

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

Laimonas Vitkus
Magistrantūros neakivaizdinių
Teisės ir valdymo studijų
Klaipėdos skyriaus studentas

**Registracija pridėtinės vertės mokesčio mokėtojais
Lietuvoje: sąlygos ir kontrolės mechanizmas**

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovė:
Lekt. Airina Remeikienė

Konsultantė:
Doc. dr. E. Smalakienė

Vilnius, 2006

Turinys

Įvadas	3
1. REGISTRACIJOS PVM MOKĖTOJAIS SAMPRATA.....	7
2. REGISTRACIJOS PVM MOKĖTOJU MOKESTINIO TEISINIO SANTYKIO ATSIRADIMO SĄLYGOS, SUBJEKTAI IR JŲ TEISIŲ BEI PRIEVOLIŲ ANALIZĖ.....	12
2.1. Registracija PVM mokėtojais dėl vykdomo ar numatomo vykdyti prekių tiekimo ir/arba paslaugų teikimo	13
2.2. Registracija PVM mokėtojais dėl vykdomo ar numatomo vykdyti prekių įsigijimo iš kitos ES valstybės narės	30
2.3. Kitos asmenų prievolės bei teisės dėl registracijos PVM mokėtojais.....	32
2.4 Valstybinės mokesčių inspekcijos prievolės bei teisės	34
3. REGISTRACIJOS PVM MOKĖTOJAIS KONTROLĖS TEISINIŲ PRIEMONIŲ ANALIZĖ	37
Išvados ir pasiūlymai	42
Literatūros sąrašas.....	46
Santrauka	50
Summary	51
Priedas.....	52

Įvadas

Pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM) yra vienas iš prieštaringai mokesčių mokėtojų vertinamų mokesčių Lietuvoje. Iš vienos pusės, jį sumokėti dažnai vengiama arba piktnaudžiaujama PVM atskaita (tą patvirtina teismų praktika ir mokestiniai ginčai dėl šio mokesčio). Iš kitos pusės, dažna įmonė siekia tapti PVM mokėtoja, nes tai užtikrina teisę į PVM atskaitą, kuri dažnai tapatinama su tam tikra nauda įmonei. Užsiregistravimas PVM mokėtoju netgi užtikrina tam tikrą palankesnę požiūrį į įmonę iš kitų verslo dalyvių pusės [33]. Tačiau asmens registracija PVM mokėtoju gali padaryti valstybei žalos, vietoj laukiamų šio mokesčio įplaukų į biudžetą, kadangi nusikalstamoms veikoms atlikti dažnai naudojamos PVM grobstymo schemas. Todėl asmenų registracijos PVM mokėtojais srityje Valstybinei mokesčių inspekcijai (toliau – VMI) iškylo iš pirmo žvilgsnio atrodytų priešingi uždaviniai: užtikrinti, kad visi ekonominę veiklą vykdančys asmenys registruotųsi PVM mokėtojais ir mokėtų PVM, bet tuo pačiu ir kontroliuoti, kad PVM mokėtojais netaptų nesąžiningi asmenys, siekiantys mokesstinės naudos. Reikėtų atkreipti dėmesį ir į tai, kad registracija PVM mokėtoju yra formali procedūra ir jos nesilaikymas savaime nepanaikina prievolės mokėti į valstybės biudžetą PVM. Tačiau, registracija PVM mokėtoju egzistuoja visose šiuose mokesčių įsivedusiose šalyse, nes taip užtikrinama ne tik šio mokesčio mokėtojų apskaita bei kontrolė, bet ir suteikiama jiems teisė nemokėti PVM dvigubai arba tam tikrais atvejais šiuos mokesčius susigrąžinti.

PVM mokėtojų registracijos procesas reikalauja specialaus teisinio reglamentavimo, kuris, dėl šiuolaikinės ekonominės veiklos įvairovės bei Europos Sąjungos (toliau – ES) teisės integracijos į nacionalinę teisę, yra sudėtingas tiek mokesčių administratoriui, tiek ir mokesčių mokėtojams. Nepakankamai sureguliuotas teisinis reglamentavimas gali skatinti piktnaudžiavimą teise, nevienareikšmišką tų pačių teisės aktų supratimą tiek iš VMI, tiek ir mokesčių mokėtojų pusės, biurokratinių kliūčių ir kitų PVM administravimo problemų atsiradimą.

Darbe nagrinėjama problema: Teisinis reglamentavimas Lietuvoje nepakankamas, kad užtikrinti savalaikį ir tik teisėtą veiklą vykdančių asmenų registravimą PVM mokėtojais.

Problemos aktualumą lemia keletas veiksnių:

- pagal valstybės mokestinių pajamų surinkimą, PVM galima pavadinti svarbiausiu mokesčiu Lietuvoje, nes jis yra pagrindinis valstybės biudžeto pajamų šaltinis [41; 19, p. 87]. Todėl išskylančios šio mokesčio administravimo problemos atneša didelių nuostolių valstybei, taip pat neigiamai veikia verslo sąlygas;

- analizuojant su PVM susijusius teisės aktus, galima teigti, jog šio mokesčio reglamentavimas yra vienas iš sudėtingiausių Lietuvos mokesčių administravimo sistemoje. Pasak E. Buškevičiūtės „trys iš keturių mokesčiams skirtų klausimų, kuriuos mėgina išsiaiškinti praktikai, yra susiję su pridėtinės vertės mokesčiu“ [19, p. 86]. Be to, kaip rodo šio darbo autoriaus įgyta patirtis, dirbant Klaipėdos apskrities VMI Švietimo ir konsultavimo skyriuje, registracijos PVM mokėtoju klausimai yra vieni iš dažniausių ir dalis jų sunkiai išsprendžiami dėl teisės aktų netobulumo;

- registracija PVM mokėtojais yra pradinis etapas, lemiantis vėlesnes su PVM susijusias asmens prievoles, teisę į PVM atskaitą bei VMI atliekamos konkrečiau PVM mokėtojo kontrolės sąlygas. Sprendžiant iš Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolės ataskaitų [39], VMI turėtų skirti ypatingą dėmesį PVM mokėtojų registracijai, nes nuo to priklauso, ar efektyviai bus kovojama su sukčiavimu, ar tikslingai bus naudojamos valstybės lėšos administruojant šį mokestį. Taigi, tinkamai neįgyvendinus registracijos PVM mokėtojais, negalės būti užtikrintas PVM administravimo pilnavertis funkcionalumas.

Problemos ištirtumas. Apžvelgus Lietuvos universitetų leidžiamuose socialinių mokslų tematikos leidiniuose paskelbtus straipsnius, darytina išvada, kad tiesiogiai registracijos PVM mokėtoju tematikai skirtų darbų nėra. Eilė autorių savo darbuose paliečia pavienius registracijos PVM mokėtojais aspektus, kadangi pagrindinį dėmesį jie sutelkia į bendruosius mokesčių sistemos klausimus. Tušaitės J. atlikta analizė parodo esminius apmokestinimo mokesčiais teisinio reglamentavimo pasikeitimus įstojus Lietuvai į ES, kurie tuo pačiu palietė ir prievolę registruotis PVM mokėtoju [31]. Dovidauskas M., Norkus R. atkreipia dėmesį į probleminį klausimą dėl pajamų ribos, taikomos nustatant prievolę registruotis PVM mokėtoju, kai vienas iš sutuoktinių parduoda bendrosios jungtinės nuosavybės turtą [26]. Kiti autoriai (Paulauskas A., Miškinis A., Justickis V., Smalakienė E. ir kt.) tiria atskirus mokesčių administravimo aspektus, atkreipdami dėmesį į mokestinių ginčų bei mokestinio patikrinimo problemas ir tuo pačiu paliesdami su PVM susijusius klausimus, tačiau šie klausimai nėra tiesiogiai susiję su registracijos PVM mokėtoju tema. Nėra ir monografijų, skirtų išsamiai Lietuvos PVM analizei, kadangi iki šiol yra išleisti tik vadovėlio tipo leidiniai (autoriai: Buškevičiūtė E., Marcijonas A., Sudavičius B., Meidūnas V., Puzinauskas P.), kurie skirti tik bendrai PVM apžvalgai, perteikiant pagrindines Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVM įstatymas) [6] nuostatas, nesigilinant į konkrečias su šiuo mokesčiu susijusias praktines problemas.

Darbe iškeltos problemos nagrinėjimui gali būti vertingi kitų šalių autorių darbai, apžvelgiantys ES teisės taikymą PVM atžvilgiu, nes PVM teisiniu reglamentavimui Lietuvoje turi įtakos ir ES direktyvos, iš kurių svarbiausia yra Šeštoji Tarybos direktyva

77/388/EEB (Sixth Council Directive 77/388/EEC, toliau – ES Šeštoji direktyva) [8]. Lenkijos autorės Szolno-Koguc J. [30] darbe pateikiama minėtos direktyvos apibendrinta analizė, kurioje kartu su kitais PVM klausimais apžvelgiami vieno iš svarbiausio registracijos PVM mokėtoju srities elemento - apmokestinamojo asmens - esminiai sampratos aspektai. Pagrindinius principus teisiniam registracijos PVM mokėtoju reglamentavimui savo darbe apibrėžė užsienio autoriai Hussey M. V. ir Lubick C. D. [20], suformuluodami rekomendacijas valstybėms, įsivedančioms PVM. Tačiau, esami darbai iš esmės nepaliečia registracijos PVM mokėtojais administravimo bei šios mokesčių administravimo srities teisinio reglamentavimo problemų.

Tyrimo objektas: registracija PVM mokėtojais Lietuvoje ir jos kontrolė.

Tyrimo dalykas: nuo 2004 metų gegužės 1 dienos Lietuvoje galiojantys teisės aktai dėl registracijos PVM mokėtoju. Pagrindinis teisės aktas dėl registracijos PVM mokėtojais Lietuvoje yra PVM įstatymas, kuris nuo PVM įvedimo Lietuvoje ne kartą buvo iš esmės keičiamas [23]. Šis įstatymas ir visi su juo susiję teisės aktai nagrinėjami pagal jų redakcijas, įsigaliojusias nuo 2004 metų gegužės 1 dienos, kadangi, nuo Lietuvos įstojimo į ES dienos, PVM įstatymas, kaip ir daugelis kitų mokesčių teisės aktų, buvo iš esmės pakeistas, atsižvelgiant į ES teisės aktų reikalavimus.

Tyrimo tikslas: nustatyti registracijos PVM mokėtojais Lietuvoje teisinio reglamentavimo esminius principus ir problemas, kurios iškyla asmenims, registruojantis PVM mokėtojais bei VMI, užtikrinant registracijos PVM mokėtojais kontrolę. Taigi, registracija PVM mokėtojais darbe bus analizuojama kaip **asmenų registravimasis PVM mokėtojais** ir kaip **VMI vykdomas asmenų registravimas PVM mokėtojais**.

Tyrimo uždaviniai:

- 1) atlikti registracijos PVM mokėtojais sampratos teisinę analizę;
- 2) nustatyti ir išnagrinėti registracijos PVM mokėtoju mokesčio teisinio santykio atsiradimo sąlygas bei šio santykio subjektų pagrindines prievoles ir teises;
- 3) nustatyti bei išnagrinėti Valstybinei mokesčių inspekcijai suteiktus įgaliojimus kontroliuoti, kad jos vykdoma registracija PVM mokėtojais apimtų tik teisėtą veiklą vykdančius asmenis;
- 4) nustatyti registracijos PVM mokėtojais Lietuvoje įgyvendinimo ir kontrolės teisinės problemas.

Darbo hipotezė: PVM įstatymo bei poįstatyminių aktų nuostatomis dėl registracijos PVM mokėtojais ir registracijos PVM mokėtojais kontrolės trūksta apibrėžtumo bei aiškumo.

Tyrimo metodai.

Dokumentų analizės, lyginimo, sisteminės analizės ir apibendrinimo metodai naudojami nagrinėjant registracijos PVM mokėtoju sampratą bei ją reglamentuojančius teisės aktus. Autorius taip pat remiasi asmenine darbo patirtimi, sukaupta konsultuojant mokesčių mokėtojus PVM klausimais Klaipėdos apskrities VMI Švietimo ir konsultavimo skyriuje.

Sąvokų vartojimas ir nagrinėjamų teisės aktų galiojimas.

Sąvoka „asmuo“ naudojama pagal Civilinio kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo įstatymo nuostatas (Valstybės žinios, 2002, Nr. 74-2262) [3].

Sąvoka „mokesčių mokėtojas“ – naudojama pagal Mokesčių administravimo įstatyme (Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243) pateiktą apibrėžimą [5].

„PVM įstatymas“ - Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271) 2006 metų liepos 19 dienos aktuali redakcija [6, 7].

„MA įstatymas“ - Mokesčių administravimo įstatymo (Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243) 2004 metų lapkričio 19 dienos aktuali redakcija [5].

„ES Šeštoji direktyva“ - ES Šeštosios Tarybos direktyvos (Sixth Council Directive of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment (77/388/EEC)) 2004 metų gegužės 1 dienos aktuali redakcija [8].

1. REGISTRACIJOS PVM MOKĖTOJ AIS SAMPRATA

Pagrindinis teisės aktas, reglamentuojantis registraciją PVM mokėtojais, yra PVM įstatymas [6]. Registracija PVM mokėtoju reglamentuojama minėto įstatymo 71 – 74 bei 76 straipsniuose, kuriuose nurodyta, kokiais atvejais bei kokiomis sąlygomis asmuo privalo ir turi teisę savanoriškai registruotis PVM mokėtoju. Tačiau, teisės aktuose pati sąvoka „registracija PVM mokėtojais“ nėra apibrėžta. Todėl, nustatant registracijos PVM mokėtojais sampratą, reikia išnagrinėti PVM mokėtojų registravimo teisinius pagrindus.

PVM įstatymo 2 str. paaiškinta sąvoka „PVM mokėtojas“: „PVM mokėtojas – asmuo, mokesčio administratorius įregistruotas PVM mokėtoju, įskaitant ir kitokį identifikavimą PVM tikslais, jeigu turimas atitinkamas identifikavimo numeris, išskyrus asmenų identifikavimą kompensacinio PVM tarifo schemos tikslais.“ „Registracijos“ sąvoka mokesčiniuose teisės aktuose nėra paaiškinta, todėl reikėtų atsižvelgti į jos lingvistinę sampratą. „Registracija“ – tai įrašymas į sąrašus, knygas, surašymas [40]. Taigi, iš to seka, kad registracija PVM mokėtoju tai procesas, kuriuo metu mokesčių administratorius įrašo asmenis į PVM mokėtojų sąrašus. Vadinasi vyksta tam tikras santykis tarp mokesčių administratoriaus ir asmenų. Teisinėje literatūroje vartojama sąvoka – „mokesčiai teisiniai santykiai“: „mokesčių teisės normomis sureguliuoti visuomeniniai santykiai, atsirandantys nustatant bei renkant mokesčius į valstybės (savivaldybės) biudžetą bei pinigų fondus.“ [22, p. 32]. Registracijos PVM mokėtoju eigoje būsimasis PVM mokėtojas, pagal mokesčių teisės norminio akto, t.y. PVM įstatymo, reikalavimus pateikia prašymą registruoti PVM mokėtoju, o mokesčių administratorius, pagal teisės aktų jam suteiktus įgaliojimus, registruoja asmenį PVM mokėtoju. Taigi registracija PVM mokėtoju yra vienas iš mokesčių teisinių santykių.

Tačiau, koks šio santykio turinys? Kad tai nustatyti, būtina atkreipti dėmesį į PVM įstatymo paskirtį, kuri apibrėžta šio įstatymo 1 straipsnio 1 dalyje: „Šis Įstatymas nustato apmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM), taip pat apmokestinamųjų asmenų, PVM mokėtojų ir kitų asmenų prievolę, susijusias su šio mokesčio mokėjimu“ [6]. Taigi, visos kitos PVM įstatymo nuostatos turėtų būti nukreiptos į minėtų tikslų įgyvendinimą: nustatyti apmokestinimą PVM ir nustatyti kitas prievolės dėl PVM. Taigi teisės, kurios siejasi su PVM, neminimos. Iš to galima spręsti, kad ir registraciją PVM mokėtoju reikia suprasti kaip mokesčių mokėtojų prievolę, be to, tai tiesiogiai nurodyta PVM įstatymo 71 bei 71¹ str. Registraciją PVM mokėtoju kaip prievolę įvardija ir autoriai, nagrinėjantys Lietuvos mokesčių sistemą (Buškevičiūtė E., Marcijonas A., Sudavičius B., Tušaitė J. ir kt.).

Užsienio autorių darbuose taip pat teigiama, kad registravimasis PVM mokėtoju yra asmens prievolė. Hart A. C. nagrinėdamas PVM sistemą ES, kai dar buvo 15 ES narių, pažymi, kad apmokestinamiesiems asmenims yra nustatyta prievolė pranešti PVM tikslais mokesčių administratoriui apie savo vykdomą veiklą [27, p. 16]. Tačiau, ar ES Šeštoji direktyva įpareigoja ES nares nustatyti asmenims prievolę registruotis PVM mokėtojais? ES Šeštosios direktyvos 28h straipsnyje nurodyta: „Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi deklaruoti, kada jo, kaip apmokestinamojo asmens, veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi“ [8]. Tame pačiame direktyvos straipsnyje nurodyta ES valstybių narių pareiga imtis priemonių, kad apmokestinamieji asmenys PVM tikslais būtų identifikuoti atskiru numeriu. Taigi, minėta direktyva nustato prievolę asmenims registruotis PVM mokėtojais, o ES narėms – kontroliuoti šį procesą. Tačiau, detalesnė šių priemonių vykdymo tvarka ES Šeštojoje direktyvoje nenustatyta ir šioje srityje leista pačioms valstybėms narėms nustatyti reikalingas procedūras. Analizuojant šias procedūras pagal PVM įstatymo ir kitų Lietuvos teisės aktų nuostatas, matyti, kad registracija PVM mokėtoju nėra užtikrinama sankcijomis. Nemokant PVM yra numatytos baudos (PVM įstatymo 123 str.), o tuo tarpu vien už nesiregistravimą PVM mokėtoju nėra numatyta jokių sankcijų nei PVM įstatyme, nei MA įstatyme, nei Administracinių teisės pažeidimų kodekse [1]. VMI savo iniciatyva neturi teisės įregistruoti asmens PVM mokėtoju, skirtingai negu į Mokesčių mokėtojų registrą, į kurią mokesčių mokėtojai gali būti registruojami be jų sutikimo pagal MA įstatymo 45 str. Būsimasis PVM mokėtojas pats nusprendžia, ar pateikti prašymą registruoti jį PVM mokėtoju. Tuo tarpu, pasak prof. A. Vaišvilos „...kiekvienas teisinis imperatyvas privalo būti įvykdytas iki galo – kiekvieną teisės pažeidimą turi lydėti atitinkamų sankcijų taikymas. To reikalauja teisėtumas ir teisės pažeidimų baudžiamumo principai. <...> Teisinėje valstybėje ši garantijų sistema turėtų galioti visai teisės sistemai — visų teisės šakų (ne tik viešosios) normoms vien dėl to, kad jos yra teisės normos; priešingu atveju, teisės sistema apims ne tik teisės normas, bet ir pusiau teisės normas“ [24, p. 200] . Šios nuomonės laikosi ir Lubick C. D. bei Hussey M. V., nes jų sudarytame Pagrindinių pasaulio mokesčių kodekse nurodyta ir atsakomybė už tai, kad asmuo laiku neįsiregistravo PVM mokėtoju [20, p. 131-132]. Visgi, nors prievolės teisės aktuose turėtų būti įtvirtinamos atitinkamomis sankcijomis, tačiau prievolės registruotis Lietuvoje PVM mokėtoju atžvilgiu to nėra.

Reikėtų atkreipti dėmesį ir į tai, kad atsisakymas registruotis PVM mokėtoju negali būti traktuojamas kaip mokesčių vengimas, kadangi šis veiksmas pats savaime nesukelia PVM nemokėjimo. Pasak Paulausko A., „Vengiant mokesčių dirbtinai sukuriama formaliai mokesčių įstatymų reikalavimus atitinkanti sandorių grandinė, dėl kurios mokestinė našta perkeliama mažesniu mokesčiu tarifu apmokestinamam arba iš viso neapmokestinamam

asmeniui“ [29, p. 39]. Taigi, jei ne PVM mokėtojas savanoriškai (tai numato PVM įstatymo 71 ir 92 str.) sumoka į biudžetą jam priklausančių mokėti PVM, tai tokiu atveju jis įvykdo prievolę, už kurios nevykdymą nustatyta sankcija. Tai patvirtinama ir VMI išleistoje brošiūroje „Ar reikia registruotis pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju?“ Joje rašoma, kad “Jeigu asmuo, kuriam yra prievolė registruotis PVM mokėtoju, neįsiregistruoja PVM mokėtoju, tai jis turės apskaičiuoti savo tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų pardavimo PVM ir sumokėti jį į biudžetą, tačiau toks asmuo negalės prekių ir (arba) paslaugų pirkimo PVM traukti į PVM atskaitą“ [34, p. 10]. Jei sankcijomis įvardinsime prievolę mokėti PVM ir draudimą atskaityti pirkimo PVM, tai toks teiginys prieštarautų PVM įstatymo nuostatomis, nes PVM moka ir PVM mokėtojai, o teise į PVM atskaitą galima ir nesinaudoti (PVM įstatymo 57 str. 3 d.). Be to, poreikis traukti PVM į atskaitą gali ir neatsirasti, jei ekonominei veiklai reikalingos prekės ar paslaugos įsigyjamos ne iš PVM mokėtojų. Todėl, autoriaus nuomone, teisiniu požiūriu registraciją PVM mokėtoju būtų neteisinga įvardinti kaip prievolę užtikrinamą sankcijomis, nes registravimasis PVM mokėtoju skatinamas ne per sankcijas, o kitais būdais, kuriuos toliau aptarsime.

Užsiregistravus PVM mokėtoju, asmeniui atsiranda tokios prievolės kaip PVM deklaracijos teikimo, PVM mokėjimo ir pan. Tačiau, užsiregistravimas PVM mokėtoju dar nereiškia, kad PVM mokėjimo ir kitos susijusios prievolės atsiranda tik nuo įsiregistravimo PVM mokėtoju datos, nes jos gali atsirasti ir anksčiau, pavyzdžiui, kai viršijama PVM įstatymo 71 str. nustatyta 100 000 litų atlygio iš ekonominės veiklos riba. Tokiu atveju asmuo privalo deklaruoti ir mokėti PVM pagal PVM įstatymo 92 str., neatsižvelgiant į tai, kad jis dar neįsiregistravo PVM mokėtoju. Be to, netgi ir nesant prievolei registruotis PVM mokėtoju, gali atsirasti prievolė mokėti PVM ar vykdyti kitus PVM įstatymo reikalavimus, pavyzdžiui, kai bet koks asmuo įsigyja naują transporto priemonę iš kitos ES valstybės narės. Vadinasi, neįsiregistravus PVM mokėtoju, PVM mokėjimo prievolė išlieka. Tačiau, ne PVM mokėtojas neturi teisės į PVM atskaitą ir negali išrašyti PVM sąskaitų faktūrų (tokiu atveju pirkėjai PVM mokėtojais negali atskaityti pirkimo PVM). Registracija PVM mokėtoju suteikia teises, o ne tik nustato prievoles. Užsiregistravęs PVM mokėtoju asmuo įgyja PVM mokėtojo statusą (2 str. 28 dalis), o tai reiškia, kad asmuo pagal PVM įstatymo 58 straipsnį įgyja ir teisę į PVM atskaitą (laikantis PVM įstatyme nustatytų apribojimų). Registracija PVM mokėtoju ypač reikšminga įmonėms, tiekiančioms prekes ar teikiančioms paslaugas su 0 proc. PVM tarifu, nes jos nuo šios veiklos bet kokiame atveju, t.y. užsiregistravus PVM mokėtoju ar neužsiregistravus, nemoka PVM, o būdamos PVM mokėtojomis jos gali atskaityti pirkimo (importo) PVM. PVM mokėtojas, prekiaujantis su kitais PVM mokėtojais, atskaito (susigražina) pirkimo PVM už prekes, o pirkėjai, gaudami prekes su PVM, šį PVM taip pat

susigražina, jei panaudoja įsigytas prekes ir/ar paslaugas savo ekonominei veiklai. Priešingu atveju, ne PVM mokėtojas negalėtų atskaityti pirkimo PVM ir, kad nepatirti nuostolių, jis būtų priverstas įraukti pirkimo PVM į parduodamos prekės kainą, o pirkėjas PVM mokėtojas negalėtų šio PVM atskaityti ir patirtų nuostolių. Be to, tik PVM mokėtojas turi teisę išrašyti PVM sąskaitą faktūrą (79 str.), o ją gavęs pirkėjas PVM mokėtojas gali joje išskirtą PVM sumą atskaityti. PVM mokėtojo statusas suteikia ir teisę pirkti prekes ar paslaugas iš kitos ES valstybės narės PVM mokėtojo be PVM pagal ES Šeštosios direktyvos 28c straipsnio nuostatas. Todėl, dėl minėtų registracijos PVM mokėtoju suteikiamų teisių, verslo atstovai dažnai registraciją PVM mokėtoju (PVM mokėtojo kodo gavimą) sieja su savo verslo sėkmingu vykdymu, t.y. finansine nauda [33, p. 9; 28, p. 5]. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad toks verslo atstovų požiūris neturi būti siejamas su mokesstinės naudos siekimu, nes pagal MA įstatymo 69 str. nustatyta, kad mokesstinės naudos siekimu laikomi sandoriai bei ūkinės operacijos, kurių tikslas tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus. Tuo tarpu užsiregistravimas PVM mokėtoju nėra sandoris ar ūkinė operacija, o tik teisės aktų reikalavimų vykdymas.

Taigi, registracijos PVM mokėtoju prievolės vykdymas skatinamas tik įgyjamomis teisėmis – PVM mokėtojas įgyja teisę į PVM atskaitą bei teisę į prekių įsigijimą su 0 proc. PVM tarifu perkant iš kitos ES valstybės narės PVM mokėtojo. Tada iškyla klausimas: ar registracija PVM mokėtoju gali būti įvardijama kaip asmens teise? Atsakymą į šį klausimą galima atrasti, atsižvelgus į tai, kad PVM įstatyme įtvirtinta teisė asmenims registruotis PVM mokėtoju savanoriškai (72 str.), jei dar neviršytos PVM įstatyme numatytos minimalios ribos (71 ir 71¹ str.) dėl privalomo registravimosi PVM mokėjimo. Be to, kaip jau minėta anksčiau, asmuo bet kokių atveju, t.y. ar jau viršijęs ribas dėl privalomos registracijos PVM mokėtoju, ar ne, pats priima sprendimą ar registruotis PVM mokėtoju, o VMI neturi teisės jo priversti registruotis. Todėl registracija PVM mokėtoju gali būti traktuojama ir kaip asmenų teisė, kuria jie gali naudotis arba nesinaudoti. Tačiau, tuo pačiu turi būti įvykdomos ir tam tikros sąlygos, kad asmuo galėtų kreiptis į VMI dėl registracijos PVM mokėtoju.

Toliau aptarsime registracijos PVM mokėtojais sampratą pagal joje dalyvaujančius asmenis. PVM mokėtojais gali būti registruojami Lietuvos bei užsienio fiziniai ir juridiniai asmenys, kurie atitinka tam tikrus PVM įstatyme nustatytus kriterijus (71, 71¹ ir 72 str.), iš kurių pagrindiniai yra: ekonominės veiklos vykdymas ir/arba prekių įsigijimas iš kitos ES valstybės narės (71¹ str.). Šių kriterijų apibrėžtumui PVM įstatyme vartojama speciali sąvoka „apmokestinamasis asmuo“ (2 str.), kuri siejama su ekonominės veiklos vykdymu ir

apibrėžia, kokiems subjektams taikomas reikalavimas registruotis PVM mokėtoju. Tačiau apmokestinamasis asmuo nėra vienintelis subjektas, kuriam taikomi reikalavimai dėl registracijos, nes PVM įstatymo 3 ir 71¹ str. nustato dar vieną subjekto kategoriją, kurią galima apibrėžti taip: juridinis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, išigyjantis prekių iš kitos ES valstybės narės apmokestinamojo asmens, kuris pagal tos šalies teisės aktus yra arba privalo būti įregistruotas PVM mokėtoju. Taigi, registravimas PVM mokėtoju siejamas ne tik su ekonomine veikla vykdančiu asmeniu.

Registracijoje PVM mokėtojais būtinas ir mokesčių administratoriaus dalyvavimas, nes jis yra atsakingas už registracijos organizavimą. Nors tai PVM įstatyme konkrečiai neapibrėžta, kadangi jo 76 str. nurodyta, kad „PVM mokėtojai registruojami Mokesčių administravimo įstatymo ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka“, tačiau MA įstatymo 15 str. nurodyta, kad už PVM administravimą yra atsakinga VMI. Taigi galima daryti išvadą, kad esant asmens teisei arba prievolei registruotis PVM mokėtoju, VMI pagal MA įstatymą atsiranda pareiga užtikrinti šios prievolės arba teisės įgyvendinimą. Tuo pačiu vykdydama pareigą registruoti PVM mokėtojus, VMI pagal teisės aktus naudojasi ir jai suteiktomis atitinkamomis teisėmis, pavyzdžiui, tik VMI turi teisę priimti sprendimą dėl asmens registravimo PVM mokėtoju.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, registraciją PVM mokėtoju galima apibrėžti taip: tai mokestinis teisinis santykis, kurio metu VMI atlieka registraciją PVM mokėtojais asmenų, kurie, vykdydami ar numatydami vykdyti ekonominę veiklą ar prekių/paslaugų išigijimą iš kitos ES valstybės narės ir skatinami PVM atskaitos teikiamos finansinės naudos bei teisės pirkti be PVM prekes ar paslaugas iš kitos ES valstybės narės, pateikia prašymą VMI dėl PVM mokėtojo statuso suteikimo.

Toliau nagrinėsime minėto apibrėžimo turinį, t.y. konkrečias registracijos PVM mokėtoju mokesčio teisinio santykio atsiradimo sąlygas bei šio santykio subjektų pagrindines prievoles ir teises, su tikslu nustatyti esminius jų įgyvendinimo principus bei problemas.

2. REGISTRACIJOS PVM MOKĖTOJU MOKESTINIO TEISINIO SANTYKIO ATSIKADIMO SĄLYGOS, SUBJEKTAI IR JŲ TEISIŲ BEI PRIEVOLIŲ ANALIZĖ

Registracijos PVM mokėtojais mokestinio teisinio santykio atsiradimo sąlygos, kurios nagrinėjamos šiame skyriuje, apima aplinkybes, dėl kurių asmuo privalo arba įgyja teisę pateikti prašymą registruotis PVM mokėtoju, o VMI pagal šį prašymą turi teisę priimti sprendimą įregistruoti arba neįregistruoti PVM mokėtoju.

Visų pirma reikėtų išanalizuoti, kokiems konkrečiai asmenims (neskaitant VMI) minėtos sąlygos turėtų būti taikomos. PVM įstatymo 71, 71¹ bei 72 str., kai kalbama apie registraciją PVM mokėtoju, registracijos PVM mokėtojais mokestinio teisinio santykio subjektais įvardijami „apmokestinamasis asmuo“, „juridinis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis asmuo“ ir „mokesčių administratorius“. Tuo tarpu, iš kitos pusės šiame santykiuje, kaip mokesčių administratorius, dalyvauja VMI. VMI yra subjektas, kuris atsižvelgiant į MA įstatymo ir PVM įstatymo nuostatas, yra privaloma šalis registracijos PVM mokėtoju procese.

Reikia atkreipti dėmesį į tai, kad nesutampa sąlygos, dėl kurių atsiranda teisė arba prievolė registruotis PVM mokėtoju apmokestinamajam asmeniui ir juridiniam asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo. PVM įstatymo nuostatos apibrėžia ribas, kurias viršijus laikoma, kad asmuo privalo registruotis PVM mokėtoju. Apmokestinamasis asmuo privalo registruotis - kai jo pajamos viršija PVM įstatymo 71 str. nurodytą 100 000 litų atlygio sumą per paskutinius 12 mėnesių arba kai prekių, įsigytų iš kitos ES valstybės narės, vertė viršija 35 000 litų per kalendorinius metus. Juridinis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis asmuo – turi atsižvelgti tik į minėtą ribą dėl prekių įsigijimo iš kitos ES valstybės narės. Tačiau, kaip jau buvo aptarta anksčiau, registracija PVM mokėtoju gali būti tiek finansinės naudos skatinama apmokestinamojo asmens prievolė, tiek ir teisė. Todėl iškyla klausimas – ką šios ribos reiškia registracijos PVM mokėtoju mokestiniame teisiniame santykiuje?

PVM įstatyme minimos ribos (100 000 litų ir 35 000 litų) dėl registracijos PVM mokėtoju sutampa su ES Šeštojoje direktyvoje 24bis ir 28a straipsniuose nurodytomis ribomis. Minėtuose ES Šeštosios direktyvos straipsniuose kiekvienai valstybei narei nurodytos ribos reiškia, kad atitinkama valstybė narė gali atleisti nuo PVM mokėjimo, jei asmuo, vykdydamas savo ekonominę veiklą arba įsigydamas prekių iš kitos ES valstybės narės, nurodytos ribos neviršija. Taigi, šios ribos ES Šeštojoje direktyvoje susijusios su PVM mokėjimo prievole, o ne su registracija PVM mokėtoju. Kaip jau minėta, ta pati nuostata perkelta ir į PVM įstatymą. Vadinasi, 100 000 litų arba 35 000 litų ribos taikymas visų pirma

turėtų būti siejamas su PVM mokėjimo prievolių vykdymu, o ne su registracijos PVM mokėtoju prievolėmis. Tuo tarpu registracija PVM mokėtoju dėl šių ribų viršijimo tampa PVM asmens prievole, jei jis nori įgyti PVM mokėtojo teises ir išvengti finansinių nuostolių, o neviršijus minėtų ribų – registracija bus teisė, kad įgyti PVM mokėtojo teises. Toliau nagrinėsime, kaip minėta prievolė ir minėta teisė atsiranda apmokestinamojo asmens ir juridinio asmens, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, atžvilgiu. Atsižvelgiant į šių asmenų registracijos ypatumus, galima išskirti šias aplinkybes, dėl kurių jiems atsiranda prievolė arba teisė registruotis PVM mokėtoju bei kitos prievolės bei teisės:

- *Vykdomas ar numatomas vykdyti prekių tiekimas ir/ar paslaugų teikimas.*
- *Vykdomas ar numatomas prekių įsigijimas iš kitos ES valstybės narės.*

Toliau išanalizuosime kiekvieną iš šių sąlygų, išskiriant dėl jų atsirandančias asmenų prievoles ir teises bei jų įgyvendinimo probleminius aspektus.

2.1. Registracija PVM mokėtojais dėl vykdomo ar numatomo vykdyti prekių tiekimo ir/arba paslaugų teikimo

Kai vykdomas ar numatomas vykdyti prekių tiekimas ir/ar paslaugų teikimas, yra galimas tik apmokestinamojo asmens registravimas PVM mokėtoju. Be to, tik iš apmokestinamojo asmens galima reikalauti mokėti į biudžetą PVM dėl tiekiamų prekių bei teikiamų paslaugų. Sąvoka „apmokestinamasis asmuo“, kuri įteisinta Lietuvoje atsižvelgiant į ES Šeštosios direktyvos nuostatas, turi būti įvardijama kaip specialiai skirtą tik PVM teisiniam reglamentavimui [30, p. 69]. PVM įstatymo 2 str. 2 dalyje nurodyta: „Apmokestinamasis asmuo – Lietuvos Respublikos arba užsienio apmokestinamasis asmuo“. To paties str. 15 ir 38 dalyse konkretizuojama: „Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo – Lietuvos Respublikos juridinis arba fizinis asmuo, vykdamas bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą.

Užsienio apmokestinamasis asmuo – bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą vykdamas:

1) užsienio valstybės juridinis asmuo ar organizacija, kurių buveinė yra užsienio valstybėje ir kurie įsteigti arba kitokiu būdu organizuoti pagal užsienio valstybės teisės aktus, arba

2) bet kuris kitas užsienyje įsteigtas, įkurtas ar kitaip organizuotas vienetas, arba

3) fizinis asmuo, kurio nuolatinė gyvenamoji vieta nėra Lietuvos Respublika“.

Taigi, esminė sąlyga asmeniui, kuris dėl prekių tiekimo ar paslaugų teikimo gali įgyti PVM mokėtojo teisinį statusą, yra ne jo teisinė priklausomybė kokiai nors valstybei ir ne jo juridinis statusas, o ekonominės veiklos vykdymas. Tačiau, dėl „ekonominės veiklos“ sąvokos apibrėžtumo iškyla problemos, dėl kurių tam tikrais atvejais sunku nustatyti, ar asmuo pagrįstai registruojamas PVM mokėtoju ir naudojami PVM atskaita bei ar iš jo pagrįstai reikalaujama mokėti PVM į biudžetą. Atsižvelgiant į savo darbo Klaipėdos AVMI patirtį bei išnagrinėtą teismų praktiką, autorius išskirtų dvi esmines problemas, nustatant, ar vykdoma ekonominė veikla ir, kurios parodo, kad registracijos PVM mokėtojais teisinis reglamentavimas tam tikrais atvejais yra neaiškus tiek asmenims, tiek ir mokesčių administratoriui:

- 1) ekonominės veiklos atribojimas nuo valstybės bei savivaldybės veiklos,
- 2) ekonominės veiklos santykis su fizinio asmens vykdomais sandoriais.

Toliau panagrinėsime kiekvieną iš šių problemų atskirai:

1) Ekonominės veiklos atribojimas nuo valstybės bei savivaldybės veiklos.

Pagal PVM įstatymo 2 str. 6 dalyje apibrėžta, kad ekonominė veikla nelaikoma „<...> valstybės ir savivaldybių veikla, kaip ji apibrėžta šio straipsnio 39 dalyje, net jeigu už tokią veiklą mokami mokesčiai ar rinkliavos“. Visų pirma, reiktų atkreipti dėmesį į tai, kad šiame apibrėžime netiksliai perteiktos ES Šeštosios direktyvos nuostatos, kadangi pastarosios 4 str. 5 dalyje, kurioje apibrėžiama kokiais atvejais valdžios subjektų veikla nėra laikoma ekonomine veikla, nurodyti ne tik mokesčiai bei rinkliavos, bet ir įmokos bei apmokėjimai (angl. „payments“). Atsižvelgiant į PVM įstatymo 2 str. 41 d. nuostatas, mokesčiai ir rinkliavos turi būti suprantami taip, kaip šios sąvokos apibrėžtos MA įstatyme. Pagal MA įstatymą, mokesčiai ir rinkliavos yra specifinė kategorija ir neapima bet kokių apmokėjimų. Tuo tarpu vykdant valstybės ar savivaldybės veiklą gali būti gaunamas ir toks atlygis už suteiktą paslaugą, kuris nepriskirtinas ekonominei veiklai. Be to, būtent atlygis tiksliai apibūdina ryšį tarp suteiktos paslaugos ar pateiktos prekės ir apmokėjimo, tuo tarpu mokestis ar rinkliava gali neturėti tiesioginio ryšio su paslaugomis ar prekėmis ir tokiais atvejais jau savaime aišku, kad nėra ekonominės veiklos požymių.

Pagal PVM įstatymo 25 str. 39 dalies nuostatas, pagrindinis kriterijus, apibūdinantis valstybės ir savivaldybės veiklą, yra tai, kad ją vykdo valstybės, savivaldybių, valstybės ar savivaldybių institucijos bei įstaigos, kiti viešieji juridiniai asmenys, kai juos vykdyti veiklą įpareigoja teisės aktai ir ši veikla nepatenka į minėtoje dalyje nurodytą sąrašą. Tačiau šis veiklų sąrašas nėra baigtinis ir dėl to kyla neaiškumų priskiriant tam tikrą valstybės ar savivaldybės įstaigos veiklą prie ekonominės veiklos. Neaiškumas kyla būtent dėl PVM

įstatymo 2 str. 12 punkte esančios nuostatos, pagal kurią valstybės bei savivaldybės veikla nelaikoma „<...> bet kokia šios dalies 1–11 punktuose nenurodyta šių asmenų vykdoma veikla, jeigu ją vykdant šių asmenų tiekiamos prekės ir (arba) teikiamos paslaugos konkuruoja ar gali konkuruoti su apmokestinamųjų asmenų tiekiamomis prekėmis ir (arba) teikiamomis paslaugomis“. Įstatymas bei jokie poįstatyminiai aktai nenustato taisyklių, kaip įvertinti, ar konkreti valstybės bei savivaldybės veikla konkuruoja su apmokestinamųjų asmenų veikla, ar ne. Atsakymo į šį klausimą nėra ir VMI parengtame PVM įstatymo apibendrintame komentare (toliau – PVM įstatymo komentaras) [36], nes jame praktiškai pakartotos PVM įstatymo nuostatos. Poreikis tiksliau apibrėžti valstybės bei savivaldybės veiklą yra, kadangi šiuo metu valstybės ir savivaldybių veikla labai įvairi, nemaža dalis jų gauna tam tikrų pajamų iš veiklos, kurią sudėtinga vienareikšmiškai priskirti arba nepriskirti prie ekonominės veiklos. Kaip pavyzdys šiuo atveju yra Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo (toliau – Teismas) nagrinėta administracinė byla Nr. A⁴-779-2006 pagal pareiškėjo Valstybės sienos apsaugos tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos Ignalinos atominės elektrinės apsaugos rinktinės apeliacinį skundą [18]. Šioje byloje buvo nagrinėta situacija, kai minėta valstybinė institucija buvo įregistruota PVM mokėtoju dėl veiklos, kurią ji laikė ekonomine veikla ir su ja susijusį pirkimo PVM traukė į PVM atskaitą, tačiau Teismas savo nutartimi pripažino šią veiklą kaip ne ekonominę veiklą. Iki tol apsaugos rinktinė net pusantrų metų naudojo PVM atskaitą ir nebuvo išregistruojama iš PVM mokėtojų, nors vėliau (iki Teismo nutarties) Utenos apskrities VMI patikrinimo išvadoje buvo konstatuota, kad ekonominė veikla pagal PVM įstatymo nuostatas nevykdoma. Tačiau, PVM įstatymo 75 str. nurodyta, jog „Vietos mokesčio administratoriaus iniciatyva iš PVM mokėtojų gali būti išregistruojami PVM mokėtojai, kurie, mokesčio administratoriaus duomenimis, nevykdo ekonominės veiklos ar neįsigyja prekių iš kitų valstybių narių.“ Akivaizdu, kad ir pati apskrities VMI per tą laiką neturėjo aiškios nuomonės šiuo klausimu. Yra netgi rizika, kad nesant apibrėžtumo šioje srityje, sunku prognozuoti tolimesnę VMI nuomonę dėl minėto klausimo ir tos įstaigos, kurios neskaičiuoja PVM, galbūt turės jį skaičiuoti, ir atvirkščiai - priskaičiuotas PVM ir PVM atskaita gali būti nugincyti [32, p. 17].

ES Šeštosios direktyvos nuostatos taip pat iš esmės nepadeda aiškiau apibrėžti valstybės bei savivaldybių veiklos santykio su PVM objektu. Europos Teisingumo Teismas (toliau – ETT) bylose Nr. C-202/90 „Ayuntamiento de Sevilla v Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda“ [15] ir Nr. C-276/97 „Commission of the European Communities v French Republic“ [16] pateikė tokius kriterijus valstybės ir savivaldybės veiklai atriboti: veikla privalo būti vykdoma institucijos, besivadovaujančios viešąja teise ir ši institucija šią veiklą privalo vykdyti kaip valdžios institucija. Iš šio ETT sprendimo aišku, kad

fiziniai asmenys negali vykdyti valstybės ar savivaldybės veiklos, tai tokiu būdu nuo šios veiklos atribojami notarai bei antstoliai. Kitoje byloje Nr. C-446/98 „Fazenda Pública v Câmara Municipal do Porto“ [14] ETT pateikė dar vieną svarbią nuostatą ekonominės veiklos neapibrėžtumo problemai spręsti: valstybė narė turi laisvę konkrečiai apibrėžti, ką apima ES Šeštosios direktyvos nuostatos dėl veiklos konkurencingumo ir mažareikšmiškumo, dėl kurios nelaikoma, kad vykdoma ekonominė veikla. Taigi, nors tuo klausimas neišsprendžia iš esmės, tačiau minėtas sprendimas valstybės narės viduje padėtų išvengti dviprasmiškumo ir teisinių ginčų tarp pačių valstybinių institucijų.

2) Ekonominės veiklos santykis su fizinio asmens vykdomais sandoriais.

PVM įstatyme ekonominė veikla apibrėžta taip: „veikla (įskaitant gamybą, prekybą, paslaugų teikimą, žemės ūkio veiklą, žuvininkystę, kasybą, profesinę veiklą, naudojimąsi turto ir (arba) turtinių teisių turėjimu), kurią vykdant siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdant siekiama gauti pelno). Tačiau ekonomine veikla nelaikoma:

- 1) darbo veikla, kaip ji apibrėžta šio straipsnio 5 dalyje;
- 2) valstybės ir savivaldybių veikla, kaip ji apibrėžta šio straipsnio 39 dalyje, net jeigu už tokią veiklą mokami mokesčiai ar rinkliavos“ (PVM įstatymo 2 str. 6 dalis)” [6].

Kaip matyti iš šio apibrėžimo, ekonominė veikla apima įvairias veiklos sritis ir tik darbo veiklos bei valstybių ir savivaldybių veiklos atribojimas šiek tiek susiaurina ekonominės veiklos sampratą. Neskaitant valstybės ir savivaldybės bei darbo veiklas, pagrindiniai kriterijai ekonominės veiklos apibrėžtumui yra tam tikra veikla (subjekto valinis ryšys su vykdomais veiksmais) bei siekis gauti iš šios veiklos bet kokių pajamų (nebūtinai pelno). Tačiau, kaip tiksliai nustatyti, kada veiklą galima priskirti ekonominei veiklai, o kada ne, jei pateiktas ekonominės veiklos apibrėžimas yra abstraktus, t.y. vertinamojo pobūdžio. Pavyzdžiui, ar fizinis asmuo, pardavęs per metus du statyboms skirtus sklypus ir per artimiausius metus neketinantis daugiau jų pardavinėti, bus laikomas apmokestinamuoju asmeniu? Ar tai bus laikoma prekyba? Sprendžiant šį klausimą, klaidina PVM įstatymo 3 str. 1 dalies nuostatos, kuriuose nurodomi kriterijai, pagal kuriuos nustatoma, ar yra PVM objektas (tarp kurių vienas iš būtinų yra tai, kad asmuo turi būti apmokestinamuoju asmeniu), bei tuo pačiu teigiama, kad, „Kai fizinio asmens sudaromi sandoriai nėra susiję su jo vykdoma ekonomine veikla, nelaikoma, kad fizinis asmuo tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo.“ Tokiu atveju tampa visai nesuprantama, kodėl įstatymo leidėjai įtvirtino šią nuostatą, jeigu jau iš PVM įstatymo 2 str. 6 dalies aišku, kad ekonominės veiklos nevykdantis asmuo nelaikomas apmokestinamuoju asmeniu. PVM

įstatymo komentare prie komentuojamo 2 str. paaiškinta, kad: „Ekonominę veiklą reikia atskirti nuo atsitiktinių sandorių. Atsitiktiniai sandoriai nelaikomi ekonomine veikla todėl, kad ekonominei veiklai yra būdingas pasikartojamumas, tęstinumas, t.y. sandorius sudarantys asmenys turi turėti ketinimą veiklą vykdyti ir siekti iš jos gauti pajamų <...>“. Konkrečių kriterijų, kaip nustatyti atsitiktinumą, komentaras nepateikia, tik nurodoma, kad reikia įvertinti eilę aplinkybių, tačiau jos yra neaiškios, nes ten pat minima, kad ekonominė veikla: „Tiesiogiai <...> negali būti susieta nei su tam tikru skaičiumi tapačių sandorių, sudarytų per tam tikrą apibrėžtą laikotarpį, nei su koku kitu kiekybiškai išreikštu kriterijumi“. Jeigu kiekybiniai kriterijai negali būti tiesiogiai naudojami, tai kokie tada kriterijai turi būti ir, ar tai reiškia, kad ir vienas fizinio asmens sudarytas sandoris tam tikrais atvejais gali tapti ekonomine veikla bei PVM objektu?

Atsakymo į šį klausimą galima pabandyti atrasti nagrinėjant ES Šeštosios direktyvos nuostatas. Pagal ES Šeštosios direktyvos 4 straipsnį, pagrindinė taisyklė ekonominei veiklai apibrėžti skelbia, kad ekonominė veikla „apima bet kokią gamintojų, prekiautojų ir 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“. Iš to seka, kad apmokestinamasis asmuo turėtų būti tam tikros ekonominės veiklos srities atstovu. Akivaizdu, kad juo negali būti asmuo, kurio vykdoma veikla neatspindi ekonominės veiklos srities dalyviams būdingų esminių savybių. ETT byloje Nr. C-291/92 „Finanzamt Uelzen v Dieter Armbrrecht“ [17] buvo nutarta, kad kai apmokestinamasis asmuo parduoda savo turtą, kuris skirtas ne jo verslo, o asmeniniams poreikiams, tai šiuo atžvilgiu toks asmuo veikia kaip ne apmokestinamasis asmuo ir tokiu atveju nėra PVM objekto. Be to, ETT taip pat konstatavo, kad kai apmokestinamasis asmuo vykdo asmeninius sandorius, tai jis jų atžvilgiu nėra laikomas veikiančiu kaip apmokestinamasis asmuo, o tai reiškia, kad šie sandoriai nėra PVM objektas. Taigi, apibrėžiant ekonominę veiklą, reikia nustatyti, ar konkretus sandoris yra skirtas tenkinti asmeninius fizinio asmens poreikius, ar tenkinti jo ekonominius interesus. Tačiau, nėra aišku, kokia egzistuoja takoskyra tarp asmeninio ir ekonominio interesų. Situaciją lengva išspręsti, kai, pavyzdžiui, fizinis asmuo, vykdamas prekybinę veiklą, parduoda baldus, kurie buvo naudojami tik jo asmeniniams daiktams laikyti jo gyvenamajame būste. Toks sandoris, be abejo, nebus laikomas ekonomine veikla, nes baldai įsigyti ne su tikslu perparduoti. Tačiau kaip traktuoti veiklą, kai fizinis asmuo perka žemės sklypą statybai ir jį netrukus parduoda, bet neregistruoja jokios veiklos ir nuolatinės pajamas gauna iš darbo užmokesčio, o po metų vėl nusiperka ir vėl parduoda? Asmuo taip pat gali sudaryti vienkartinę autorinę sutartį. Tais atvejais minėti asmenys gali teigti (vadovaujantis PVM įstatymo komentaru), kad jie tokia

veikla anksčiau neužsiminėjo, daugiau ja taip pat nenumato užsiimti ir tai yra jų atsitiktinis sandoris. Tačiau minėtus sandorius galima suprasti dviprasmiškai, nes atsitiktinumą kriterijus, kaip ir naudojimas privatiems poreikiams, teisės aktuose neapibrėžtas nei kiekybiškai, nei kokybiškai. Tokiu atveju susidaro prielaidos tiek piktnaudžiavimams, tiek ir prieštaringsiems panašių situacijų vertinimams, ypač kai yra nemažai atvejų, kai asmuo neregistruoja savo vykdomos veiklos. Be to, asmuo, vykdamas sandorius, negali būti užtikrintas, kad pasinaudojus abstrakčiomis teisės aktų nuostatomis, jis nebus apmokestintas PVM. Šiuos nuogaštavimus patvirtina tai, kad praktikoje pasitaikė atvejų, kai VMI tam tikrus fizinių asmenų sandorius priskyrė prie ekonominės veiklos, tačiau nepriskyrė prie individualios veiklos, kaip ji apibrėžta Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme (toliau – GPM įstatymas) [4]. VMI išleistame leidinyje „Fiziniais asmenimis dėl PVM“ [35] teigiama, kad PVM objektas yra net tik pajamos iš individualios veiklos, bet ir autorinis atlyginimas, t.y. autorinis atlyginimas atskiriamas nuo individualios veiklos. Tačiau, GPM įstatymo 2 str. 7 d. nurodyta: „Individuali veikla – savarankiška veikla, kuria versdamasis gyventojas siekia gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos per tęstinį laikotarpį:

- 1) savarankiška bet kokio pobūdžio komercinė arba gamybinė veikla, įskaitant tą, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą;
- 2) savarankiška kūryba, profesinė ir kita panašaus pobūdžio savarankiška veikla, įskaitant tą, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą;
- 3) savarankiška sporto veikla;
- 4) savarankiška atlikejo veikla.“

Autorinis atlyginimas yra savarankiškos kūrybos pajamos, taigi įeina į individualios veiklos pajamas, jei atitinka tokias sąlygas kaip tęstinumas ir pan., t.y. iš esmės tokias, kurios būdingos vykdamas ekonominę veiklą. Be to, kaip matyti palyginus šį apibrėžimą su jau minėtu ekonominės veiklos paaiškinimu, esančiame PVM įstatymo komentare, jie iš esmės tapatūs (abiejuose minimas tęstinumas). Jei palyginti „ekonominės veiklos“ ir „individualios veiklos“ įstatymines sąvokas, tai pagrindinis skirtumas tarp jų yra tai, kad PVM įstatyme neminimas „tęstinumas“. ES Šeštosios direktyvos nuostatų analizė leidžia daryti išvadą, kad ekonominė veikla taip pat yra tęstinė veikla, nes šios direktyvos 4 straipsnyje, atskirai nuo ekonominės veiklos, išskiriami sandoriai, kuriuos vykdo neapmokestinamasis asmuo (4 str. 3 d.) Todėl, autoriaus nuomone, ekonominė veikla neturėtų būti skirtingai traktuojama nei individuali veikla.

Atsižvelgiant į fizinio asmens prievolę registruotis PVM mokėtoju, reikėtų pažymėti ir tai, kad atlygio iš ekonominės veiklos skaičiavimui gali turėti įtakos fizinio asmens turimo turto teisinis statusas ir tam tikrais atvejais dėl to susidaro probleminiai klausimai. Pagrindinė

problema iškyla dėl pajamų paskirstymo tarp sutuoktinių. Sudarant notariškai netvirtinamas pirkimo pardavimo sutartis dėl sutuoktiniams priklausančio turto, pardavėju paprastai nurodomas tik vienas iš sutuoktinių. Tais atvejais, kai VMI pripažįsta minėtus sandorius kaip vykdomą ūkinę veiklą, o fiziniai asmenys nebūna įregistravę jokios veiklos, Dovidauskas M. ir Norkus R. atkreipia dėmesį, kad yra sudėtinga nustatyti, ar šios pajamos yra abiejų sutuoktinių kaip PVM objektas ar tik vienam iš jų atsiranda prievolės dėl PVM [10, p. 21-22]. Pasak minėto autoriaus, pajamos turėtų būti laikomos abiejų sutuoktinių, tačiau: „Atkreiptinas dėmesys ir į tai, jog pajamų gavimas nebūtinai turi būti siejamas su ūkine veikla. Priešingu atveju būtų suvaržyta asmens laisvė įgyvendinti savo teises bei teisėtus interesus per atstovą, būtų užkirstas kelias vienam iš sutuoktinių pavesti kitam rūpintis bendrais interesais.“ Vadinasi, gali susidaryti situacija, kai vykdomas pardavimas vieno sutuoktinio vardu, tačiau pagal Civilinį kodeksą iš šio pardavimo gautos pajamos laikomos abiejų sutuoktinių pajamomis. Tokiu atveju atlygis už turtą, kuris buvo realizuotas atliekant visas ekonominei veiklai būdingas operacijas, būtų padalintas į atlygį iš ekonominės veiklos ir ne ekonominės veiklos. Tačiau, vien atstovo (kito sutuoktinio) paskyrimas sandoryje negali nuneigti pačios ekonominės veiklos fakto, nes ekonominę veiklą galima vykdyti ir per atstovą. Todėl, tuo atveju, jei sutuoktiniai pripažįsta gautas pajamas kaip abiejų iš ekonominės veiklos, tai visas gautas ar gautinas atlygis turėtų būti dalinamas tarp sutuoktinių ir atitinkamai kiekvienam turėtų atsirasti prievolė registruotis PVM mokėtoju.

Galima daryti išvadą, kad santykis tarp fizinio asmens sudaromų sandorių ir ekonominės veiklos nustatomas pasitelkiant individualaus vertinamojo pobūdžio asmeninių poreikių bei atsitiktinumo arba tęstinumo kriterijus. Tačiau, toks įvertinimas sukelia subjektyvumo riziką.

Taip pat darytina išvada, kad tokie esminiai registracijos PVM mokėtojais kriterijai kaip „apmokestinamasis asmuo“, „valstybių bei savivaldybių veiklą“ bei „ekonominė veikla“ nėra pakankamai aiškūs. Tiek PVM įstatyme, tiek ir VMI parengtose jo paaiškinimuose, yra vieną kitai prieštaraujančios nuostatos, o ETT sprendimai taip pat nepadedą iš esmės išspręsti šios problemos. Todėl susidaro situacija, kai, dėl PVM įstatymo neaiškumo, valstybinės ir savivaldybių institucijos gali netikėtai prarasti teisę į PVM atskaitą arba gauti nurodymą sumokėti PVM.

Išanalizavę apmokestinamojo asmens sampratos aspektus, toliau nagrinėsime jo prievolės bei teises dėl registracijos PVM mokėtoju, kai jis vykdo ar numato vykdyti prekių tiekimą ir/ar paslaugų teikimą.

- ***Apmokestinamojo asmens prievolės dėl prekių tiekimo ar paslaugų teikimo.***

Vykdamas ekonominę veiklą, apmokestinamajam asmeniui yra pasirinkimas: registruotis PVM mokėtoju privalomai, jei viršyta PVM įstatymo 71 str. nurodyta 100 000 litų riba arba savanoriškai, kol minėta riba neviršyta. Pirmuoju atveju reikėtų kalbėti kaip apie apmokestinamojo asmens prievolę, o antruoju - kaip apie teisę.

Pagal PVM įstatymo 71 str. nuostatas registruotis PVM mokėtoju privalo apmokestinamieji asmenys, kurie „<...> šalies teritorijoje tiekia prekes arba teikia paslaugas, išskyrus atvejus, kai šalies teritorijoje tiekiamos tik tokios prekės ir (arba) teikiamos tik tokios paslaugos, už kurias prievolė apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą PVM pagal šio Įstatymo 95 straipsnį tenka šalies teritorijoje įsikūrusiam pirkėjui.“ Taip pat šiame straipsnyje numatyta anksčiau minėta 100 000 litų riba, kurios neviršijus neprivaloma registruotis PVM mokėtoju: „<...> Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo neprivalo pateikti prašymo įregistruoti jį PVM mokėtoju bei už tiekiamas prekes (išskyrus į kitas valstybes nares tiekiamas naujas transporto priemones) ir (arba) teikiamas paslaugas šio Įstatymo nustatyta tvarka skaičiuoti PVM ir mokėti jį į biudžetą, jeigu bendra atlygio už vykdamas ekonominę veiklą patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma per metus (paskutinius 12 mėnesių) neviršijo 100 000 litų.“ Atkreiptinas dėmesys, kad išimtis dėl 100 000 litų ribos netaikoma užsienio apmokestinamajam asmeniui, tačiau jam taikomos anksčiau minėtos sąlygos dėl atvejų, kai pagal PVM įstatymo 95 str. už prekes ar paslaugas PVM apskaičiuoja ir sumoka pirkėjas (šio straipsnio taikymo sąlygos bus plačiau išnagrinėtos analizuojant užsienio apmokestinamojo asmens registraciją PVM mokėtoju). Todėl atskirai reikėtų išskirti esminius skirtumus dėl sąlygų prievolei registruotis PVM mokėtoju atsiradimui Lietuvos ir užsienio apmokestinamųjų asmenų atžvilgiu:

Lietuvos apmokestinamasis asmuo privalo registruotis PVM mokėtoju dėl prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, kai yra šios sąlygos:

- a) prekių tiekimas ar paslaugų teikimas turi vykti šalies teritorijoje, ir
- b) Lietuvos apmokestinamojo asmens atlygis už vykdomą ekonominę veiklą turi viršyti PVM įstatymo 71 str. nustatytą 100 000 litų sumą.

Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo vieta bet kurio apmokestinamojo asmens atžvilgiu ne visais atvejais sutampa su faktine prekių tiekimo ar paslaugų teikimo vieta, nes PVM įstatymo 12-13¹ straipsniuose PVM tikslais nustatytos specialios sąlygos prekių tiekimo bei paslaugų teikimo vietos nustatymui. Teritorijos sąlyga PVM objekto atžvilgiu bus laikoma įvykdyta tik tuo atveju, jei pagal minėtus 12-13¹ straipsnius prekių tiekimas ar paslaugos teikimas yra laikomas įvykusių šalies teritorijoje. Todėl PVM įstatymo 71 str. nurodyta sąvoka „šalies teritorijoje“ turi būti suprantama atsižvelgiant ne į faktinę prekių ar paslaugų

suteikimo vietą, bet į PVM įstatyme nustatytas prekių tiekimo ir paslaugų teikimo vietos nustatymo taisyklės.

Vadinasi, galima daryti išvadą, kad tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo nors ir faktiškai vykdo veiklą Lietuvoje, tačiau, jei ši veikla pagal PVM įstatymą yra laikoma atlikta ne šalies teritorijoje, tai šiam asmeniui prievolė registruotis PVM mokėtoju neatsiranda. Tai dažniausiai liečia paslaugas, kurios nurodytos PVM įstatymo 13 ir 13¹ straipsniuose: vežimo, reklamos, rinkos tyrimo, konsultacinės, kilnojamųjų daiktų aptarnavimo ar perdirbimo ir kt. Prievolė registruotis PVM mokėtoju neatsiranda ir tiems Lietuvos apmokestinamiesiems asmenims, kurių veikla faktiškai ir pagal PVM įstatymą vykdoma tik už Lietuvos teritorijos ribų.

Dėl Lietuvos apmokestinamajam asmeniui taikomos 100 000 litų atlygio sumos, reikėtų pažymėti, kad PVM įstatymas numato specialias sąlygas jo skaičiavimui. Todėl, reikėtų išskirti esminius jo aspektus, kurie reikšmingi Lietuvos apmokestinamojo asmens registracijos PVM mokėtoju prievolės atsiradimui.

„Atlygio“ sąvoka negali būti tapatinama su „pajamų“ sąvoka, kuri vartojama apmokestinant pelno mokesčiu, gyventojų pajamų mokesčiu ar vartojama ne mokestiniais tikslais. Pagal PVM įstatymo 2 str. atlygis turėtų būti suprantamas tik kaip ta pajamų dalis, kuri gaunama už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas. Taigi, į jį neturėtų būti įtraukiamos tokios gautos sumos kaip netesybos, kompensacijos, subsidijos ir kitos sumos, kurios nėra atlygis už tiekiamą prekę ar paslaugą. Antra, atlygis neturi būti siejamas su faktiniu jų gavimu, nes apmokestinimas PVM siejamas su tam tikru momentu, kuris pagal PVM įstatymo 14 str. priklauso ir nuo to, kada patiekta prekė ar suteikta paslauga. VMI leidinyje pažymima, kad į 100 000 litų sumą, be gauto atlygio, įtraukiamas ir išrašytuose patiektų prekių bei suteiktų paslaugų apskaitos dokumentuose apskaičiuotas, bet dar negautas atlygis [34, p. 5]. Tačiau, tai ne visai tikslus PVM įstatymo nuostatų paaiškinimas, kadangi praktikoje pasitaiko nemažai atvejų, kai apskaitos dokumentas neišrašomas, tačiau iš sutarčių ir pan. galima nustatyti, kad prekė patiekta ar paslauga jau suteikta. Tokie atvejai dažniausiai siejasi su Buhalterinės apskaitos įstatymo [2] pažeidimu, nes pagal jį reikalaujama išrašyti apskaitos dokumentą įvykus ūkinei operacijai. Tačiau, ne visais atvejais apskaitos dokumentas privalomas, pavyzdžiui, jis dažniausiai neprivalomas vykdant veiklą pagal verslo liudijimą. Be to, pagal PVM įstatymo 71 str. 2 d. 3 punktą į 100 000 litų sumą neįskaičiuojami gauti avansai. Vadinasi, neįvykus prekių tiekimui ar paslaugos teikimui, gauta suma nėra atlygis. Tuo tarpu apskaitos dokumento neišrašymas nedaro įtakos PVM apskaičiavimui, todėl ir 100 000 litų sumos apskaičiavimas turi būti siejamas tik su faktiškai patiektos prekės ar suteiktos paslaugos data, o ne su apskaitos dokumento išrašymo data.

Atlygio skaičiavimas taip pat neturėtų būti siejamas tik su vieno apmokestinamojo asmens atlygio skaičiavimu, nes PVM įstatymo 71 str. 1 dalyje nurodytas reikalavimas atsižvelgti ir į pajamas, kurias gauna apmokestinamojo asmens kontroliuojami apmokestinamieji juridiniai asmenys, tačiau tuo pačiu atkreiptinas dėmesys, kad toks reikalavimas taikomas tik Lietuvos apmokestinamiesiems asmenims, nes užsienio apmokestinamųjų asmenų registracijai PVM mokėtojais nedaro įtakos jų gaunamo atlygio suma. Atsižvelgiant į tai, galima daryti išvadą, kad Lietuvos apmokestinamajam asmeniui prievolė registruotis PVM mokėtoju gali atsirasti ir nepasiekus 100 000 litų atlygio sumos. Sprendžiant pagal PVM įstatymo 71 str. 7 dalį, pagrindiniai kriterijai, leidžiantys nustatyti, kokiais atvejais tokia prievolė gali atsirasti, yra tokie: ar apmokestinamasis asmuo kontroliuoja daugiau negu vieną apmokestinamąjį juridinį asmenį ir ar kartu su šiais kontroliuojamais asmenimis atlygio suma iš ekonominės veiklos siekia 100 000 litų ribą. Šio kriterijaus pritaikymo teisinis mechanizmas ganėtinai sudėtingas, kadangi „kontroliavimas“ PVM įstatymo prasme yra ne tik kai, pavyzdžiui, apmokestinamasis asmuo valdo kontrolinį juridinio apmokestinamojo asmens akcijų paketą, bet ir kai valdo mažesnę jo dalį su susijusiais asmenimis, kurių sąrašas apima gana platų asmenų ratą.

PVM įstatymas numato ir kitas išimtis dėl 100 000 litų atlygio ribos skaičiavimo. Šio įstatymo 71 str. 2 dalyje nurodyta, kad: „Skaičiuojant nurodytą 100 000 litų sumą, neatsižvelgiama į:

- 1) atlygį už prekių tiekimą ir (arba) paslaugų teikimą, kuriam naudojamų prekių ir (arba) paslaugų pirkimo ir (arba) importo PVM pagal šio Įstatymo 62 straipsnio 1 dalies nuostatas negalėtų būti atskaitomas, jeigu apmokestinamasis asmuo būtų PVM mokėtojas;
- 2) atlygį už ilgalaikio turto, naudoto apmokestinamojo asmens ekonominėje veikloje, tiekimą;
- 3) gautus avansus;
- 4) atlygį už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų tiekimą ir šio Įstatymo 28 straipsnyje nurodytų finansinių paslaugų teikimą tuo atveju, kai šie sandoriai yra atsitiktinio pobūdžio ir apmokestinamasis asmuo įprastai nesiverčia tokios rūšies veikla.“

Iš minėtų nuostatų galima spręsti, kad jos yra privalomos tiek apmokestinamiesiems asmenims, tiek ir VMI. Tokiu būdu, nuo registracijos PVM mokėtoju prievolės visų pirma atleidžiami apmokestinamieji asmenys, kurie vykdo veiklą, kuri pagal PVM įstatymą yra priskiriama prie PVM neapmokestinamos veiklos (tokiai veiklai yra negalima PVM atskaita), tačiau reikėtų pabrėžti, kad ir ši taisyklė nėra absoliuti, kadangi pagal PVM įstatymo 58 bei 62 str. PVM atskaita nėra draudžiama, kai už ES ribų teikiamos draudimo ir PVM įstatymo 28

straipsnyje nurodytos finansinės paslaugos. Taigi, minėtos veiklos pajamos išimties tvarka yra įtraukiamos į 100 000 litų atlygio sumą.

Atlygis už ilgalaikio turto, naudoto apmokestinamojo asmens veikloje PVM įstatyme suprantamas daug plačiau, nei pelno ar gyventojų pajamų apmokestinimą nustatančiuose įstatymuose. Pagal PVM įstatymo 2 str.: „Ilgalaikis turtas: daiktai ir kiti nuosavybės teisės objektai, kurie naudojami apmokestinamojo asmens ekonominėje veikloje ilgiau kaip vienerius metus (pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlyje išvardytas ilgalaikio turto grupes).“ Taigi ilgalaikiu turtu gali būti ir tokie daiktai, kurie apmokestinamojo asmens apskaitoje nepriskirti prie ilgalaikio turto arba nėra deklaruoti VMI (kai tai numato kiti mokesčiai teisės aktai), tačiau jie atitinka anksčiau minėtus kriterijus.

Sprendžiant, ar įtraukti atlygį iš nekilnojamųjų daiktų tiekimo, gali iškilti sunkumai, kadangi PVM įstatyme bei ES Šeštojoje direktyvoje nėra nurodyti kriterijai, kaip nustatyti, ar tai atsitiktinio pobūdžio sandoris, ar ne. Sprendžiant apie nekilnojamojo turto pardavimo atsitiktinumą, negali būti remiamasi vien jo kaip ilgalaikio turto kriterijumi, kadangi šis kriterijus nenurodytas PVM įstatyme. Paaiškinimo nepateikia ir PVM įstatymo komentaras, kuris šiuo atžvilgiu gali netgi suklaidinti. PVM įstatymo 71 str. 2 d. 4 punkto komentare teigiama: „Atsitiktiniai sandoriai nelaikomi ekonomine veikla todėl, kad ekonominei veiklai yra būdingas pasikartojimas, tęstinumas, t.y. sandorius sudarantys asmenys turi turėti ketinimą veiklą vykdyti ir siekti iš jos gauti pajamų. Todėl, tuo atveju kai asmenys gauna atlygį už parduotą nekilnojamą pagal prigimtį daiktą (pvz., savo butą, mašiną ir pan.) ar už paslaugas, nurodytas PVM įstatymo 28 str., ir galima daryti išvadą, jog šie sandoriai yra atsitiktinio pobūdžio ir apmokestinamasis asmuo paprastai tokios rūšies veikla nesiverčia, tai skaičiuojant 100 000 Lt atlygio ribą į šį atlygį neatsižvelgiama.“ Tačiau, toks paaiškinimas neatitinka PVM įstatymo 71 str. nuostatų, kadangi šis straipsnis, kaip minėta anksčiau, neapima atlygio, kurį gauna asmuo, veikdamas PVM įstatymo prasme kaip ne apmokestinamasis asmuo, tuo tarpu paaiškiniame minimi tik fizinių asmenų vykdomi sandoriai, tarsi šios nuostatos netaikomos juridiniams asmenims. ES Šeštosios direktyvos 24 str., nustatantis analogiškas nuostatas kaip ir PVM įstatymo 71 str. 2 dalyje, taip pat taikomas tik apmokestinamiesiems asmenims (tiek juridiniams, tiek fiziniams), kai jie vykdydami savo ekonominę veiklą sudaro sandorius, kurie skiriasi nuo jų įprastinės veiklos.

Vadinasi, PVM įstatymo 71 str. nurodytas sandorio atsitiktinumą turi būti taikomas tik tais atvejais, kai atlygį už nekilnojamųjų daiktų tiekimą ir finansinių paslaugų teikimą gauna apmokestinamieji asmenys, tiek juridiniai, tiek fiziniai, vykdydami savo ekonominę veiklą. Pavyzdžiui, kai įmonė, kuri verčiasi prekyba maisto prekėmis, parduoda nekilnojamąjį turtą, tai į 100 000 litų sumą negali būti įtraukiamas atlygis už šio nekilnojamojo turto

pardavimą, kadangi įmonės pagrindinė veikla yra prekyba maisto prekėmis. Tačiau, nesant kriterijų apibrėžiančių apmokestinamojo asmens atsitiktinio sandorio sąvoką, gali susidaryti ginčytinos situacijos, kai apmokestinamasis asmuo nuspręs apie sandorio atsitiktinumą vienais kriterijais, pavyzdžiui, atliktų tokio pobūdžio sandorių per metus skaičiumi, o VMI – kitais, tuo labiau, kad įmonės nebepivalo savo įstatuose nurodyti konkrečios ekonominės veiklos rūšies.

Atlygio, skirtingai negu vertės, nuo kurios turi būti sumokamas PVM, nustatymui yra svarbūs ir prekių tiekimai bei paslaugų teikimai, kurie atlikti pagal PVM įstatymą už šalies teritorijos ribų ir dėl to yra ne PVM objektas. Prieš tai jau aptarėme, kad prievolė registruotis PVM mokėtoju neatsiranda, jei veikla vykdoma ne šalies teritorijoje. Tuo tarpu PVM įstatymo 71 str. 2 dalyje minimas bendras atlygis už vykdant ekonominę veiklą patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas. Taigi, į atlygį įeina ir Lietuvos apmokestinamojo asmens gautas atlygis iš už Lietuvos ribų atliktų sandorių, jei šis atlygis nepatenka prie anksčiau minėtų sumų, kurios neįtraukiamos į 100 000 litų sumą. Koks tada yra ryšys tarp už šalies teritorijos teikiamų paslaugų bei teikiamų prekių su prievole registruotis PVM mokėtoju? Šiuo atveju reikėtų atkreipti dėmesį į tai, kad, sprendžiant iš PVM įstatymo 71 str. 1 dalies, joje yra nustatyta pagrindinė taisyklė dėl registracijos PVM mokėtoju, kurios būtinas požymis yra tai, kad prekės turi būti tiekiamos ar paslaugos teikiamos Lietuvos teritorijoje (taip kaip tai suprantama pagal PVM įstatymą). Tuo tarpu PVM įstatymo 71 str. 2 dalyje yra numatyta šios taisyklės taikymo išimtis. Tačiau ši išimtis neturėtų būti suabsoliutinama (nors joje nurodoma, kad „Neatsižvelgiant į šio straipsnio 1 dalį <...>“), nes ji skirta numatyti lengvatas apmokestinamiesiems asmenims, kurie patenka į 71 str. 1 dalies taikymo sritį. Tai patvirtina ir ES Šeštosios direktyvos nuostatos, pavyzdžiui: jos 24 straipsnis, kurio nuostatos iš esmės analogiškos PVM įstatymo 71 str. 2 dalies nuostatomis, pavadintas: “Speciali schema smulkiam verslui“. Taigi minėto straipsnio 2 dalis susijusi su 1 dalimi, t.y. prievolė registruotis PVM mokėtoju gali atsirasti tik tokiam Lietuvos apmokestinamajam asmeniui, į kurio atlygį įeina ir atlygis už prekių tiekimą bei paslaugų teikimą šalies teritorijoje. Tuo pačiu galima teigti, kad atlygis už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą už Lietuvos ribų (pagal PVM įstatymą) gali nulemti prievolės registruotis PVM mokėtoju atsiradimą, jei tokia veikla sudaro didžiąją dalį visame apmokestinamojo asmens atlygyje.

Pagal PVM įstatymo 71 str. 1 d. nuostatas, pagrindiniai kriterijai, nustatantys kada **užsienio apmokestinamasis asmuo privalo registruotis PVM mokėtoju**, yra šie:

- a) prekių tiekimas ar paslaugų teikimas turi vykti šalies (Lietuvos) teritorijoje, ir

- b) už šias užsienio apmokestinamojo asmens tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas pirkėjas neprivalo apskaičiuoti ir sumokėti PVM pagal PVM įstatymo 95 str.

Pagal PVM įstatymo 95 str. nuostatas prievolė pirkėjui apskaičiuoti PVM nustatyta tik už užsienio apmokestinamojo asmens, kuris neįsikūręs šalies teritorijoje, pateiktas prekes ir suteiktas paslaugas. Šis straipsnis numato PVM apskaičiavimo ir sumokėjimo prievolės. Taigi, tai reiškia, kad užsienio apmokestinamasis asmuo gali nesiregistruoti PVM mokėtoju, nepriklausomai nuo to, kad jo tiekiamos prekės ar paslaugos yra PVM objektas Lietuvoje ir būtų apmokestinamos PVM, įsiregistravus PVM mokėtoju, jeigu tenkinamos šios sąlygos:

- užsienio apmokestinamasis asmuo nėra įsikūręs šalies teritorijoje, ir
- už jo tiekiamas prekes bei teikiamas paslaugas PVM turi apskaičiuoti ir sumokėti šalies teritorijoje įsikūręs PVM mokėtojas arba apmokestinamasis asmuo (priklausomai nuo prekių bei paslaugų rūšies).

Ši nuostata nustatyta ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2002 m. birželio 26 d. įsakymu Nr. 178 patvirtintose „Įregistravimo į Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registrą / išregistravimo iš Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registro taisyklėse“ (toliau - Registracijos taisyklės) [12], kurių 7.4 punkte nurodoma, kad „Užsienio apmokestinamieji asmenys neprivalo registruotis PVM mokėtojais, jeigu jie Lietuvoje vykdo tik tokią veiklą: <...> Lietuvoje tiekia tik tokias prekes ir/ar paslaugas, už kurias prievolė apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą PVM pagal PVM įstatymo 95 str. tenka Lietuvoje įsikūrusiam pirkėjui.“ Todėl turėtų būti keičiama PVM įstatymo 95 str. 5 d. 5 punkto komentare ir kitose VMI paaiškinimuose nurodoma VMI pozicija, kad tam tikrais atvejais, kai už užsienio asmens prekes ar paslaugas PVM privalo apskaičiuoti pirkėjas, šiam užsienio asmeniui vis vien yra prievolė registruotis PVM mokėtoju.

PVM įstatymo 71 str. 3 dalyje nustatytos papildomos sąlygos, kurios skirtos tik užsienio apmokestinamiesiems asmenims ir jas galima įvardinti kaip tam tikrais atvejais atleidžiančias nuo registracijos PVM mokėtoju prievolės, kuri atsiranda pagal pagrindinę taisyklę. Minėtos sąlygos susiaurina pagrindinės taisyklės taikymo sritį, išryškindamos panašumus ir skirtumus, lyginant su registracijos PVM mokėtoju prievolės taikymu Lietuvos apmokestinamajam asmeniui.

Taigi, tiekiant prekes ar teikiant paslaugas, užsienio asmeniui prievolė registruotis PVM mokėtoju priklauso iš esmės tik nuo veiklos vykdymo vietos ir veiklos pobūdžio, kai tuo tarpu Lietuvos apmokestinamajam asmeniui reikia atsižvelgti ir į gaunamo atlygio dydį.

- ***Apmokestinamųjų asmenų teisė savanoriškai registruotis PVM mokėtoju.***

Pagrindinės kiekvieno mokesčių mokėtojo, taigi ir apmokestinamojo asmens teisės mokesčiniuose teisiniuose santykiuose numatytos MA įstatyme ir jomis galima naudotis bet kuriame mokesčiniame teisiniame santykiyje. Tuo tarpu PVM įstatymo 72 str. numatytos, autoriaus nuomone, pagrindinės apmokestinamojo asmens teisės, kurios atsiranda tik registracijos PVM mokėtoju mokesčio teisinio santykio eigoje:

1) teisė pateikti prašymą registruoti PVM mokėtoju dar neviršijus numatyta minimalią ribą dėl registracijos (100 000 litų);

2) teisė pateikti prašymą registruoti PVM mokėtoju, jei veikla dar nepradėta, bet numatoma ją vykdyti.

Kitos teisės yra išvestinės iš jau minėtų, nes neatlikus veiksmo, išreiškiančio ketinimą tapti PVM mokėtoju, neprasidės pats registracijos PVM mokėtoju procesas. Pagrindinės sąlygos šių teisių realizavimui išplaukia iš apmokestinamojo asmens veiklos pobūdžio, kadangi pagal PVM įstatymo 71 str. nuostatas registracija galima tik tada, kai atsižvelgiama į šiuos kriterijus: 1) veiklos vieta (teritorijos kriterijus); 2) veiklos santykis su teise į PVM atskaitą. Pagal PVM įstatymo 3 str. PVM objektui viena iš būtinų sąlygų yra tai, kad prekių tiekimas ar paslaugų teikimas vyktų šalies teritorijoje. Tuo tarpu PVM įstatymo 72 str. nurodyta, kad „Lietuvos Respublikos asmuo, vykdamas ar ketinantis vykdyti ekonominę veiklą turi teisę pateikti prašymą įregistruoti jį PVM mokėtoju, neatsižvelgdamas į tai, kad bendra atlygio suma nesiekia šio Įstatymo 71 straipsnio 2 dalyje nustatytos ribos <...>. Pabrėžtina, kad 71 str. 1 dalyje nustatyta pagrindinė taisyklė, reikalaujanti kad prekių tiekimas ar paslaugų teikimas vyktų šalies teritorijoje, neturėtų būti taikoma savanoriškai registracijai, nes savanoriška registracija yra apmokestinamojo asmens teisė, o tuo tarpu minėta pagrindinė taisyklė taikoma prievolės nustatymui. Vadinasi, Lietuvos apmokestinamajam asmeniui suteikta teisė savanoriškai registruotis PVM mokėtoju, neatsižvelgiant į tai, kur jis ją vykdys, t.y. net ir nesant PVM objekto dėl to, kad ekonominė veikla vykdoma ne šalies teritorijoje.

Veiklos santykis su PVM atskaita yra kriterijus, į kurį privalo atsižvelgti bet kuris Lietuvos apmokestinamasis asmuo, ketinantis savanoriškai registruotis dėl prekių tiekimo ar paslaugų teikimo. PVM įstatymo 72 str. nustato, kad registracija PVM mokėtoju negalima, jei numatoma vykdyti arba vykdoma tik tokia veikla, kuriai pagal PVM įstatymą negalima PVM atskaita. Tai dar kartą patvirtina teiginį, kad registracijos PVM mokėtoju svarbią reikšmę atlieka asmens teisė į PVM atskaitą.

PVM įstatymas nenumato ir apribojimų Lietuvos apmokestinamajam asmeniui dėl to, kada jis privalo pradėti savo veiklą nuo įsiregistravimo PVM mokėtoju momento, tačiau šiame įstatyme nėra apibrėžta ką reiškia „ketina vykdyti“. Todėl, registruojant PVM

mokėtojus, dėl minėto klausimo egzistuoja prielaidos galimam teisiniam ginčui tarp VMI ir asmens, kuris pateikia prašymą įregistruoti PVM mokėtoju.

Nagrinėjant teisę registruotis PVM mokėtoju **užsienio apmokestinamajam asmeniui**, kuris vykdo prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, sudėtinga ją išskirti pačiame PVM įstatyme, kadangi užsienio apmokestinamajam asmeniui PVM įstatymas tiesiogiai nenumato savanoriškos registracijos. Tai gali būti paaiškinama tuo, kad nuo pat savo veiklos pradžios jis privalo registruotis PVM mokėtoju. Išimtis šiuo atveju yra tik PVM įstatymo 115¹ str. nuostatos, pagal kurias, už ES ribų įsikūrusiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie ES teritorijoje elektroniniu būdu teikia paslaugas skirtingų ES valstybių narių ne apmokestinamiesiems asmenims, suteikta teisė registruotis PVM mokėtoju Lietuvoje netgi nesant joje PVM objekto. Kaip matyti iš ES Komisijos ketinimų, panašios išimtys ateityje numatomos ir kai kuriems kitiems užsienio apmokestinamiesiems asmenims [37].

Prieš tai aptartos prievolės registruotis PVM mokėtoju aspektai leidžia teigti, kad užsienio apmokestinamajam asmeniui, be jau minėtos PVM įstatymo 115¹ str. išimties, yra numatyta teisė ir kitais atvejais savanoriškai registruotis PVM mokėtoju. PVM įstatymo 71 str. 3 dalyje nustatyta, kad: „Užsienio apmokestinamasis asmuo neprivalo registruotis PVM mokėtoju, jeigu jis šalies teritorijoje vykdo tik šią veiklą:

- 1) tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas, kurios pagal šį Įstatymą neapmokestinamos PVM;
- 2) tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas, kurios pagal šį Įstatymą nėra PVM objektas;
- 3) tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas, kurios pagal šį Įstatymą būtų apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą, išskyrus šio Įstatymo 49 straipsnyje, taip pat 53 straipsnio 1 dalies 1–3, 6 ir 7 punktuose bei 5 ir 6 dalyse nurodytą veiklą.“

Tuo tarpu, jei užsienio apmokestinamasis asmuo vis dėlto pageidauja įsiregistruoti dėl minėtų aplinkybių, iškyla klausimas, ar jis turi tokią teisę. Šiuo atveju reikėtų atsižvelgti atskirai į kiekvieną iš PVM įstatymo 71 str. 3 dalyje nurodytą atvejį:

1) šalies teritorijoje tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas, kurios pagal PVM įstatymą neapmokestinamos PVM. PVM įstatymo komentare pateikta nuomonė, kad „Užsienio apmokestinamasis asmuo gali nesiregistruoti PVM mokėtoju, jeigu užsienio apmokestinamasis asmuo šalies teritorijoje tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas, kurios PVM neapmokestinamos.“ Iš to galima būtų daryti išvadą, kad jis ne tik gali nesiregistruoti, bet gali ir registruotis. Vis dėlto reikia atkreipti dėmesį į tai, kad tokia veikla pagal PVM įstatymo nuostatas yra PVM objektas, jei vykdoma šalies teritorijoje. Tačiau ji PVM neapmokestinama ir dėl to jai skirtų prekių ar paslaugų pirkimo PVM atskaita būtų negalima. Taigi dėl tokios veiklos įsiregistravęs asmuo neįgytų esminės PVM mokėtojo teisės – teisės į

PVM atskaitą bei nemokėtų PVM į biudžetą, o tai reikštų, kad tokia savanoriška registracija PVM mokėtoju būtų betikslė PVM įstatymo požiūriu ir todėl nepateisintų dėl jos VMI atliekamų administravimo veiksmų. Pagal MA įstatymo 8 str. „Mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais“. Taigi, dėl neapmokestinamų prekių tiekimo ar paslaugų teikimo užsienio apmokestinamojo asmens registracija turėtų būti negalima, nes tai pažeistų MA įstatyme įtvirtintą protingumo kriterijų;

2) *šalies teritorijoje tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas, kurios pagal PVM įstatymą nėra PVM objektas.* Nors PVM objekto nustatymui taikomos kelios sąlygos, tačiau šiuo atveju reikšminga tik viena, t.y. prekių tiekimo už atlygį sąlyga, nes kitos sąlygos (veiklos vietos ir, kad asmuo turi būti apmokestinamuoju asmeniu) yra būtinos, kad apskritai galėtų būti taikomas PVM įstatymo 71 str., nes jis skirtas tik apmokestinamiesiems asmenims, o jo 3 dalis taikoma tik tada, kai veikla vykdoma šalies teritorijoje. Taigi, iš to sektų, kad pagal PVM įstatymo 3 d. 2 punktą užsienio apmokestinamasis asmuo neprivalo registruotis PVM mokėtoju, jei jis šalies teritorijoje vykdo prekių tiekimą ar paslaugų teikimą ne už atlygį. Tačiau ir bet kuriam kitam asmeniui negali atsirasti prievolė registruotis PVM mokėtoju dėl to, kad vykdomas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas ne už atlygį. Šiuo atveju dėl užsienio apmokestinamojo asmens teisės į registraciją PVM mokėtoju reikėtų taikyti analogiškas nuostatas, kaip ir prieš tai aptartu atveju, kai vykdoma PVM neapmokestinama veikla.

3) *tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas, kurios pagal PVM įstatymą būtų apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą, išskyrus PVM įstatymo 49 straipsnyje, taip pat 53 straipsnio 1 dalies 1–3, 6 ir 7 punktuose bei 5 ir 6 dalyse nurodytą veiklą.* Šis atvejis yra vienintelis, kurį galima būtų priskirti prie užsienio apmokestinamojo asmens teisės registruotis PVM mokėtoju savanoriškai dėl vykdomo prekių tiekimo ir paslaugų teikimo. Tai nulemta to, jog tokia veikla atitinka pagrindinės taisyklės dėl registracijos PVM mokėtoju nuostatas – ji yra vykdoma šalies teritorijoje (kitais 0 proc. PVM tarifais nebūtų galimas), be to ją vykdant galima naudotis teise į PVM atskaitą.

Taigi, iš aptartų atvejų matyti, kad PVM įstatyme teisė užsienio apmokestinamajam asmeniui savanoriškai registruotis PVM mokėtoju yra tik tuo atveju, jei jis šalies teritorijoje vykdo veiklą, kuri apmokestinama 0 proc. PVM tarifu, o kitais atvejais registracija PVM mokėtoju gali būti įvardijama tik kaip privaloma. Tačiau, galima teigti, kad šią teisę praplečia Registracijos taisyklės. Kaip jau minėta, užsienio apmokestinamasis asmuo privalo registruotis neatsižvelgiant į pajamų sumą, t.y. iš karto, kai pradedamas vykdyti prekių tiekimas ar paslaugų teikimas. Pagal Registracijos taisykles užsienio apmokestinamasis asmuo negali užsiregistruoti PVM mokėtoju tą pačią dieną, kai pateikia prašymą, ar atgaline

data, nes šių taisyklių 25 punkte nustatyta, kad užsienio asmuo prašymą registruoti PVM mokėtojų VMI turi pateikti ne vėliau kaip prieš 10 darbo dienų iki pradės Lietuvoje tiekti prekes ir/ar teikti paslaugas, ar iš kitų ES valstybių narių įsigyti prekes. Vadinasi, užsienio apmokestinamasis asmuo turi teisę iš anksto registruotis PVM mokėtoju, t.y. kai dar nepradėta ekonominė veikla, dėl kurios užsienio apmokestinamasis privalėtų registruotis. Tai iš esmės atitinka PVM įstatymo 72 str. nuostatas, kurios taikomos Lietuvos apmokestinamiesiems asmenims dėl savanoriškos registracijos, kai tik ketinama vykdyti veiklą. Kadangi yra įteisinta, kad prašymą dėl registracijos reikia pateikti prieš veiklos vykdymą ir tai nėra siejama su atsakomybe už tai, kad veikla gali ir nebūti pradėta, šis išankstinio prašymo pateikimo reikalavimas gali būti įvardintas kaip teisė užsienio apmokestinamajam asmeniui registruotis PVM mokėtoju savanoriškai, kai jis tik numato vykdyti veiklą. Tačiau nei PVM įstatyme, nei Registracijos taisyklėse nenurodyta, koks gali būti maksimalus terminas nuo užsienio asmens, kuris dar nepradėjo veiklos Lietuvoje, prašymo registruotis pateikimo iki faktiškos veiklos pradžios. Registracijos taisyklių V skyriuje nurodyta, kad užsienio apmokestinamojo asmens prašymas išnagrinėjamas per 10 darbo dienų, t.y. per tą laiką priimamas sprendimas registruoti užsienio apmokestinamąjį asmenį PVM mokėtoju arba neregistruoti. Vadinasi, galima daryti išvadą, kad jei užsienio asmuo pateiks įrodymus, kad yra aiškios prielaidos veiklos vykdymui, tai jis galėtų būti įregistruojamas PVM mokėtoju, net ir tuo atveju, jei veiklą pradės tik po kelių mėnesių ar ilgesnio laikotarpio. Šiuo atveju tokia teisė užsienio asmeniui yra svarbi dėl to, kad jis būdamas PVM mokėtoju įgyja teisę į PVM atskaitą ir tokiu būdu sutaupomos apyvartinės lėšos.

Reikėtų atskirai išskirti PVM įstatyme užsienio apmokestinamiesiems asmenims suteiktą teisę neteikti prašymo registruotis PVM mokėtojais Lietuvoje, jei jie šalies teritorijoje elektroniniu būdu teikia paslaugas asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys, ir jau yra įsiregistravę PVM mokėtoju kurioje nors valstybėje narėje pagal tos valstybės narės teisės aktų nuostatas, iš esmės tolygias PVM įstatymo XII skyriaus penktojo skirsnio nuostatomis. Taigi, užsienio apmokestinamieji asmenys, kurie yra įsikūrę už ES ribų ir vykdo tik minėtą veiklą bei jau yra įsiregistravę PVM mokėtojais kitoje ES šalyje, savo prievolės susijusias su PVM mokėjimu Lietuvoje ir kitose ES šalyse gali vykdyti per vieną registracijos PVM mokėtoju vietą, t.y. vienoje iš pasirinktų ES šalių. Atkreiptinas dėmesys, kad toks pasirinkimas priklauso tik nuo paties užsienio apmokestinamojo asmens ir gali būti taikomas atvirkštine tvarka, t.y. toks asmuo gali registruotis PVM mokėtoju Lietuvoje, net nevykdydamas joje veiklos, ir deklaruoti bei mokėti PVM už kitose ES šalyse neapmokestinamiesiems asmenims elektroniniu būdu teikiamas paslaugas. Tačiau, toks

pasirinkimas galioja tik už ES ribų įsikūrusiam užsienio apmokestinamajam asmeniui, o tai reiškia, kad Lietuvoje, pagal PVM įstatymo 71 str. nuostatas, jis gali registruotis tik per fiskalinį agentą.

2.2. Registracija PVM mokėtojais dėl vykdomo ar numatomo vykdyti prekių įsigijimo iš kitos ES valstybės narės

- **Prievolė registruotis PVM mokėtoju.** Šiuo atveju sąlygas dėl registracijos PVM mokėtoju nustato PVM įstatymo 71¹ str., kuriame įtvirtinti reikalavimai registracijai iš esmės skiriasi nuo to atvejo, kai apmokestinamasis asmuo tiekia prekes ar paslaugas, nes registracija galima ir vien tik dėl prekių įsigijimo iš kitos ES valstybės narės. 71¹ str. 1 d. skelbia: „Jeigu apmokestinamasis asmuo, kuris nėra ir neprivalo būti įregistruotas PVM mokėtoju pagal šio Įstatymo 71 arba 72 straipsnį, taip pat juridinis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, įsigyja šalies teritorijoje prekes iš kitos valstybės narės, jis privalo už iš kitos valstybės narės įsigyjamą prekes skaičiuoti PVM ir jį mokėti į biudžetą, taip pat pateikti prašymą įregistruoti jį PVM mokėtoju <...>“. Taigi, registracijos PVM mokėtoju teisiniame santykiyje dalyvauja ne tik apmokestinamasis asmuo, bet ir neapmokestinamasis juridinis asmuo. Todėl, tiek apmokestinamųjų asmenų, tiek ir juridinių asmenų prievolės dėl prekių įsigijimo iš kitos ES narės yra tapačios. Taip pat atkreiptinas dėmesys, kad šiuo atveju vienodos nuostatos taip pat taikomos tiek Lietuvos, tiek ir užsienio asmenims. Tai reiškia, kad skirtingai nuo prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, užsienio asmenims taip pat nustatyta lengvata dėl minimalios ribos, iki kurios nereikia skaičiuoti PVM.

Prekių įsigijimas iš kitos ES narės apima ne bet kokius įsigijimus, bet tik tuos, kurie nurodyti PVM įstatymo 3 straipsnyje kaip PVM objektas. Šio straipsnio 2 d. 1 punkte pagrindinė nuostata dėl įsigijimų apibrėžta taip: „PVM objektas taip pat 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, ir kuriam netaikomos teisės aktų nuostatos, numatytos Direktyvos 77/388/EEB 24 straipsnyje, įsigyja apmokestinamasis asmuo, kuris sandorį sudaro vykdydamas savo ekonominę veiklą, t. y. veikdamas kaip toks, arba juridinis asmuo, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, jeigu šis prekių tiekimas nelaikomas įvykusiu šalies teritorijoje pagal šio Įstatymo 12 straipsnio 2 ar 3 dalies nuostatas.“ Taigi, yra dar viena sąlyga registracijai dėl prekių įsigijimo iš kitos ES narės – tai prekių įsigijimo iš ES ryšys su ES Šeštosios direktyvos 24 str. nuostatomis. Atsižvelgus į minėtą direktyvos straipsnį galima daryti išvadą, kad sąlyga „netaikomos teisės aktų

nuostatos, numatytos Direktyvos 77/388/EEB 24 straipsnyje“ reiškia, jos tokiu atveju prekės turi būti įsigijamos iš kitos ES valstybės narės apmokestinamojo asmens, kuris yra toje šalyje įregistruotas PVM mokėtoju arba nėra įregistruotas, tačiau jo veiklos apyvarta yra viršijusi toje šalyje nustatytą ribą, nuo kurios atsiranda prievolė mokėti PVM. Taigi, pardavėjas gali nebūti PVM mokėtoju, tačiau pirkimas iš jo gali būti prilygintas prekių įsigijimui iš kitos ES valstybės narės. Galima daryti išvadą, kad PVM įstatyme nustatyta prievolė pirkėjui įsitikinti ar prekių pardavėjas, kuris nėra tos šalies PVM mokėtojas, yra viršijęs minimalią toje šalyje nustatytą ribą dėl registracijos PVM mokėtoju, nes pats pardavėjas nėra įpareigotas tiekimo metu pateikti tokią informaciją. Tačiau nėra aišku, kaip tai padaryti, kadangi teisės aktai to nereglamentuoja

Kitas esminis aspektas yra tai, kad į 35 000 litų ribą įtraukiamos ir tos prekės, kurios pagal PVM įstatymą neapmokestinamos PVM, kai tuo tarpu į 100 000 litų sumą tokių prekių tiekimas neįtraukiamas. Nors už tokias prekes apskaičiuoti PVM pagal PVM įstatymo 33¹ str. nereikėtų, tačiau jų vertė gali įtakoti prievolės apskaičiuoti PVM už kitas prekes atsiradimui. Be to, viršijus 35 000 litų ribą, atsiranda prievolė skaičiuoti PVM ir už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas.

Prievolės registruotis PVM mokėtoju dėl prekių įsigijimo nesilaikymas taip pat neparemtas sankcijomis, kaip ir esant prievolei registruotis dėl ekonominės veiklos vykdymo, tačiau tokiu atveju asmuo neturi teisės remiantis ES Šeštosios direktyvos nuostatomis įsigyti prekių iš kitos ES valstybės PVM mokėtojo be PVM, o Lietuvoje už šias prekes jis vis vien turi apskaičiuoti ir sumokėti PVM. Nors į prekių sumą, nuo kurios apskaičiuojamas PVM Lietuvoje, nėra įtraukiamas PVM, sumokėtas už šias prekes kitoje ES valstybėje, tačiau tai iš esmės Lietuvos ne PVM mokėtojo atžvilgiu nepanaikina dvigubo apmokestinimo PVM.

- ***Asmenų teisė registruotis savanoriškai PVM mokėtojais.*** Atsižvelgiant į PVM įstatymo 72 str. nuostatas, teisę registruotis savanoriškai lemia šis pagrindinis reikalavimas: turi būti vykdomas prekių įsigijimas Lietuvoje iš kitos ES valstybės narės arba turi būti ketinama tokią veiklą vykdyti. Tačiau įstatyme vėlgi neapibrėžta „ketinimo“ sąvoka, o tai gali sukelti neaiškumų registruojantis, nes teisės aktuose nenustatyta, kokie dokumentai ar aplinkybės turi įrodyti ketinimą.

Skirtingai nuo teisės savanoriškai registruotis PVM mokėtoju dėl prekių tiekimo ir paslaugų teikimo, įsigyjant ar ketinant įsigyti prekių iš ES, užsienio asmenims tiesiogiai nustatyta teisė registruotis savanoriškai PVM mokėtoju. Be to, registruotis savanoriškai gali ne tik apmokestinamieji, bet ir bet kurie užsienio juridiniai asmenys.

2.3. Kitos asmenų prievolės bei teisės dėl registracijos PVM mokėtojas

Kitos asmenų prievolės. Šias prievoles reikėtų priskirti prie išvestinių iš pagrindinės prievolės – prievolės registruotis PVM mokėtoju. Neatsiradus pastarajai prievolei, negali atsirasti kitos prievolės susijusios su registracija PVM mokėtoju. Išnagrinėjus PVM įstatymą ir Registracijos taisykles, galima teigti, kad jos neturėtų būti skirstomos pagal asmens statusą, t.y. apmokestinamasis ar neapmokestinamasis, nes šiuo atžvilgiu kitos prievolės iš esmės nesiskiria.

PVM įstatyme šios prievolės nėra tiesiogiai apibrėžtos, nes registracijos tvarką nustato Registracijos taisyklės. Pagal Registracijos taisyklių nuostatas galima išskirti šias pagrindines asmenų prievoles tiesiogiai susijusias su prievole registruotis PVM mokėtoju:

- prievolė registruotis apskrities VMI pagal registracijos mokesčių mokėtoju vieta;
 - prievolė pateikti apskrities VMI prašymą ir kitus dokumentus;
 - prievolė atvykti pokalbiui į apskrities VMI;
 - prievolė registruotis per padalinį Lietuvoje arba Lietuvos fiskalinį agentą.
- *Prievolė registruotis apskrities VMI pagal registracijos mokesčių mokėtoju vieta.* Ši prievolė nustato, kad asmuo negali pasirinkti savo nuožiūra, kur registruotis PVM mokėtoju. Tačiau tai taikoma tik Lietuvos asmenims, o tuo tarpu Registracijos taisyklių 25 punkte nustatyta, kad užsienio apmokestinamieji asmenys PVM mokėtoju registruojasi pasirinktoje apskrities AVMI. Tačiau iš tiesų ši teisė yra apribota, nes Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. liepos 4 d. įsakymu Nr. 221 patvirtintos Užsienio apmokestinamojo asmens fiskalinio agento skyrimo tvarkos 7 punktą, užsienio apmokestinamojo asmens fiskalinis agentas prašymą gali pateikti tik į tą VMI, kurioje jis yra registruotas mokesčių mokėtoju [10]. Kadangi tik už ES ribų įsikūrusiems apmokestinamiesiems asmenims taikomas reikalavimas turėti fiskalinį agentą, tai tokiu būdu, tik užsienio asmuo, kuris yra įsikūręs ES ribose, nepriklausomai nuo to, kad jis kaip ir Lietuvos asmuo gali būti Lietuvoje įregistruotas mokesčių mokėtoju (gali turėti nuolatinę buveinę Lietuvoje), turi teisę laisvai pasirinkti kur registruotis PVM mokėtoju. Tačiau, galimybė šią nuostatą taikyti praktikoje kelia abejonių, nes VMI iškiltų sunkumų su tokio asmens mokesčių prievolių ir kt. (pvz. permokų gražinimu) administravimu, jei registracijos mokesčių mokėtoju ir registracijos PVM mokėtoju apskritis skirtingi.

- *Prievolė pateikti VMI prašymą ir kitus dokumentus bei atsakyti į VMI klausimus dėl registracijos PVM mokėtoju.* Registracijos taisyklės nustato, kad asmuo, pageidaujantis užsiregistruoti, privalo pateikti prašymą registruotis PVM mokėtoju. Tuo tarpu apie kitus

dokumentus, kurie turėtų būti pateikti registruojantis, taisyklėse kalbama abstrakčiai, t.y. pateiktas nebaigtinis dokumentų sąrašas: juridinio asmens registravimo, asmens tapatybę patvirtinantys, ir kt. Registracijos taisyklės nustato asmeniui pateikti tokius dokumentus, kurių pareikalau VMI. Tokiu būdu asmuo negali iš anksto numatyti, kokius dokumentus reikia paruošti registracijai, o tai gali netikėtai prailginti registracijos terminą, nes pagal Registracijos taisyklių 20 punktą nustatyta: „Jeigu asmeniui buvo išsiųsta Pranešimo FR0619 forma, kurioje prašoma pateikti papildomus dokumentus ar patikslinti Prašymą, tai asmeniui patikslinus ir/ar pateikus prašomus dokumentus, įregistravimo terminas pratęsiamas 5 darbo dienomis, skaičiuojant nuo papildomai pateiktų duomenų ir/ar dokumentų pateikimo dienos.“ Remiantis PVM įstatymo ir Registracijos taisyklių nuostatomis, galima tik teigti, kad VMI reikalaujami dokumentai turi būti susiję su aplinkybėmis, dėl kurių atsiranda prievolė arba teisė registruotis PVM mokėtoju: ekonominės veiklos vykdymas ir pan. Tačiau, autoriaus nuomone, tai neapibrėžia tiksliai, kokie dokumentai turi būti ir to nepakanka, kad išvengti tokių atvejų, kai VMI pareikalauja dokumentų, kurių asmuo pagrįstai gali neturėti, todėl gali iškilti konfliktinės situacijos bei registracija gali būti uždelsta [28]. Taigi, asmuo, pateikdamas prašymą negali būti tikras, kad bus įregistruotas PVM mokėtoju nuo pageidaujamos datos, net jei ir realiai vykdo ekonominę veiklą ar prekių įsigijimą iš ES.

- *Prievolė atvykti pokalbiui į apskrities VMI.* Pagal Registracijos taisyklių 20 punktą, ne vėliau kaip per 7 darbo dienas nuo prašymo registruoti PVM mokėtoju gavimo dienos, asmuo gali būti pakviestas atvykti į apskrities VMI patikslinti minėtame prašyme nurodytus duomenis ir atsakyti į iškilusius klausimus, susijusius su asmens vykdoma (numatoma vykdyti) veikla. Tokiu būdu asmeniui, kuris registruojasi PVM mokėtoju, gali tekti ne tik pateikti dokumentus, bet ir atsakyti tiesiogiai į VMI darbuotojų klausimus. Registracijos taisyklės nereglamentuoja tokio pokalbio tvarkos, o ją nustato VMI vidinis teisės aktas. Išsamiau tai nagrinėjama darbo skyriuje, kuris skirtas PVM mokėtojų registravimo kontrolei.

- *Prievolė registruotis per padalinį arba fiskalinį agentą.* Ši prievolė yra nustatyta tik užsienio apmokestinamiesiems asmenims, kurie įsikūrę už ES teritorijos ribų. Tuo tarpu asmenys, įsikūrę ES ribose, gali registruotis tiesiogiai kaip ir Lietuvos asmenys. Be to, atkreiptinas dėmesys, kad teisės aktai neleidžia tiesiogiai registruotis PVM mokėtojais ir užsienio juridiniams asmenims, kurie nėra apmokestinamieji asmenys ir yra įsikūrę už ES ribų (kai jie įsigyja prekių iš ES).

Kitos asmenų teisės. PVM įstatyme ir Registracijos taisyklėse galima išskirti šias pagrindines asmenų teises, tiesiogiai susijusias su teise registruotis PVM mokėtoju:

- 1) Lietuvos bei kitos ES valstybės narės asmenų teisė pateikti prašymą registruotis PVM mokėtoju tiek tiesiogiai, tiek ir per atstovą;

2) teisė pasirinkti prašymo pateikimo būdą.

Tačiau, užsienio apmokestinamasis asmuo, kuris įsikūręs už ES ribų, negali pasinaudoti teise registruotis tiesiogiai, nes jis privalo registruotis per padalinį arba fiskalinį agentą. Tuo tarpu prašymo pateikimo būdo (elektroniniu būdu, tiesiogiai ar pateikiant paštu) pasirinkimas galimas bet kuriam asmeniui, kuris registruojasi PVM mokėtoju. Tačiau prašymo pateikimo būdas neatleidžia asmens nuo prievolės atvykti į VMI esant pastarosios reikalavimui.

2.4 Valstybinės mokesčių inspekcijos prievolės bei teisės

Pagal PVM įstatymą bei Registracijos taisykles galima išskirti keletą pagrindinių VMI prievolių bei teisių, kurios atsiranda dėl registravimo PVM mokėtoju. Nagrinėjant teisės aktus, galima išskirti šias pagrindines **VMI prievoles**, atsirandančias registruojant asmenis PVM mokėtojais:

- *Prievolė nustatyti PVM mokėtojų registravimo tvarką.* Pagal PVM įstatymo nuostatas, prievolė nustatyti PVM mokėtojų registracijos taisykles nėra priskirta jokiai institucijai. Pagal MA įstatymo 11 str. ši prievolė gali būti pavesta vienai iš šių institucijų: Lietuvos Respublikos Vyriausybei, Finansų ministerijai arba VMI. Dabartiniu metu VMI nustato PVM mokėtojų registracijos taisykles pagal Lietuvos Respublikos finansų ministro 1997 metų liepos 29 dienos įsakymu Nr. 110 patvirtintų Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos nuostatų 18.11 papunktį, pagal kurį VMI „leidžia įsakymus bei kitus teisės aktus. Su kitomis valstybės institucijomis leidžia bendrus įsakymus ir kitus teisės aktus“ [10]. Kadangi PVM įstatyme yra įtvirtintas VMI kaip PVM administratoriaus statusas, tai ji privalo, remiantis minėtu Finansų ministro įsakymu, rengti PVM mokėtojų registracijos taisykles.

- *Prievolė nagrinėti asmenų prašymus bei priimti sprendimą registruoti PVM mokėtoju, jei asmuo atitinka PVM įstatymo reikalavimus.* Ši VMI prievolė nustatyta PVM įstatyme ir konkretizuojama PVM mokėtojų registracijos taisyklėse bei vidiniuose VMI teisės aktuose.

- *Prievolė kontroliuoti, ar prašymą pateikęs asmuo atitinka reikalavimus, keliamus būsimiems PVM mokėtojams.* Šios prievolės atsiradimą sąlygoja PVM įstatymo nuostatos, nustatančios, kad VMI registruoja PVM mokėtojus, tačiau išsamesnius reikalavimus nustato VMI parengtos Registracijos taisyklės ir vidiniai VMI teisės aktai. Taigi, šios prievolės įgyvendinimo būdus ir ribas nustato pati VMI.

Remiantis MA įstatymo ir PVM įstatymo nuostatomis, galima būtų išskirti ir *VMI prievolę kontroliuoti, kad asmenys registruotųsi PVM mokėtojais*, tačiau, kaip jau minėta, prievolės registruotis PVM mokėtoju įvykdymas tiesiogiai priklauso nuo paties asmens sprendimo ir dėl jos nevykdymo VMI negali skirti jokių sankcijų, skirtingai nei PVM nesumokėjimo atvejais. Tuo tarpu dėl PVM sumokėjimo VMI turi teisę taikyti kontrolės priemones, o privalomas užsiregistravimas PVM mokėtoju atsiranda kaip minėtos kontrolės pasekmė. Taigi, prievolė kontroliuoti, ar asmenys registruojasi PVM mokėtojais, yra neatsiejama dalis PVM sumokėjimo kontrolės, t.y. atskiros mokesčių administravimo srities, todėl šiame darbe šis aspektas nebus nagrinėjamas.

Kaip matyti iš išvardintų VMI prievolių, akivaizdu, kad VMI, būdama valstybine institucija, vykdo prievoles dvejopomis kryptimis, t.y. valstybės atžvilgiu ir mokesčių mokėtojų atžvilgiu. Mokesčių mokėtojų atžvilgiu vykdoma prievolė nagrinėti jų prašymus bei priimti sprendimus ar registruoti PVM mokėtoju. Šis aspektas jau buvo nagrinėtas ankstesnėse darbo dalyse. Prievolė nustatyti PVM mokėtojų registravimo tvarką ir prievolė kontroliuoti, ar prašymą pateikęs asmuo atitinka reikalavimus, keliamus būsimiems PVM mokėtojams, yra VMI prievolės, susijusios su registracijos PVM mokėtoju kontrolės mechanizmu, kuris bus nagrinėjamas skyriuje dėl PVM mokėtojų registracijos kontrolės.

Kitame darbo skyriuje taip pat bus nagrinėjamos ir šios pagrindinės **VMI teisės** registruojant asmenis PVM mokėtojais, nes jos tiesiogiai siejasi su registracijos PVM mokėtojais kontrole:

- *Teisė pasirinkti būsimą PVM mokėtojo atitikimo PVM įstatymo reikalavimams patikrinimo metodus.* Šią teisę sąlygoja tai, kad PVM įstatymas, Lietuvos Respublikos Vyriausybės bei Lietuvos Respublikos finansų ministerijos teisės aktai šių metodų nereglamentuoja, o VMI yra vienintelė institucija, nustatanti PVM mokėtojų registracijos taisykles.
- *Teisė nustatyti konkrečius kriterijus dėl kurių asmuo neregistruojamas PVM mokėtoju.* VMI ši teisė suteikta kaip PVM administratoriui, tačiau ji įgyvendinama ne per viešai skelbiamus teisės aktus, o per vidaus įsakymus, kurie mokesčių mokėtojams neskelbiami.

Taigi, apibendrinant anksčiau išdėstyta, galima teigti, kad VMI privalo užtikrinti būsimų PVM mokėtojų prašymų nagrinėjimą ir priimti sprendimus ar asmenys atitinka PVM įstatymo reikalavimus dėl registracijos PVM mokėtojais. Tuo pačiu ji turi teisę savo nuožiūra nustatyti, koku būdu ir pagal kokius kriterijus atrinkti asmenis, kurie siekia neteisėtai įsiregistruoti PVM mokėtojais.

Taigi, išnagrinėjus registracijos PVM mokėtoju mokestinio teisinio santykio atsiradimo sąlygas, šalių prievoles ir teises bei išaiškinus probleminius aspektus, pereisime

prie kito darbo uždavinio - nustatyti bei išnagrinėti Valstybinei mokesčių inspekcijai suteiktus įgaliojimus kontroliuoti, kad jos vykdoma registracija PVM mokėtojais apimtų tik teisėtą veiklą vykdančius asmenis. Kadangi ankstesniuose darbo skyriuose didesnis dėmesys buvo skiriamas asmenų registravimuisi PVM mokėtojais, tai kitame skyriuje darbo pradžioje iškelta hipotezė bus siekiama patikrinti iš mokesčių administratoriui suteiktų įgaliojimų kontroliuoti registraciją PVM mokėtojais pusės.

3. REGISTRACIJOS PVM MOKĖTOJAIŠ KONTROLĖS TEISINIŲ PRIEMONIŲ ANALIZĖ

Registracijos PVM mokėtojaiš kontrolėš detaliam reglamentavimui poįstatyminiuose teisėš aktuose ir PVM mokėtojų kontrolėš vykdymui teisinį pagrindą sudaro MA įstatymas ir PVM įstatymas. Visų pirma, PVM įstatyme yra nustatyti esminiai principai, dėl kurių atliekama kontrolė. Juos apibrėžia jau anksčiau minėti kriterijai, lemiantys sąlygas registracijai PVM mokėtoju: numatomas ar vykdomas ekonominėš veiklos vykdymas arba prekių įsigijimas iš kitos ES valstybėš narėš.

MA įstatyme nustatyti apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo pagrindiniai principai, iš kurių svarbią reikšmę registravimui PVM mokėtojaiš turi turinio viršenybėš prieš formą principas (MA įstatymo 6 str.).

Todėl VMI, būdama PVM administratoriumi, siekia užtikrinti, kad PVM mokėtojaiš registruotųsi tik tie asmenys, kurių tikslas yra realios veiklos vykdymas, o ne sukčiavimas [39, p. 2]. Sprendžiant iš ekspertų apytikslų įvertinimų, fiktyvios įmonėš PVM mokėtojos, kurios imituoja žaliavų ir prekių pirkimą arba pardavimą ir deklaruoja fiktyvų PVM sumokėjimą, bei kiti sukčiautojai kasmet padaro valstybei žalos už kelis šimtus milijonų litų [39, p. 1; 38]. Todėl ir PVM registracijos kontrolėš tikslas yra kova su sukčiavimu bei jo prevencija.

Taigi, PVM registracijos kontrolė turėtų būti suprantama kaip priemonių visuma, nukreipta neleisti registruotis PVM mokėtojaiš asmenims, kurie siekia užsiimti PVM grobstymu. Šios priemonėš įgyvendinamos per apskričių VMI, kadangi registracijos PVM mokėtoju veiksmai vykdomi būtent apskrityse. Toliau bus nagrinėjama teisinė registravimo PVM mokėtoju kontrolėš reglamentavimo bazė, kurios analizė leis nustatyti minėtos kontrolėš sąlygas ir įgyvendinimo priemones bei jų taikymą.

Nagrinėjant Registracijos taisykles matyti, kad jų tikslas visų pirma nustatyti registracijos PVM mokėtoju procedūras, tačiau tuo pačiu galima išskirti ir eilę Registracijos taisyklėse numatytų priemonių dėl registracijos PVM mokėtoju kontrolėš, kurios sudaro registracijos PVM mokėtoju kontrolėš mechanizmą:

- *Laidavimo dokumento reikalavimas.* Šis reikalavimas įtvirtintas Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 metų birželio 13 dienos nutarimu Nr. 900 „Dėl priemonių mokestinių prievolių įvykdymui užtikrinti“ [9]. Šiame nutarime nustatyti atvejai, kai VMI iš asmens, kuris pateikia prašymą registruoti PVM mokėtoju, privalo pareikalauti laidavimo ar draudimo dokumentą, pagal kurį būtų garantuojamas būsimo PVM mokėtoju su PVM susijusių

prievolių įvykdymas. Remiantis šio nutarimo nuostatomis, minėto reikalavimo tikslas yra išvengti PVM nesumokėjimo rizikos, tais atvejais, kai būsimasis PVM mokėtojas neturi turto arba turi mokestinę nepriemoką arba jo vadovas bei kiti susiję asmenys yra įtariamai arba jau yra padarę įstatymų pažeidimų mokesčių srityje. Tačiau, nuo 2004 m. gegužės 1 d. garantijos ar laidavimo dokumento nepateikimas nesuteikia teisės VMI neregistruoti tokių asmenų PVM mokėtojais. Atkreiptinas dėmesys, kad iki 2004 metų balandžio 30 dienos laidavimo ar garantijos dokumento nepateikęs asmuo negalėjo būti registruojamas PVM mokėtoju ir tokiu atveju susidarydavo prieštaringa situacija, kai asmuo atitikdavo reikalavimus dėl prievolės registruotis PVM mokėtoju pagal PVM įstatymą, tačiau Vyriausybės nutarimo nuostatos tam galėjo užkirsti kelią.

Be to, Valstybės kontrolė pažymi, kad šis reikalavimas šiuo metu pažeidžia mokesčių mokėtojų lygybės principą, nes tai jau tik savanoriška pareiga [39, p. 3]. Tačiau, su tuo galima nesutikti, nes visi būsimi PVM mokėtojai, iš kurių pareikalautas laidavimo ar garantijos dokumentas, turi lygiomis sąlygomis teisę jo nepateikti ir tai nenulemia VMI sprendimo registruoti PVM mokėtoju. Taigi ši VMI naudojama kontrolės priemonė šiuo metu neturi tiesioginio poveikio būsimam PVM mokėtojui ir todėl iškyla klausimas dėl jos tikslingumo. Atsakymą pateikia VMI viršininko 2004 metų balandžio 9 dienos įsakymo Nr. V- 67 „Dėl būsimų pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų rizikingumo nustatymo taisyklių ir anketos patvirtinimo“ (toliau – Rizikingumo nustatymo taisyklės) nuostatos. Rizikingumo nustatymo taisyklės tais atvejais, kai garantijos ar laidavimo dokumentas nepateiktas, numato skirti didesnę kontrolę tokiems asmenims, kai jie jau įregistruoti PVM mokėtojais. Galima teigti, kad toks didesnis rizikos lygio suteikimas yra pagrįstas teisiniu požiūriu, nes didesnė kontrolė asmenų, kurie jau pažeidinėjo mokestinius teisės aktus, siejasi su MA įstatyme numatyta VMI prievole užtikrinti valstybės teisėtų interesų gynimą.

- *Būsimo PVM mokėtojo pateiktų duomenų sutikrinimas su VMI turimais duomenimis.* Registracijos taisyklės numato, jog tik po prašyme pateiktų duomenų teisingumo patikrinimo, VMI gali priimti sprendimą dėl asmens įregistravimo PVM mokėtoju, tačiau nėra nurodoma, kokiais būdais tai turi būti atliekama. Detali šios procedūros atlikimo tvarka yra nustatyta vidiniame VMI dokumente - Rizikingumo nustatymo taisyklėse. Sprendžiant iš renkamų duomenų pobūdžio bei Rizikingumo nustatymo taisyklėse nustatytų tikslų, duomenų rinkimas yra nukreiptas šiam pagrindiniam tikslui pasiekti – užkirsti kelią visuomenei priešiškų tikslų įgyvendinimui. Pagal Rizikingumo taisykles matyti, kad sprendžiant apie būsimo PVM mokėtojo patikimumą atliekama vidinė duomenų analizė, t.y. remiantis VMI turimais duomenų šaltiniais. Todėl apskrities VMI turi kompleksiskai įvertinti savo ir kitų valstybės institucijų duomenų bazėse surinkta informacija, palyginant ją su asmens pateiktais

duomenimis. Matyti, kad minėtas teisės aktas iškelia tikslą atlikti išsamią duomenų apie būsimą PVM mokėtoją analizę, nes tikrinami ir tie duomenys, kurie net tik tiesiogiai, bet ir netiesiogiai siejasi su asmens veikla bei keičiamasi informacija su kitomis ES valstybėmis narėmis. Teisė naudoti duomenis, kurie yra surinkti iš kitų institucijų, yra išvestinė iš MA įstatymo nuostatų, nes šis įstatymas suteikia teisę mokesčių administratoriui gauti jo funkcijoms atlikti reikiamą informaciją. Todėl galima nesutikti su verslo atstovų bei kai kurių teisininkų išsakoma kritika [33; 28], kad VMI neturi teisės rinkti duomenų apie būsimą PVM mokėtojo veiklą ir jos pobūdį. Be to, atkreiptinas dėmesys, kad Rizikingumo nustatymo taisyklės įpareigoja VMI visų pirma atlikti duomenų patikrinimą pačiam mokesčių mokėtojui nedalyvaujant, o tik po to spręsti, ar būtina imtis papildomų kontrolės veiksmų. Tačiau, duomenų rinkimas apie būsimą PVM mokėtoją yra iš dalies ir vertinamojo pobūdžio, nes Rizikingumo nustatymo taisyklės įpareigoja apskrities VMI surinkti ir kitus duomenis, kurie šiuose taisyklėse nėra konkrečiai išvardinti.

- *Duomenų rinkimas iš būsimą PVM mokėtojo.* Registracijos taisyklės suteikia teisę apskrities VMI pakviesti asmenis patikslinti pateiktus duomenis ir atsakyti į kilusius klausimus arba išsiųsti jiems pranešimo FR0619 formą, kurioje nurodomi iš būsimą PVM mokėtojo prašomi duomenys, t.y. duomenys renkami iš išorinių šaltinių. Taigi, apskrities VMI pasirenka duomenų surinkimo iš paties asmens būdą. Galima teigti, kad šios kontrolės priemonės naudojamos priklausomai nuo būsimą PVM mokėtojo pateiktų duomenų. Be to, jos taikomos tik po VMI turimų duomenų apibendrinimo. Tačiau, Rizikingumo nustatymo taisyklės nustato ir išimtis, kai būsimas PVM mokėtojas gali būti nekviečiamas į VMI priklausomai nuo jo statuso, pavyzdžiui, advokatas, antstolis, notaras ar užsienio apmokestinamasis asmuo, kurio registravimosi PVM mokėtoju priežastys yra aiškios ir nekyla abejonių dėl vykdomos ekonominės veiklos realumo. Darytina išvada, kad kitų asmenų atžvilgiu Rizikingumo nustatymo taisyklės suteikia teisę apskrities VMI taikyti kitokias kontrolės priemones, t.y. paprašyti pateikti duomenis raštu. Ypač kelia abejonių užsienio asmeniui taikomos išimtis, nes ir tarp Lietuvos apmokestinamųjų asmenų gali būti tokių, kurių veiklos realumas taip pat yra akivaizdus. Be to, apskrities VMI turi ir mažiau laiko duomenų patikrinimui, kai registruojasi užsienio asmuo, kadangi sprendimas dėl registravimo PVM mokėtoju turi būti priimtas per 10 darbo dienų, o dėl Lietuvos asmens - per 15 darbo dienų.

Registracijos taisyklės suteikia apskrities VMI teisę taikyti taip pat ir kitus duomenų rinkimo būdus, nes ji pagal šių taisyklių nuostatas privalo patikrinti būsimą PVM mokėtojo pateiktus duomenis, o MA įstatymas suteikia mokesčių administratoriui teisę taikyti įvairias jo funkcijoms atlikti priemones. Tačiau, Rizikingumo nustatymo taisyklės šiek tiek susiaurina

jų taikymą ir apsiriboja apsilankymu asmens veiklos buveinėje, operatyviniu patikrinimu ar kontaktais su būsimu PVM mokėtoju ryšio priemonėmis, t.y. nenumatytas mokestinis patikrinimas. Be to, nei Registracijos taisyklės, nei Rizikingumo nustatymo taisyklės nenustato vienareikšmiškai, kokie konkretūs duomenų rinkimo iš būsimu PVM mokėtojo būdai privalo būti naudojami kiekvienu atveju. Taigi pati apskrities VMI konkrečiu atveju turi teisę pati pasirinkti, kaip gauti papildomą informaciją iš asmens, pateikusio prašymą registruotis PVM mokėtoju. Be to, kiekvienos apskrities VMI gali skirtingai nuspręsti, kokie dokumentai reikalingi iš būsimu PVM mokėtojo, nes to konkrečiai teisės aktai nereglamentuoja.

Tokiu būdu, nesant aiškių apibrėžtų taisyklių, yra rizika, kad, kiekvienai apskrities VMI sprendžiant individualiai dėl būsimu PVM mokėtojo kontrolės veiksmų, skirtingose apskrityse VMI gali nevienodai pasielgti esant panašioms sąlygoms, bei susidaro prielaidos, kad gali būti pažeistas MA įstatymo 32 str. įvirtintas reikalavimas, kad mokesčių administratorius, atlikdamas savo funkcijas, privalo stengtis kuo mažiau trukdyti mokesčių mokėtojo veiklai.

Pagal Rizikingumo nustatymo taisyklės, būsimam PVM mokėtojui gali būti nustatytas aukštas rizikingumo lygis, net ir tuo atveju, jei jis vykdo ekonominę veiklą, nes rizikingumui turi įtakos veiklos pobūdis, akcinio kapitalo sudarymas, savininkų pasikeitimai ir pan. Tačiau, atsižvelgiant į nagrinėjamus teisės aktus, visos minėtos kontrolės priemonės negali užkirsti kelią registruotis PVM mokėtoju asmeniui, kuris realiai vykdo ekonominę veiklą ar įsigyja prekių iš kitų ES valstybių, nepaisant to, kad pagal Rizikingumo nustatymo taisyklės surinkti duomenys leistų spręsti apie aukštą rizikingumo lygį.

Taigi, registracijos PVM mokėtoju kontrolės mechanizmas (Priedas) remiasi įvairiapusiu ir kompleksišku duomenų rinkimu apie būsimą PVM mokėtoją bei šių duomenų analize, siekiant neleisti registruotis asmenims, kurių vienintelis veiklos tikslas yra PVM grobstymas, bei atrinkti rizikingus asmenis, kurie nors ir vykdo ar vykdys PVM įstatymo 71 ir 71¹ str. nurodytą veiklą, tačiau gali pažeidinėti mokestinių teisės aktų reikalavimus bei pradėti mokestinio sukčiavimo veiksmus. Kadangi analizės metodai priklauso didele dalimi nuo konkrečios situacijos ir jų taikymas yra vertinamojo pobūdžio, todėl kiekvienai apskrities VMI teisės aktais yra suteiktos gana plačios veiksmų pasirinkimo galimybės ir nėra aišku kaip turėtų būti užtikrinamas vienodas, esant toms pačioms sąlygoms, kontrolės veiksmų taikymas visoje šalyje. Tai pažymi ir Valstybės kontrolė, kurios 2005 metais pateiktoje ataskaitoje teigiama, kad „Diegdama kontrolės priemones, VMI turi atkreipti dėmesį, kad VMI suteikta plati diskrecijos teisė būtų taikoma lygiai teisingai visiems mokesčių mokėtojams: panašiomis sąlygomis mokesčių mokėtojams turi būti taikomos panašios poveikio priemonės, o

skirtingomis – skirtingos. Valstybinių auditų metu nustatyta atveju, kad esant panašioms situacijoms, asmenys, norintys įsiregistruoti PVM mokėtojais, vertinami skirtingai, taikomos skirtingos kontrolės priemonės“ [39, p. 2]. Todėl šiuo metu registracijos PVM mokėtoju kontrolės tikslų įgyvendinimas tiesiogiai priklauso ne tik nuo teisės aktų nuostatų, bet ir nuo konkrečios apskrities VMI darbuotojų gebėjimų tinkamai panaudoti jiems suteiktas plačias kontrolės veiksmų pasirinkimo teises.

Išvados ir pasiūlymai

1.Registracija PVM mokėtoju – tai mokestinis teisinis santykis, kurio metu VMI atlieka registraciją PVM mokėtojais asmenų, kurie, vykdydami ar numatydami vykdyti ekonominę veiklą ar prekių įsigijimą iš kitos ES valstybės narės ir skatinami PVM atskaitos teikiamos finansinės naudos bei teisės į pirkti be PVM prekes ar paslaugas iš kitos ES valstybės narės, pateikia prašymą VMI dėl PVM mokėtojo statuso suteikimo.

2.Asmens atsisakymas registruotis PVM mokėtoju negali būti traktuojamas kaip mokesčių vengimas, kadangi tai savaime nesukelia PVM nemokėjimo, o pati VMI neturi teisės savo iniciatyva įregistruoti asmens PVM mokėtoju ar taikyti asmeniui sankcijas dėl nesiregistravimo. Taigi, registracija PVM mokėtoju gali būti traktuojama kaip asmenų teisė, kuria jie gali naudotis arba nesinaudoti. Todėl PVM įstatyme nustatyta prievolė registruotis PVM mokėtoju yra neaiški, nes nesuponuoja imperatyvaus elgesio, kadangi asmuo visiškai teisėtai savo iniciatyva gali rinktis: ar jam reikėtų (naudinga) registruotis PVM mokėtoju, ar ne.

Esant tokiai situacijai, reikėtų panaikinti PVM įstatyme nustatytą “prievolę” registruotis PVM mokėtoju ir įvardinti ją kaip “teisę”, nes tai labiau atitiktų realią situaciją registracijos PVM mokėtojais teisinio reglamentavimo atžvilgiu.

3.Registracijos PVM mokėtojais esminiai kriterijai - „apmokestinamasis asmuo“, „valstybių bei savivaldybių veiklą“ bei „ekonominė veikla“ - nėra pakankamai aiškiai apibrėžti. PVM įstatyme ir jo komentare, kurį parengė VMI, yra viena kitai prieštaraujančios nuostatos, o ETT sprendimai taip pat nepadedą iš esmės išspręsti šios problemos. Todėl, susidaro situacija, kai, dėl PVM įstatymo neaiškumo, valstybinės ir savivaldybių institucijos dėl VMI sprendimo gali netikėtai prarasti teisę į PVM atskaitą arba gauti nurodymą iš VMI sumokėti PVM.

Kad spręsti minėtas problemas reikia parengti detalius kriterijus, kurie leistų atriboti valstybių ir savivaldybių veiklą nuo ekonominės veiklos PVM tikslais.

4.Teisės aktuose nėra suformuluotos aiškios ribos tarp fizinio asmens asmeninių ir ekonominių sandorių. Dėl pastarųjų sąvokų neapibrėžtumo ir skirtingo nei juridinio asmens fizinio asmens turimo turto teisinio režimo, egzistuoja neišspręsta fizinio asmens vykdomų sandorių ir PVM prievolių atskyrimo teisinė problema.

Siekiant išvengti dviprasmiškų fizinio asmenų sandorių įvertinimo, būtina PVM įstatyme įteisinti fizinio asmens ekonominės veiklos sąvoką, kuri būtų tapati individualios veiklos sąvokai pagal GPM įstatymą. Be to, jei teisės aktais būtų patvirtinti konkretūs fizinio ekonominės veiklos kriterijai, tai leistų nustatyti fizinio asmens vykdomų sandorių

santykį su ekonomine veikla ir padėtų išvengti subjektyvumo iš VMI pusės, vertinant fizinių asmenų veiklą registracijos PVM mokėtojais atžvilgiu.

5. Tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo Lietuvoje faktiškai vykdo veiklą, kuri pagal PVM įstatymą yra laikoma atlikta ne šalies teritorijoje (ne PVM objektas), tai šiam asmeniui prievolė registruotis PVM mokėtoju neatsiranda. Tačiau šiuo atžvilgiu yra neaiški VMI pozicija.

6. Rengiant PVM įstatymo komentarą, turi būti vengiama abstrakčių apibrėžimų, PVM įstatymo nuostatų kartojimo, nes tai gali suklaidinti tiek asmenis, tiek ir VMI.

7. PVM įstatymo 71 str. 2 dalyje nurodytas sandorių su nekilnojamu turtu atsitiktinumo kriterijus, kuris įtakoja 100 000 litų atlygio sumos skaičiavimą, turi būti taikomas tik tais atvejais, kai atlygį už nekilnojamųjų daiktų tiekimą ir finansinių paslaugų teikimą gauna apmokestinamieji asmenys, vykdydami savo ekonominę veiklą. Tačiau, nesant aiškių kriterijų, apibrėžiančių apmokestinamojo asmens atsitiktinio sandorio sąvoką, gali susidaryti ginčytinos situacijos tarp asmenų ir VMI.

Todėl, reikia teisės aktuose apibrėžti PVM įstatymo 71 str. 2 dalyje nurodytą atsitiktinumo sąvoką, kad išvengti prieštaringų tos pačios nuostatos aiškinimų.

8. Užsienio apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsikūręs šalies teritorijoje, gali nesiregistruoti PVM mokėtoju, jei už jo tiekiamas prekes bei teikiamas paslaugas PVM pagal PVM įstatymo 95 str. turi apskaičiuoti ir sumokėti šalies teritorijoje įsikūręs PVM mokėtojas arba apmokestinamasis asmuo (priklausomai nuo prekių bei paslaugų pobūdžio).

Tačiau, būtina šiuo atžvilgiu keisti VMI komentarus, nes juose nepagrįstai susiaurintas šios nuostatos taikymas, teigiant, kad tam tikrais atvejais, kai už užsienio asmens prekes ar paslaugas PVM privalo apskaičiuoti pirkėjas, šis užsienio asmuo vis vien privalo registruotis PVM mokėtoju.

9. Kelia abejonių ar teisėtos PVM įstatymo nuostatos, kad tik Lietuvos apmokestinamajam asmeniui suteikta teisė savanoriškai registruotis PVM mokėtoju, neatsižvelgiant į tai, kur jis ją vykdys, t.y. net ir nesant PVM objekto dėl to, kad ekonominė veikla vykdoma ne šalies teritorijoje.

10. Savanoriškos registracijos PVM mokėtoju atžvilgiu PVM įstatymas nenumato apribojimų Lietuvos apmokestinamajam asmeniui dėl to, kada jis privalo pradėti savo veiklą nuo įsiregistravimo PVM mokėtoju momento, tačiau nėra apibrėžta ką reiškia „ketina vykdyti veiklą“ arba „ketina įsigyti prekių iš kitos ES valstybės narės“.

Kad dėl šio klausimo išvengti galimo teisinio ginčo tarp VMI ir asmens, kuris pateikia prašymą dėl registracijos PVM mokėtoju, mokesčių mokėtojams skirtose teisės aktuose galima būtų nustatyti aiškius kriterijus, kurie leistų apibrėžti jų veiklos ketinimą.

11. Registracijos PVM mokėtojais kontrolė yra skirta neleisti registruotis PVM mokėtojais asmenims, kurių tikslas yra sukčiavimas. Registruojant asmenis PVM mokėtojais teisės aktų nuostatos suteikia VMI plačias teises savo nuožiūra nustatyti, koku būdu ir pagal kokius kriterijus atrinkti asmenis, kurie siekia neteisėtai įsiregistruoti PVM mokėtojais. Registracijos PVM mokėtojais kontrolės mechanizmas yra daugiausiai reglamentuojamas tik pagal VMI vidaus tvarką ir realizuojamas per apskričių VMI. Esama VMI vidaus tvarka detalai ir aiškiai apibrėžia apskričių VMI galimus veiksmus kontroliuojant registraciją PVM mokėtojais.

12. Tačiau, teisės aktai aiškiai nenustato, kokie konkretūs duomenų rinkimo iš būsimo PVM mokėtojo būdai privalo būti naudojami kiekvienu atveju. Remiantis VMI vidine tvarka, apskrities VMI pasirenka duomenų surinkimo iš paties asmens būdą ir pati sprendžia kokių konkrečiai duomenų pareikalauti iš jo, o tai sudaro prielaidas registracijos PVM mokėtoju proceso vilkinimui arba neskaidrumui. Be to, yra rizika, kad, kiekvienos apskrities VMI, sprendama individualiai (savarankiškai) dėl būsimo PVM mokėtojo kontrolės veiksmų, esant panašioms sąlygoms gali priimti skirtingus sprendimus dėl registracijos PVM mokėtoju ir kontrolės veiksmų.

13. Todėl, siekiant išvengti prieštaringų VMI sprendimų dėl registracijos PVM mokėtojų kontrolės, reikėtų nustatyti konkrečius kontrolės metodus, kuriais privalo naudotis apskrities VMI asmenį registruodama PVM mokėtoju

14. Esamos kontrolės priemonės negali visiškai užkirsti kelio registruotis PVM mokėtoju asmeniui, jei jis siekia neteisėtų tikslų, tačiau realiai vykdo bent minimalią ekonominę veiklą ar įsigyja prekių iš kitų ES valstybių arba imituoja ketinimą vykdyti tokią veiklą, nepaisant to, kad pagal Rizikingumo nustatymo taisyklės surinkti duomenys bylotų apie aukštą rizikingumo lygį. Todėl, registracijos PVM mokėtoju kontrolės tikslų įgyvendinimas didele dalimi priklauso nuo apskrities VMI darbuotojų gebėjimų, kadangi apskrities VMI yra suteiktos labai plačios veiksmų pasirinkimo teisės PVM mokėtojų registracijos kontrolės srityje.

15. Registracijos PVM mokėtojais kontrolės atžvilgiu VMI yra nustatytos aiškios funkcijos ir konkretūs veiklos metodai, tačiau trūksta aiškumo kada ir kokius metodus reikėtų taikyti konkrečiu atveju, be to jie yra nustatyti tik VMI vidaus teisės aktais, o tuo tarpu pats būsimasis PVM mokėtojas neturi galimybių susipažinti su šiomis nuostatomis,

nes viešuose teisės aktuose jos neapibrėžtos, taigi jis neturi galimybės įsitikinti, ar VMI teisingai jo atžvilgiu taiko kontrolės priemones.

16. Darbe iškelta hipotezė pasitvirtino: dalis PVM įstatymo sąvokų („apmokestinamasis asmuo“, „valstybių bei savivaldybių veiklą“, „ekonominė veikla“, „atsitiktinis sandoris“), kurios siejasi su registracija PVM mokėtojais, yra nepakankamai apibrėžtos, neaiškios. Tuo tarpu dviprasmiškos nuostatos PVM įstatyme yra dėl fizinio asmens vykdomos veiklos santykio su PVM ir prievolės registruotis PVM mokėtoju sampratos. Tokiu būdu neaiškumų gali iškilti tiek asmenims, tiek ir VMI registruojant PVM mokėtojais.

Literatūros sąrašas

Teisės aktai:

1. Administracinių teisės pažeidimų kodeksas // Valstybės žinios. 1985, Nr. 1-1 // Lietuvos Respublikos Seimo internetinė svetainė:
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=259422 ; prisijungimo laikas: 2006-02-04.
2. Buhalterinės apskaitos įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr. 99-3515.
3. Civilinio kodekso patvirtinimo, išgaliojimo ir įgyvendinimo įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 74-2262.
4. Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 73-3085.
5. Mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243 // Lietuvos Respublikos Seimo oficiali internetinė svetainė:
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=258988&p_query=&p_tr2= ; paskutinio prisijungimo laikas: 2006-09-17.
6. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 35-1271 // Lietuvos Respublikos Seimo oficiali internetinė svetainė:
http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_l?p_id=280865&p_query=&p_tr2= ; paskutinio prisijungimo laikas: 2006-09-17.
7. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 17-505 // Lietuvos Respublikos Seimo internetinė svetainė:
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=226059&p_query=&p_tr2= ; prisijungimo laikas: 2006-02-04.
8. Sixth Council Directive of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment (77/388/EEC) // Official Journal, 1977, No. L 145 // Consolidated text produced by the CONSLEG system of the Office for Official Publications of the European Communities // ES oficiali internetinė svetainė:
http://europa.eu.int/eur-lex/en/consleg/pdf/1977/en_1977L0388_do_001.pdf ; prisijungimo laikas: 2006-02-04.
9. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 13 d. nutarimas Nr. 900 „Dėl priemonių mokestinių prievolių įvykdymui užtikrinti“ // Valstybės žinios. 2002, Nr. 60-2461; 2004, Nr. 52-1717.

10. Lietuvos Respublikos finansų ministro 1997 m. liepos 29 d. įsakymas Nr. 110 „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos nuostatų“ // Valstybės žinios. 1997, Nr. 87-2212; Valstybės žinios. 2004, Nr. 82-2966.
11. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. liepos 4 d. įsakymas Nr. 221 „Dėl užsienio apmokestinamojo asmens fiskalinio agento skyrimo tvarkos ir reikalavimų asmeniui, galinčiam būti užsienio apmokestinamojo asmens fiskaliniu agentu, patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2002, Nr. 70-2925.
12. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. birželio 26 d. įsakymas Nr. 178 „Dėl įregistravimo į Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registrą / išregistravimo iš Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registro taisyklių“ // Valstybės žinios. 2002, Nr. 66-2744; 2004, Nr. 55-1924.
13. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. balandžio 9 d. įsakymas Nr. V- 67 „Dėl būsimų pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų rizikingumo nustatymo taisyklių ir anketos patvirtinimo“.

Teismų praktika:

14. Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 14 December 2000. Fazenda Pública v Câmara Municipal do Porto. Case C-446/98 // ES internetinė svetainė „Prieiga prie Europos Sąjungos teisės“: <http://eur-lex.europa.eu/lt/index.htm> ; prisijungimo laikas: 2006-04-15.
15. Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 25 July 1991. Ayuntamiento de Sevilla v Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda. Case C-202/90 // ES internetinė svetainė „Prieiga prie Europos Sąjungos teisės“: <http://eur-lex.europa.eu/lt/index.htm> ; prisijungimo laikas: 2006-04-15.
16. Judgment of the Court of 12 September 2000. Commission of the European Communities v French Republic. Case C-276/97 // ES internetinė svetainė „Prieiga prie Europos Sąjungos teisės“: <http://eur-lex.europa.eu/lt/index.htm> ; prisijungimo laikas: 2006-04-15.
17. Judgment of the Court of 4 October 1995. Finanzamt Uelzen v Dieter Armbrrecht. Case C-291/92 // ES internetinė svetainė „Prieiga prie Europos Sąjungos teisės“: <http://eur-lex.europa.eu/lt/index.htm> ; prisijungimo laikas: 2006-04-15.
18. Lietuvos Respublikos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2006 m. vasario 9 d. nutarimas Nr.A⁴-779-2006. Procesinio sprendimo kategorija 9.3 // Lietuvos Respublikos Vyriausiojo Administracinio Teismo internetinė svetainė: www.lvat.lt , prisijungimo laikas: 2006-04-15.

Knygos:

19. Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema: vadovėlis. - Kaunas: Technologija, 2005.
20. Hussey M. V., Lubick C. D. Pagrindinių pasaulio mokesčių kodeksas ir komentarai: Harvardo universiteto Tarptautinės mokesčių programos finansuojamas projektas. – Arlingtonas, Virdžinijos valstija: Tax Analysts, 1996 // Tax Analysts internetinė svetainė: <http://www.taxanalysts.com/www/website.nsf/Web/BasicWorldTaxCode?OpenDocument> ; prisijungimo laikas: 2006-02-04.
21. Lukaševičius K. Verslas ir mokesčiai. – Kaunas: KTU, 1999.
22. Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. - Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003.
23. Meidūnas V., Puzinauskas P. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. - Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2001.
24. Vaišvila A. Teisės teorija: vadovėlis. – Vilnius: Justitia, 2000.

Straipsniai:

25. Bertulis A. Mokesčių administravimo samprata // Jurisprudencija. 2002, t. 27 (19). P. 44–48.
26. Dovidauskas M., Norkus R. Civilinės ir mokesčių teisės sąlyčio ir atribojimo problemos // Jurisprudencija: mokslo darbai. 2006, t. 2 (80). P. 16–23.
27. Hart A. C. The European Community's Value-Added Tax System: Analysis of the New Transitional Regime and Prospects for Further Harmonization // International Tax & Business Lawyer, 1994 // Internetinė straipsnių duomenų bazė Heinonline: <http://heinonline.org> ; prisijungimo laikas: 2005-09-13.
28. Migonytė S. Naujokėliams - vargas dėl mokėtojo kodų: sunkumai tapti PVM mokėtoju // Verslo žinios. 2005 rugpjūčio 16 d. P. 5.
29. Paulauskas A. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu // Viešoji politika ir administravimas. 2006, Nr. 15. P. 27-41.
30. Szolno-Koguc J. The EC Standards in the Scope of Value Added Tax // Viešoji politika ir administravimas. 2006, Nr. 15. P. 68-75.
31. Tušaitė J. Naujosios mokesčių sistemos bruožai // Jurisprudencija: mokslo darbai. 2003, t. 48 (40). P. 107–121.
32. Žeimantas V. V. Verta patikrinti, ar perkanti įstaiga gali atskaityti PVM // Verslo žinios. 2006 m. gegužės 9 d. P. 17.
33. Žeimantas V. V. Kiekvienas naujas PVM mokėtojas - įtariamasis // Verslo žinios. 2004 m. gruodžio 2 d. P. 9.

Oficialūs mokesčių teisės aktų paaiškinimai:

34. Ar reikia registruotis pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju ? - Vilnius: Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, 2005.
35. Fiziniam asmeniui dėl PVM. - Vilnius: Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, 2004. // Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos internetinė svetainė: www.vmi.lt , prisijungimo laikas: 2006-04-25.
36. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras (nuo 2004-05-01) // Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos internetinė svetainė: <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=1003739> , paskutinio prisijungimo laikas: 2006-09-17.
37. VAT place of taxation of supplies of services to private consumers: Frequently Asked Questions. MEMO/05/271. Brussels, 20 July 2005 // Europos Sąjungos oficialių informacinių leidinių internetinė svetainė: <http://bookshop.europa.eu> , prisijungimo laikas 2006-04-15.

Kita literatūra:

38. Generalinis prokuroras siūlo, kaip kovoti su PVM grobystojais // Naujiųjų agentūros BNS informacija, 2005-03-16. Informacinė interneto svetainė „Sala“: <http://www.sala.lt/portal/index.php?handler=newsdetailed&id=18293> ; prisijungimo laikas: 2005-09-13.
39. PVM mokėtojų registravimo ir atrankos tikrinimams etapų priemonės prieš PVM sukčiavimą valstybinių auditų ataskaitų santrauka 2005 m. birželio 30 d. nr. 8000-7 // Lietuvos Respublikos valstybės kontrolė, Valstybinė mokesčių inspekcija. // Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės internetinė svetainė: www.vkontrolė.lt/veikla_ataskaita.php?1048 ; prisijungimo laikas: 2006-04-25.
40. Vaitkevičiūtė V. Tarptautinių žodžių žodynas. 2-asis pataisytas ir papildytas leidimas - Vilnius: Žodynas, 2001.
41. VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga, 2006 m. I ketvirtis // Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos internetinė svetainė: www.vmi.lt , prisijungimo laikas: 2006-04-25.

**Registracija pridėtinės vertės mokesčio mokėtojais Lietuvoje: sąlygos ir kontrolės
mechanizmas**

Magistro baigiamasis darbas

Laimonas Vitkus

Mykolo Romerio universitetas

Pagrindinės sąvokos: pridėtinės vertės mokestis, registracija PVM mokėtojais, registracijos PVM mokėtojais kontrolė, prievolė registruotis PVM mokėtoju, teisė registruotis PVM mokėtoju, apmokestinamasis asmuo.

Santraukos turinys: Darbe išskiriamos problemos, kurios iškyla Lietuvos bei užsienio asmenims registruojantis PVM mokėtojais ir Valstybinei mokesčių inspekcijai, administruojant bei kontroliuojant šį procesą. Šios problemos siejasi su teisės aktų bei jų oficialių komentarų nepakankamai apibrėžtomis nuostatomis dėl registracijos PVM mokėtojais. Be to, Valstybinei mokesčių inspekcijai suteiktos plačios registracijos PVM mokėtojais kontrolės teisės, kurių panaudojimo pagrįstumas ne visais atvejais yra aiškiai apibrėžtas.

SANTRAUKA

Darbe nagrinėjamas registracijos PVM mokėtojais Lietuvoje teisinis reglamentavimas su tikslu nustatyti ir spręsti problemas, kurios kyla PVM mokėtojams registruojantis PVM mokėtojais ir Valstybinei mokesčių inspekcijai, administruojant kontroliuojant šį procesą. Daugiausiai remiamasi Lietuvos Respublikos PVM įstatymo bei ES Šeštosios direktyvos 77/388/EEC nuostatų nagrinėjimu. Taikant dokumentų analizės ir susijusius metodus, nustatyta, kad faktiškai registracija PVM mokėtojais yra asmenų teisė, o ne prievolė. Tačiau, šios teisės įgyvendinimas apsunkinamas neaiškiais įstatymų, jų oficialių komentarų bei poįstatyminių teisės aktų nuostatomis. Ypač dideli sunkumai kyla nustatant asmenis, kurie galėtų būti registracijos PVM mokėtojais subjektais. Be to, paaiškėjo, kad nemažai kitų svarbių registracijai PVM mokėtojais aspektų, kaip pavyzdžiui „ekonominė veikla“, „ketinimas vykdyti ekonominę veiklą“, „atsitiktinis sandoris“, stokoja apibrėžtumo ir tai pagrįstai gali sukelti neaiškumą registruojantis Lietuvos ir užsienio asmenims.

Sukčiavimo prevencija, į kurią nukreipti registracijos PVM mokėtojais kontrolės veiksmai, stipriai priklauso nuo Valstybinei mokesčių inspekcijai teisės aktų suteiktų veiksmų pasirinkimo laisvės. Todėl autorius atkreipia dėmesį į riziką, kuri siejasi su tinkamų kontrolės metodų parinkimu ir įgyvendinimu, nepažeidžiant valstybės ir mokesčių mokėtojų interesų.

Darbo pabaigoje, kartu su išvadomis, pateikiami pasiūlymai, kaip spręsti darbe išskirtas problemas dėl registracijos PVM mokėtojais ir jos kontrolės.

Registration as Value Added Tax Payers in Lithuania: Conditions and Control Mechanism
Master's Work

Laimonas Vitkus
Mykolas Romeris University

Major concepts: value-added tax, registration as a payer of the VAT, control of the registration as payers of the VAT, the duty to register as a payer of the VAT, the right to register as a payer of the VAT, taxable person.

Content of the Summary: The problems highlighted in the thesis are faced by Lithuanian and foreign persons when registering as payers of the VAT and by the State Tax Inspectorate while administering and controlling this process. These problems are related to the insufficiently defined regulations in the legal acts and their official commentaries concerning the registration as a payer of the VAT. In addition, to control the registration as payers of the VAT, the State Tax Inspectorate is provided with a wide range of rights, but their application is not in all cases clearly defined.

SUMMARY

This work analyzes the legal regulation of registering payers of the VAT, aiming to determine and solve problems, which arise for the payers of VAT when registering to become as such and for the State Tax Inspectorate when administering and controlling this process. Mostly the Lithuanian Republic Law on Value Added Tax and the EU Sixth Council Directive 77/388/EEC regulations are analyzed. By applying document analysis and other related methods, it was determined that registration as a VAT payer is actually the right of the persons, not the duty. However, the implementation of this right is burdened by ambiguous regulations in the law and its official commentary. Difficulties especially arise when identifying persons who could be registered as VAT payers. In addition, it was confirmed that many other aspects important to the registration as VAT payers, e.g. „economic activity“, „intention to do economic activity“, „random transaction“, lack definition, which may cause uncertainty for Lithuanian and foreign persons who are registering.

Prevention of fraud, where the actions of registration as VAT payers control are aimed at, greatly depends on the freedom of actions granted to the State Tax Inspectorate by the legal acts. Therefore, the author draws attention to the risk, which is related to the choice of the proper methods of control and implementation without violating the interests of the state and the taxpayers.

At the end of the thesis, together with conclusions, the author provides suggestions for solving the problems highlighted in the thesis concerning the registration as VAT payers and its control.

Registracijos PVM mokėtojais kontrolės mechanizmas

