.

Šių sprendimų reikšmė yra dvejopa. Iš vienos pusės nesąžiningiems rinkos dalyviams atsivėrė galimybės sukčiaujant įgyti dideles sumas pinigų, užkertant galimybę mokesčių administratoriui nepripažinti sandorių ekonomine veikla, jei jie neturi ekonominio pagrįstumo, pavyzdžiui, kaip antru aprašytu atveju, kai prekes grandinės pabaigoje įsigyja tas pats asmuo, kuris jas patiekė, neturėdamas jokie kito logiško intereso taip elgtis tik kaip pasisavinti PVM, iš kitos pusės Teismas užtikrino kitų rinkos dalyvių teisinį saugumą ir teisėtus lūkesčius, nes užkirto galimybę mokesčių administratoriui neleisti atskaityti sumų galimai sąžiningiems rinkos dalyviams, kurie gali ir nežinoti, kad dalyvauja tokioje grandinėje (ypač kai grandinę sudaro daugiau įmonių). Nėra tikslios informacijos kokiais mastais vykdomas sukčiavimas tokiais būdais, bet įvertinus Teisingumo teisme nagrinėjamų tokio pobūdžio bylų kiekį, darytina prielaida, kad valstybės narės dėl to netenka nemažos dalies pajamų iš PVM. Šiuo atveju, kaip ir pažymėjo Teisingumo teismas, ekonominės veiklos objektyvus pobūdis kiekvieno sandorio atžvilgiu, neleidžia pasinaudojus šia sąvoka užkirsti kelią tokio pobūdžio veiklai.

Trečia grupė mokesčių ginčų, kurių sprendimą lemia ekonominės veiklos sąvokos išaiškinimas kyla dėl sandorių, sudaromų tarp juridinių asmenų, kurie yra vienas su kitu susiję priskyrimo ekonominei veiklai. 2006 m. kovo 23 d. Europos Bendrijų Teisingumo teismas pagal Corte suprema di cassazione (Italija) prašymą priėmė prejudicinį sprendimą byloje Nr. C-210/04 [60], kurioje sprendė klausimą ar motininės ir dukterinės įmonių sandoriai viena kitos atžvilgiu yra laikytini ekonomine veikla. Ginčas kilo tarp Ministero dell'Economia e delle Finanze bei l'Agencia delle Entrate (toliau – mokesčių administratorius) ir Jungtinėje Karalystėje įsteigtos įmonės (toliau – motininė įmonė) dėl jos Italijoje esančios antrinės įmonės (toliau – antrinė įmonė) sumokėtų PVM sumų grąžinimo. Mokesčio ginčo metu nustatyta, kad antrinė įmonė naudojo banko konsultavimo, valdymo, personalo mokymo, duomenų tvarkymo bei taikomųjų kompiuterinių programų tiekimo ir valdymo paslaugomis. Ji paprašė sugrąžinti su šiomis paslaugomis susijusį PVM. Mokesčių administratorius netiesiogiai atsisakė patenkinti šį prašymą (per nustatytą terminą nepriėmė jokio sprendimo), todėl antrinė įmonė kreipėsi į nacionalinę mokesčių ginčus nagrinėjančią instituciją, kuri jį patenkino. Mokesčių administratorius dėl šio sprendimo pateikė skundą Corte suprema di cassazione, o pastaroji institucija kreipėsi į ETT su prašymu priimti prejudicinį sprendimą. Mokesčių administratoriaus pozicija buvo grindžiama argumentu, kad patronuojančios bendrovės suteiktos paslaugos antrinei įmonei negali būti laikoma ekonomine veikla. Teismas patvirtino tokią mokesčių administratoriaus poziciją ir

sprendimui pagrįsti išdėstė šiuos argumentus. Šeštosios direktyvos 4 straipsnyje apibrėžiamas apmokestinamasis asmuo. Ši statusą turi asmenys, kurie savarankiškai vykdo ekonominę veiklą. Šio straipsnio 4 dalyje patikslinama, kad terminas savarankiškai reiškia, kad mokestis netaikomas samdomiems ir kitiems asmenims, kiek jie susaistyti su darbdaviu darbo sutartimi ar kitais teisiniais ryšiais, sukuriančiais darbdavio ir dirbančiojo santykius, susijusius su darbo sąlygomis, atlyginimu ir darbdavio atsakomybe. Paslaugų teikimas tik tuomet apmokestinamas, jei tarp paslaugos teikėjo ir paslaugos gavėjo yra teisinis ryšys, pasireiškiantis tarpusavyje teikiamomis paslaugomis. Siekiant nustatyti, ar toks teisinis ryšys egzistuoja tarp bendrovės nerezidentės ir vieno iš jos filialų, kad būtų galima suteiktas paslaugas apmokestinti PVM, reikia patikrinti, ar antrinė įmonė vykdo savarankišką ekonominę veiklą. Šiuo klausimu reikia ištirti, ar toks filialas gali būti laikomas savarankišku būtent ta prasme, kad jis patiria su savo veikla susijusią ekonominę riziką. Byloje nustatyta, kad visa su ekonomine veikla susijusi rizika tenka motininei įmonei. Todėl darytina išvada, kad dukterinė įmonė yra visiškai priklausoma nuo motininės ir sudaro su ja vieną apmokestinamąjį asmenį. Teismas pažymėjo, kad šio vertinimo nepaneigia Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalis. Šia nuostata siekiama apibrėžti apmokestinamąjį asmenį, kiek tai susiję su sandoriais tarp filialo ir trečiųjų asmenų. Taigi ji nėra svarbi šioje situacijoje, kuri yra susijusi su sandoriais tarp bendrovės valstybės narės rezidentės ir vieno iš jos filialų, įsteigto kitoje valstybėje narėje. Atsižvelgęs į visus išvardintus argumentus Teismas padarė išvadą, kad kitoje valstybėje narėje įsteigta įmonė, kuri nėra atskiras nuo bendrovės, kuriai ji priklauso, juridinis asmuo ir kuriai bendrovė teikia paslaugas, neturi būti laikoma apmokestinamuoju asmeniu [60].

Teismas, šiame sprendime, nurodė aplinkybes, kurios yra svarbios vertinant apmokestinamojo asmens ir ekonominės veiklos definicijas, tokias kokios jos yra apibrėžtos Šeštojoje direktyvoje, tačiau akcentavo būtent tuos aspektus, kurie yra svarbūs sprendžiant mokestinius ginčus, kylančius dėl dukterinės įmonės sudaromų sandorių su patronuojančia įmone pripažinimo ekonomine veikla. Pažymėtina, kad nacionaliniuose teisės aktuose yra nustatyta įvairiausių teisinių formų juridinių asmenų. Pavaldumo santykiai tarp šių juridinių asmenų gali būti įvairių rūšių, todėl Teismo išdėstyti argumentai yra aktualūs ne vien tokiais, analogiškais atvejais, bet ir esant kitokiai santykių tarp juridinių asmenų formai. Iš sprendime nurodytų argumentų galime išskirti šiuos aspektus. Kaip pagrindinis ir svarbiausias veiksnys Teismo sprendime yra išskirtas juridinio asmens, kuris yra vienaip ar kitaip priklausomas nuo kitų, savarankiškumo nustatymas. Nustatant savarankiškumą reikia plačiai analizuoti teisinį ryšį tarp įmonių. Kaip pažymėta Šeštojoje direktyvoje mokestis netaikomas samdomiems ir kitiems asmenims, kiek jie susaistyti su darbdaviu darbo sutartimi ar kitais teisiniais ryšiais. Kiti teisiniai ryšiai, kaip jau buvo minėta, gali būti įvairių formų. Analizuojant teisinį ryšį tarp įmonių reikia

nustatyti ar jis turi tokių pačių ar panašių požymių į Šeštojoje direktyvoje nurodytus darbdavio ir darbuotojo santykius. Be šio kriterijaus Teismas paminėjo verslo rizikos prisiėmimo faktorių. Tai reiškia, kad reikia nustatyti ar įmonė dėl kurios savarankiškumo yra sprendžiama veikia savo rizika ar dėl jos sudaromų sandorių finansinę riziką prisiima kita įmonė. Teismo nagrinėtu atveju, įvertinus minėtas aplinkybes, buvo nustatyta, kad tarp Italijoje ir Jungtinėje Karalystėje registruotų įmonių yra toks teisinis ryšys, kuris savo esme yra panašus į darbo santykių sukuriama ryšį tarp darbuotojo ir darbdavio, kai darbuotojas nėra savarankiškas. Šiuo atveju padaryta išvada, kad įmonė nėra savarankiška ir tai lėmė jos sudaromų sandorių patronuojančios įmonės atžvilgiu nepriskyrimą ekonominiams santykiams.

Sandorių sudarytų tarp įmonių tarpusavyje susijusių bet kokio pobūdžio pavaldumo santykiais pripažinimas ekonomine veikla paprastai lemia mokestinės situacijos pasikeitimą. Mokestinės situacijos pasikeitimas reiškia, kad yra sukuriama nauja mokestinė prievolė arba išnyksta esama mokestinė prievolė arba pasikeičia mokestinės prievolės subjektas. Nagrinėjamu atveju ir kitais analogiškais atvejais pripažinus įvykusį sandorį ekonomine veikla mokestinė situacija, kiek tai susiję su PVM, būtų iškreipta dukterinės įmonės naudai, nes motininės įmonės nepagrįstai PVM sąskaitose faktūrose išskirta PVM suma, būtų gražinta valstybės, kurioje reziduoja dukterinė įmonė, nors PVM objektas nebuvo sukurtas, o atliktos paslaugos laikytinos iš esmės tik įmonės sąnaudų skirtų savo veiklai vykdyti nurašymu pačios įmonės viduje.

Kita grupė Europos Bendrijų Teisingumo teisme ir Lietuvos Vyriausiam administraciniame teisme nagrinėjamų ginčų, taikant teisės aktus reglamentuojančius ekonominės veiklos ir apmokestinamojo asmens sąvokas, kyla dėl PVM įstatyme ir Šeštojoje direktyvoje nustatytos viešųjų subjektų vykdomos veiklos priskyrimo ekonominei veiklai. PVM įstatymo 2 str. 6 dalies 2 punkte nustatyta, kad ekonomine veikla nelaikoma valstybės ir savivaldybių veikla, net jeigu už tokią veiklą mokami mokesčiai ar rinkliavos. Šios PVM įstatymo nuostatos atitinka Šeštosios direktyvos 4 str. 5 dalyje nustatytą formuluotę, kad valstybinės, regioninės ir vietinės valdžios institucijos ir kiti viešosios teisės subjektai neturi būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis veiklos, kurią jos vykdo, ar sandorių, kuriuos jos sudaro kaip valdžios institucijos, atžvilgiu, net jei jos renka rinkliavas, mokestį už paslaugas, įmokas ar kitokius su tokia veikla ar sandoriais susijusius mokesčius [13]. Šeštojoje direktyvoje taip pat nurodyta, kad, kai valstybės institucijos vykdo tokią veiklą ar sandorius, jos turi būti laikomos apmokestinamuoju asmeniu tokios veiklos ar sandorių atžvilgiu, jei jų traktavimas kaip neapmokestinamojo asmens labai žymiai iškraipytų konkurenciją [13]. Direktyvoje pateiktas veiklos rūšių sąrašas, kurios, kai jas vykdo viešieji subjektai, jei nėra mažareikšmiškumo, yra laikomos ekonomine veikla. Veiklų sąrašas, kurios yra nelaikomos valstybės ir savivaldybių veikla yra nurodytas ir PVM įstatymo 2 str. 39 dalyje. Analogiškos nuostatos įtvirtintos ir

direktyvoje Dėl bendros PVM sistemos. Mokestinai ginčai šioje srityje būna dvejoji. Vieni ginčai kyla tarp mokesčių administratoriaus ir viešojo subjekto, kai sprendžiamas viešojo subjekto apmokestinimo PVM klausimas ir viešojo subjekto galimybės pačiam atskaityti pirkimo PVM už jo teikiamoms paslaugoms teikti sunaudotas prekes ir paslaugas, įsigytas iš kitų PVM mokėtojų, klausimas. Kiti ginčai kyla tarp mokesčių administratoriaus ir privataus juridinio asmens siekiančio atskaityti pirkimo PVM už iš viešojo asmens įsigytas paslaugas. Tiek pirmu, tiek antru atveju yra sprendžiamas klausimas ar viešųjų subjektų vykdoma konkreti veikla yra ekonominė.

2006 m. vasario 9 d. Lietuvos Vyriausiasis Teismas priėmė nutartį administracinėje byloje Nr.A⁴-779-2006 [79]. Ginčas kilo tarp mokesčių administratoriaus ir Valstybės sienos apsaugos tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos Ignalinos atominės elektrinės apsaugos rinktinės (toliau – Rinktinė). Mokestinio ginčo metu nustatyta, kad Rinktinė vykdė Ignalinos Atominės elektrinės fizinės ginkluotos apsaugos funkcijas. Rinktinė šias funkcijas laikė ekonomine veikla PVM įstatymo prasme ir nuo suteiktų paslaugų vertės skaičiavo PVM, taip pat atskaitė pirkimo PVM už šiai veiklai naudotas įsigytas prekes ir paslaugas. Rinktinė mokestinio ginčo metu nurodė kad, už atlygį atliekant Ignalinos atominės elektrinės fizinę apsaugą, buvo vykdoma ekonominė veikla. Pasak Rinktinės ši veikla pripažintina PVM objektu, kadangi tenkina visas PVM įstatymo straipsnio 1 dalyje nurodytas sąlygas bei Europos Teisingumo Teismo (bylose Nr. 102/86, C-16/93, C-384/95, C-215/94) suformuluotus paslaugų teikimo ir ekonominės veiklos kriterijus. Biudžetinių įstaigų įstatymo 11 straipsnyje nurodyta, kad biudžetinės įstaigos gali turėti ir kitų lėšų nei iš biudžeto skiriamos lėšos. Rinktinės nuomone, jos iš Ignalinos AE, ūkio subjekto, už apsaugą, t.y. paslaugų teikimą, gaunamos pajamos yra nebiudžetinės ir tai patvirtina teiginį, kad tokia Rinktinės veikla PVM įstatymo prasme yra ekonominė. Rinktinė pažymi, kad už Ignalinos AE apsaugą atlygį gauna ne iš valstybės biudžeto. Taip pat nurodo, jog saugos tarnybos, vadovaujantis teisės aktu nuostatomis gali teikti fizinės apsaugos paslaugas už atlygį strateginę reikšmę nacionaliniam saugumui turinčioms įmonėms ir gali konkuruoti su valstybinėmis institucijomis, vykdančiomis ginkluotą asmens ir turto apsaugą. Rinktinė pabrėžė, kad valstybės funkcijų vykdymas nėra tas faktas, kuriuo remiantis galėtų būti daroma išvada, kad vykdoma veikla nėra ekonominė. Mokesčių administratorius mokestinio patikrinimo metu nustatė, kad tokia minėtų institucijų veikla pagal PVM įstatymo 2 str. straipsnio 6 dalį nėra laikoma ekonomine veikla, o pagal PVM įstatymo 3 straipsnio 1 dalies 2 punktą - ne PVM objektas ir nurodė Rinktinei gražinti jos atskaitytą pirkimo PVM. Teismas nutartyje palaikė mokesčių administratoriaus poziciją ir išdėstė šiuos argumentus. Ginčui aktuali PVM įstatymo 2 straipsnio 5 dalies 2 punkto nuostata, nelaikanti ekonomine veikla valstybės ir savivaldybių veiklą, kaip ji apibrėžta šio straipsnio 30

dalyje, net jeigu už tokią veiklą mokami mokesčiai ar rinkliavos. Minima 30 dalis apibrėžia Valstybės ir savivaldybių veiklą kaip valstybės, savivaldybių, valstybės ar savivaldybių institucijų bei įstaigų, o įstatymų nustatytais atvejais - ir kitų viešųjų juridinių asmenų veiklą, kurią vykdyti šiuos asmenis įpareigoja teisės aktai. Nurodoma ir konkreti šių asmenų vykdoma veikla, kuri šiame Įstatyme nelaikoma valstybės ir savivaldybių funkcijomis. „Rinktinės vykdoma veikla čia nenurodyta, tačiau šios dalies 12 punktą leidžia nepripažinti Valstybės ir savivaldybių funkcijomis bet kokią kitą šios dalies 1-11 punktuose nenurodytą šių asmenų vykdomą veiklą, jeigu ją vykdant šių asmenų tiekiamos prekės ir (arba) teikiamos paslaugos konkuruoja ar gali konkuruoti su apmokestinamųjų asmenų tiekiamomis prekėmis ir (arba) teikiamomis paslaugomis“ [30]. Taigi, pasak Teismo, iš visų šių teisės normų akivaizdu, kad „viena iš esminių subjekto, vykdančio valstybės funkciją, veiklos pripažinimo ekonomine veikla sąlyga – teikiamų paslaugų (teikiamų prekių) konkurencingumas“ [30]. Teismas nutartyje pažymėjo, kad Rinktinė įsteigta vadovaujantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. vasario 22 d. nutarimu Nr. 194 „Dėl Pasienio policijos departamento prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos reorganizavimo ir Valstybės sienos apsaugos tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos nuostatų patvirtinimo“. Rinktinės veiklą reglamentuoja Valstybės sienos apsaugos tarnybos prie Lietuvos Respublikos Vidaus reikalų ministerijos Ignalinos atominės elektrinės apsaugos rinktinės nuostatai. Pagal Rinktinės nuostatų 5 punktą svarbiausios Rinktinės funkcijos: vykdyti Valstybės įmonės „Ignalinos atominė elektrinė“ ir pagalbinių objektų apsaugą, užtikrinti įėjimo (įvažiavimo) į Valstybės įmonę „Ignalinos atominė elektrinė“ bei pagalbinių objektų teritoriją ir išėjimo (išvažiavimo) iš jų kontrolę. Pagal Rinktinės nuostatų 29 punktą Rinktinė finansuojama iš valstybės biudžeto, Ignalinos atominės elektrinės lėšų. Atsižvelgus į šiuos motyvus, Teismas padarė išvadą, kad Ignalinos atominės elektrinės apsaugos rinktinės – viešo juridinio asmens veikla yra išimtinė valstybės veikla, įtvirtinta minėtuose teisės aktuose ir negalinti konkuruoti su kitomis privačiomis fizinės saugos paslaugas teikiančiomis struktūromis. Dėl šios aplinkybės Rinktinės veikla pagrįstai nelaikytina ekonomine veikla [30].

Ginčiuose dėl valstybės institucijų vykdomos veiklos pripažinimo ekonomine veikla yra nekartą pasisakęs ir Europos Bendrijų Teisingumo teismas. 2007 birželio 26 dieną jis priėmė sprendimą byloje C-284/04 [53], pagal Landesgericht für Zivilrechtssachen Wien (Austrija) prašymą priimti prejudicinį sprendimą. Šis prašymas buvo pateiktas dėl nacionaliniuose teismuose nagrinėjamų pagrindinių bylų, kuriose pareiškėjai buvo telekomunikacijų bendrovės, o atsakovė Austrijos Respublika. Mokestinio ginčo metu nustatyta, kad per surengtą aukcioną bendrovė Telekom-Control, kurios vienintelė akcininkė yra Austrijos Respublika, nacionalinėms telekomunikacijų bendrovėms už tam tikrą užmokestį suteikė teises naudoti vadinamuosius GSM

dažnius. Savo ieškiniu ieškovės pagrindinėje byloje siekia, kad Austrijos Respublika joms išduotų PVM sąskaitas faktūras, už suteiktas teises naudoti GSM dažnius, nes šios PVM sąskaitos faktūros reikalingos atskaityti pirkimo PVM pagal nacionalinės teisės aktus. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Europos Bendrijų Teisingumo teismui uždavė klausimą ar valstybės narės per aukcioną vykdomas teisių, kaip antai pagrindinėje byloje nagrinėjamos teisės naudoti, suteikimas yra ekonominė veikla Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalies prasme. ETT nustatė, kad už dažnių skyrimą atsakingos nacionalinės reguliavimo tarnybos per aukcioną vykdomas teisių, kaip antai teisės naudoti elektromagnetinio spektro dažnius siekiant visuomenei teikti judriųjų telekomunikacijų paslaugas, suteikimas nėra ekonominė veikla šios nuostatos prasme ir todėl jis nepatenka į Šeštosios direktyvos taikymo sritį. Šiam sprendimui pagrįsti Teismas išdėstė tokius argumentus. „Apmokestinamojo asmens ir ekonominės veiklos sąvokų apibrėžimų analizė parodo ekonominės veiklos sąvokos taikymo srities apimtį ir jos objektyvų pobūdį ta prasme, kad veikla vertinama neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus. Šiuo atveju nagrinėjamą veiklą sudaro leidimų išdavimas ūkio subjektams, šie leidimai suteikia juos turintiems ūkio subjektams galimybę naudotis juose numatytais naudojimosi teisėmis, viešai siūlant savo paslaugas už atlygį judriųjų telekomunikacijų rinkoje“ [53]. Tokia veikla yra priemonė įgyvendinti pagal Bendrijos teisę reikalaujamas sąlygas, kuriomis siekiama visų pirma užtikrinti racionalų dažnių spektro panaudojimą, taip pat veiksmingai valdyti radijo dažnius. Tokių leidimų išdavimas priklauso išimtinai atitinkamos valstybės narės kompetencijai. Taigi tokia veikla laikoma būtina ir išankstine sąlyga ūkio subjektams patekti į judriųjų telekomunikacijų rinką. Ji nereiškia kompetentingos nacionalinės valdžios institucijos dalyvavimo minėtoje rinkoje. Šiomis aplinkybėmis tokios veiklos, kokia yra nagrinėjama vykdymas pagal savo pobūdį nėra ūkio subjektų veikla, todėl suteikdama tokį leidimą kompetentinga nacionalinė valdžios institucija nedalyvauja turto, kurį sudaro teisės naudoti radijo dažnių spektrą siekiant gauti nuolatinių pajamų, naudojime. Tai, kad už teisių, kaip šiuo atveju nagrinėjamos teisės naudoti, suteikimą mokamas mokestis, nekeičia šios veiklos teisinės klasifikacijos. Todėl šis paslaugų teikimas nėra ekonominė veikla Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalies prasme. Teismas taip pat pažymėjo, kad šios išvados nepaneigia argumentas, kad „atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalį, neatmetama galimybė, jog viešosios teisės subjekto vykdoma ryšių reguliavimo veikla būtų laikoma ekonomine veikla tos pačios direktyvos 4 straipsnio 2 dalies prasme, todėl šis subjektas galėtų būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu šios veiklos atžvilgiu“ [53].

Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo nutartyje ir Europos Bendrijų Teisingumo teismo sprendime nurodytos svarbiausios aplinkybės, kurias reikia įvertinti kiekvieną kartą nustatant ar valstybės ir savivaldybių institucijų veikla priskirtina ekonominei

veiklai. Analizuojant bet kokio viešojo subjekto vykdomą veiklą PVM įstatymo kontekste pirmiausia reikia nustatyti ar tą veiklą vykdo ir ar gali vykdyti kitos įstaigos, įmonės ar organizacijos. Tokiu būdu bus įvertintas Teismų abiejose bylose nurodytas veiklos konkurencingumas, kuris kaip pažymėjo Lietuvos Vyriausiasis Administracinis teismas yra svarbiausias veiksnys siekiant tam tikrą valstybės ar savivaldybių institucijų vykdomą veiklą pripažinti ekonomine veikla PVM įstatymo prasme. Nustatant ar konkreči veikla yra konkurencinga, t.y. galinti konkuruoti su kitų vienetų vykdoma analogiška veikla, kaip nutartyje pažymėjo Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas, reikia analizuoti teisės aktus, reglamentuojančius to vieneto veiklą. Jei konkretūs teisės aktai nustato, kad tam tikrą funkciją gali atlikti tik tas vienetas, reiškia ta veikla nėra konkurencinga. Kita aplinkybė, kurią pažymėjo teismai yra vieneto vykdomos veiklos ir valstybės išimtinių vykdomų funkcijų santykis. Jei vykdoma veikla priskirtina išimtinai valstybės veiklai, ji nėra konkurencinga. Trečia aplinkybė, kurią akcentavo teismai yra vieneto pozicijos rinkoje analizė. Analizuojant vieneto vykdomas funkcijas reikia nustatyti ar jis veikia kaip įprastinis tos rinkos dalyvis ar turi kokių nors išimtinių teisių, susijusių su valstybės funkcijų vykdymu. Išanalizavus visas tris minėtas aplinkybes galima nustatyti ar vieneto vykdoma veikla yra konkurencinga kitų esamų ar potencialių rinkos dalyvių atžvilgiu, o konkurencingumas, kaip jau buvo minėta yra esminis veiksnys tokio pobūdžio bylose lemiantis valstybės ar savivaldybių institucijų vykdomos veiklos priskyrimą ekonominei veiklai.

Neteisingas valstybės ir savivaldybių vykdomų funkcijų išimtį ekonominės veiklos kontekste reglamentuojančių teisės aktų nuostatų aiškinimas paprastai lemia mokestinių pasekmių atsiradimą, bet ne visais atvejais vienam suklydusiam subjektui nurodžius papildomai į valstybės biudžetą sumokėti tam tikrą sumą pinigų, valstybės biudžetas papilnėja. Pirmu aprašytu atveju, kai mokesčių administratorius nurodė valstybės sienos apsaugos tarnybos, prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos Ignalinos atominės elektrinės apsaugos rinktinei grąžinti į biudžetą nepagrįstai atskaitytą pirkimo PVM, susiklostė tokia situacija, kad iš valstybės biudžeto turėjo būti padidinti asignavimai minėtai rinktinei, tam kad ji galėtų sumokėti nepagrįstai atskaitytas mokesčių sumas į tą patį valstybės biudžetą. Kitais atvejais mokestinės pasekmės susijusios su iš viešųjų subjektų perkančių prekes ar paslaugas privačių subjektų PVM mokėtojų galimybe atskaityti pirkimo PVM.

Daugiausiai ginčų, kuriose analizuojamos ekonominės veiklos ir apmokestinamojo asmens sąvokos, kyla dėl atskiro sandorio priskyrimo ekonominei veiklai. Šiuo atveju didžiąją dalį klaidų daro mokesčių mokėtojai. Šių klaidų priežastys gali būti įvairios. Kadangi didžioji dalis tokio pobūdžio ginčų kyla dėl fizinių asmenų sudaromų sandorių pripažinimo ekonomine veikla, darytina prielaida, kad fiziniai asmenys gali ir nežinoti PVM įstatymo nuostatų susijusių

su prievole registruotis PVM mokėtoju ir mokėti į biudžetą nuo tokių sandorių vertės apskaičiuotą PVM, nes dažnai jie moka Gyventojų pajamų mokestį ir teigia nežinoję apie prievolę mokėti kitus mokesčius. Kitomis PVM neskaičiavimo ir nemokėjimo nuo sandorių, kurie yra ekonominė veikla priežastimis gali būti sąmoningas siekimas nuslėpti mokestį arba klaidingas teisės aktų nuostatų aiškinimas. Ekonominės veiklos sąvoka, kaip ne kartą pažymėjo Europos Teisingumo Teismas, turi būti aiškinama objektyviai. Ūkio subjektui vykdant bet kokią sandorį ir aiškinant jį PVM įstatymo kontekste reikia įvertinti ne tik objektyvius Vyriausiojo Administracinio Teismo nutartyje Nr. Nr. A - 415/2007 nurodytus kriterijus, tokius kaip analogiškos veiklos vykdymas, pajamų iš tos veiklos lyginamasis svoris ir kitus, bet atsakyti ir į subjektyvų klausimą, ar iš konkretaus sandorio siekiama gauti pajamų, ar tokią veiklą siekiama vykdyti toliau. Dėl šito subjektyvaus elemento, pavienių sandorių priskyrimo ekonominei veiklai atveju, mokesčių mokėtojas įvertinęs savo veiklą turėtų priimti teisingą sprendimą, tačiau jei to padaryti nepavyksta, sprendžiant klausimą dėl tam tikrų sandorių priskyrimo ekonominei veiklai, reikia remtis minėtoje Vyriausiojo Administracinio teismo nutartyje suformuluotais objektyviais kriterijais. Pažymėtina, kad Vyriausiasis Administracinis teismas ir Mokestinių ginčų komisija aiškindami ekonominės veiklos sąvoką nurodo objektyvius kriterijus, aplinkybes, kurių pagalba galime tam tikrus sandorius priskirti ekonominei veiklai, tačiau tos aplinkybės visą laiką turėtų būti vertinamos kaip visuma, nei viena iš jų dar neparodo, kad tam tikras sandoris yra ekonominės veiklos dalis.

Kita grupė ginčų susijusi su mokesčių mokėtojų dalyvavimu sandoriuose, kurių tikrieji tikslai nėra ekonominės naudos siekimas. Apibendrinant tokio tipo ginčus darytina išvada, kad Europos Bendrijų Teisingumo Teismas užkirto kelią mokesčių administratoriui konkrečią ekonominę veiklą vertinti subjektyviai, argumentuojant, kad ši veikla nėra ekonomiškai pagrįsta, nes ja nėra siekiama uždirbti pajamų, o tik iškreipti mokestinę situaciją. Tokiu būdu buvo apsaugoti teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių principai, kurie yra svarbūs Europos Bendrijos teisės principai. Tačiau tokiais sprendimais buvo sutrukdyta pasinaudojant ekonominės veiklos sąvoka užkirsti kelią plačiai išplitusiam sukčiavimui Bendrijos valstybėse. Teisingumo teismas, suformulavęs tik objektyviais požymiais paremtą ekonominės veiklos sąvoką, nurodė nacionaliniams mokesčių administratoriams ieškoti kitų būdų sukčiavimui pažaboti, nei interpretuojant ekonominės veiklos sąvoką.

Trečia grupė klaidų, dėl kurių kyla mokestiniai ginčai, kurių metu aiškinama ekonominės veiklos sąvoka, susijusi su valstybės funkcijų vykdymu. Šiuo atveju pavojus suklysti slypi tame, kad valstybė atlieka labai daug ir pačių įvairiausių funkcijų, kurios dažnai turi visus ekonominės veiklos požymius, taip pat ne visuomet aiškūs kriterijai, pagal kuriuos galime atskirti viešuosius subjektus nuo privačių, nes PVM įstatymo prasme nėra svarbus faktas, kad

viešojo subjekto valdytojas, savininkas yra valstybė, o privataus kiti asmenys. Tokių subjektų atskyrimas susijęs su funkcijų, kompetencijos analize. Tiek Vyriausiasis administracinis teismas, tiek ir Europos Bendrijų Teisingumo teismas savo sprendimuose atliko plačią viešojo subjekto vykdomų funkcijų analizę Šeštosios direktyvos ir PVM įstatymo kontekste. Šio tipo ginčų praktinė reikšmė ne visada didelė, nes viešajam subjektui nurodžius sumokėti tam tikrą sumą nepagrįstai atskaitytų mokesčių, ši suma paprastai bus dengiama iš to paties biudžeto, bet teorinė šių ginčų teisingo sprendimo reikšmė yra didelė, nes padeda atstatyti nepagrįstai iškraipytą mokestinę situaciją.

Ketvirta grupė aprašytų mokestinių ginčų susijusi su tarp patronuojančios įmonės ir jai pavaldžių subjektų sudaromų sandorių analize ekonominės veiklos kontekste. Pavojų suklysti tokiais atvejais lemia tokių sandorių visišką atitikimą objektyviems ekonominės veiklos požymiams. Teisingumo Teismas savo sprendime analizavo savarankiškumo kriterijų, kuris yra nustatytas tiek Šeštojoje direktyvoje tiek ir PVM įstatyme ir išplėtė savarankiškumo sąvoką, nurodydamas tokius teisės aktuose neužfiksuotus jos aspektus kaip verslo rizikos prisiėmimas, galimybė nepriklausomai priimti sprendimus. Sandoriai tarp vienas kitam pavaldžių subjektų, kurie priskiriami atskirai kiekvieno iš jų vykdomai ekonominei veiklai ir tampa PVM objektu, visais atvejais nepagrįstai iškraipo mokestinę situaciją, nes vietoje paprasto sąnaudų nurašymo visos įmonės viduje sukuriama nepagrįstai grąžintina PVM suma.

Apibendrinant visas klaidas, kurios yra daromos aiškinant ekonominės veiklos ir apmokestinamojo asmens sąvokas, suformuluotas Šeštojoje direktyvoje ir PVM įstatyme, jas galime suskirstyti pagal ekonominės veiklos ir apmokestinamojo asmens sąvokų atskirus aspektus, kuriuos interpretuojant yra dažnai daromos klaidos:

- a) pavienio sandorio samprata;
- b) valstybės funkcijų aiškinimas ekonominės veiklos kontekste;
- c) savarankiškos veiklos samprata;

Ketvirta klaidų grupė susijusi ne su konkrečių teisės aktų nuostatų aiškinimu, ir galėtų būti pavadinta paplitusiu klaidų tipu šioje srityje. Tai bandymai visą ekonominės veiklos sąvoką ir ypač tą dalį, kurioje įtvirtintas siekis iš šios veiklos gauti pajamų, vertinti subjektyviai, tuos subjektyvius požymius darant lemiamus nustatant ar yra vykdoma ekonominė veikla.

2. 5. Teisės aktų nuostatų reglamentuojančių prekių įsigijimą, kaip PVM objektą, taikymo problemos

PVM įstatymo 3 str. 2 dalyje nustatyta, kad PVM objektas yra prekių įsigijimas už atlygį šalies teritorijoje iš kitos valstybės narės, kai prekes iš apmokestinamojo asmens, kuris

vykdo savo ekonominę veiklą, t. y. veikia kaip toks, įsigyja kitas apmokestinamasis asmuo, kuris sandorį sudaro vykdydamas savo ekonominę veiklą, arba juridinis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis asmuo. Šiomis nuostatomis PVM įstatymas buvo papildytas 2004 m. sausio 15 dienos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymu Nr. X-1960 įsigaliojusiu 2004 m. gegužės 1 dieną. Nuo šios dienos Lietuva prisijungė prie bendros Europos Sąjungos PVM sistemos. Europos Bendrijų valstybėse ši sistema buvo sukurta įgyvendinus 1991 m. gruodžio 16 dienos Tarybos Direktyvą 91/680/EEB papildančią bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies pakeičiančią Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas. Šioje direktyvoje įtvirtintos nuostatos Europos Bendrijų valstybėse įsigaliojo nuo 1993 m. sausio 1 dienos. Prieš nustatant prekių įsigijimą Bendrijos viduje, tarpvalstybiniai prekių tiekimai Bendrijos teritorijoje buvo apmokestinti panašiai kaip ir kita tarptautinė prekyba. Pagal bendrąsias nuostatas tiekimas buvo apmokestintas prekių tiekimo vietoje pagal Šeštosios direktyvos 8 straipsnio 1 dalies a punktą, t. y. prekių siuntimo vietoje, tačiau atleistas nuo mokesčio eksporto atveju [13]. Tuomet pridėtinės vertės mokestis turėjo būti mokamas importo į paskirties valstybę atveju. Surenkant importo pridėtinės vertės mokestį, turėjo būti vykdoma pasienio kontrolė. Įgyvendinant vidaus rinką, turėjo būti panaikinta tokia apmokestinimo tvarka, taip pat fiskalinė kontrolė prie vidaus sienų [13]. Kadangi prekių įsigijimas Bendrijos viduje apmokestinamas prekių paskirties šalyje, atitinkamas tiekimas Bendrijos viduje, kilmės šalyje turi būti atleistas nuo mokesčio. Taigi tuomet, kai prekių įsigijimas Bendrijos viduje pakeitė importo apmokestinimą, tiekimo Bendrijos viduje atveju atleidimas nuo mokesčio pakeitė atleidimą nuo mokesčio eksporto atveju.

Iš PVM įstatymo 3 str. 2 dalyje ir atitinkamose direktyvų nuostatose įtvirtintos prekių įsigijimo iš Europos Sąjungos formuluotės galime išskirti tokius aspektus: tai prekių įsigijimas, atlygis, šalies teritorija, kita valstybė narė, apmokestinamasis asmuo ir ekonominė veikla. Kai kurios iš šių sąvokų šiame darbe jau yra analizuotos. Atlygio, apmokestinamojo asmens ir ekonominės veiklos bei šalies teritorijos sąvokos šios 3 str. dalies kontekste lieka nepakitusios. Prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės samprata atskirai paaiškinta tiek PVM įstatymo tiek ir direktyvų nuostatose. Šeštosios direktyvos 28 a straipsnio 3 dalies pirmoje pastraipoje pateikta tokia prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės samprata: „Prekių įsigijimas Bendrijos viduje” yra teisės disponuoti kilnojamuoju materialiu turtu įsigijimas, tampant jo savininku, kai prekes įsigyjančiam asmeniui į kitą valstybę narę, nei valstybę narė, iš kurios prekės yra išsiųstos arba išgabentos, atsiunčia arba atgabena pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo parduodančiojo ar prekes įsigyjančio asmens vardu“ [13]. Atlikus šios sąvokos analizę, darytina išvada, kad joje akcentuoti tokie aspektai: teisė disponuoti prekėmis tampant jų savininku, prekės, kurios yra išsiųstos arba išgabentos į kitą valstybę narę, prekės atgabenamos

bet kurios šalies užsakymu. Tiek PVM įstatyme tiek ir direktyvoje dėl Bendros PVM sistemos pateikta analogiška prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės samprata. Pirmo aprašyto mokesčio ginčo metu Europos Bendrijų Teisingumo teismas pateikė vieno iš minėtų prekių įsigijimo sąvokos aspektų – „prekių išsiuntimas“ analizę. Kitoje šiame skyriuje aprašytoje byloje Teismas analizavo kitus prekių tiekimo į kitą valstybę narę ir įsigijimo iš kitos valstybės narės sąvokos aspektus.

2007 m. rugsėjo 27 dienos Europos Bendrijų Teisingumo teismo sprendimu byloje Nr. C-409/04 [46], buvo atsakyta į High Court of Justice (Jungtinė Karalystė) prašymą priimti prejudicinį sprendimą, kuris pateiktas nagrinėjant ginčą byloje, tarp Jungtinėje Karalystėje įsisteigusios Bendrovės (toliau – Bendrovė A) ir Jungtinės Karalystės mokesčių administratoriaus (toliau – Mokesčių administratorius). Mokesčio ginčo metu nustatyta, kad Bendrovė pardavė mobiliuosius telefonus Ispanijos bendrovei (toliau – Bendrovė B). Pagal pirkimo–pardavimo sutartį, prekių paskirties vieta buvo Prancūzijoje, o kai kuriais atvejais Ispanijoje. Visais atvejais pagal tarp bendrovių sudarytas sutartis Bendrovė A įsipareigojo tik perduoti prekes Bendrovei B Jungtinėje Karalystėje esančiame sandėlyje, o ši buvo atsakinga už tolesnį gabenimą į atitinkamą valstybę narę. Už kiekvieną sandorį, praėjus kelioms dienoms nuo pardavimo, Bendrovė A iš Bendrovės B gaudavo vieną pasirašyto ir užantspauduoto važtaraščio originalo egzempliorių. Buvo laikoma, kad toks važtaraštis, kurį pasirašydavo Bendrovė B, patvirtina, jog mobilieji telefonai buvo pristatyti į numatytą paskirties vietą. Mokesčių administratorius nustatė, kad kai kuriais atvejais važtaraščiuose pristatymo vieta nurodyta neteisingai, kad juose esantys vežėjai neegzistuoja arba neužsiima mobiliųjų telefonų pervežimu ir kad nurodyti automobilių registracijos numeriai priklausė neegzistuojantiems arba netinkamiems gabenti tokias prekes automobiliams. Dėl to mokesčių administratorius nusprendė, kad mobilieji telefonai niekada nebuvo išgabenti iš Jungtinės Karalystės ir pareikalavo sugrąžinti PVM dėl nepagrįstai pritaikyto nulio procentų PVM tarifo tiekiamoms prekėms. Tai reiškia, kad pagrindinis ginčas šioje byloje vyko dėl apmokestinimo klausimų, kurie šiuo atveju yra neatsiejami nuo prekių tiekimo ir įsigijimo iš valstybės narės sąvokų. Teismas analizuodamas Šeštojoje direktyvoje pateiktas prekių tiekimo ir įsigijimo iš valstybės narės formuluotes pažymėjo, kad sąlygos, kurios turi būti įvykdytos, kad sandoris būtų laikomas įsigijimu Bendrijos viduje, yra numatytos Šeštosios direktyvos 28a straipsnyje. Be šio straipsnio 1 dalies a punkte numatytų sąlygų, nustatančių, koks turi būti pardavėjas ir pirkėjas, to pačio straipsnio 3 dalies pirmojoje pastraipoje prekėms įsigyti Bendrijos viduje nustatomos dvi sąlygos, t. y., pirma, turi būti perleidžiama teisė disponuoti kaip savo kilnojamuoju materialiu turtu ir, antra, pardavėjas ar prekių įsigyjantis asmuo arba asmuo, veikiantis jų vardu, šias prekes turi atsiųsti arba atgabenti įsigyjančiam asmeniui „į kitą valstybę narę nei valstybę narę, iš kurios prekės yra

išsiųstos arba išgabentos“. Nagrinėjamoje byloje, buvo nustatyta, kad teisės disponuoti prekėmis kaip savo perleidimas yra įvykdytas, tačiau ginčas kyla dėl antrosios sąlygos, kuri taikoma tokiam įsigijimui. Ginčijama Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 3 dalies pirmojoje pastraipoje ir 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmojoje pastraipoje esanti sąvoką „išsiųstos“. Dėl šios sąvokos buvo pareikštos dvi nuomonės. Pasak Bendrovės, sąvoka „išsiųstos“ reiškia, jog atitinkamos prekės buvo išsiųstos į konkrečią paskirties vietą arba gavėjui. „Ji remiasi pažodiniu šios sąvokos aiškinimu ir tvirtina, kad palyginus visas kalbines versijas matyti, jog šiame straipsnyje atitinkamai vartota sąvoka pabrėžia išsiuntimo proceso pradžią ir nereiškia visiško fizinio prekių išgabavimo iš tiekėjo valstybės narės teritorijos“ [46]. Todėl Bendrovė mano, kad prekių tiekimas ir įsigijimas Bendrijos viduje yra įvykę, kai tiekėjas perduoda prekes pirkėjo dispozicijon ir pagal sutartį pirkėjas įsipareigoja jas išgabenti į kitą valstybę narę, ir kad įrodymai patvirtina, jog šalys siekia, jog paskui prekės būtų išgabentos į kitoje valstybėje narėje esančią paskirties vietą, net jeigu šios dar fiziškai būtų tiekimo valstybės narės teritorijoje. Pasak mokesčių administratoriaus sąvokos „išsiųstos“ vartojimas reiškia, jog prekių fiziškai nebėra išsiuntimo valstybės narės teritorijoje arba kad jos buvo pristatytos į paskirties valstybę narę. Europos Bendrijos Teisingumo teismas pažymėjo, kad tam, kad būtų galima nustatyti šios sąvokos taikymo apimtį, reikia atsižvelgti į jos kontekstą, Šeštosios direktyvos struktūrą ir tikslus. „Iš Šeštosios direktyvos XVI a dalyje numatyto pereinamojo laikotarpio priemonių siekiamo tikslo, t. y. perleisti mokesčines pajamas valstybei narei, kurios galutiniam vartotojui yra atsiųstos ar atgabentos prekės, išplaukia, kad ši tvarka buvo sukurta būtent siekiant sureguliuoti prekių judėjimą Bendrijos viduje“ [46]. Ši tvarka pakeitė importo bei eksporto tarp valstybių narių sistemą. Tokios tvarkos pirminė taikymo sąlyga ta, kad sandoris vykdomas Bendrijos viduje yra fizinis prekių judėjimas iš vienos valstybės narės į kitą. Iš tikrųjų ši sąlyga, susijusi su sienų tarp valstybių narių kirtimu, yra sandorio, vykdomo Bendrijos viduje, sudėtinis elementas, kuris jį skiria nuo šalies viduje vykdomo sandorio. Tokį aiškinimą patvirtina ir prekių tiekimo bei įsigijimo Bendrijos viduje kontekstas. Iš Šeštosios direktyvos XVI a dalies pavadinimo formuluotės išplaukia, kad pereinamojo laikotarpio priemonės yra taikomos prekybai tarp valstybių narių. Be to, su šiomis priemonėmis susijusiose nuostatose vartojami pasakymai, iš kurių matyti, kad yra bent dvi valstybės narės, dalyvaujančios tiekimo arba įsigijimo Bendrijos viduje sandoryje, ir kad turi būti prekių perdavimas tarp šių valstybių. Šeštosios direktyvos 28a straipsnio 3 ir 5 dalyse numatyti specifiniai žodžių junginiai, kaip „į kitą valstybę narę nei valstybę narę, iš kurios prekės yra išsiųstos arba išgabentos“, „į kitą valstybę narę nei valstybę narę, į kurią jos turi būti pristatytos“ ir „apmokestinamojo asmens verslui skirtų prekių perdavimas į kitą valstybę narę“. Įvertinęs nurodytas aplinkybes Teismas padarė išvadą, kad sąvoka „išsiųstos“, turi būti aiškinama taip, jog prekės įsigijimas Bendrijos

viduje ir tiekimas Bendrijos viduje laikomas įvykusi, tik kai pirkėjas įgyja teisę disponuoti prekėmis kaip savo, o tiekėjas nustato, kad šios prekės buvo išsiųstos ar išgabentos į kitą valstybę narę ir, kad po šio išsiuntimo ar išgabavimo jų fiziškai nebėra tiekėjo valstybėje narėje [46].

Teismas šiame sprendime sutiko su mokesčių administratoriaus nuomone, dėl „prekių išsiuntimo“ sąvokos, tačiau nurodė, kad nepriklausomai nuo šios sąvokos išaiškinimo mokesčių administratorius negali reikalauti grąžinti dėl nulio procentų PVM tarifo pritaikymo atsiradusį PVM skirtumą, nes tokiu būdu būtų pažeisti teisinio saugumo, teisėtų lūkesčių ir kiti Europos Bendrijos teisės principai, šiuo atveju mokesčių administratorius turėtų įrodyti, kad Bendrovė veikė nesąžiningai, t.y. piktnaudžiavo savo teisėmis.

Kito aprašyto mokesčio ginčo metu, Europos Bendrijų Teisingumo teismas pateikė prekių įsigijimo iš valstybės narės sąvokos kitų aspektų analizę, bei patvirtino ją direktyvos pereinamųjų nuostatų tikslais.

2006 m. balandžio 6 dienos sprendimu byloje Nr. C-245/04 [43], Europos Bendrijų Teisingumo teismas atsakė į Verwaltungsgerichtshof (Austrija) prašymą priimti prejudicinį sprendimą nacionaliniame teisme nagrinėjamoje byloje, kurioje ginčas kilo tarp dviejų Austrijoje įsisteigusių bendrovių (toliau – Bendrovė A ir Bendrovė B) ir Austrijos mokesčių administratoriaus. Mokesčio ginčo metu nustatyta, kad Bendrovė A tiekė Bendrovei B tam tikras prekes, kurias pati įsigydavo iš trečiosios Italijoje įsisteigusios bendrovės. Prekės iš Italijos Bendrovės A užsakymu buvo gabenamos tiesiai Bendrovei B. Bendrovė A išrašydavo Bendrovei B sąskaitas faktūras, nurodydama jų sutartą prekių pirkimo kainą, padidintą Austrijoje taikomo 20 % PVM. Vėliau Bendrovė B pateikdavo prašymą leisti pasinaudoti šio mokesčio, kaip už pirkimus sumokėto PVM, atskaita. Mokesčių administratorius atsisakė leisti pasinaudoti šia atskaita motyvuodamas tuo, kad Bendrovės A vykdomas sandoris Bendrovės B atžvilgiu laikytinas įsigijimu iš kitos Europos Sąjungos valstybės narės PVM mokėtojo, t.y. PVM objektas, nes prekių tiekimo metu jos buvo iš Italijos gabenamos tiesiai Bendrovei B. Mokesčių administratorius prekių tiekimo ir įsigijimo iš kitos valstybės narės sąvokas sutapatino su prekių gabenimo faktu. Teismas vertindamas šią situaciją akcentavo šiuos aspektus. Nagrinėjamoje byloje buvo įvykdyti du atskiri tiekimai atliekant vieną fizinį prekių pervežimą. „Net jei dėl dviejų vienas po kito einančių tiekimų prekės pervežamos tik vieną kartą, jie turi būti laikomi kaip einantys vienas po kito laiko atžvilgiu“ [43]. Tarpinis prekes tiekiantis asmuo antrajam prekes įsigijančiam asmeniui teisę disponuoti preke kaip savininkui gali perleisti tik tuo atveju, jei jis tokią teisę prieš tai įgijo iš pirmojo pardavėjo, ir todėl antrasis tiekimas gali būti vykdomas tik atlikus pirmąjį tiekimą. Kadangi tarpinio prekes įsigijančio asmens įvykdyto prekių įsigijimo vieta yra valstybėje narėje, į kurią šios prekės atsiunčiamos ar atgabenamos, tai laikyti, kad šis

apmokestinamasis asmuo paskesnę tų pačių prekių tiekimą vykdo iš valstybės narės, iš kurios pradedamas šis siuntimas ar gabenimas, prieštarautų logikai. „Atitinkamų Šeštosios direktyvos nuostatų aiškinimas, kad vienam prekių pervežimui Bendrijos viduje priskirtinas tik vienas iš dviejų vienas po kito einančių tiekimų, leidžia paprastai pasiekti šios direktyvos XVI a dalyje numatytą pereinamojo laikotarpio priemonių siekiamą tikslą, t. y. perleisti mokesčines pajamas valstybei narei, kurioje galutinai suvartojamos atsiųstos ar atgabentos prekės“ [43]. Įvertinus šias aplinkybes Teismas nusprendė, kad, kai dėl dviejų vienas po kito einančių tų pačių prekių tiekimų, vykdomų už atlyginimą tarp dviejų apmokestinamųjų asmenų, veikiančių kaip tokių, atliekamas vienas šių prekių siuntimas ar gabenimas Bendrijos viduje, šiam siuntimui ar gabenimui gali būti priskirtinas tik vienas iš dviejų tiekimų, todėl yra laikoma, kad tik vienas iš apmokestinamųjų asmenų įsigyja prekes iš kitos valstybės narės PVM mokėtojo. Teismas pažymėjo, kad šis aiškinimas taikomas, nesvarbu, kuris iš apmokestinamųjų asmenų – pirmasis pardavėjas, tarpinis prekes įsigyjantis asmuo ar antrasis prekes įsigyjantis asmuo – turi teisę disponuoti prekėmis per šį siuntimą ar gabenimą [43].

Abiejų aprašytų mokesčių ginčų metu Europos Bendrijų Teisingumo teismas analizavo su prekių tiekimu į kitą valstybę narę ir įsigijimu iš kitos valstybės narės susijusius klausimus. Mokesčių ginčų metu buvo analizuojamos Šeštosios direktyvos 28 a str. 3 dalies pirmoje pastraipoje ir Šeštosios direktyvos 28 c str. A skirsnio a punkto 1 pastraipoje įtvirtintos prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės ir prekių tiekimo į kitą valstybę narę sąvokos. Analogiškos sąvokos yra nustatytos PVM įstatymo 4 str. 1 d. 2 punkte ir 4¹ str. 1 punkte, bei atitinkamose direktyvos Dėl bendros PVM sistemos nuostatose.

Buvo minėta, kad prekių tiekimo į kitą valstybę narę ir įsigijimo iš kitos valstybės narės sąvokose akcentuoti tokie aspektai: teisė disponuoti prekėmis, prekės, kurios yra išsiųstos arba išgabentos į kitą valstybę narę ir prekės gabenamos bet kurios iš šalių užsakymu. Pirmo aprašyto mokesčio ginčo metu Teismas pateikė vieno iš šių aspektų – „prekių išsiuntimo“ analizę. Siekdamas teisingai išaiškinti direktyvos nuostatas Teismas, nurodė, kad sprendžiant klausimą, dėl to ar prekių išsiuntimas reiškia tik išsiuntimo proceso pradžią ir nereiškia visiško fizinio prekių išgabavimo iš tiekėjo valstybės narės teritorijos ar, kad prekių fiziškai nebėra išsiuntimo valstybės narės teritorijoje reikia atsižvelgti į Šeštosios direktyvos kontekstą, struktūrą ir tikslus. Teismas nurodė, kad pagrindinis direktyvos tikslas – sureguliuoti prekybą tarp valstybių narių, siekiant šio tikslo yra iškelti kiti tikslai, o vienas iš jų yra perleisti pajamas iš PVM tai valstybei, kurioje galutinai suvartojamos prekės. Analizuodamas Šeštosios direktyvos pereinamųjų nuostatų struktūrą ir tikslus Teismas pabrėžė, kad pereinamojo laikotarpio priemonės yra taikomos prekybai tarp valstybių narių, o tai reiškia, kad yra bent dvi valstybės narės, dalyvaujančios tiekimo arba įsigijimo Bendrijos viduje sandoryje, ir kad turi būti

prekių perdavimas tarp šių valstybių, kuris yra susijęs su sienų tarp valstybių narių kirtimu. Įvertinęs šiuos argumentus Teismas padarė išvadą, kad direktyvoje vartojama sąvoka „išsiųstos“ reiškia, kad prekės turi būti kirtusios valstybės sieną. Ši išvada reikšminga tiek dėl pačios direktyvoje vartojamos sąvokos atskleidimo, tiek dėl pereinamojo laikotarpio nuostatų esmės, tikslų nurodymo, kurie galėtų būti svarbūs aiškinant ir kitus prekių tiekimo sąvokos aspektus.

Antro mokestinio ginčo metu Teismas analizuodamas kitus prekių įsigijimo iš valstybės narės sąvokos aspektus – disponavimo prekėmis, kaip savininkui įgijimą ir prekių gabenimą pirkėjui, jų išaiškinimą taip pat patvirtino direktyvos nuostatų tikslais. Nagrinėjamo ginčo metu buvo įvykdyti du atskiri tiekimai atliekant vieną fizinį prekių pervežimą ir ginčo metu buvo daroma prielaida, kad jie abu galėtų būti atleisti nuo PVM, o įsigijimai apmokestinti PVM, nes taptų PVM objektu. Teismas nurodė, kad nors įvyko vienas prekių gabenimas, prekės buvo tiekiamos du kartus, nes tiekimas, t.y. teisių disponuoti prekėmis kaip savininkui perdavimas yra formalus veiksmas fiksuojamas atitinkamuose dokumentuose, vienas asmuo gali tiekti prekes tik tuomet jei jis pats yra jų savininkas. Teismas taip pat pažymėjo, kad nėra svarbu kas disponuoja prekėmis jų gabenimo metu, bet dviejų tų pačių prekių tiekimų, net jei prekės gabenamos vieną kartą, negalime laikyti atleistais nuo PVM. Teismas šios situacijos kontekste nurodė, kad priešingu atveju būtų iškraipyta mokestinė situacija ir tai prieštarautų Šeštosios direktyvos pereinamųjų nuostatų tikslams, kurie jau aprašyti analizuojant pirmą mokestinį ginčą.

Interpretuojant prekių įsigijimą iš kitos valstybės narės reglamentuojančių teisės aktų nuostatas, klaidos daromos aiškinant įvairias šiuose teisės aktuose įtvirtintas sąvokas, tokias kaip apmokestinamasis asmuo, ekonominė veikla, valstybės teritorija, prekių gabenimas, prekių tiekimas, prekių įsigijimas. Dauguma šių sąvokų jau yra aprašytos kituose šio darbo skyriuose. Šiame skyriuje aprašytos kelios klaidos, kurios buvo padarytos analizuojant pačią prekių įsigijimo sąvoką, kaip ji yra apibrėžta PVM įstatymo 4¹ str. 1 dalyje ir atitinkamose direktyvų nuostatose. Išanalizavus mokestinius ginčus šioje srityje ir atlikus klaidų daromų interpretuojant šią sąvoką analizę, darytina išvada, kad dažniausiai klystama aiškinant šios sąvokos aspektus susijusius su prekių išgabenimu, išsiuntimu į kitą valstybę narę. Europos Teisingumo teismo sprendimuose analizuojant su prekių įsigijimu susijusių teisės aktų nuostatas buvo pabrėžta, kad jų esmė yra reguliuoti santykius, kai prekės yra išvežamos ar kitokiu būdu išgabenamos iš šalies teritorijos, todėl bet kokios šių teisės aktų nuostatų taikymo galimybės, kai prekės lieka šalies teritorijoje laikytinos negalimomis.

IŠVADOS

1. Per laikotarpį nuo 2000 iki 2007 metų iš PVM nacionalinis biudžetas surinko vidutiniškai 34,5 procento visų nacionalinio biudžeto pajamų [109]. Pajamos iš PVM yra didžiausias nacionalinio biudžeto pajamų šaltinis, todėl valstybei ypač aktualu užtikrinti, kad, aiškinant PVM reglamentuojančių teisės aktų nuostatas, būtų daroma kuo mažiau klaidų.

2. Paprastai mokesčio objektas būna nurodytas mokesčio pavadinime. PVM objektas – prekių gamybos ar paslaugų teikimo procese sukurta pridėtinė vertė. PVM objektą reglamentuojančiose teisės aktų nuostatose pateikiama kitokia nei mokesčio pavadinime PVM objekto samprata. Pagal šias nuostatas PVM objektu yra visa pateiktų, įsigytų ar importuotų prekių ar suteiktų paslaugų apmokestinamoji vertė. Šis prieštaravimas atsiranda dėl PVM mokėtinos sumos apskaičiavimo metodikos: PVM apskaičiuojamas iš „pardavimo PVM“ atėmus „pirkimo PVM“ (PVM atskaita). Teisės aktų, reglamentuojančių PVM objektą, nuostatose aprašomas mokesčio objektas yra „pardavimo PVM“, o tikrasis PVM objektas yra sukurta pridėtinė vertė. Tik tuo atveju, jei mokesčio mokėtojas pardavimų vertę sukūrė neįsigijęs jokių prekių ir paslaugų su PVM, tikrasis mokesčio objektas sutaps su tuo kuris yra aprašomas teisės aktų reglamentuojančių PVM objektą nuostatose.

3. Teisinių santykių, dėl kurių kilo šiame darbe analizuojami mokesčiai, ginčai atsiradimo metu, pagrindiniu Europos Sąjungos antriniu teisės aktu, reglamentuojančiu PVM objektą buvo 1977 m. gegužės 17 dienos Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas. Todėl ta aprašytų mokesčių ginčų dalis, kuriuos nagrinėjo Europos Bendrijų Teisingumo teismas, yra susijusi su minėtos direktyvos nuostatų aiškinimu. Pažymėtina, kad visos šiame darbe kvestionuotos šios direktyvos sąvokos yra perkeltos į PVM įstatymą ir į direktyvą Dėl Bendros PVM sistemos, todėl yra aktualios ir šiuo metu.

4. PVM objekto struktūrą, pagal PVM įstatyme įtvirtintą PVM objekto sampratą, galime suskirstyti į keturias struktūrines dalis: prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, tenkinantis tam tikras sąlygas, prekių įsigijimas iš valstybės narės, tenkinantis tam tikras sąlygas, prekių importas ir tam tikrų teisės aktuose nurodytų aplinkybių susidarymas. PVM objektą reglamentuojančiose teisės aktų nuostatose, apibūdinant šias dalis, vartojamos tokios sąvokos: prekių ir paslaugų, prekių tiekimo ir paslaugų teikimo, atlygio, šalies teritorijos, apmokestinamojo asmens ir ekonominės veiklos, prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės, naujų transporto priemonių, akcizais apmokestinamų prekių, prekių importo. Nuo šių sąvokų interpretavimo priklauso konkrečių transakcijų pripažinimas PVM objektu. Jos yra smulkiau paaiškintos PVM reglamentuojančiuose teisės aktuose. Atlikus Europos Bendrijų Teisingumo

teismo, Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo ir mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės išnagrinėtų bylų, kuriose ginčai kilo dėl padarytų klaidų taikant minėtas teisės aktų nuostatas, analizę, darytina išvada, kad daugiausiai mokesčių ginčų kyla dėl klaidų taikant teisės aktų nuostatas reglamentuojančias: prekių tiekimą ir paslaugų teikimą, atlygį, šalies teritoriją, apmokestinamojo asmens ir ekonominės veiklos sąvokas ir prekių įsigijimą iš kitos valstybės narės. Ši išvada padaryta išanalizavus visas minėtų institucijų išnagrinėtas bylas, kuriose ginčai kilo dėl PVM objektą reglamentuojančių teisės aktų nuostatų praktinio taikymo, už laikotarpį nuo 2004 m. sausio 1 dienos iki 2007 m. spalio 10 dienos. Taip pat buvo analizuojamos kai kurios bylos išnagrinėtos anksčiau nei per minėtą laikotarpį.

5. Pažymėtina, kad konkretaus sandorio buvimas PVM objektu gali lemti ūkinės operacijos ar ūkinio įvykio apmokestinimą PVM, tačiau galimos situacijos, kai nuo sandorio vertės, kuris pagal teisės aktų nuostatas laikytinas PVM objektu, PVM skaičiuojamas nebus, nes tas sandoris gali būti neapmokestinamas PVM arba apmokestinamas taikant nulio procentų PVM tarifą. Kaip rodo mokesčių ginčų praktika, ginčai paprastai kyla tada, kai tam tikros ūkinės operacijos pripažinimas PVM objektu lemia ir jos vertės apmokestinimą PVM. Klaidos konkretų sandorį pripažįstant PVM objektu gali turėti reikšmės ne tik sprendžiant jo apmokestinimo klausimus, bet gali turėti įtakos ir konkretaus subjekto galimybei atskaityti jo įsigytų prekių ar paslaugų pirkimo PVM, taip pat gali turėti reikšmės registruojantis į PVM mokėtojų registrą.

6. Šiame darbe, siekiant patvirtinti ar paneigti iškeltas hipotezes, buvo nustatytos tos PVM objektą reglamentuojančių teisės aktų nuostatos, kurias taikant klystama dažniausiai, taip pat klaidų tipai ir būdai, kuriais ginčus nagrinėjančios institucijos tuos ginčus išsprendžia.

7. Taikant prekių tiekimą ir paslaugų teikimą reglamentuojančių teisės aktų nuostatas, mokesčiai ginčai dažniausiai kyla dėl daromų klaidų interpretuojant prekių tiekimo sampratoje, įtvirtintoje PVM įstatymo 4 str. 1 dalyje, Šeštosios direktyvos 5 str. 1 dalyje ir direktyvos dėl Bendros PVM sistemos 14 str. 1 dalyje, pateiktas „prekių perdavimo“ ir „disponavimo prekėmis kaip savomis“ sąvokas. Taip pat dažnai klystama aiškinant teisės aktų nuostatas, reglamentuojančias prekių suvartojimą PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, kurios įtvirtintos PVM įstatymo 5 str., Šeštosios direktyvos 5 str. 6 dalyje ir direktyvos Dėl bendros PVM sistemos 16 str.

8. Mokesčiai ginčai, kurie kyla taikant atlygio sąvokos, pateiktos PVM įstatymo 2 str. 3 dalyje, Šeštosios direktyvos 11 str. 1 d. a punkte ir direktyvos Dėl Bendros PVM sistemos 73 str., nuostatas, dažniausiai kyla dėl klaidingo vieno iš atlygio sąvokos aspektų - sąlygos, kad atlygis turi būti gautas už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas aiškinimo. Tokių mokesčių ginčų metu nagrinėjamos sandorių apmokestinamąją vertę nustatančių teisės aktų nuostatos. Dažniausiai analizuojamos šiose nuostatose įtvirtintos subsidijos ir kompensacijos sąvokos.

9. Išanalizavus Europos Bendrijų Teisingumo teismo, Mokestinių ginčų komisijos ir Lietuvos Vyriausiojo Administracinio teismo sprendimus, kuriuose buvo nagrinėjami prekių tiekimo ir paslaugų teikimo vietos nustatymą reglamentuojantys teisės aktai, darytina išvada, kad dėl šių teisės aktų nustatomų taisyklių, kriterijų ir aplinkybių gausos, klaidų aiškinant šiuos teisės aktus daroma santykinai daug. Visgi, šioje srityje nėra daug pasikartojančių vienodų klaidų, todėl nurodyti tas teisės aktų nuostatas, kurios kelia didžiausią pavojų suklysti, nustatant prekių tiekimo ir paslaugų teikimo vietą, nėra galimybės.

10. Mokestiniai ginčai, kurių metu kvestionuojamos ekonominės veiklos ir apmokestinamojo asmens sampratos, Lietuvoje dažniausiai kyla dėl klaidingo pavienio sandorio sampratos, įtvirtintos PVM įstatymo 3 str. 1 d. 3 punkte aiškinimo. Iš Europos Bendrijų Teisingumo Teismo praktikos šioje srityje, matyti, kad dažnai klystama aiškinant Šeštosios direktyvos 4 str. 1 dalyje ir direktyvos Dėl bendros PVM sistemos 9 str. 1 dalyje įtvirtintą vieną iš apmokestinamojo asmens sąvokos aspektų, - savarankišką veiklos vykdymo pobūdį. Tiek Lietuvoje, tiek ir kitose Europos Sąjungos valstybėse kyla daug ginčų dėl valstybės funkcijų sampratos ekonominės veiklos kontekste. Valstybės vykdomos veiklos, kuri nėra ekonominė veikla PVM reglamentuojančių teisės aktų prasme, samprata pateikta PVM įstatymo 2 str. 6 d. 2 punkte, Šeštosios direktyvos 4 str. 5 dalyje ir šiuo metu galiojančios direktyvos Dėl bendros PVM sistemos 13 str. 1 dalyje.

11. Kaip matyti iš Europos Bendrijų Teisingumo teismo praktikos, kitose Europos Sąjungos valstybėse neretai kyla ginčų ir taikant prekių įsigijimą iš kitos valstybės narės reglamentuojančių teisės aktų nuostatas. Šioje srityje mokestiniai ginčai dažnai kyla dėl klaidingo Šeštosios direktyvos 28 c str. A skirsnio a punkto 1 pastraipoje ir atitinkamai direktyvos Dėl bendros PVM sistemos 20 straipsnyje įtvirtinto vieno iš prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės sąvokos aspektų – „prekių išsiuntimo“ aiškinimo.

12. Išanalizavus Europos Bendrijų Teisingumo teismo, Mokestinių ginčų komisijos ir Lietuvos Vyriausiojo Administracinio teismo sprendimus, kuriais buvo išspręsti mokestiniai ginčai kilę taikant minėtas teisės aktų nuostatas išskirtini keli klaidų tipai, iš kurių matyti kaip yra klystama aiškinant teisės aktų nuostatas šiose srityje. Dažniausiai klystama aiškinant tiek atskirai teisės aktuose paaiškintas (pvz. – „prekė“), tiek ir nepaaiškintas sąvokas (pvz. – „panašios paslaugos“). Taip pat klystama nustatant ar tam tikros teisės akto dalys, skyriai ar straipsniai yra taikomi konkrečiam santykiui. Trečia klaidų grupė - tai teisės aktų nuostatų, reglamentuojančių PVM objektą, jas taikant konkrečioje situacijoje subjektyvus vertinimas, atsižvelgiant į konkretaus sandorio sudarymo tikslus, sudarymo motyvus, sandorio šalių ypatumus ir kitus veiksnius, kurie nėra tiesiogiai nurodyti teisės akto nuostatos formuluotėje.

13. Atlikus mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų priimtų sprendimų analizę galima paminėti svarbiausius šių sprendimų aspektus, kurie galėtų padėti aiškinant PVM reglamentuojančių teisės aktų nuostatas, kurias taikant daroma daugiausiai klaidų:

1) Aiškinant prekių tiekimo sąvokos aspektus – „prekių perdavimą“ ir „galimybę disponuoti prekėmis kaip savomis“, šios definicijos jokiais atvejais negali būti aiškinamos atsižvelgiant į kontekstą, kuriame sudaryti prekių perdavimo sandoriai, tikslus dėl kurių sudaryti šie sandoriai ar šių sandorių sudarymo motyvus.

2) Sprendžiant klausimą ar yra įvykęs prekių suvartojimas PVM mokėtojo privatiems poreikiams tenkinti, kuris yra prilyginamas prekių tiekimui, tais atvejais, kai nustatyta, kad už prekes buvo atlyginama, niekada negalima vertinti atlygio dydžio, net jei prekės parduodamos pigiau nei savikaina. Kita vertus, darytina prielaida, kad jei atlygio dydis būtų tik simbolinis tokia ETT išdėstyta pozicija būtų ginčytina.

3) Analizuojant vieną iš atlygio sąvokos aspektų, - siekiant nustatyti ar subsidija turi įtakos galutinei prekės ar paslaugos kainai, reikėtų analizuoti ar tiekti prekes ar teikti paslaugas, jei nebūtų teikiama subsidija, būtų ekonomiškai naudinga.

4) Aiškinant pavienio sandorio sampratą, ekonominės veiklos ir apmokestinamojo asmens sampratą įtvirtinančių teisės aktų kontekste, vertintinos šios aplinkybės: pajamų lyginamąjį svorį bendrose sandorų sudarančio subjekto pajamose, ar sudaryto sandorio objektas buvo panaudotas jį tiekiančio subjekto asmeniniams poreikiams tenkinti, sudarytų sandorių skaičius, laiko tarpas tarp sudarytų sandorių, ar sandorį sudarantis subjektas yra nepriklausomumas nuo kitų asmenų šio sandorio atžvilgiu.

5) Ekonominės veiklos samprata yra vertintina tik pagal joje įtvirtintus objektyvius kriterijus, sprendžiant ar yra vykdoma tokia veikla neatsižvelgiama į tai, ar ši veikla yra ekonomiškai naudinga, kokių tikslų siekiama šia veikla.

6) Sprendžiant klausimą ar valstybės institucijų veikla yra laikytina ekonomine, nustatant ar ji konkuruoja su kitų subjektų vykdoma veikla, reikia analizuoti teisės aktus, reglamentuojančius vertimąsi tos rūšies veikla. Jei valstybės institucijai juose yra nustatyta daugiau teisių vykdant konkrečią veiklą, tai reiškia ji nėra konkurencinga.

7) Analizuojant PVM įstatymo 13 str. 4 dalyje ir direktyvos Dėl bendros PVM sistemos 52 str. a punkte įtvirtintą „panašių paslaugų“ sąvoką akcentuoti tokie panašumo kriterijai: šios paslaugos paprastai teikiamos keliems skirtingiems gavėjams vienu metu, jos paprastai teikiamos vieno renginio metu, o vieta, kur šios kompleksinės paslaugos yra fiziškai suteikiamos, dažniausiai yra lengvai nustatoma, nes tokie renginiai vyksta konkrečiose vietose.

14. Klaidos daromos taikant įvairias PVM objektą reglamentuojančių teisės aktų nuostatas yra įvairios, nėra itin daug tokių teisės aktų nuostatų, kurias taikant ypač dažnai

klystama. Vienose srityse klaidos aiškinant tas pačias teisės aktų nuostatas yra dažnesnės, o kitose retesnės, todėl nustatyti konkrečias teisės aktų nuostatas, kurias taikant dažniausiai daromos klaidos, pavyko atlikus teisės aktų nuostatų įtvirtinančių ekonominės veiklos ir apmokestinamojo asmens sampratą analizę, iš dalies atlygio sampratą, prekių tiekimo ir paslaugų teikimo sampratą, analizę. Visiškai nepavyko nustatyti tų teisės aktų nuostatų dėl kurių dažniausiai klystama nustatant prekių tiekimo ir paslaugų teikimo vietą.

15. Darytina išvada, kad pirmoji šio tyrimo metu iškelta hipotezė nepasitvirtino – daugumą klaidų taikant PVM reglamentuojančius teisės aktus sukelia ne tam tikros klaidinančios ar ypač painios teisės aktų nuostatos. Šio tyrimo metu gauti rezultatai patvirtina antrąją hipotezę – taikant PVM reglamentuojančius teisės aktus klystama, nes nėra aiškus konkretaus teisės akto dalies, skyriaus, straipsnio, kuriame įtvirtinta ta nuostata tikslas, pagrindinė idėja. Tai kelia keblumų aiškinant atskiras teisės akto nuostatas. Šią išvadą patvirtina keli faktai. Pirmia, kaip jau buvo minėta, klystama aiškinant ypač platų spektrą teisės aktų nuostatų, tai reiškia, kad dažnų klaidų taikant PVM reglamentuojančius teisės aktus priežastimi nėra tokios nuostatos, kurios keltų ypatingų problemų. Antra, kaip matyti iš išskirtų klaidų tipų, klystama aiškinant sąvokas, kurios dažnai nėra ypač sudėtingos, taip pat klystama sprendžiant klausimą ar konkreti teisės akto dalis, skyrius ar straipsnis taikytinas tam tikram santykiui. Šie klaidų tipai patvirtina, kad aiškinant PVM reglamentuojančius teisės aktus trūksta visos teisės akto dalies, skyriaus ar straipsnio tikslų, pagrindinių idėjų aiškumo. Konkrečios teisės akto dalies, skyriaus ar straipsnio tikslo suvokimo svarbą patvirtina ir šiame darbe aprašyti Europos Bendrijų teisingumo teismo sprendimai, kurių metu Teismas tam tikrą teisės akte įtvirtintą sąvoką paaiškino atsižvelgęs į to skyriaus, kuriame yra ši nuostata tikslą.

16. Šiame darbe nurodyti aspektai į kuriuos atkreiptinas dėmesys taikant tas teisės aktų nuostatas, kurios šiame darbe nustatytos, kaip daugiausiai problemų keliančios nuostatos, yra svarbūs tik atskirais atvejais. Pavyzdžiui sprendžiant klausimą ar asmens sudarytas sandoris yra ekonominė veikla PVM reglamentuojančių teisės aktų prasme galima būtų remtis šiame darbe nurodytomis aplinkybėmis. Tačiau atsižvelgus į tai, kad šio tyrimo metu buvo išnagrinėta tik nedidelė dalis teisės aktų nuostatų, kurias taikant klystama, šios išvados nėra ypatingai reikšmingos. Aplinkybės į kurias reikėtų atkreipti dėmesį siekiant išvengti klaidų ypač svarbios būtų tuomet, jei būtų pasitvirtinusi pirmoji hipotezė, t.y. būtų padaryta išvada, kad daugumą klaidų lemia sunkumai taikant tas pačias teisės aktų nuostatas.

17. PVM teisinis reglamentavimas, lyginant su kitais mokesčiais yra labai platus, tačiau kiekviena teisės akto nuostata yra įtvirtinta siekiant tam tikrų tikslų. Tam, kad suvokti tuos tikslus, reikia gerai išmanyti visą PVM sistemą. PVM reglamentuojantys teisės aktai įtvirtina sudėtingą teisinių – ekonominių santykių sistemą, tą patvirtina ir faktas, kad klaidas aiškinant

PVM reglamentuojančius teisės aktus daro ne tik mokesčių mokėtojai, bet ir mokesčių administratoriaus pareigūnai, kurie privalo ypač gerai išmanyti PVM reglamentuojančius teisės aktus.

18. Atsižvelgus į tai kas išdėstyta, darytina išvada, kad pagrindinė problema – dažnos klaidos taikant PVM reglamentuojančius teisės aktus, egzistuoja ne dėl atskirų PVM reglamentuojančių teisės aktų nuostatų kokio nors pobūdžio trūkumų, bet dėl tam tikros teisės akto dalies, skyriaus ar straipsnio, kuriame yra ta nuostata tikslo, pagrindinės idėjos nežinojimo. Darytina prielaida, kad šią problemą galima būtų iš dalies išspręsti PVM reglamentuojančiuose teisės aktuose įtvirtinant tų teisės aktų tikslus ir pagrindines idėjas, nes šiuo metu, siekiant jas suprasti, reikia atlikti labai plačią teisės aktų analizę. PVM įstatymą galima būtų išskirti į bendrąją ir specialiąją dalis. Bendrojoje dalyje būtų galima įtvirtinti įstatyme vartojamas sąvokas ir kiekvieno iš įstatymo dalių ar skyrių tikslus ir priežastis dėl kurių yra sukurta ta nuostata. Manytina, kad tai padėtų aiškinant atskiras PVM reglamentuojančių teisės aktų nuostatas.

SANTRAUKA

Pridėtinės vertės mokesčio objektą reglamentuojančių teisės aktų nuostatų taikymo problemos

Pagrindinės sąvokos: apmokestinamasis asmuo, atlygis, ekonominė veikla, Europos Sąjungos valstybė narė, mokesčio objektas, Pridėtinės vertės mokestis, PVM, paslaugų teikimas, prekių įsigijimas, prekių tiekimas.

Santraukos turinys. Šiame darbe siekiama nustatyti, kokios priežastys dažniausiai lemia klaidas daromas taikant PVM reglamentuojančius teisės aktus. Siekiant atsakyti į šį klausimą, atlikta Europos Bendrijų Teisingumo teismo, Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo ir Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės išnagrinėtų mokestinių ginčų sprendimų, kurie buvo priimti bylose, kuriose mokestiniai ginčai kilo dėl klaidų padarytų taikant PVM objektą reglamentuojančias teisės aktų nuostatas, analizė. Atlikus šių sprendimų analizę nustatyta kokias konkrečias teisės aktų nuostatas taikant dažniausiai klystama, taip pat nustatyti keli dažni klaidų tipai ir būdai, kuriais buvo išspręsti mokestiniai ginčai. Apibendrinus gautus rezultatus nustatytos didelės dalies minėtų klaidų priežastys.

PVM yra didžiausias ir svarbiausias nacionalinio biudžeto pajamų šaltinis, todėl valstybei ypač svarbu užtikrinti, kad aiškinant teisės aktus reglamentuojančius PVM, būtų daroma kuo mažiau klaidų. Siekiant atsakyti į klausimą, kokios priežastys lemia klaidas taikant PVM reglamentuojančius teisės aktus, šiame darbe iškeltos kelios hipotezės. Pirma, klaidų taikant PVM reglamentuojančius teisės aktus priežastys yra konkrečios netobulos, klaidinančios teisės aktų nuostatos. Antra, teisės aktų nuostatos, kurias taikant klystama akivaizdžių trūkumų neturi, klystama, nes dažnai yra neaiškus jų tikslas, pagrindinė idėja, dėl kurios jos buvo sukurtos. Siekiant patvirtinti ar paneigti šiuos spėjimus iškeltas darbo tikslas – nustatyti tas PVM objektą reglamentuojančių teisės aktų nuostatas, kurias taikant dažniausiai daromos klaidos, nustatyti klaidų tipus ir būdus, į ką reikėtų atkreipti dėmesį, siekiant išvengti klaidų. Šiam tikslui pasiekti iškelti uždaviniai - atlikti Europos Bendrijų Teisingumo teismo, Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo ir Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės išnagrinėtų mokestinių ginčų sprendimų, kurie buvo priimti bylose dėl padarytų klaidų taikant PVM objektą reglamentuojančias teisės aktų nuostatas, analizę. Atlikus šių sprendimų analizę nustatyta, kad dažniausiai klystama taikant prekių tiekimo sampratoje įtvirtintas „prekių perdavimo“ ir „disponavimo prekėmis kaip savomis“ sąvokas, aiškinant vieną iš atlygio sąvokos aspektų - sąlygą, kad atlygis turi būti gautas už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas, aiškinant ekonominės veiklos ir apmokestinamojo asmens sampratoje įtvirtintą savarankiško

veiklos vykdymo pobūdžio kriterijų ir kitas PVM objektą reglamentuojančias teisės aktų nuostatas. Taip pat nustatyti keli dažni klaidų tipai – tai atvejai, kai klystama aiškinant teisės aktuose pateiktas definicijas ir atvejai, kai klystama aiškinant ar tam tikra teisės akto nuostata taikytina konkrečiam santykiui. Šiame darbe nustatyti ir būdai, kuriais buvo išspręsti mokestiniai ginčai, pateikti pasiūlymai, į ką reikėtų atsižvelgti taikant tas teisės aktų nuostatas dėl kurių dažniausiai klystama. Visgi apibendrinant gautus rezultatus, darytina išvada, kad klaidų, taikant PVM objektą reglamentuojančias teisės aktų nuostatas, spektras yra labai platus ir nustatyti tokias teisės aktų nuostatas, dėl kurių klystama nuolat, pavyko tik iš dalies. Taip pat beveik visų mokestinių ginčų atveju, nustatyti nesudėtingi klaidų išvengimo būdai bei nuolat pasikartojantys klaidų tipai. Tai leidžia daryti išvadą, kad daugumą klaidų taikant PVM reglamentuojančius teisės aktus lemia ne konkrečių teisės aktų nuostatų trūkumai, bet tai, kad dažnai nesuvokiamas to teisės akto, kuriame įtvirtinama klaidingai taikoma nuostata, ar jo skyriaus, straipsnio pagrindinė idėja, tikslas, dėl kurio įtvirtinta ta nuostata.

ZUSAMMENFASSUNG

Anwendungsprobleme der juristischen Einordnung der Rechtsakte, die das MwSt – Objekt reglementiert

Hauptbegriffe: steuerpflichtige Person, Lohn, wirtschaftliche Tätigkeit, Mitgliedsstaat der Europäischen Gemeinschaft, Fehler bei der Anwendung der Gerichtsakten, MwSt – Objekt, Mehrwertsteuer, MwSt, Dienstleistungen, Warenanschaffung, Warenlieferung.

Inhalt der Zusammenfassung. In dieser Arbeit ist versucht worden festzustellen, was am meisten die fehlerhafte Anwendung von MwSt reglementierenden Einordnung der Rechtsakten verursacht. Damit diese Frage beantwortet wird, musste man die Tätigkeit des Europäischen Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaft, des Hauptverwaltungsgerichts in Litauen und der Kommission wegen der Streitfragen um Steuer an der Regierung Republik Litauen und Entscheidungen wegen der Streitfragen um Steuer, die bei dem Gerichtsverfahren bei der Erklärung der Anwendung von MwSt – Objekt reglementierende Einordnung der Rechtsakte analysieren. In der Analyse ist festgestellt worden, was für Fehler bei der Anwendung bestimmten Einordnung der Gerichtsakte am häufigsten vorkommen, ebenso sind ein paar meistens hervortretenden Fehlertyps und Art und Weise, wie man die Streitfragen um Steuerzahlung zu lösen sind, festgelegt. Laut der Ergebnisanalyse konnte man den größten Teil dieser Ursachen feststellen.

Die MwSt ist die größte und die wichtigste Einnahmequelle des Nationalbudgets. Deshalb muss jeder Staat sicher sein, dass bei der Erklärung von der Rechtsakte reglementierenden MwSt möglichst weniger Fehler vorkommen. In dieser Arbeit ist ein Ziel verfolgt: man will erfahren, was diese Fehler bei der Anwendung von den Rechtsakte reglementierenden MwSt verursacht. Es gibt dazu auch ein paar Hypothesen. Erstens, bei der Anwendung von den Rechtsakte reglementierenden MwSt entstehende Fehler verursacht meistens nicht genaue, in die Irre führende Einordnung von Rechtsakten. Zweitens, fehlerhafte Anwendung von Einordnung von Rechtsakten hat keine offensichtlichen Mängel. Die möglichen Fehler kommen erst dann vor, wenn das Ziel und die Idee, warum das alles getan werden muss, nicht genau erklärt sind. Dieser Vorahnung zu stimmen oder sie zu verneinen ist auch das Arbeitsziel gesetzt, d.h. diese MwSt – Objekt reglementierende Einordnung der Rechtsakte zu bestimmen, bei deren Anwendung die meisten Fehler vorkommen, die Fehlerart zu klären und die möglichen Wege herauszufinden, um sie zu umgehen.

Um dieses Ziel zu erreichen sind folgende Aufgaben gestellt worden: die Tätigkeit des Europäischen Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaft, des Hauptverwaltungsgerichts

in Litauen und der Kommission wegen der Streitfragen um Steuer an der Regierung Republik Litauen und Entscheidungen wegen der Streitfragen um Steuer, die bei dem Gerichtsverfahren bei der Erklärung der Anwendung von MwSt – Objekt reglementierende Einordnung der Rechtsakte vorkommen, zu analysieren.

Bei der Analyse ist festgelegt worden, dass die meisten Fehler bei der Warenlieferung, wenn man folgende Begriffe wie „Warenübergabe“ und „Verfügung über die Waren mit Eigenrecht“ hat und bei der Erklärung einer der Belohnungsbedingung, d.h. die Bedingung, dass die Belohnung für die gelieferten Waren oder Dienstleistungen bezahlt werden muss, was aber als wirtschaftliche Tätigkeit und was von der steuerpflichtigen Person als selbständige Tätigkeit verstanden werden muss, ebenso auch MwSt – Objekt reglementierende Einordnung der Rechtsakte, vorkommen.

Es sind folgende, am häufigsten hervortretende, Fehlerarten festgestellt worden: das sind die Fälle, wenn man fehlerhaft versucht in den Rechtsakten vorkommenden Definitionen und ob eine bestimmte Einordnung einer Gerichtsakte für einem bestimmten Fall passt, zu erklären. In dieser Arbeit sind auch verschiedene Möglichkeiten zu finden, wie man die Streitfragen um die Steuerzahlung geklärt worden sind. Es sind auch ein paar Ratschläge gegeben, was man bei der Anwendung der Einordnung von Gerichtsakten besonders beachten muss und wie man den möglichen Fehlern aus dem Weg gehen kann.

In dieser Zusammenfassung kann man eindeutig feststellen, dass es doch genug Fehler bei der Anwendung von MwSt – Objekt reglementierenden Einordnung der Rechtsakte vorkommen. Es ist nur teils gelungen solche Einordnungen der Rechtsakte, wo die meisten Fehler vorkommen, zu bestimmen. Fast in allen Fällen, wenn man um Steuerzahlung streitet, ist beschrieben worden, wie man unkompliziert die möglichen Fehler und am häufigsten hervortretende Fehlerarten zu vermeiden sind. So kann man eine Schlussfolgerung ziehen, dass die meisten Fehler bei der Anwendung von MwSt reglementierenden Einordnung der Rechtsakte nicht selbst den Mangel an jenen Einordnungen der Gerichtsakten verursacht, sondern dass man der Hauptgedanke oder das Ziel, warum eine Einordnung festgelegt worden ist, in einer Gerichtsakte (oder seinem Teil oder Absatz), wo man eine Einordnung fehlerhaft benutzt wird, nicht verstanden ist.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

Norminiai teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės Žinios. - 1992, Nr.: 33-1014.
2. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas // Valstybės žinios, 1999, Nr. 13-208, 2000 Nr. 85-2566.
3. Lietuvos Respublikos administracinių teismų įsteigimo įstatymas // Valstybės žinios, 1999, Nr. 13-309.
4. Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas // Valstybės žinios, 2000, Nr. 61-1826.
5. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas // Valstybės žinios. – 2001, Nr. 99-3515.
6. Lietuvos Respublikos finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos įstatymas // Valstybės žinios.-2002, Nr. 33-1250.
7. Lietuvos Respublikos laisvųjų sandėlių įstatymas // Valstybės žinios. 2000, Nr.:86-2615.
8. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios.-1995, Nr.61-1525; 2004, Nr.:63-2243.
9. Lietuvos Respublikos muitinės įstatymas // Valstybės žinios.-2004, Nr. 73-2517.
10. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios.-2001, Nr. 110-3992.
11. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios.-2002, Nr. 35-1271, 2004, Nr. 17-505.
12. Lietuvos stojimo į Europos Sąjungą sutartis. Žin., 2004. Nr. 1–1.
13. 1977-05-17 Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas.
14. 2006-11-28 Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos.
15. 2005-10-17 Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1777/2005, nustatantis Direktyvos 77/388/EEB dėl bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos įgyvendinimo priemones.
16. 1979-12-06 Aštuntoji Tarybos Direktyva 79/1072/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Pridėtinės vertės mokesčio gražinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarka.
17. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. rugsėjo 02 d. nutarimas Nr. 1119 “Dėl mokesčių ginčų komisijos prie LR Vyriausybės nuostatų patvirtinimo”//Valstybės žinios. 2004, Nr. 13-383.

18. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. spalio 27 d. nutarimas Nr. 1332 „Dėl 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą ir 1993 m. liepos 2 d. Komisijos reglamento (EEB) Nr. 2454/93, išdėstančio Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas, taikymo Lietuvos Respublikoje taisyklių patvirtinimo“//Valstybės žinios., 2004, Nr. 158-5774.
19. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 28 d. nutarimas Nr. 520 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 12 d. nutarimo Nr. 861 "Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo įgyvendinimo" pakeitimo“//Valstybės Žinios, 2004.04.30, Nr.: 69, Publikacijos Nr.: 2431.
20. Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 12 d. nutarimas Nr. 861 „Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo įgyvendinimo“ pakeitimo//Valstybės Žinios, 2007, Nr.15-551.
21. Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2003 m. sausio 22 d. įsakymas Nr. 1K-014 „Dėl Sprendimų mokestiniuose ginčuose apskundimo ekonominio tikslingumo kriterijų patvirtinimo“//Valstybės žinios, 2003 Nr. 10-367.
22. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. balandžio 8 d. įsakymas Nr. 1K-113 “Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 82 straipsnio įgyvendinimo taisyklių patvirtinimo”//Valstybės Žinios, 2004.04.10, Nr.: 53, Publikacijos Nr.: 1824.
23. Lietuvos Respublikos Finansų ministro 1997 m. liepos 29 d. įsakymas Nr. 110 „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos nuostatų patvirtinimo“//Valstybės žinios, 1997, Nr. 87-2212, 2004, Nr. 82-2966.
24. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 m. kovo 25 d. įsakymas Nr. VA-39 “Dėl Europos Sąjungos valstybių narių pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų identifikacinių duomenų tikrinimo”//Valstybės Žinios, 2004.04.02, Nr.: 49, Publikacijos Nr.: 1625.
25. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 1 d. įsakymas Nr. VA-87 „Dėl Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių patvirtinimo“//Valstybės žinios, 2004, Nr. 80-2876.
26. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 gruodžio 7 dienos įsakymas Nr. VA-186 „Dėl mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo (įskaitymo)“//2004, Nr. 180-6689.
27. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. rugpjūčio 7 d. įsakymas Nr. VA-20 „Dėl Prekių (paslaugų)

- apmokestinamosios vertės apskaičiavimo mokesčio administratoriaus sprendimu metodikos patvirtinimo“//Valstybės žinios, 2002, Nr. 80-3481.
28. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 m. kovo 05 d. įsakymas Nr. VA-30 "Dėl Prekių tiekimo vietos pasirinkimo taisyklių patvirtinimo"//Valstybės Žinios, 2004.03.11, Nr.: 38, Publikacijos Nr.: 1262.
29. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 1 d. įsakymas Nr. VA-29 "Dėl Pridėtinės vertės mokesčio deklaracijos ir kitų su šiuo mokesčiu susijusių formų bei jų užpildymo taisyklių patvirtinimo" pakeitimo// Valstybės Žinios, 2004, Nr. 116-4363.
30. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. balandžio 8 d. įsakymo Nr. VA-46 "Dėl Įregistravimo į Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registrą/išregistravimo iš Pridėtinės vertės mokesčių mokėtojų registro taisyklių" pakeitimo// Valstybės Žinios, 2004 Nr. 113-4261.
31. 2002-03-05 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 apibendrintas komentaras. – Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, registracijos Nr. KD-5644, aktuali redakcija nuo 2007-09-20.

Specialioji literatūra

32. Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. – Vilnius, 2005.
33. Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė (bendroji dalis) - Vilnius, 2003.
34. Meidūnas V., Puzinauskas P. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida – Vilnius, Valstybės įmonė "Teisinės informacijos centras", 2001.
35. Navikas P. Mokesčių labirintai. – Vilnius 2003.
36. Rimas J., Stačiokas R. Mokesčiai: istorinė raida ir dabartis. – Kaunas, 2003.
37. Stačiokas R. Apmokestinimas ir mokesčiai Europos Sąjungoje.-Kaunas, 2003.
38. Walter Cairns Europos sąjungos teisės įvadas.-Vilnius, Eugrimas, 1999.

Ginčus nagrinėjančių institucijų praktika

39. Europos Bendrijų Teisingumo teismo byla, Cimber Air A/S prieš Skatteministeriet, Nr. C-382/02.
40. Europos Bendrijų Teisingumo teismo byla, Staatssecretaris van Financiën prieš D. Lipjes, Nr. C-68/03.

41. Europos Bendrijų Teisingumo teismo byla, RAL (Channel Islands) Ltd, RAL Ltd, RAL Services Ltd, RAL Machines Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise, Nr. C-452/03.
42. Europos Bendrijų Teisingumo teismo byla, Antje Köhler prieš Finanzamt Düsseldorf-Nord, Nr. C-58/04.
43. Europos Bendrijų Teisingumo teismo byla, EMAG Handel Eder OHG prieš Finanzlandesdirektion für Kärnten, Nr. C-245/04.
44. Europos Bendrijų Teisingumo teismo byla, Levob Verzekeringen BV OHG prieš Staatssecretaris van Financiën, Nr. C-41/04.
45. Europos Bendrijų Teisingumo teismo byla, Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie prieš Gillan Beach Ltd, Nr. C-114/05.
46. Europos Bendrijų Teisingumo teismo byla, The Queen, Teleos plc, Unique Distribution Ltd ir kt. prieš Commissioners of Customs & Excise, Nr. C-409/04.
47. Europos Bendrijų Teisingumo teismo byla, "Hotel Scandic Gåsabäck AB" prieš Riksskatteverket, Nr. C-412/03.
48. Europos Bendrijų Teisingumo teismo byla, Kretztechnik AG prieš Finanzamt Linz, Nr. C-465/03.
49. Europos Bendrijų Teisingumo teismo byla, British American Tobacco International Ltd, Newman Shipping & Agency Company NV prieš Belgische Staat, Nr. C-435/03.
50. Europos Bendrijų Teisingumo teismo byla, Société thermale d'Eugénie-les-Bains prieš Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, Nr. C-277/05.
51. Europos Bendrijų Teisingumo teismo byla, V.O.F. Dressuurstal Jaspers prieš Inspecteur van de Belastingdienst/Zuidwest/kantoor Breda van de rijksbelastingdienst, Nr. C-233/05.
52. Europos Bendrijų Teisingumo teismo byla, Europos Bendrijų Komisija prieš Italijos Respubliką, Nr. C-381/01.
53. Europos Bendrijų Teisingumo teismo byla, T-Mobile Austria GmbH, 3G Mobile Telecommunications GmbH, mobilkom austria AG ir kt. prieš Austrijos Respubliką, Nr. C-284/04.
54. Europos Bendrijų Teisingumo teismo byla, Banque Bruxelles Lambert SA (BBL) prieš Belgijos valstybę, Nr. C-8/03.
55. Europos Bendrijų Teisingumo teismo byla, Waterschap Zeeuws Vlaanderen prieš Staatssecretaris van Financiën, Nr. C-378/02.
56. Europos Bendrijų Teisingumo teismo byla, I/S Fini H prieš Skatteministeriet, Nr. C-32/03.

57. Europos Bendrijų Teisingumo teismo byla, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise, Nr. C-255/02.
58. Europos Bendrijų Teisingumo teismo byla, Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise, sujungtose bylose Nr. C-354/03, C-355/03 ir C-484/03.
59. Europos Bendrijų Teisingumo teismo byla, Commissioners of Customs & Excise, Attorney General prieš Federation of Technological Industries ir kt, Nr. C-384/04.
60. Europos Bendrijų Teisingumo teismo byla, Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate prieš FCE Bank plc, Nr. C-210/04.
61. Europos Bendrijų Teisingumo teismo byla, University of Huddersfield Higher Education Corporation prieš Commissioners of Customs & Excise, Nr. C-223/03.
62. Europos Bendrijų Teisingumo teismo byla, Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM), Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM) prieš Fazenda Pública, Nr. C-77/01.
63. Europos Bendrijų Teisingumo teismo byla, Banque Bruxelles Lambert SA (BBL) prieš Belgijos valstybę, Nr. C-8/03.
64. Europos Bendrijų Teisingumo teismo byla, Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM) prieš Fazenda Pública, Nr. C-77/01.
65. Europos Bendrijų Teisingumo teismo byla, KapHag Renditefonds 35 Spreecenter Berlin-Hellersdorf 3. Tranche GbR prieš Finanzamt Charlottenburg, Nr. C-442/01.
66. Europos Bendrijų Teisingumo teismo byla, Rompelman prieš Minister van Financiën, Nr. C-268/83.
67. Europos Bendrijų Teisingumo teismo byla, Inzo prieš Belgische Staat, Nr. C-110/94.
68. Europos Bendrijų Teisingumo teismo byla, Belgische Staat prieš Ghent Coal Terminal, Nr. C-37/95.
69. Europos Bendrijų Teisingumo teismo byla, BLP Group prieš Commissioners of Customs & Excise, Nr. C-4/94.
70. Europos Bendrijų Teisingumo teismo byla, Komisija prieš Nyderlandus, Nr. C- 235/85.
71. Europos Bendrijų Teisingumo teismo byla, Komisija prieš Graikiją, Nr. C-260/98.
72. Europos Bendrijų Teisingumo teismo byla, Komisija prieš Jungtinę Karalystę, Nr. C-359/97.
73. Europos Bendrijų Teisingumo teismo byla, Komisija prieš Airiją, Nr. C-358/97.
74. Europos Bendrijų Teisingumo teismo byla, Komisija prieš Prancūziją, Nr. C-276/97.

75. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo byla, pagal pareiškėjo UAB „Westcargo“ apeliacinį skundą dėl Vilniaus apygardos administracinio teismo 2005 m. vasario 11 d. sprendimo administracinėje byloje pagal pareiškėjo UAB „Westcargo“ skundą atsakovui Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr.A⁴-692-2005.
76. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo byla, pagal atsakovo Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos apeliacinį skundą dėl Vilniaus apygardos administracinio teismo 2005 m. gegužės 5 d. sprendimo administracinėje byloje pagal atsakovo Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos skundą pareiškėjui Interlining Machine Leasing Amsterdam B.V., Nr. A¹⁰ – 1275/2005.
77. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo byla, pagal pareiškėjo V. B. individualios įmonės apeliacinį skundą dėl Vilniaus apygardos administracinio teismo 2006 m. balandžio 14 d. sprendimo administracinėje byloje pagal pareiškėjo V. B. individualiosios įmonės skundą atsakovui Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr.A⁴-1792/2006.
78. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo byla, pagal pareiškėjo UAB „Palangos techninio mokymo namai“ apeliacinį skundą dėl Vilniaus apygardos administracinio teismo 2005 m. rugsėjo 29 d. sprendimo administracinėje byloje pagal pareiškėjo UAB „Palangos techninio mokymo namai“ skundą atsakovui Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr.A⁴-698-2006.
79. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo byla, pagal pareiškėjo Valstybės sienos apsaugos tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos Ignalinos atominės elektrinės apsaugos rinktinės apeliacinį skundą dėl Vilniaus apygardos administracinio teismo 2005 m. spalio 10 d. sprendimo administracinėje byloje pagal pareiškėjo Valstybės sienos apsaugos tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos Ignalinos atominės elektrinės apsaugos rinktinės skundą atsakovui Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr.A⁴-779-2006
80. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo byla, pagal bylą pagal atsakovo Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos apeliacinį skundą dėl Vilniaus apygardos administracinio teismo 2006 m. spalio 30 d. sprendimo administracinėje byloje pagal pareiškėjos V. M. skundą atsakovui Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A¹⁰-525/2007.

81. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo byla, pagal pareiškėjo UAB "Gregaris" apeliacinį skundą dėl Vilniaus apygardos administracinio teismo 2006 m. vasario 15 d. sprendimo administracinėje byloje pagal pareiškėjo UAB "Gregaris" skundą atsakovui Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁶-1386/2006.
82. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo byla, pagal pareiškėjo UAB "Energetikos tiekimo bazė" apeliacinį skundą dėl Vilniaus apygardos administracinio teismo 2006 m. kovo 2 d. sprendimo administracinėje byloje pagal pareiškėjo UAB "Energetikos tiekimo bazė" skundą atsakovui Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁶-1782/2006.
83. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo byla, pagal pareiškėjos 153-osios gyvenamųjų namų statybos bendrijos apeliacinį skundą dėl Vilniaus apygardos administracinio teismo 2006 m. vasario 20 d. sprendimo administracinėje byloje pagal pareiškėjos 153-osios gyvenamųjų namų statybos bendrijos skundą atsakovui Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Finansų ministerijos, Nr. A⁷-1313-06.
84. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo byla, pagal pareiškėjos A.V. IĮ „Ginekologijos ir diagnostikos klinika“ apeliacinį skundą dėl Vilniaus apygardos administracinio teismo 2006 m. vasario 15 d. sprendimo administracinėje byloje pagal pareiškėjos A.V. IĮ „Ginekologijos ir diagnostikos klinika“ skundą atsakovui Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Finansų ministerijos, Nr. A⁷-1387-06.
85. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo byla, pagal pareiškėjo V.P. individualios įmonės „Koneta“ apeliacinį skundą dėl Vilniaus apygardos administracinio teismo 2006 m. rugsėjo 11 d. sprendimo administracinėje byloje pagal pareiškėjo V.P. individualios įmonės „Koneta“ skundą atsakovui Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁸ – 325/2007.
86. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo byla, pagal atsakovo Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos apeliacinį skundą dėl Vilniaus apygardos administracinio teismo 2006 m. lapkričio 6 d. sprendimo administracinėje byloje pagal pareiškėjo Baltic Property Trust Asset Management A/S skundą atsakovui Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, A⁸ – 569/2007.
87. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo byla, pagal atsakovo Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos apeliacinį skundą dėl Vilniaus apygardos administracinio teismo 2005 m. birželio 29 d. sprendimo administracinėje byloje pagal pareiškėjo uždarnosios akcinės bendrovės „Galinta ir partneriai“ skundą

- atsakovui Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A¹ – 794/2006.
88. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo byla, pagal Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos apeliacinį skundą dėl Vilniaus apygardos administracinio teismo 2006 m. lapkričio 6 d. sprendimo administracinėje byloje pagal pareiškėjos O.P. skundą atsakovei Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr.A¹⁴–606/07.
89. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo byla, pagal pareiškėjo A. P. apeliacinį skundą dėl Vilniaus apygardos administracinio teismo 2006 m. rugsėjo 25 d. sprendimo administracinėje byloje pagal pareiškėjo A. P. skundą atsakovui Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A¹⁷ – 415/2007.
90. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo byla, pagal pareiškėjo G. P. individualios įmonės apeliacinį skundą dėl Vilniaus apygardos administracinio teismo 2006 m. spalio 23 d. sprendimo administracinėje byloje pagal pareiškėjo G. P. individualios įmonės skundą atsakovui Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A¹⁷ – 471/2007.
91. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo byla, pagal pareiškėjos D. V. Ž. individualios įmonės apeliacinį skundą dėl Vilniaus apygardos administracinio teismo 2005 m. lapkričio 7 d. sprendimo administracinėje byloje pagal pareiškėjos D. V. Ž. individualios įmonės skundą atsakovei Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Finansų ministerijos, Nr. A¹⁵ – 895 / 2006.
92. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimas, pagal UAB „P1“ 2007-07-09 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2007-06-21 sprendimo Nr. 69-151, Nr. S- 153 (7-131/2007).
93. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimas, pagal S. M. individualios įmonės 2007-07-03 gautą skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2007-06-22 sprendimo Nr. 69-158, Nr. S-146 (7-123/2007).
94. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimas, pagal L. Z. (toliau – Pareiškėjas) skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2006-03-30 sprendimo Nr. 68-42, Nr. S-221-(7-222/2006).
95. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimas, „F1“ (toliau – Pareiškėjas) 2006-04-07 gautą skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie

- Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2006-03-10 sprendimo Nr. 69-115, Nr. S- 223 -(7-104/2006).
96. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimas, pagal UAB „V1“ (toliau – Pareiškėjas) 2006-05-29 skundą Nr. 408 dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2006-05-11 sprendimo Nr. 69-305, Nr. S -278(7-268/2006).
 97. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimas, „B2 A/S“ (toliau – Pareiškėjas) 2006-06-07 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2006-05-02 sprendimo Nr. 69-291, Nr. S -281(7-275/2006).
 98. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimas, UAB „P1“ (toliau – Pareiškėjas) 2006-07-01 skundą Nr. 152 dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2006-06-12 sprendimo Nr. 69-341, Nr. S-307 (7-297/2006).
 99. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimas, A. G. (toliau – Pareiškėjas) 2006-07-10 skundą dėl Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Muitinės departamentas) 2006-06-19 sprendimo Nr. 1A-4.14-242, Nr. S-319 (7-301/2006).
 100. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimas, pagal R. M. (toliau – Pareiškėja) skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2006-11-30 sprendimo Nr. 68-151, Nr. S-32-7-2-2007.
 101. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimas, A. K. (toliau – Pareiškėja) 2006-07-24 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2006-07-04 sprendimo Nr. 68-96, Nr. S-331-(7-315/2006).
 102. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimas, UAB „A1“ (toliau – Bendrovė) 2006-10-10 skundą dėl Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Muitinės departamentas) 2006-09-19 sprendimo Nr. 1A-4.14-449, Nr. S- (7-358/2006).
 103. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimas, P. M. (toliau – Pareiškėjas) 2006-10-29 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2006-10-06 sprendimo Nr. 68-129, Nr. S- 380 (7-371/2006).
 104. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimas, A. S. (toliau – Pareiškėjas) 2007-01-10 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie

- Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2006-12-19 sprendimo Nr. 68-156, Nr. S- 42 (7-11/2007).
105. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimas, UAB „S. L.“ (toliau – Pareiškėjas) skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2005-08-24 sprendimo Nr. 69-234, Nr. S-448-(7-455/2005).
106. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimas, namų statybos bendrijos (toliau – Pareiškėjas) skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2005-08-26 sprendimo Nr. 69-240, Nr. S-459-(7-462/2005).
107. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimas, UAB „U1“ (toliau – Pareiškėjas) skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2007-01-10 sprendimo Nr. 69-7, Nr. S-60 (7-24/2007).
108. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimas „A2“ (toliau – Pareiškėja) 2006-03-13 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2006-02-24 sprendimo Nr. 69-71, Nr. S- -(7-60/2006).

Interneto svetainė

109. Lietuvos Respublikos finansų ministerijos nacionalinio biudžeto vykdymo duomenys//
http://www.finmin.lt/web/finmin//auktualus_duomenys/biudzeto_pajamos/nacionalinis_b_iudzetas; paskutinė prisijungimo data: 2007-11-07.