MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS

EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS

FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

TOMAS SOLTANOVIČIUS

EUROPOS SĄJUNGOS NORMINIŲ AKTŲ REGULIUOJANČIŲ PVM TEISINĖ ANALIZĖ

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas –

Prof. dr. Algirdas Miškinis

VILNIUS, 2012

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS

EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS

FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

EUROPOS SĄJUNGOS NORMINIŲ AKTŲ REGULIUOJANČIŲ PVM TEISINĖ ANALIZĖ

Finansų teisės magistro baigiamasis darbas

Studijų programa 62401S102

Recenzentas

_____

2012 m. _____ d.

Vadovas

_____Prof. dr. Algirdas Miškinis

2012 m. _____ d.

Atliko

_____Tomas Soltanovičius

2012 m. _____ d.

VILNIUS, 2012

TURINYS

ĮVADAS 6
1. PVM KAIP BENDRASIS VARTOJIMO MOKESTIS IR JO REGLAMENTAVIMO HARMONIZAVIMO RAIDA 9
1.1. PVM kaip bendrasis vartojimo mokestis 9
1.2. PVM reglamentavimo harmonizavimo raida 11
2. EUROPOS SĄJUNGOS STEIGIMO DOKUMENTUOSE NUMATYTAS PVM REGLAMENTAVIMO HARMONIZAVIMO LYGIS BEI PRIIMTI ANTRINĖS TEISĖS NORMINIAI AKTAI REGULIUOJANTYS PVM 16
2.1. Europos Sąjungos teisės ir Europos Sąjungos teisėkūros bendrieji principai 16
2.2. Europos Sąjungos kompetencija harmonizuojant PVM reglamentavimą 18
2.2.1. Europos Sąjungos kompetencijos harmonizuojant PVM reglamentavimą naudojimosi apimtis 18
2.2.2. Europos Sąjungos kompetencijos harmonizuojant PVM reglamentavimą naudojimosi būdai 22
2.2.3. Europos Sąjungos kompetencija harmonizuojant PVM reglamentavimą – pirmenybė reglamentuoti 26
3. ANTRINĖS TEISĖS NORMINIAI AKTAI REGULIUOJANTYS PVM BEI JAIS PASIEKTAS PVM REGLAMENTAVIMO HARMONIZAVIMO LYGIS LYGINANT SU EUROPOS SĄJUNGOS STEIGIMO DOKUMENTUOSE NUMATYTU 28
3.1. Antrinės teisės norminiai aktai reguliuojantys PVM 28
3.2. Antrinės teisės norminiais aktais reguliuojančiais PVM pasiektas PVM reglamentavimo harmonizavimo lygis lyginant su Europos Sąjungos steigimo dokumentuose numatytu 30
3.2.1. Apmokestinimo vietos nustatymo taisyklė ir vidaus rinkos veikimas 30
3.2.2. PVM taikymo sritis ir vidaus rinkos veikimas 33
3.3.3. Kiti probleminiai aspektai 42
3.3. Antrinės teisės norminiai aktai reguliuojantys PVM bei Europos Sąjungos steigimo dokumentai ir bendrieji Europos Sąjungos teisės principai – ar galimas prieštaravimas? 45
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI 50
LITERATŪROS SĄRAŠAS 53
ANOTACIJA 59
SANTRAUKA 61
SUMMARY 63

PAVEIKSLAI

1. pav. Europos Teisingumo Teismo sprendimų PVM srityje apžvalga pagal sritį 1970–2010 m. laikotarpyje.....38

2. pav. Europos Teisingumo Teismo sprendimų susijusių su PVM išimtimis apžvalga pagal išimčių rūšį 2000–2009 m. laikotarpyje.....39

3. pav. Pareigų (susijusių su PVM mokėjimu ir grąžinimu) vykdymo skirtingose Europos Sąjungos valstybėse narėse laikas.....44

SANTRUMPOS

„Žalioji knyga“ – Europos Komisijos paskelbtas dokumentas *„Žalioji knyga. PVM ateitis. Paprastesnės, stabilesnės ir veiksmingesnės PVM sistemos kūrimas“*[1].

„Pirmoji direktyva” – Tarybos direktyva Nr. 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo[2].

„Antroji direktyva” – Tarybos direktyva Nr. 67/228/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo – Struktūra ir procedūros taikant bendrą PVM sistemą[3].

„Šeštoji direktyva” – Tarybos direktyva Nr. 77/388/ dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas[4].

„PVM direktyva“ – Tarybos direktyva Nr. 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos[5].

---

[1] **Žalioji knyga. PVM ateitis. Paprastesnės, stabilesnės ir veiksmingesnės PVM sistemos kūrimas.** http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:LT:PDF [žiūrėta 2012–02–25]

2 Tarybos direktyva Nr. 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo. http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:P:1967:071:1301:4:LT:HTML [žiūrėta 2012–02–25]

3 Tarybos direktyva Nr. 67/228/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo – Struktūra ir procedūros taikant bendrą PVM sistemą. http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:I:1967:31967L0228:EN:PDF [žiūrėta 2012–02–25]

4 Tarybos direktyva Nr. 77/388/ dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas. http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:EN:HTML [žiūrėta 2012–02–25]

5 Tarybos direktyva Nr. 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2006L0112:20110101:LT:PDF [žiūrėta 2012–02–25]

ĮVADAS

Europos Komisija 2010 m. gruodžio 1 d. paskelbė dokumentą – Žaliąją knygą. Paskelbtame dokumente, be kita ko, keliamas klausimas, ar pakankamas yra PVM reglamentavimo harmonizavimo lygis. Šiame darbe Europos Sąjungos norminiai aktai reguliuojantys PVM nagrinėjami minėto klausimo kontekste ir siekiant į jį atsakyti. Tai, kad šis darbas rašomas vykstant Žaliąja knyga pradėtai diskusijai dėl PVM ateities Europos Sąjungoje, rodo temą esant aktualia.

Magistrinio darbo **objektas –** Europos Sąjungos norminiai aktai reguliuojantys PVM.

Magistrinio darbo **dalykas –** Europos Sąjungos steigimo dokumentai ir antrinės teisės norminiai aktai reguliuojantys PVM, jų tarpusavio santykis.

Magistrinio darbo **tikslas** – nustatyti, ar Europos Sąjungos steigimo dokumentuose numatytas PVM reglamentavimo harmonizavimo lygis buvo pasiektas antrinės teisės norminiais aktais.

Siekiant užsibrėžto tikslo, keliami šie magistrinio darbo **uždaviniai**:

1. Nustatyti PVM reglamentavimo harmonizavimo priežastis ir etapus;
2. Nustatyti, koks yra numatytas PVM reglamentavimo harmonizavimo lygis Europos Sąjungos steigimo dokumentuose;
3. Nustatyti, kokie antrinės teisės norminiai aktai reguliuojantys PVM buvo priimti;
4. Nustatyti, ar Europos Sąjungos steigimo dokumentuose numatytas PVM reglamentavimo harmonizavimo lygis buvo pasiektas antrinės teisės norminiais aktais.

Magistrinio darbo **hipotezė –** Europos Sąjungos steigimo dokumentuose numatytas PVM reglamentavimo harmonizavimo lygis antrinės teisės norminiais aktais nebuvo pasiektas.

Siekiant aiškiai apibrėžti hipotezę būtina apibrėžti reikšmines sąvokas. Žemiau pateikiami reikšminių **sąvokų apibrėžimai**.

Dėl sąvokos „***Europos Sąjunga***“ – šiame darbe ši sąvoka apima ir Europos Bendriją, kurios teises Europos Sąjunga perėmė remiantis Europos Sąjungos sutarties 1 straipsniu. Taigi, šiame darbe, tiek kalbant apie esamą Europos Sąjungą, tiek ir apie buvusią Europos Bendriją, vartojamas bendras „*Europos Sąjungos*“ pavadinimas.

Dėl sąvokos *„**Europos Sąjungos norminiai aktai**“* – teisės literatūroje nurodoma, kad Europos mokesčių teisė gali būti suprantama dvejopai: i) kaip Europos Sąjungos (kaip politinės organizacijos) ir Europos Sąjungos valstybių narių mokesčių teisė, kurią sudaro Europos Sąjungos ir nacionalinių institucijų priimti teisės šaltiniai (platus požiūris) ir ii) kaip Europos Sąjungos (kaip politinės organizacijos) mokesčių teisė, kurią sudaro šios organizacijos institucijų priimti teisės šaltiniai (siauras požiūris). Pastaroji gali būti vadinama integracine mokesčių teise (Толстопятенко Г.П., 2001)[6]. Šiame darbe visais atvejais vadovaujamasi siauruoju požiūriu.

Dėl sąvokos *„**Europos Sąjungos steigimo dokumentai**“* – šiame darbe Europos Sąjungos steigimo dokumentais laikomos 2007 gruodžio 13 d. pasirašytos ir 2009 gruodžio 1 d. įsigaliojusios Europos Sąjungos sutartis ir Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo[7].

Dėl sąvokos *„**antrinės teisės norminiai aktai**“* – šiame darbe norminiais aktais laikomi privalomi teisės aktai, daugumoje literatūros privalomumas laikomas būtinu norminį aktą charakterizuojančiu elementu[8]. Taigi, pagal pateiktą apibrėžimą norminiais aktais nelaikomi neprivalomo pobūdžio teisės aktai, teismų sukurti precedentai ir kt. Kita vertus, akivaizdu, antrinės teisės norminiais aktais nelaikomi Europos Sąjungos steigimo dokumentai, kurie buvo apibrėžti aukščiau.

Magistrinio darbo **šaltiniai –** rašant darbą bus remiamasi Europos Sąjungos norminiais aktais reguliuojančiais PVM: Europos Sąjungos sutartimi, Sutartimi dėl Europos Sąjungos veikimo, antrinės teisės norminiais aktais. Aiškinant norminius teisės aktus bus vadovaujamasi Europos Teisingumo Teismo praktika, taip pat moksline literatūra.

Darbe naudojami šie **tyrimo metodai**: istorinis, analizės, sisteminės analizės, lingvistinis, statistinis ir apibendrinimo.

Istorinis metodas bus naudojamas siekiant nustatyti PVM reglamentavimo harmonizavimo priežastis ir etapus, taip pat jų reikšmę aiškinant galiojančio PVM reglamentavimo nuostatas.

Analizės metodas bus naudojamas analizuojant Europos Sąjungos norminių aktų reguliuojančių PVM teisės normas, taip pat Europos Teisingumo Teismo sprendimus.

Sisteminės analizės metodas bus naudojamas analizuojant Europos Sąjungos norminių aktų reguliuojančių PVM teisės normas, taip pat Europos Teisingumo Teismo sprendimus kaip vientisą sistemą, nes tik tokiu būdu galima suprasti jų tikrąją teisinę prasmę.

---

[6] **Толстопятенко Г. П.** Европейское налоговое право. – Москва: Норма, 2001. – 12 p.
[7] **Europos Sąjungos sutarties ir Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinės redakcijos.** http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:083:FULL:LT:PDF [žiūrėta 2012–02–25]
[8] **Visuotinė lietuvių enciklopedija**. – Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas, 2009. – 16 t., 513 p.

Lingvistinis metodas bus naudojamas siekiant atskleisti Europos Sąjungos norminių aktų reguliuojančių PVM teisės normų tikrąjį turinį atsižvelgiant į atskirų žodžių lingvistinę reikšmę, taikomas rašybos taisykles.

Statistinis metodas bus naudojamas siekiant skaičiais pateikti tam tikras nagrinėjamas Europos Sąjungos norminių aktų reguliuojančių PVM charakteristikas.

Apibendrinimo metodas bus naudojamas apdorojant darbe pateiktus duomenis, taip pat darant išvadas.

1. PVM KAIP BENDRASIS VARTOJIMO MOKESTIS IR JO REGLAMENTAVIMO HARMONIZAVIMO RAIDA

1.1. PVM kaip bendrasis vartojimo mokestis

Šiuo metu galiojančių Europos Sąjungos norminių aktų reguliuojančių PVM teisinė analizė negalima neaptarus tam tikrų bendrų PVM charakteristikų, taip pat PVM reglamentavimo harmonizavimo raidos.

PVM, kaip vartojimo mokestis, pirmą kartą buvo įvestas Prancūzijoje 1954 m[9]. Šiuo metu PVM yra vienas labiausiai pasaulyje mokesčių sistemose paplitusių netiesioginių mokesčių, kuris daugelyje pasaulio šalių pakeitė anksčiau galiojusius apyvartos mokesčius. PVM yra greičiausiai pasaulyje šių laikų istorijoje išplitęs mokestis[10]. Tik penkios valstybės yra kada nors atšaukusios PVM, be to, visos tos valstybės nuo to laiko arba jį atstatė, arba planuoja tai greitai padaryti[11]. PVM yra praktiškiausias bendrasis vartojimo mokestis – tiek veiksmingumo požiūriu, tiek ir (esant tam tikroms sąlygoms) apmokestinimo teisingumo, administravimo ir pajamų surinkimo požiūriais[12].

Taigi, kas yra PVM? Nurodoma, kad pagrindinės PVM charakteristikos yra tai, kad tai yra *„plačios bazės mokestis, kuriuo apmokestinama kiekviena gamybos (ir prekybos) stadija – kas labai svarbu – iš pardavimo PVM atimant pirkimo PVM“*[13]. Iš pateikto apibrėžimo matyti, kad, kaip nurodo pats mokesčio pavadinimas, juo yra apmokestinama kiekvienoje gamybos ir prekybos stadijoje sukuriama *„pridėtinė vertė“*. Pridėtinė vertė suprantama kaip skirtumas tarp prekės/paslaugos gamyboje panaudotų prekių/paslaugų kainos ir kainos, už kurią prekė/paslauga yra patiekiama vartotojui. PVM apmokestinami tiek apmokestinamųjų asmenų tiekiamų prekių/paslaugų tiekimai kitiems apmokestinamiesiems asmenims, tiek ir tiekimai vartotojams. PVM laikomas *„neutraliu“*, nes apmokestinamieji asmenys gali atskaityti sumokėtą PVM. Tokiu būdu galutinis vartotojas vienintelis turėtų būti apmokestinamas. Todėl tai yra vartojimo mokestis. Atsižvelgiant į tai, kad mokestį į biudžetą sumoka ne tikrasis mokesčio mokėtojas – vartotojas, bet apmokestinamasis asmuo – pardavėjas, PVM laikomas netiesioginiu mokesčiu. Apibendrinant galima išskirti šiuos PVM požymius:

---

[9] **Ebrill L. et. al.** The modern VAT. – Washington D.C.: International Monetary Fund, Publication Services, 2001. – 4 p.
[10] **Schenk A., Oldman O.** Value Added Tax, A Comparative Approach. – New York: Campbridge University Press, 2007. – 1 p.
[11] **Bird R.M., Gendron P.P.** The VAT in Developing and Transitional Countries. – New York: Campbridge University Press, 2007. – 20 p.
[12] Ten pat. 28 p.
[13] **International Tax Dialogue. The Value Added Tax, Experiences and Issues**. http://www.itdweb.org/vatconference/Documents/VAT%20–%20EXPERIENCE%20AND%20ISSUES.pdf. 8 p. [žiūrėta 2012–02–25]

- Bendrasis mokestis – taikomas visai komercinei veiklai apimančiai prekių ir paslaugų gamybą ir paskirstymą;
- Vartojimo mokestis – tikrasis mokėtojas – galutinis vartotojas. Šis mokestis neturėtų sudaryti naštos verslui;
- Apskaičiuojamas kaip kainos dalis – tai reiškia, kad mokamas mokestis yra matomas kiekvienoje gamybos ir paskirstymo grandinės stadijoje;
- Daugiapakopis mokestis, t.y. apmokestinamieji asmenys apskaičiuodami mokėtiną PVM iš gautos PVM sumos atskaito vykdant komercinę veiklą kitiems apmokestinamiesiems asmenims sumokėtą PVM; tai užtikrina PVM neutralumą nepriklausomai nuo sandorių, sudarytų iki prekės/paslaugos pardavimo galutiniam vartotojui, kiekio;
- PVM valstybei sumoka prekių/paslaugų pardavėjas (apmokestinamasis asmuo), tačiau tikruoju mokėtoju laikomas pirkėjas, kuris PVM sumoka kaip dalį kainos. Todėl tai yra netiesioginis mokestis.

Paminėtina, kad iš esmės visi aukščiau numatyti PVM bruožai atsispindi ir PVM direktyvoje pateiktame PVM sistemos apibrėžime. Antai, PVM direktyvos 1 straipsnis numato:

„*1. Šia direktyva nustatoma bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema.*

2. Pagal bendros PVM sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nors daugelis sandorių vykdomi gamybos ir paskirstymo metu iki to etapo, kai skaičiuojamas mokestis.

Už kiekvieną sandorį PVM apskaičiuojamas taip – iš PVM, apskaičiuoto prekių ar paslaugų kainai taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, atimama įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma.

Bendra PVM sistema taikoma visuose etapuose, įskaitant ir mažmeninę prekybą".

Visgi, nepaisant aukščiau nurodytų bendrumų, PVM skirtingose pasaulio šalyse gerokai skiriasi. Mokslinėje literatūroje kalbama apie Europos Sąjungos PVM modelio skirtingumus nuo kitose pasaulio šalyse esančių PVM modelių. Pavyzdžiui, Naujojoje Zelandijoje yra daug platesnė apmokestinimo PVM bazė (apmokestinama didelė dalis viešojo sektoriaus įstaigų teikiamų paslaugų), Japonijos modelis unikalus tuo, kad taikomas kitoks PVM atskaitos, o atitinkamai ir mokėtino PVM apskaičiavimo metodas[14], kitose pasaulio šalyse taikomi PVM modeliai irgi turi

[14] **Bird R.M., Gendron P.P.** The VAT in Developing and Transitional Countries. – New York: Campbridge University Press, 2007. – 15 p.

savo ypatybių. Todėl PVM galima laikyti ne vienu mokesčiu, bet labiau tam tikrų mokesčių, kuriems būdingos tam tikros bendros charakteristikos, rinkiniu[15]. Nepaisant to, kad teisinėje literatūroje vadinamasis Europos Sąjungos PVM modelis neretai lyginamas su kitų pasaulio šalių PVM modeliais, visgi, būtina pažymėti, kad jis nėra toks vienalytis, kaip kad gali iš pirmo žvilgsnio pasirodyti, jis skiriasi skirtingose šalyse tiek struktūra, tiek ir veikimu[16].

Tai, kad skirtingose pasaulio šalyse taikomi skirtingi PVM modeliai, negali būti laikoma blogybe savaime. Šalys skiriasi daugeliu reikšmingų parametrų, todėl ir reikalavimai PVM modeliui skirtingose šalyse yra ne vienodi. Įvairių šalių „*eksperimentai*“ reglamentuojant PVM prisideda prie PVM raidos, leidžia šalims perimti viena kitos patirtį reglamentuojant PVM ir siekiant, kad šis mokestis būtų veiksmingiausias ir efektyviausias.

Ar blogai yra tai, kad PVM reglamentavimas skiriasi skirtingose Europos Sąjungos valstybėse narėse? Į šį klausimą negalima vienareikšmiškai atsakyti. Europos Sąjungos įstatymų leidyboje laikomasi požiūrio, kad Europos Sąjungos pasirenkamas PVM reglamentavimas turi užtikrinti Europos Sąjungos steigimo dokumentuose numatytų tikslų pasiekimą (užtikrinti reikiamą integracijos lygį), kita vertus, jis neturi be reikalo varžyti valstybių narių suvereniteto. Nuo to, kaip pavyks suderinti šiuos du reikalavimus, priklauso Europos Sąjungos kaip projekto ateitis. Toks principas taikomas tiek nustatant Europos Sąjungos teisės aktų reglamentuojamų teisinių santykių apimtį, tiek ir pasirenkant reglamentavimo būdus (direktyva, reglamentas, tam tikrais atvejais rekomendacinio pobūdžio teisės aktai, ir kt.). Todėl blogu reglamentavimu laikytinas tiek perteklinis reglamentavimas, t.y. didesnis harmonizavimas, nei yra būtinas užtikrinti numatytų tikslų pasiekimą, tiek ir nepakankamas reglamentavimas, t.y. mažesnis harmonizavimas, nei yra būtinas užtikrinti numatytų tikslų pasiekimą. Būtent į klausimą, ar Europos Sąjungoje norminių aktų reguliuojančių PVM pasiektas PVM reglamentavimo harmonizavimas yra pakankamas pasiekti Europos Sąjungos steigimo dokumentuose numatytus tikslus, bus siekiama atsakyti šiame darbe.

1.2. PVM reglamentavimo harmonizavimo raida

Nuo pat Europos Sąjungos įkūrimo momento Europos Sąjungoje buvo suvokiama, kad skirtingų apyvartos mokesčių sistemų egzistavimas gali turėti neigiamos įtakos vidaus rinkos funkcionavimui. Tokia grėsmė egzistavo dėl to, kad, kaip buvo manoma, taikydamos skirtingas apyvartos mokesčių sistemas valstybės narės galėjo slėpti savo subsidijas eksportuotojams (didindamos grąžintiną mokesčio sumą). Todėl Europos Sąjunga pasirinko PVM kaip vienintelį

[15] **Bird R.M., Gendron P.P.** The VAT in Developing and Transitional Countries. – New York: Campbridge University Press, 2007. – 10 p.
[16] Ten pat. 11 p.

apyvartos mokestį (panaikinant bet kokį kitą apyvartos apmokestinimą), taip pat pasirinko, kad mokestis turi būti sumokamas paskirties valstybėje (galutinio pardavimo/vartojimo valstybėje), nes toks būdas dėl apskaičiuojant mokėtiną mokestį taikomos PVM atskaitos leido nustatyti tikslų sumokėtą PVM dydį kiekvienoje gamybos ir prekybos stadijoje, taip pat šį dydį eksportavimo momentu (šiuo atveju būtina priminti šio darbo 1.1. poskyryje numatytas PVM charakteristikas, t.y. tai, kad mokestis yra apskaičiuojamas kaip procentinė kainos dalis bei tai, kad mokestis yra daugiapakopis (neutralus)). Taigi, apmokestinimas PVM panaikino valstybėms narėms galimybę slėpti eksporto subsidijas didinant eksportuotojams į kitą valstybę narę grąžintiną mokesčio sumą[17].

Todėl PVM, kaip mokesčio, specifika suvaidino svarbų vaidmenų Europos Sąjungai pasirenkant PVM, kaip bendrąjį vartojimo mokestį. PVM atskaita, kuri garantuoja PVM neutralumą, o kartu naikina „*kaskadinį*“ kitiems apyvartos mokesčiams būdingą efektą, žinoma, apskritai yra ta išskirtinė PVM charakteristika, kuri jį skiria nuo kitų apyvartos mokesčių ir kuri leido jam šitaip greitai išplisti visame pasaulyje. Tačiau Europos Sąjungai pasirenkant PVM, PVM atskaita nebuvo svarbi vien tik mokesčio veiksmingumo ir efektyvumo aspektais – ji buvo svarbi taip pat ir Europos Sąjungos integracijos aspektu. Taigi, kaip matyti, pats PVM pasirinkimas bendruoju Europos Sąjungos vartojimo mokesčiu buvo sąlygotas siekio sukurti veikiančią vidaus rinką.

Akivaizdu, kad vien apsisprendimas dėl PVM, kaip bendrojo vartojimo Europos Sąjungos mokesčio, negalėjo užtikrinti vidaus rinkos veikimo. Kaip jau buvo nurodyta šio darbo 1.1. poskyryje, tas pats mokestis – PVM – skirtingose pasaulio šalyse labai skiriasi. Taigi, Europos Sąjungai nusprendus dėl PVM, kaip bendrojo vartojimo mokesčio, atsirado poreikis harmonizuoti jo reglamentavimą.

Pirmi žingsniai harmonizuojant apyvartos mokesčių reglamentavimą buvo žengti 1953 m., kai buvo sudarytas ekspertų komitetas, vadinamasis Tinbergeno komitetas, kuriam buvo pavesta išanalizuoti įvairių apyvartos mokesčių įtaką vidaus rinkos veikimui. Šis komitetas tais pačiais metais parengė išvadą, kurioje pasiūlė Europos Sąjungai įvesti bendrą apyvartos mokestį[18]. Būtent tada, pirmą kartą Europos Sąjungos integracijos istorijoje, oficialiame dokumente buvo išreikšta nuomonė, kad skirtingi apyvartos mokesčiai sudaro kliūtį tinkamam vidaus rinkos veikimui. Taip pat pirmą kartą buvo konstatuota, kad tam tikras reglamentavimo harmonizavimas yra būtinas apyvartos mokesčių srityje siekiant užtikrinti efektyvų vidaus rinkos funkcionavimą[19].

Nepaisant to, kad diskusijos apie būtinybę harmonizuoti apyvartos mokesčių reglamentavimą prasidėjo dar 1953 m., apyvartos mokesčių reglamentavimo harmonizavimas priimant norminius

[17] **Terra Ben J.M., Wattel Peter J.** European Tax Law. – Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2008. – 6 p.
[18] **Weber D.M.** Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration: Primary Law, Secondary Law, Soft Law, Coordination, Comitology and Their Relationship. – Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2010. – 269 p.
[19] Ten pat, 269 p.

teisės aktus Europos Sąjungoje prasidėjo nuo to, kad 1967 m. balandžio 11 d. buvo priimtos Pirmoji ir Antroji direktyvos. Jos numatė egzistuojančių apyvartos mokesčių sistemų pakeitimą bendrąja PVM sistema. Pirmoji direktyva apibrėžė PVM veikimo mechanizmą, kartu Pirmoji direktyva numatė skirtingų tarifų išlikimą. Bendroji PVM sistema buvo išdėstyta Antrojoje direktyvoje, kuri numatė, jog šis mokestis turi būti taikomas apmokestinamojo asmens prekių tiekimui ir paslaugų teikimui valstybės narės teritorijoje už atlygį, taip pat prekių importui. Antrojoje direktyvoje apibrėžiamos pagrindinės sąvokos, kaip antai „*valstybės narės teritorija*“, „*apmokestinamasis asmuo*“, „*prekių tiekimas*“, „*paslaugų teikimas*“.

Nepaisant to, kad Pirmoji direktyva pakankamai tiksliai nustatė Europos Sąjungoje siektino PVM apibrėžimą, tačiau faktiškai Pirmąja ir Antrąja direktyvomis vieninga PVM sistema sukurta nebuvo. Pirmoji ir Antroji direktyvos valstybėms narėms suteikė pakankamai diskrecijos, kad praktiškai 1973 m. (tuo metu kai po visų terminų pratęsimų Pirmoji ir Antroji direktyvos jau turėjo būti įgyvendintos visose valstybėse narėse) egzistavo devynios skirtingos ir atskiros nacionalinės apmokestinimo sistemos, o ne vieninga Europos Sąjungos sistema[20].

1977 m. gegužės 17 d. buvo priimta Šeštoji direktyva. Iš Šeštosios direktyvos preambulės galima suprasti, kad ji buvo priimta tikslu panaikinti importą ir eksportą apmokestinant PVM Europos Sąjungos vidaus sandorius. Tačiau iš tikrųjų Šeštoji direktyva importo ir eksporto PVM apmokestinant Europos Sąjungos vidaus sandorius nepanaikino[21]. Tai buvo padaryta tik vėlesniais Šeštosios direktyvos pakeitimais. Pagrindinis šios direktyvos priėmimo tikslas – siekis suvienodinti PVM apmokestinamąją bazę skirtingose Europos Sąjungose valstybėse narėse. Tai buvo būtina siekiu teisingai apskaičiuoti kiekvienos Europos Sąjungos valstybės narės indėlį į Europos Sąjungos biudžetą, nes PVM sudarė (ir tebesudaro) dalį Europos Sąjungos biudžeto pajamų. Valstybės, kuriuose PVM apmokestinamoji bazė buvo didesnė, mokėjo didesnę dalį (neproporcingai ekonomikos dydžiui) įmokų į Europos Sąjungos biudžetą.

Be Šeštosios direktyvos, harmonizuojant PVM reglamentavimą buvo priimtos ir kitos direktyvos[22]:

- Trečioji, Ketvirtoji, Penktoji, Devintoji, Penkioliktoji ir Dvidešimt pirmoji PVM direktyvos pratęsė kitų direktyvų įgyvendinimo terminus Europos Sąjungos valstybėms narėms;
- Aštuntoji ir Tryliktoji PVM direktyvos numatė PVM grąžinimo ne Europos Sąjungos apmokestinamiesiems asmenims taisykles;

[20] **Terra Ben J.M., Wattel Peter J.** European Tax Law. – Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2008. – 79 p.
[21] Ten pat. 79 p.
[22] Ten pat. 74, 81–82 p.

- Dešimtoji PVM direktyva numatė taisykles susijusias su kilnojamojo materialaus turto nuomos paslaugų teikimo vieta;

- Vienuoliktoji PVM direktyva numatė išimtį, pagal kurią Prancūzijos užjūrio departamentams nebūtų taikoma Šeštoji PVM direktyva;

- Septynioliktoji PVM direktyva numatė išimtį, pagal kurią nuo PVM buvo atleistas laikinas prekių (išskyrus transporto priemones) importas. Panaikinus importą ir eksportą apmokestinant PVM Europos Sąjungos vidaus sandorius, ši direktyva buvo atšaukta;

- Aštuonioliktoji PVM direktyva panaikino kai kurias Šeštojoje direktyvoje numatytas leidžiančias nukrypti nuostatas;

- Dvidešimtoji PVM direktyva leido Vokietijai pasinaudojant PVM kompensuoti ūkininkams už tam tikrų kitų kompensacijų panaikinimą.

Su Šeštosios direktyvos priėmimu Europos Komisijos pastangos toliau harmonizuoti PVM reglamentavimą nesibaigė. 1996 m. liepos 22 d. Europos Komisija paskelbė savo pranešimą, pavadintą „*Bendra PVM sistema. Programa vieningai rinkai*“[23]. Šiame dokumente Europos Komisija pripažino, kad tuo metu galiojusi PVM sistema varžė Europos Sąjungos vidaus rinkos konkurencingumą. Kad ši sistema neigiamai veikė tiek tiekėjus (nebuvo užtikrintas vienodas traktavimas valstybių narių vidaus sandorių ir Europos Sąjungos vidaus sandorių, būtinybė žinoti skirtingose Europos Sąjungos valstybėse narėse taikomus teisės aktus, teisinis netikrumas, taip pat su tuo susijusios išlaidos), tiek vartotojus (jie negalėjo pasinaudoti visais vidaus rinkos teikiamais privalumais), tiek ir mokesčių administratorius (sistema nebuvo apsaugota nuo sukčiavimo). Trumpai apibendrinus Europos Komisijos minėtame dokumente išdėstytus pasiūlymus, galima konstatuoti, kad pagrindinis akcentas buvo padėtas tikslui suvienodinti valstybės narės vidaus sandorių ir sandorių tarp valstybių narių apmokestinimą. Šiam tikslui pasiekti Europos Komisija siūlė nustatyti bendrą taisyklę dėl apmokestinimo vietos nustatytino, t.y. tiekėjo įsisteigimo vietą.

Valstybės narės nepalaikė Europos Komisijos pasiūlymų, todėl 2000 m. birželio 7 d. Europos Komisija paskelbė pranešimą, pavadiną „*Strategija siekiant pagerinti PVM sistemos veikimą vidaus rinkos kontekste*“[24]. Šioje strategijoje Europos Komisija, supratusi, kad valstybės narės vis dar nėra pasiruošusios žengti tolesnių žingsnių reglamentavimo harmonizavimo link ir suvienodinti valstybių narių vidaus ir Europos Sąjungos vidaus sandorių apmokestinimo taisyklių, labiau susikoncentravo ties pasiūlymais, kaip galima būtų patobulinti tuo metu galiojusį PVM reglamentavimą neįnešant esminių pakeitimų į galiojusią tvarką. Į daugelį Europos Komisijos

[23] **Bendra PVM sistema. Programa vidaus rinkai**. http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:1996:0328:FIN:EN:PDF [žiūrėta 2012–02–25]
[24] **Strategija siekiant pagerinti PVM sistemos veikimą vidaus rinkos kontekste**. http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2000:0348:FIN:EN:PDF [žiūrėta 2012–02–25]

pasiūlymų buvo atsižvelgta. Pagal minėtą dokumentą, sandorių apmokestinimas kilmės valstybėje narėje išliko ilgalaikiu tikslu.

Kaip jau buvo nurodyta aukščiau, harmonizuojant PVM reglamentavimą buvo priimta daug direktyvų. Šeštoji direktyva buvo daug kartų keista. Todėl, siekiant supaprastinti PVM reglamentavimą, vietoje galiojusių direktyvų 2006 m. lapkričio 28 d. buvo priimta PVM direktyva. PVM direktyva apima visas pagrindines PVM taisykles. Ši direktyva su vėlesniais pakeitimais taikoma iki šiol. Plačiau PVM direktyva bus analizuojama kitame šio darbo skyriuje.

Būtina atkreipti dėmesį, kad su aukščiau nurodytais dokumentais Europos Komisijos pastangos harmonizuojant PVM reglamentavimą nesibaigė. 2010 m. gruodžio 1 d. Europos Komisija paskelbė jau minėtą Žaliąją knygą, kuria vėl pradėjo bendresnius pasvarstymus dėl PVM ateities Europos Sąjungoje.

2. EUROPOS SĄJUNGOS STEIGIMO DOKUMENTUOSE NUMATYTAS PVM REGLAMENTAVIMO HARMONIZAVIMO LYGIS BEI PRIIMTI ANTRINĖS TEISĖS NORMINIAI AKTAI REGULIUOJANTYS PVM

2.1. Europos Sąjungos teisės ir Europos Sąjungos teisėkūros bendrieji principai

Europos Sąjungos steigimo dokumentuose numatytą PVM reglamentavimo harmonizavimo lygį apibrėžia Europos Sąjungos kompetencija harmonizuojant PVM reglamentavimą. Vien siekiamas reglamentavimo harmonizavimo lygis (kaip tikslas) nieko nereiškia, jeigu nėra numatytos priemonės šiam tikslui pasiekti. O tikslas ir priemonės jam pasiekti kaip tik ir apibrėžia kompetenciją.

Nepaisant to, kad šio darbo objektas nėra Europos Sąjungos teisė apskritai, bet tik tam tikra Europos Sąjungos teisės dalis, konkrečiai – Europos Sąjungos norminiai aktai reguliuojantys PVM, visgi, pastarųjų teisinė analizė negalima neatskleidus tam tikrų bendrųjų Europos Sąjungos teisės ir teisėkūros principų.

Europos Teisingumo Teismas pripažino, kad Europos Sąjungos teisė turi viršenybę prieš nacionalines valstybių narių teises[25].

Visgi Europos Sąjungos kompetencija kuriant antrinės Europos Sąjungos teisės aktus yra ribota, taip pat yra numatyti reikalavimai įgyvendinant kompetenciją. Europos Sąjungos sutarties 5 straipsnis numato:

„*1. Sąjungos kompetencijos ribų nustatymas grindžiamas suteikimo principu. Sąjungos kompetencijos įgyvendinimas grindžiamas subsidiarumo ir proporcingumo principais.*

2. Pagal suteikimo principą Sąjunga veikia tik neperžengdama ribų kompetencijos, kurią, siekiant Sutartyse nustatytų tikslų, jai šiose Sutartyse suteikė valstybės narės. Visa Sutartimis Sąjungai nepriskirta kompetencija priklauso valstybėms narėms.

3. Pagal subsidiarumo principą tose srityse, kurios nepriklauso Sąjungos išimtinei kompetencijai, ji ima veikti tik tada ir tik tokiu mastu, kai valstybės narės numatomo veiksmo tikslų negali deramai pasiekti centriniu, regioniniu ir vietiniu lygiu, o Sąjungos lygiu dėl numatomo veiksmo masto arba poveikio juos pasiekti būtų geriau. Sąjungos institucijos subsidiarumo principą taiko pagal Protokolą dėl subsidiarumo ir proporcingumo principų taikymo. Nacionaliniai parlamentai tame protokole nustatyta tvarka užtikrina, kad būtų laikomasi subsidiarumo principo.

[25] **Europos Teisingumo Teismo 1964 m. liepos 15 d. sprendimas byloje 6/64**. http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=87399&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=283934 [žiūrėta 2012–02–25]

4. Pagal proporcingumo principą Sąjungos veiksmų turinys ir forma neviršija to, kas būtina siekiant Sutarčių tikslų. Sąjungos institucijos proporcingumo principą taiko pagal Protokolą dėl subsidiarumo ir proporcingumo principų taikymo".

Todėl viršenybės doktrina aiškintina atsižvelgiant į Europos Sąjungos kompetencijos ribotumą, taip pat reikalavimus įgyvendinant kompetenciją. Priklausomai nuo reglamentuojamos teisinių santykių srities, teisės literatūroje skiriama trijų rūšių Europos Sąjungos kompetencija[26]:

- išimtinė teisė reglamentuoti, t.y. tam tikrose srityse Europos Sąjunga turi teisėkūros monopolį, todėl valstybių narių nacionalinių teisių aktai gali būti priimami tik su Europos Sąjungos leidimu, priešingu atveju teisės aktas bus laikomas prieštaraujančiu Europos Sąjungos teisei;
- pirmenybė reglamentuoti, t.y. tam tikrose srityse egzistuoja bendra jurisdikcija; valstybių narių nacionaliniai teisės aktai gali būti priimami, tačiau neturi prieštarauti Europos Sąjungos teisės aktams;
- draudimas trukdyti, t.y. tam tikrose srityse Europos Sąjungos valstybės narės gali laisvai priiminėti nacionalinius teisės aktus, tačiau priimami nacionaliniai teisės aktai neturi trukdyti Europos Sąjungos politikos efektyvumui, priešingu atveju bus laikomi prieštaraujančiais.

Toks suskirstymas iš dalies išplaukia iš Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 2 straipsnio 1–2 dalių nuostatų, kurios numato sritis, kuriose Europos Sąjunga turi išimtinę ir bendrą (konkuruojančią) kompetenciją. Minėto straipsnio 3–5 dalys apie Europos Sąjungos teisės pirmenybę santykyje su valstybių narių nacionalinėmis teisėmis nekalba, jose kalbama apie politikos priemones apibrėžtose srityse.

Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 3 straipsnis numato sritis, kuriose Europos Sąjunga turi išimtinę kompetenciją, tuo tarpu Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 4 straipsnis numato sritis, kuriose Europos Sąjunga turi bendrą (konkuruojančią) kompetenciją. Mokesčiai nėra nurodyti nei viename iš nurodytų sąrašų, visgi sistemiškai aiškinant Europos Sąjungos steigimo dokumentų nuostatas, gali būti priskirti prie konkuruojančios kompetencijos srities – kaip bus įrodyta žemiau, tam tikras mokesčių teisės aktų harmonizavimas yra būtina vidaus rinkos veikimo pasiekimo sąlyga. Todėl, atsižvelgiant į tai, kad vidaus rinkos srityje yra numatyta konkuruojanti kompetencija, galima manyti, kad ir netiesioginių mokesčių srityje galioja konkuruojanti kompetencija.

Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 2 straipsnio 6 dalis numato, kad naudojimosi Europos Sąjungos kompetencija apimtį ir būdus nustato Europos Sąjungos steigimo sutarčių nuostatos,

[26] **Chalmers D. et.al.** European Union Law. – New York: Cambridge University Press, 2010. – 206 p.

skirtos kiekvienai konkrečiai sričiai. Toliau bus kalbama apie Europos Sąjungos kompetenciją harmonizuojant PVM reglamentavimą.

2.2. Europos Sąjungos kompetencija harmonizuojant PVM reglamentavimą

Iš jau minėtos Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 2 straipsnio 6 dalies galima daryti išvadą, kad kompetenciją apibrėžia du veiksniai, t.y. i) naudojimosi kompetencija apimtis ir ii) naudojimosi kompetencija būdai.

2.2.1. Europos Sąjungos kompetencijos harmonizuojant PVM reglamentavimą naudojimosi apimtis

Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 110–113 straipsniai yra reikšmingi harmonizuojant netiesioginių mokesčių reglamentavimą. Be minėtų straipsnių, svarbūs harmonizuojant mokestinius teisės aktus yra ir kiti Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo straipsniai, nes visi jie aiškintini kaip vientisa sistema. Tačiau šie kiti straipsniai yra reikšmingesni harmonizuojant tiesioginių mokesčių reglamentavimą Europos Sąjungoje, nes jų reglamentavimo harmonizavimo srityje Europos Sąjungos kompetencija nėra aiškiai apibrėžta – skirtingai, nei netiesioginių mokesčių reglamentavimo harmonizavimo srityje.

Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 110 straipsnis numato, kad:

„*Jokia valstybė narė tiesiogiai ar netiesiogiai neapmokestina kitų valstybių narių gaminių jokiais savo vidaus mokesčiais, didesniais už tuos, kuriais ji tiesiogiai ar netiesiogiai apmokestina panašius vietos gaminius.*

Be to, jokia valstybė narė neapmokestina kitų valstybių narių gaminių tokio pobūdžio vidaus mokesčiais, kurie suteiktų netiesioginę apsaugą kitiems gaminiams".

110 straipsnio 1 paragrafas taikomas panašių prekių atžvilgiu, t.y. jis draudžia Europos Sąjungos valstybėms narėms skirtingai apmokestinti vietos ir kitų Europos Sąjungos valstybių narių panašius gaminius. Panašumas nustatomas pagal tai, ar gaminiai vartotojų naudojami tai pačiai paskirčiai ir ar turi panašias charakteristikas, dėl kurių jie tarpusavyje gali konkuruoti[27]. Be to, pagal minėto straipsnio 2 paragrafą nacionalinės nuostatos gali būti pripažintos negaliojančiomis net ir tais atvejais, jeigu prekės nėra panašios ar taikomas mokesčių tarifas yra vienodas[28]. Iš esmės 2

[27] **Terra Ben J.M., Wattel Peter J.** European Tax Law. – Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2008. – 7 p.
[28] Ten pat. 7 p.

paragrafas yra skirtas atvejams, kai tam tikri gaminiai nėra panašūs 1 paragrafo prasme, bet gali tarpusavyje konkuruoti.

Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 111 straipsnis numato, kad:

„Eksportuojant gaminius į kitos valstybės narės teritoriją, grąžinami vidaus mokesčiai neviršija vidaus mokesčių, kuriais jie buvo tiesiogiai ar netiesiogiai apmokestinti".

Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 112 straipsnis numato, kad:

„Taikant kitokius mokesčius negu apyvartos mokesčiai, akcizas ar kitos netiesioginio apmokestinimo formos, negalima grąžinti už eksportą į kitas valstybes nares sumokėtų mokesčių ar nuo jų atleisti ir skirti kompensacinius mokesčius iš kitų valstybių narių importuojamoms prekėms, išskyrus atvejus, kai numatytas priemones ribotam laikui iš anksto Komisijos pasiūlymu yra patvirtinusi Taryba".

Iš esmės Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 111 straipsnis draudžia eksporto į kitas Europos Sąjungos valstybes nares subsidijas. Tuo tarpu 112 straipsnis numato bendrą draudimą kitokiais nei netiesioginiai mokesčiai (kuriems yra skirtas 113 straipsnis, kuris bus aptartas žemiau), remti vietos gaminių eksportą į kitas Europos Sąjungos valstybes nares ar varžyti gaminių iš kitų Europos Sąjungos valstybių narių importą.

Pats reikšmingiausias PVM reglamentavimo harmonizavimo prasme yra Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 113 straipsnis, kuris numato, kad:

„Taryba, spręsdama pagal specialią teisėkūros procedūrą ir pasikonsultavusi su Europos Parlamentu bei Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetu, vieningai priima nuostatas dėl apyvartos mokesčius, akcizą ir kitas netiesioginio apmokestinimo formas reglamentuojančių teisės aktų suderinimo, būtino užtikrinanti, kad bus sukurta ir ims veikti vidaus rinka bei bus išvengta konkurencijos iškraipymo".

Taigi, Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 113 straipsnis konkrečiai numato Europos Sąjungos teisę harmonizuoti netiesioginių mokesčių reglamentavimą (priimant antrinės teisės aktus) siekiant dviejų tikslų, t.y. i) užtikrinti vidaus rinkos veikimą ir ii) išvengti konkurencijos iškraipymo. Šiuos tikslus būtina apibrėžti atskirai.

Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 26 straipsnis yra reikšmingas vidaus rinkos apibrėžimui. Šis straipsnis numato:

„1. Sąjunga, siekdama sukurti vidaus rinką ar užtikrinti jos veikimą, imasi priemonių pagal atitinkamas Sutarčių nuostatas.

2. Vidaus rinką sudaro vidaus sienų neturinti erdvė, kurioje pagal Sutarčių nuostatas užtikrinamas laisvas prekių, asmenų, paslaugų ir kapitalo judėjimas.

3. Taryba remdamasi Komisijos pasiūlymu nustato gaires ir sąlygas, reikalingas tolydžiai pažangai visuose atitinkamuose sektoriuose užtikrinti“.

Pažymėtina, kad vidaus rinkos apibrėžimo požiūriu svarbiausia yra minėto straipsnio antra dalis. Jos turinys gali būti įvairiai interpretuojamas. Literatūroje[29] ginčijamasi, kuris iš apibrėžimo elementų: „*vidaus sienų neturinti erdvė*“ ar „*užtikrinamas laisvas prekių, asmenų, paslaugų ir kapitalo judėjimas*“ yra kertinis. Toliau galima ginčytis dėl to, koks yra jų tikrasis turinys ir tarpusavio santykis. Galima teigti, kad jos viena kitą riboja, t.y. teigti, kad vidaus sienų nėra, kai yra užtikrinamos minėtos keturios laisvės ar atvirkščiai. Galima teigti, kad minėtos dvi sąvokos viena kitą papildo, t.y. siekiama yra kad būtų sukurta „*vidaus sienų neturinti erdvė*“ (šiuo atveju laikytina, kad draudžiamos bet kokios sienos, o ne tik tokios, kurios ribotų minėtas keturias laisves) bei kad „*užtikrinamas laisvas prekių, asmenų, paslaugų ir kapitalo judėjimas*“ (šiuo atveju laikytina, kad draudžiami bet kokie minėtų laisvių ribojimai, net ir nesusiję su vidaus sienomis). Literatūroje neabejotinai galima rasti ir kitų požiūrių į vidaus rinkos apibrėžimą. Kaip ten bebūtų, šiame darbe neįmanoma atskleisti visų požiūrių į vidaus rinkos koncepciją. Literatūroje[30] nurodomi toliau pateikiami du pagrindiniai požiūriai, tarp kurių atstovų vyksta debatas (Chalmers D. et. al., 2010).

Pagal vieną požiūrį, tik priemonės, kurios varžo judėjimą (kalbant apie pagrindines laisves) tarp valstybių narių labiau nei valstybės narės viduje, ar diskriminuoja dėl užsienio kilmės, laikomos vidaus rinką varžančiomis. Taigi, siekiant nustatyti suvaržymą, būtina padaryti tam tikrą palyginimą. Remiantis šiuo požiūriu, turėtų būti panaikintos priemonės, kurios daro neigiamą įtaką tarpvalstybinei prekybai, o ne tos, kurios tik sumažina ekonominį aktyvumą[31].

Pagal kitą požiūrį, palyginimas yra nereikšmingas. Bet kokia priemonė, ribojanti prekybą tarp valstybių narių, laikoma varžančia vidaus rinkos veikimą, nepriklausomai nuo to, ar ji turi tokį pat poveikį valstybės narės viduje. Remiantis tokiu požiūriu, Europos Sąjungos steigimo dokumentai patys savaime yra dereguliacijos ir prekybą skatinantis įrankis[32].

---

[29] **Weber D.M.** Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration: Primary Law, Secondary Law, Soft Law, Coordination, Comitology and Their Relationship. – Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2010. – 286 p.

[30] **Chalmers D. et. al.** European Union Law. – New York: Cambridge University Press, 2010. – 678 p.

[31] Ten pat. 678–679 p.

[32] Ten pat. 679–680 p.

Šiame darbe bus vadovaujamasi pirmuoju požiūriu. Tai, kad šiame darbe bus vadovaujamasi pirmuoju požiūriu, nereiškia, kad būtent jis yra teisingas. Tai, koks iš minėtų požiūrių yra teisingas, yra platesnės diskusijos objektas, o šio darbo apimtis nėra pakankama, kad atsakyti į šį klausimą. Autorius šiame darbe vadovausis pirmuoju požiūriu todėl, kad tokiu atveju vertinimo kriterijus yra pakankamai aiškus. Vadovaujantis plačiuoju požiūriu, vertinant esamo reglamentavimo atitikimą Europos Sąjungos steigimo dokumentuose numatytam, galima nukrypti į labai sudėtingus teorinius pasvarstymus dėl to, koks ekonomiškai efektyviausias ir veiksmingiausias reguliavimas turėtų būti. Šio darbo apimtis yra tikrai nepakankama šiems pasvarstymams. Juolab, kad tai yra labiau ekonomikos, nei teisės dalykas.

Būtina pridurti, kad tai, koks yra vidaus rinkos apibrėžimas, nėra vienintelis diskusijas keliantis dalykas kalbant apie siekį sukurti Europos Sąjungos vidaus rinką. Literatūroje[33], o taip pat Europos Teisingumo Teismo praktikoje, buvo keliamas klausimas ir dėl to, kiek turėtų reglamentuoti Europos Sąjunga ir kiek pačios valstybės narės, taip pat tai, kaip siekis sukurti vidaus rinką sąveikauja (turi sąveikauti) su kitomis vertybėmis: siekiu užtikrinti socialine gerove, siekiu apsaugoti visuomenės sveikatą ir aplinką, ir kt. (Chalmers D. et. al., 2010). Plačiau apie šias diskusijas šiame darbe kalbama nebus, nes tai yra netikslinga darbe iškelto tikslo ir hipotezės požiūriu. Toliau bus kalbama apie reikalavimo išvengti „*konkurencijos iškraipymo*“ apibrėžimą.

Literatūroje nebuvo plačiai analizuojamas reikalavimas išvengti „*konkurencijos iškraipymo*“ PVM reglamentavimo harmonizavimo tikslais. Autoriaus nuomone, reikalavimas išvengti „*konkurencijos iškraipymo*“ turi du aspektus, t.y. i) PVM reglamentavimo harmonizavimas Europos Sąjungoje turi būti pakankamas, kad valstybės narės nustatydamos nacionalines PVM reglamentavimo taisykles negalėtų suteikti vietos gaminiams kokios nors apsaugos konkuruojant su kitų valstybių narių gaminiais. Tokią išvadą leidžia daryti kiti Europos Sąjungos kompetenciją harmonizuojant netiesioginių mokesčių reglamentavimą numatantys Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo straipsniai – jau minėti 110–112 straipsniai, kurie iš esmės draudžia netiesioginiais mokesčiais suteikti vietos gaminiams kokią nors apsaugą konkuruojant su kitų valstybių narių gaminiais; ir ii) pats PVM reglamentavimas, nesiejant jo su siekiu užtikrinti vidaus rinkos veikimą, neturėtų iškraipyti konkurencijos. Tokią išvadą leidžia daryti lingvistinė Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 113 straipsnio struktūros analizė, iš kurios matyti, kad reikalavimas išvengti „*konkurencijos iškraipymo*“ yra savarankiškas reikalavimas santykyje su reikalavimu užtikrinti vidaus rinkos veikimą. Tai reiškia, kad negalimas netgi toks konkurencijos iškraipymas, kuris nevaržo vidaus rinkos veikimo (šiaip galima kelti klausimą dėl to, ar gali kažkoks konkurencijos iškraipymas nevaržyti vidaus rinkos veikimo, taip pat dėl to, ar gali vidaus rinkos suvaržymas

[33] **Chalmers D. et. al.** European Union Law. – New York: Cambridge University Press, 2010. – 675 p.

neiškraipyti konkurencijos, tačiau tai nėra šio darbo objektas, todėl plačiau šiuo klausimu pasisakoma nebus).

2.2.2. Europos Sąjungos kompetencijos harmonizuojant PVM reglamentavimą naudojimosi būdai

Autoriaus nuomone, kompetencijos naudojimosi būdus apibrėžia du aspektai, t.y. i) Europos Sąjungai įgyvendinant kompetenciją leidžiami priimti teisės aktai; bei ii) teisės aktų priėmimo procedūros. Toliau bus kalbama apie pirmąjį aspektą.

Europos Sąjungos veikimo sutarties 288 straipsnis numato, kad:

„*Vykdydamos Sąjungos kompetenciją, institucijos priima reglamentus, direktyvas, sprendimus, rekomendacijas ir nuomones.*

Reglamentas yra taikomas visuotinai. Jis privalomas visas ir tiesiogiai taikomas visose valstybėse narėse.

Direktyva yra privaloma kiekvienai valstybei narei, kuriai ji skirta, rezultato, kurį reikia pasiekti, atžvilgiu, bet nacionalinės valdžios institucijos pasirenka jos įgyvendinimo formą ir būdus.

Sprendimas yra privalomas visas. Sprendimas, kuriame nurodomi jo adresatai, yra privalomas tik tiems adresatams.

Rekomendacijos ir nuomonės neturi privalomosios galios".

Tai nėra išsamus sąrašas, nes Europos Sąjungos tarptautinės sutartys taip pat laikytinos antrine Europos Sąjungos teise ir yra privalomos tiek Europos Sąjungai, tiek ir valstybėms narėms[34]. Visgi PVM reglamentavimo harmonizavimo prasme Europos Sąjungos tarptautinės sutartys nėra reikšmingas teisės šaltinis, todėl plačiau apie jas šiame darbe kalbama nebus.

Pagal Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 289 straipsnio 1 ir 3 dalis, reglamentai, direktyvos ir sprendimai yra įstatymo galią turintys, o atitinkamai ir privalomi teisės aktai. Atsižvelgiant į tai, kad šio darbo objektą sudaro tik norminiai teisės aktai (kaip jie buvo apibrėžti šio darbo įvade), šiame darbe nebus analizuojami neprivalomi teisės aktai.

Kalbant apie PVM reglamentavimo harmonizavimą, pažymėtina, kad skirtingai nei tiesioginių mokesčių reglamentavimo harmonizavimo atveju, kai harmonizuojama gali būti tik priimant

[34] **Chalmers D. et. al.** European Union Law. – New York: Cambridge University Press, 2010. – 98 p.

direktyvas, netiesioginių mokesčių reglamentavimo harmonizavimo atveju gali būti priimamos tiek direktyvos, tiek ir reglamentai[35]. Taip pat gali būti priimami sprendimai.

Reglamentai yra labiausiai centralizuojantys Europos Sąjungos teisės instrumentai ir naudojami tais atvejais, kai yra reikalinga unifikacija[36]. Kadangi jie turi būti taikomi visuotinai, jie nėra taikomi individualioms situacijoms, bet „*objektyviai nustatytai situacijai ir sukuria teisinį poveikį žmonių kategorijoms apibrėžtoms apibendrinant ir abstrahuojant*“[37]. Kita reikšminga charakteristika – tiesioginis taikymas. Nuo įsigaliojimo dienos jie automatiškai tampa dalimi nacionalinės valstybių narių teisės sistemos ir nereikalauja tolesnio perkėlimo. Iš esmės valstybėms narėms netgi yra uždrausta priimti reglamentus įgyvendinančius teisės aktus, nes tokie teisės aktai gali apimti pakeitimus, kurie gali įtakoti vienodą reglamentų taikymą[38] ar nuslėpti nuo piliečių faktą, kad tiesioginis jų teisių ir pareigų šaltinis yra būtent reglamentas[39]. Visgi, paminėtina, kad tam tikrais atvejais reglamentai gali numatyti valstybėms narėms pareigą priimti reglamentus įgyvendinančius teisės aktus. Tokios pareigos neįvykdymas laikytinas Europos Sąjungos teisės pažeidimu[40].

Direktyva yra privaloma kiekvienai valstybei narei, kuriai ji skirta, rezultato, kurį reikia pasiekti, požiūriu. Siekdamos šio rezultato valstybės narės turi tam tikrą diskreciją dėl to, kaip šis rezultatas bus pasiektas.

Sprendimas yra privalomas jo adresatams. Todėl, galima sakyti, tai yra individualaus pobūdžio teisės aktas. Kaip bus matyti žemiau, sprendimai nesudaro svarbaus PVM reglamentavimo harmonizavimo šaltinio, todėl sprendimai nebus plačiau analizuojami šiame darbe.

Būtina paminėti, kad Europos Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad teisinė akto klasifikacija priklauso nuo jo esmės, o ne nuo formos[41]. Taip pat Europos Teisingumo Teismas yra pripažinęs kai kuriuos Europos Sąjungos teisės aktus mišriais – iš dalies reglamentais, iš dalies sprendimais[42]. Visgi trumpai paminėjus šiuos niuansus, plačiau apie juos nebus kalbama, nes, kaip

---

[35] **Terra Ben J.M., Wattel Peter J.** European Tax Law. – Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2008. – 11 p.
[36] **Chalmers D. et. al.** European Union Law. – New York: Cambridge University Press, 2010. – 98 p.
[37] **Europos Teisingumo Teismao 1980 m. birželio 17 d. sprendimas bylose 789/79 ir 790/79**. http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=90670&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=287298 [žiūrėta 2012–02–25]
[38] **Europos Teisingumo Teismo 1973 m. vasario 7 d. sprendimas byloje 39/72**. http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=88354&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=287518 [žiūrėta 2012–02–25]
[39] **Europos Teisingumo Teismo 1973 m. spalio 10 d. sprendimas byloje 34/73.** http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=88457&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=287600 [žiūrėta 2012–02–25]
[40] **Europos Teisingumo Teismo 1979 m. vasario 7 d. sprendimas byloje 128/78**. http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=90103&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=287737 [žiūrėta 2012–02–25]
[41] **Autorius nežinomas. Vertė Cvelich. M.** Europos Sąjungos teisė. – Vilnius: Eugrimas, 2007. – 29 p.
[42] Ten pat. 29 p.

bus nurodyta žemiau, harmonizuojant PVM reglamentavimą Europos Sąjungoje buvo priimtas pakankamai ribotas kiekis teisės aktų, o priimtų forma yra pakankamai aiški.

Sugrįžtant prie šio darbo prasme svarbių antrinių Europos Sąjungos norminių aktų – reglamentų ir direktyvų, būtina aptarti jų vietą Europos Sąjungos valstybių narių nacionalinėse teisės sistemose. Tam svarbūs yra du aspektai: tiesioginis taikymas, kuris reiškia, kad taisyklė įsigalioja automatiškai, t.y. jai įgyvendinti nereikia nacionalinių teisių aktų[43]; bei tiesioginis veikimas, kuris reiškia, kad teisės akto suteiktomis teisėmis galima remtis nacionaliniuose teismuose[44].

Dėl tiesioginio taikymo didesnio ginčo negali būti. Pačiame Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 288 straipsnio 2 paragrafe numatyta, kad reglamentas yra tiesiogiai taikomas. Direktyva turi būti įgyvendinama priimant įgyvendinančius nacionalinės teisės aktus, todėl nėra tiesiogiai taikoma.

Nėra taip viskas paprasta dėl tiesioginio veikimo. Per daug nesigilinant į klausimo esmę (šio darbo objektas yra Europos Sąjungos norminiai aktai reguliuojantys PVM, o ne Europos Sąjungos teisės aktų sistema), galima paminėti, kad dauguma Europos Sąjungos teisės aktų nuostatų individai gali remtis nacionaliniuose teismuose tuo atveju, jeigu šios nuostatos atitinka pagrindinius tiesioginio veikimo reikalavimus. Paprastai, bet ne visada, tai reiškia, kad jos turi galėti suteikti teises individams[45].

Akivaizdu, jeigu reglamentai automatiškai tampa nacionalinės teisės dalimi, nėra jokios priežasties, tiek, kiek jų nuostatos yra pakankamai aiškios, tikslios ir taikytinos individualios ginčo šalies, dėl kurios jomis individams neturėtų būti galima remtis ir jų taikyti nacionaliniuose teismuose. Teigiama, kad byloje Antonio Munzo Cia SA v Frumar Ltd Europos Teisingumo Teismas pripažino, kad reglamentai, pagal jų pačių esmę, yra skirti tam, kad suteikti teises individams, kurios turi būti ginamos nacionalinių teismų (Steiner J., Woods L., 2003)[46]. Atitinkamai teigiama, kad šiuo sprendimu Europos Teisingumo Teismas patvirtino, kad reglamentai gali veikti tiesiogiai tiek horizontaliai tarp privačių asmenų, tiek ir vertikaliai prieš valstybės įstaigas ir tuo padarė takoskyrą tarp reglamentų ir direktyvų (Steiner J., Woods L., 2003)[47].

Kalbant apie direktyvas, padėtis yra labiau komplikuota. Jos gali tiesiogiai veikti taikomos individų nacionaliniuose teismuose prieš valstybės įstaigas, arba netiesiogiai veikti taikomos prieš valstybę ar privatų asmenį siekiant užtikrinti nacionalinių teisės aktų interpretaciją atitinkančią jų nuostatas. Jos taip pat gali tiesiogiai veikti taikant prieš kitus privačius asmenis (horizontaliai),

[43] **Autorius nežinomas. Vertė Cvelich. M.** Europos Sąjungos teisė. – Vilnius: Eugrimas, 2007. – 35 p.
[44] Ten pat. 35 p..
[45] **Craig P., de Burca G.** EU Law, Text, Cases, and Materials. – New York: Oxford University Press Inc., 2008. – 303 p.
[46] **Steiner J., Woods L.** Textbook on EC Law. – New York: Oxford University Press Inc., 2003. – 93 p.
[47] Ten pat. 93 p.

tačiau tik tais atvejais, kai direktyvos pačios savaime nesukuria tam privačiam asmeniui (prieš kurį jos yra taikomos) pareigos[48]. Būtina paminėti, kad paprastai direktyvos gali būti taikomos pasibaigus jų įgyvendinimo terminui.

Iš aukščiau pateiktos direktyvų ir reglamentų analizės šiuo darbe prasme darytinos šios trys svarbios išvados: i) harmonizuojant PVM reglamentavimą gali būti priimami tiek reglamentai, tiek direktyvos, tiek ir sprendimai; ii) reglamentai patys savaime yra taikomi tiesiogiai ir neturi (paprastai ir negali) būti įgyvendinami priimant nacionalinius teisės aktus, tuo tarpu direktyvos pačios savaime nėra tiesiogiai taikomos, bet turi būti įgyvendinamos priimant nacionalinius teisės aktus; iii) reglamentų tiesioginis veikimas ypač fizinių asmenų atžvilgiu (horizontalus) yra didesnis, nei direktyvų (kaip jau buvo nurodyta aukščiau, kai kurioje mokslinėje literatūroje teigiama, kad reglamentas pats savaime suponuoja jo tiesioginį veikimą). Toliau bus kalbama apie antrinės teisės norminių aktų reguliuojančių PVM priėmimo procedūrą.

Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 289 straipsnis numato teisėkūros procedūras, iš viso keturias. PVM reglamentavimo harmonizavimo prasme svarbi yra minėto straipsnio 2 dalis, kuri numato, kad *„konkrečiais Sutartyse numatytais atvejais procedūra, kai reglamentą, direktyvą ar sprendimą priima Europos Parlamentas, dalyvaujant Tarybai, arba Taryba, dalyvaujant Europos Parlamentui, yra speciali teisėkūros procedūra“*. Taigi, ši dalis numato dvi procedūras, t.y. i) kai sprendimą priima Europos Parlamentas, dalyvaujant Tarybai ir ii) kai sprendimą priima Taryba, dalyvaujant Europos Parlamentui. Sprendžiant iš jau minėto Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 113 straipsnio, numatančio Europos Sąjungos kompetenciją, harmonizuojant PVM reglamentavimą, galima daryti išvadą, kad šiuo atveju taikoma antroji iš aukščiau paminėtų, t.y. kai sprendimą priima Taryba, dalyvaujant Europos Parlamentui (paminėtina, kad PVM atveju Taryba privalo pasikonsultuoti ir su Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetu*).* Atkreiptinas dėmesys į tai, kad tai yra speciali procedūra – įprastinė yra numatyta minėto straipsnio 1 dalyje. Mokslinėje literatūroje ši procedūra dar vadinama konsultacine (Chalmers D. et. al., 2010)[49].

Šią procedūrą sudaro trys stadijos: i) Europos Komisija pateikia pasiūlymą Tarybai; ii) Taryba konsultuojasi su Europos Parlamentu; ir iii) Taryba priima teisės aktą veikdama kvalifikuota dauguma arba vienbalsiai, priklausomai nuo to, dėl kokios srities yra priimamas teisės aktas.

Lyginant su kitomis procedūromis, šioje procedūroje Europos Parlamento teisės yra pačios mažiausios[50]. Kalbant apie tai, kieno galia šioje procedūroje yra didžiausia, Europos Komisijos ar Tarybos, tai čia priklauso nuo to, ar reikalaujama yra kvalifikuota dauguma ar vienbalsiškumas. Tais atvejais, kai sprendimui priimti reikalaujamas vienbalsiškumas (kaip tik taip yra priimant

---

[48] **Craig P., de Burca G.** EU Law, Text, Cases, and Materials. – New York: Oxford University Press Inc., 2008. – 303 p.
[49] **Chalmers D. et. al.** European Union Law. – New York: Cambridge University Press, 2010. – 110 p.
[50] Ten pat. 110–111 p.

sprendimus dėl PVM reglamentavimo harmonizavimo), daugiausiai galių turi valstybės narės, kurios gali vetuoti bet kokį sprendimą[51]. Visgi Europos Komisija šioje procedūroje taip pat turi nemažai galių, nes Taryba gali pakeisti Europos Komisijos pasiūlymą tik vienbalsiai, todėl iš esmės pagal aptariamą procedūrą arba Europos Komisijos pasiūlymai yra priimami tokie, kaip pateikti, arba iš viso nepriimami, nes mažai tikėtina, kad Taryba sutars dėl vienbalsiškumo keičiant Europos Komisijos pasiūlymą, taip pat kad valstybės narės turės pakankamai resursų pateikti Europos Komisijos pasiūlymui alternatyvų pasiūlymą, kuriam būtų pritarta vienbalsiškai[52].

Pažymėtina, kad pagal Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo nuostatas (290 ir 291 straipsniai) privalomus teisės aktus priimant institucija, PVM atveju – Taryba, turi teisę suteikti Europos Komisijai teisę priimti dviejų tipų teisės aktus, t.y. i) deleguotus teisės aktus ir ii) įgyvendinančius teisės aktus. Remiantis Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 289 straipsniu, šie teisės aktai neturi įstatymo galios. Tai, kad tokie teisės aktai neturi įstatymo galios, leidžia teigti, kad jie yra žemesnės galios, nei įstatymo galią turintys Europos Sąjungos teisės aktai. Tačiau, kaip matyti iš Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 290–291 straipsnių nuostatų, jie yra privalomi, todėl patenka į šio darbo objektą. Autoriaus nuomone, šiuos deleguotus ir įgyvendinančius teisės aktus galima prilyginti Lietuvoje galiojantiems poįstatyminiams teisės aktams. Pagal Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 290 straipsnį, deleguoti teisės aktai papildo ar iš dalies keičia neesmines įstatymo galią turinčių teisės aktų nuostatas. Tuo tarpu pagal Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 291 straipsnį, įgyvendinantys teisės aktai priimami siekiant užtikrinti, kad privalomi Europos Sąjungos teisės aktai būtų įgyvendinti vienodomis sąlygomis. Kiekviename iš jų turi būti nurodyta, kad teisės aktas yra deleguotas ar įgyvendinantis. Nepaisant to, kad iš apibrėžimo atrodo, kad deleguotų aktų reguliavimo objektas turėtų būtų platesnis, visgi skirtumas tarp šių teisės aktų nėra aiškus[53]. Iš Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo nuostatų nėra aiški ir jų tarpusavio hierarchija. Kaip kad bus nurodyta žemiau, bent jau šiuo metu jie nesudaro svarbaus PVM reglamentavimo harmonizavimo Europos Sąjungoje šaltinio. Visgi šiuos teisės aktus paminėti buvo būtina, nes, kaip kad bus nurodyta žemiau, tikėtina, kad ateityje jų reikšmė PVM reglamentavimo harmonizavimo procese didės.

2.2.3. Europos Sąjungos kompetencija harmonizuojant PVM reglamentavimą – pirmenybė reglamentuoti

Kaip buvo nurodyta aukščiau (žr. 2.1. poskyrį), priklausomai nuo reglamentuojamos teisinių santykių srities, teisės literatūroje skiriama trijų rūšių Europos Sąjungos kompetencija. Autoriaus

[51] Ten pat. 111 p.
[52] **Chalmers D. et. al.** European Union Law. – New York: Cambridge University Press, 2010. – 112 p.
[53] Ten pat – 100 p.

nuomone, harmonizuojant PVM reglamentavimą Europos Sąjungos kompetencija gali būti apibūdina, kaip pirmenybė reglamentuoti (konkuruojanti kompetencija), t.y. šioje srityje egzistuoja bendra jurisdikcija; valstybių narių nacionaliniai teisės aktai gali būti priimami, tačiau neturi prieštarauti Europos Sąjungos teisės aktams. Tokią poziciją pagrindžia žemiau dėstomi argumentai:

Pirma, kaip jau buvo nurodyta aukščiau – vidaus rinkos srityje Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 4 straipsnyje yra numatyta konkuruojanti kompetencija. Siekiant sukurti vidaus rinką tam tikras PVM reglamentavimo harmonizavimas yra būtinas, kas leidžia teigti, kad šioje srityje yra taikoma konkuruojanti kompetencija.

Antra, Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 113 straipsnis numato, kad turi būti siekiama reglamentavimo netiesioginių mokesčių srityje „*suderinimo, būtino užtikrinanti, kad bus sukurta ir ims veikti vidaus rinka bei bus išvengta konkurencijos iškraipymo*“. Taigi, viena vertus, yra aiškiai numatyta Europos Sąjungos pareiga harmonizuoti PVM reglamentavimą, kita vertus, yra aiškiai numatyta PVM reglamentavimo harmonizavimo riba. Atitinkamai – tiek, kiek reglamentavimas Europos Sąjungos lygiu nėra būtinas šiam tikslui pasiekti, turi būti reglamentuojama nacionaliniais teisės aktais.

Trečia, kaip jau buvo nurodyta aukščiau, priimant sprendimus dėl PVM reglamentavimo harmonizavimo Taryba veikia vienbalsiai, be to, Europos Parlamento vaidmuo priimant sprendimus šiais klausimais yra pats mažiausias. Nors ir netiesiogiai, bet toks reglamentavimas taip pat leidžia teigti, kad šioje srityje yra taikoma konkuruojanti kompetencija. Tokia išvada darytina atsižvelgiant į tai, kad Tarybai tenkantis pagrindinis vaidmuo ir vienbalsiškumo reikalavimas priimant sprendimus rodo valstybes nares norint išlaikyti pakankamai didelį suverenitetą šioje srityje.

3. ANTRINĖS TEISĖS NORMINIAI AKTAI REGULIUOJANTYS PVM BEI JAIS PASIEKTAS PVM REGLAMENTAVIMO HARMONIZAVIMO LYGIS LYGINANT SU EUROPOS SĄJUNGOS STEIGIMO DOKUMENTUOSE NUMATYTU

3.1. Antrinės teisės norminiai aktai reguliuojantys PVM

Reikšmingiausias antrinės teisės norminis aktas reguliuojantis PVM – PVM direktyva su visais vėlesniais jos pakeitimais. Kaip jau buvo minėta aukščiau – PVM direktyvoje buvo kodifikuotos kitų PVM reglamentuojančių direktyvų nuostatos. Šiame darbe nebus vardijamos visos Europos Sąjungos priimtos direktyvos, nes tai nėra reikalinga sprendžiant dėl pasiekto PVM reglamentavimo harmonizavimo lygio. Šiuo atveju svarbu yra ne tai keliose direktyvose yra išdėstytos PVM reglamentuojančios nuostatos, bet tai, koks yra direktyvų turinys. Šiuo atveju paminėtina, kad priimtos direktyvos laikytinos įstatymo galią turinčiais teisės aktais.

Aukščiau buvo nurodyta, kad Europos Sąjungos steigimo sutartys numato, kad PVM reglamentavimas gali būti harmonizuojamas priimant ne tik direktyvas, bet ir reglamentus. Harmonizuojant PVM reglamentavimą buvo priimtas ne vienas reglamentas, tačiau priimti reglamentai yra ne vienodos teisinės galios.

Harmonizuojant PVM reglamentavimą buvo priimtas 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentas (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje[54] (paminėtina, kad iki šio reglamento priėmimo galiojo kiti reglamentai, o tai yra paskutinė šio reglamento redakcija). Šiuo atveju būtina pažymėti, kad tai yra vienintelis įstatymo galią turintis reglamentas reguliuojantis PVM.

Aukščiau buvo nurodyta, kad Europos Sąjungos steigimo sutartys numato galimybę priimti įstatymo galios neturinčius teisės aktus, t.y. deleguotus teisės aktus ir įgyvendinančius teisės aktus. PVM direktyva numato tokių aktų priėmimą. PVM direktyvos 397 straipsnyje numatyta, kad Taryba, remdamasi Europos Komisijos pasiūlymu, vieningai patvirtina PVM direktyvai įgyvendinti būtinas priemones. Remiantis šia nuostata buvo priimtas 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos PVM direktyvos įgyvendinimo priemonės[55] (paminėtina, kad iki šio reglamento priėmimo galiojo kiti reglamentai, o tai yra paskutinė šio reglamento redakcija).

---

[54] **2010–10–07 Tarybos reglamentas (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje.** http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:268:0001:01:LT:HTML [žiūrėta 2012–02–25]

[55] **2011–03–15 Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės**. http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:077:0001:01:LT:HTML [žiūrėta 2012–02–25]

Be įgyvendinančių Tarybos reglamentų, taip pat buvo priimti ir įgyvendinantys Europos Komisijos reglamentai. Tokių buvo priimta du: 2004 m. spalio 29 d. Europos Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1925/2004, nustatantis Tarybos reglamento (EB) Nr. 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje tam tikrų nuostatų taikymą[56] bei 2009 m. lapkričio 30 d. Europos Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1174/2009, kuriuo nustatomos Tarybos reglamento (EB) Nr. 1798/2003 34a ir 37 straipsnių nuostatų, susijusių su pridėtinės vertės mokesčio grąžinimu pagal Tarybos direktyvą 2008/9/EB, įgyvendinimo taisyklės[57].

Taip pat pažymėtina, kad reglamentuojant PVM buvo priimta ir sprendimų, pavyzdžiui, 2011 m. birželio 20 d. Tarybos įgyvendinimo sprendimas leisti Rumunijai taikyti specialią priemonę, kuria nukrypstama nuo PVM direktyvos 193 straipsnio[58], 2007 m. balandžio 30 d. Europos Komisijos sprendimas dėl Italijos Respublikos prašymo taikyti lengvatinį PVM tarifą tiekiant elektros energiją drėkinimo, vandens pumpavimo ir nusausinimo įrenginiams eksploatuoti[59] ir kt. Tokių sprendimų buvo priimta daug daugiau, tačiau, kaip visi kiti, kaip ir pateikti, yra individualaus pobūdžio, todėl didesnės reikšmės harmonizuojant PVM reglamentavimą Europos Sąjungoje jie neturėjo.

Apibendrinant aukščiau išdėstytą, galima padaryti šias šio darbo kontekste svarbias išvadas: i) pagrinde PVM reglamentavimo harmonizavimas Europos Sąjungoje vykdomas direktyvomis, o ne reglamentais (vienintelis aukščiau paminėtas reglamentas reglamentuoja pakankamai siaurą sritį); ii) Europos Komisijai nebuvo suteiktos teisės priimti nei deleguotų, nei įgyvendinančių PVM direktyvą teisės aktų; iii) Tarybai buvo suteikta teisė priimti įgyvendinančius PVM direktyvą teisės aktus, tačiau Taryba šia teise plačiai nesinaudojo – iš esmės buvo priimtas vienas sąlyginai nedidelės apimties PVM direktyvą įgyvendinantis aukščiau nurodytas Tarybos reglamentas; iv) Europos Komisijai buvo suteiktos teisės priimti vienintelį įstatymo galią turintį Tarybos priimtą reglamentą įgyvendinančius teisės aktus.

Galbūt remiantis pateikta informacija būtų galima daryti tam tikras išvadas apie nepakankamą PVM reglamentavimo Europos Sąjungoje harmonizavimą, visgi, svarbiausia yra ne tai, kokios

---

[56] **2004–10–29 Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1925/2004, nustatantis Tarybos reglamento (EB) Nr. 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje tam tikrų nuostatų taikymą.** http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32004R1925:LT:HTML [žiūrėta 2012–02–25]

[57] **2009–11–30 Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1174/2009, kuriuo nustatomos Tarybos reglamento (EB) Nr. 1798/2003 34a ir 37 straipsnių nuostatų, susijusių su pridėtinės vertės mokesčio grąžinimu pagal Tarybos direktyvą 2008/9/EB, įgyvendinimo taisyklės.** http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:314:0050:01:LT:HTML [žiūrėta 2012–02–25]

[58] **2011–06–20 Tarybos įgyvendinimo sprendimas, leisti Rumunijai taikyti specialią priemonę, kuria nukrypstama nuo Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 193 straipsnio.** http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:163:0026:01:LT:HTML [žiūrėta 2012–02–25]

[59] **2007–04–30 Komisijos sprendimas dėl Italijos Respublikos prašymo taikyti lengvatinį PVM tarifą tiekiant elektros energiją drėkinimo, vandens pumpavimo ir nusausinimo įrenginiams eksploatuoti.** http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2007:118:0018:01:LT:HTML [žiūrėta 2012–02–25]

formos teisės aktai buvo priimti (paminėtina, kad Europos Teisingumo Teismas yra pažymėjęs, kad svarbiausia yra teisės akto forma, o ne turinys[60]), taip pat ne jų kiekis, o juose esančių nuostatų apimtis ir turinys. Toliau bus bandoma nustatyti, ar šiais priimtais antrinės tiesės norminiais aktais reguliuojančiais PVM buvo pasiektas Europos Sąjungos steigimo dokumentuose numatytas reglamentavimo harmonizavimo lygis. Siekiamas reglamentavimo harmonizavimo lygis aukščiau buvo apibrėžtas, todėl vertinimo kriterijus yra aiškus.

3.2. Antrinės teisės norminiais aktais reguliuojančiais PVM pasiektas PVM reglamentavimo harmonizavimo lygis lyginant su Europos Sąjungos steigimo dokumentuose numatytu

Su Europos Sąjungos PVM sistemos veikimu susijusios problemos yra pakankamai gerai žinomos ir buvo ne kartą įvairiuose Europos Komisijos parengtuose programiniuose dokumentuose aptartos. Paskutinis programinis dokumentas, kuriame buvo išvardyti probleminiai Europos Sąjungos PVM sistemos aspektai, yra jau minėta Žalioji knyga.

Šiuo atveju būtina pažymėti, kad ne visos Europos Sąjungos PVM sistemos problemos yra susijusios su vidaus rinkos veikimo suvaržymu ar konkurencijos iškraipymu. Net ir unitarinėse valstybėse egzistuoja PVM sistemos probleminiai aspektai. Todėl analizuojamos bus tik tos problemos, kurios yra susijusios su šiame darbe iškelta hipoteze, t.y. su apribojimais vidaus rinkos veikimui ir konkurencijos suvaržymais.

Žaliojoje knygoje nagrinėjami klausimai padalyti į dvi grupes. Pirma grupė – dėl Europos Sąjungos vidaus sandoriams taikomų apmokestinimo principų, kuriais turėtų būti pagrįsta prie vidaus rinkos visiškai pritaikyta Europos Sąjungos PVM sistema. Antra grupė – kiti klausimai, kuriuos reikia spręsti nepriklausomai nuo to, kaip bus pasirinkta apmokestinti Europos Sąjungos vidaus sandorius. Šiame darbe taip pat bus pradėta analizė nuo Europos Sąjungos vidaus sandoriams taikomų apmokestinimo principų įtakos vidaus rinkos veikimui.

3.2.1. Apmokestinimo vietos nustatymo taisyklė ir vidaus rinkos veikimas

Valstybių narių vidaus sandorių atveju PVM visada apskaičiuoja pardavėjas (nepriklausomai nuo to, ar sandoris sudaromas tarp apmokestinamųjų ar neapmokestinamųjų asmenų). Tuo tarpu Europos Sąjungos vidaus sandorių atveju pagal dabar galiojančią tvarką apmokestinamųjų asmenų tarpusavyje tiekiamos prekės ir paslaugos (įmonių tarpusavio sandoriai) atskiriamos nuo

[60] **Autorius nežinomas. Vertė Cvelich. M.** Europos Sąjungos teisė. – Vilnius: Eugrimas, 2007. – 29 p.

galutiniams vartotojams tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų (įmonių ir vartotojų tarpusavio sandoriai):

- pagrindinis principas, pagal kurį apmokestinami Europos Sąjungos vidaus įmonių ir vartotojų tarpusavio prekių ir paslaugų tiekimo sandoriai, yra apmokestinimas taikant kilmės valstybės narės nustatytus tarifus ir sąlygas, o PVM biudžetui sumoka pardavėjas;
- pagrindinis principas, pagal kurį apmokestinami Europos Sąjungos vidaus įmonių tarpusavio prekių ir paslaugų tiekimo sandoriai, yra apmokestinimas taikant paskirties valstybės narės (t. y. valstybės narės, į kurią atvežamos prekės arba, jei tai yra paslaugos, kurioje įsteigta pirkėjo įmonė) nustatytus tarifus ir sąlygas, o PVM biudžetui sumoka pirkėjas.

Taigi, akivaizdu, kad įmonių tarpusavio sandorių atveju tiekiamos prekės ir paslaugos yra apmokestinamos skirtingai, priklausomai nuo to, ar jos tiekiamos valstybėje narėje, ar Europos Sąjungos viduje.

Nepaisant to, kad tiek prekių, tiek paslaugų Europos Sąjungos vidaus įmonių tarpusavio sandoriai pagal pagrindinę taisyklę apmokestinami paskirties valstybėje narėje, visgi apmokestinimo mechanizmas skiriasi. Siekiant suvokti nustatytos tvarkos žalingumą vidaus rinkos funkcionavimui būtina apibrėžti šį mechanizmą tiek prekių tiekimo, tiek ir paslaugų teikimo atvejais:

- prekių tiekimo į kitą Europos Sąjungos valstybę narę atveju įvyksta du sandoriai: i) kilmės valstybėje narėje įvyksta prekių tiekimas, kuris apmokestinamas 0 proc. PVM tarifu; ii) paskirties valstybėje narėje įvyksta prekių įsigijimas, kuris apmokestinamas taikant paskirties valstybės narės nustatytus tarifus ir sąlygas, o PVM biudžetui sumoka pirkėjas;
- paslaugų teikimo atveju paslaugų teikimo vieta „*persikelia*" į paskirties valstybę, t.y. paslaugų teikimas yra ne objektas kilmės valstybėje narėje. Tokiu būdu teikimo sandoris įvyksta tik paskirties valstybėje narėje.

Galima teigti, kad vien tai, kad Europos Sąjungos vidaus ir valstybės narės vidaus sandorių apmokestinimo vietos nustatymo taisyklės skiriasi, lemia vidaus rinkos suvaržymą, t.y. lemia skirtingas sandorio šalių teises ir pareigas priklausomai nuo sandorio tipo. Tačiau tikrasis vidaus rinkos suvaržymo mastas gali būti nustatytas tik įsigilinus į reikalo esmę.

Pirma, nepaisant to, kad valstybės narės vidaus ir Europos Sąjungos vidaus įmonių ir vartotojų tarpusavio sandoriai yra apmokestinami vienodai, tačiau taip yra tik tol, kol neturi būti taikomos įvairios išimtys. Siekiant išvengti konkurencijos iškraipymo iš pagrindinės taisyklės buvo

numatytos įvairios išimtys, kai apmokestinimo vieta persikelia į paskirties (vartotojo) valstybę, pavyzdžiui, nuotolinės prekybos atveju, naujų transporto priemonių įsigijimo atveju, ir kt. Reikšmingiausia ko gero yra išimtis dėl nuotolinės prekybos. Pagal šią išimtį, iki tiekėjo metinė apyvarta įsigijimo valstybėje yra ne didesnė, nei tos valstybės numatyta riba, sandoris apmokestinamas kilmės (tiekėjo) valstybėje narėje, tačiau šią ribą peržengus, sandoris apmokestinamas paskirties (vartotojo) valstybėje narėje. Dėl to tiekėjui tenka pareiga paskirties (vartotojo) valstybėje narėje registruotis PVM mokėtoju, mokėti PVM, taigi, atsiranda papildoma administracinė našta. Ši našta tampa dar didesnė dėl valstybėse narėse taikomų skirtingų PVM tarifų – kitoje valstybėje narėje esančiam subjektai gali būti sunku nustatyti taikomą PVM tarifo dydį. Taigi, netgi ir įmonių ir vartotojų tarpusavio sandorių atveju nėra užtikrintas vienodas valstybės narės vidaus ir Europos Sąjungos vidaus sandorių apmokestinimas.

Antra, kalbant apie įmonių tarpusavio sandorių apmokestinimą, atsižvelgiant į tai, kad dabartinė PVM sistema yra paremta sandorio apmokestinimo paskirties valstybėje narėje principu, kiekvieno Europos Sąjungos vidaus sandorio atveju tiekėjas privalo taikyti sudėtingas taisykles dėl sandorio apmokestinimo vietos nustatymo, savo pareigų, kylančių iš sandorio nustatymo. Paminėtina, kad šiuo klausimu yra priimtas 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos PVM direktyvos įgyvendinimo priemonės[61]. Šis Tarybos reglamentas numato taisykles nustatant pirkėjo statusą, pirkėjo tikslą įsigyjant (įsigijimas verslo ar ne verslo tikslais) ir pirkėjo buvimo vietą. Tačiau visų neaiškumų minėtas reglamentas nepašalino. Tokia situacija sąlygojo, kad tiekėjai atsidūrė teisinio neapibrėžtumo būsenoje[62]. Apmokestinimo vieta priklauso nuo daugelio aplinkybių (vienos aplinkybės turi būti nustatytos prekių ir kitos paslaugų teikimo atveju), be to, apmokestinamasis asmuo tam tikrais atvejais turi atsižvelgti į nacionalines „*tiekimo vietos nustatymo taisykles*"[63]. Nustatęs tiekimo vietą, tiekėjas turi nustatyti, kokios jam tenka su PVM susijusios prievolės ir kokios pirkėjui. Būtina pridurti, kad pirkėjui taip pat gali iškilti abejonių dėl teisinio sandorių kvalifikavimo.

Trečia, vėlgi kalbant apie įmonių tarpusavio sandorių apmokestinimą, be papildomos administracinės naštos susijusios su teisinės padėties nustatymu, dabartinė tvarka tarpvalstybinių sandorių dalyviams sukuria taip pat ir papildomas pareigas (tiek tiekėjams, tiek ir pirkėjams). Šios papildomos pareigos, o taip PVM direktyvos nuostatų įgyvendinimas nacionalinių mokesčių administratorių, gali atbaidyti asmenis, o ypač smulkų verslą nuo prekių ar paslaugų įsigijimo iš

[61] **2011–03–15 Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės**. http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:077:0001:01:LT:HTML [žiūrėta 2012–02–25]

[62] **Commission Staff Working Document Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT Towards simpler, more rebust and efficient VAT system**. http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=SEC:2010:1455:FIN:EN:PDF. 11 p. [žiūrėta 2012–02–25]

[63] Ten pat. 11 p.

kitos valstybės narės[64]. Kiekvienam tarpvalstybiniam sandoriui tiekėjas turi vesti atskirą specialią buhalteriją, pavyzdžiui, apie įrodymus, patvirtinančius pirkėjo PVM kodo galiojimą, mokestinį statusą, adresą, prekių vežimo dokumentus ir kt. Visi šie įrodymai reikalingi tiekėjui norint išvengti galimos atsakomybės, jeigu pirkėjas nesumokėtų PVM. Taip pat ir pirkėjams tenka prievolės susijusios su siekiu užkirsti kelią PVM sukčiavimui[65]. Nuolatinis poreikis įvykdyti numatytus reikalavimus gali būti labai didele našta ir negarantuoja, kad reikalavimų laikymasis patenkins mokesčius administratorius ar nacionalinius teismus[66]. Kita vertus, dėl numatytų su VIES sistema (PVM informacijos mainų sistema) susijusių reikalavimų, tiekėjas privalo pildyti specialią deklaraciją apie neapmokestinamus prekių tiekimus ar paslaugų teikimus, kuriems taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, juose turi būti pateikiama informacija apie pirkėjų PVM numerius ir pardavimų kainas. Šių aukščiau nurodytų reikalavimų vykdymas lemia daug didesnius PVM reikalavimų laikymosi kaštus tarpvalstybinius sandorius sudarantiems prekybininkams, o tai yra jų diskriminacija ir tarpvalstybinės prekybos suvaržymas[67]. Vykdant tarpvalstybinius sandorius sudėtingesnė yra PVM atskaita[68]. Dėl numatytos apmokestinimo vietos nustatymo taisyklės pirkėjams apmokestinamiesiems asmenims ne PVM mokėtojams gali atsirasti pareiga skaičiuoti ir sumokėti į biudžetą PVM, o tai gali atbaidyti pirkėjus nuo prekių/paslaugų įsigijimų iš kitų Europos Sąjungos valstybių narių[69].

3.2.2. PVM taikymo sritis ir vidaus rinkos veikimas

Šiame skyrelyje bus kalbama apie išimtis, kurios, Autoriaus nuomone, varžo vidaus rinką ar konkurenciją. Visgi, prieš kalbant apie išimtis, būtina apibrėžti PVM taikymo sritį apskritai.

Remiantis PVM direktyvos 2 straipsniu, PVM objektas yra:

1. prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai jas tiekia/teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks (2 straipsnio 1 dalies a) ir c) punktai);

2. prekių įsigijimas už atlygį Bendrijos viduje, kai jas valstybės narės teritorijoje įsigyja apmokestinamasis asmuo, veikiantis kaip toks, arba tam tikras sąlygas atitinkantis

---

[64] **Commission Staff Working Document Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT Towards simpler, more rebust and efficient VAT system**. http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=SEC:2010:1455:FIN:EN:PDF. 12 p. [žiūrėta 2012–02–25]

[65] Ten pat. 12 p.

[66] Ten pat. 12 p.

[67] **Cnossen S. Value**–Added Tax and Excises: Commentary. http://www.ifs.org.uk/mirrleesreview/commentaries/cnossen_commentary.pdf. 5 p. [žiūrėta 2012–02–25]

[68] **Commission Staff Working Document Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT Towards simpler, more rebust and efficient VAT system**. http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=SEC:2010:1455:FIN:EN:PDF. 13 p. [žiūrėta 2012–02–25]

[69] Ten pat. 14 p.

neapmokestinamasis juridinis asmuo, taip pat tiek apmokestinamojo, tiek ir neapmokestinamojo asmens naujų transporto priemonių įsigijimas (2 straipsnio 1 dalies b) punktas);

3. prekių importas (2 straipsnio 1 dalies b) punktas).

Paminėtina, kad PVM direktyvos 3 straipsnis numato išimtinius atvejus, kai sandoriai tarp Europos Sąjungos valstybių narių nėra PVM objektas.

Iš aukščiau pateikto PVM objekto apibrėžimo, matyti, kad, siekiant nustatyti, kas yra PVM objektas, būtina apibrėžti sąvokas: „*apmokestinamasis asmuo*“, „*atlygis*“, taip pat apmokestinamuosius sandorius (tiekimas, teikimas, įsigijimas ir importas). Siekiant atskleisti PVM taikymo sritį būtina plačiau paanalizuoti sąvokų „*apmokestinamasis asmuo*“ ir „*atlygis*“ turinį.

Pagal direktyvos 9 straipsnio 1 d.: „„*Apmokestinamasis asmuo*“ *– asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą*“. Kalbant apie žodį „*asmuo*”, tai jo reikšmė netapatintina su žodžio „*asmuo*” reikšme civilinėje teisėje[70]. PVM prasme žodis asmuo vertintinas tik kartu su „*savarankiškumo*” vykdant ekonominę veiklą požymiu. Junginys “*vykdo bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą*” reiškia, be kita ko, kad ekonomine veikla laikoma ir veikla, kurios vienintelis tikslas – mokestinės naudos gavimas[7172]; taip pat, kad ekonominė veikla apima ir neteisėtą veiklą[73], tačiau nelaikoma griežtai uždrausta neteisėta veikla[74]. Žodžių junginys „*bet kurioje vietoje*” reiškia, kad veikla gali būti vykdoma tiek Europos Sąjungoje, tiek ir už jos ribų.

„*Atlyginio*“ sąvoka buvo atskleista Europos Teisingumo Teismo praktikoje. Europos Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad atlygį turi būti įmanoma išreikšti pinigais bei kad atlygis yra subjektyvi vertė, apmokestinimo pagrindą už paslaugų teikimą sudaro realiai gautas atlygis, o ne pagal objektyvius kriterijus apskaičiuota vertė[75]. Kitoje byloje Europos Teisingumo Teismas yra

[70] **Europos Teisingumo Teismo 2008 m. gegužės 22 d. sprendimas byloje 162/07.** http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=67742&pageIndex=0&doclang=LT&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=76767 [žiūrėta 2012–02–25]

[71] **Europos Teisingumo Teismo 2006 m. vasario 21 d.sprendimas byloje 255/02.** http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=56198&pageIndex=0&doclang=LT&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=76978 [žiūrėta 2012–02–25]

[72] **Europos Teisingumo Teismo 2006 m. vasario 21 d.sprendimas byloje 223/03.** http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=56184&pageIndex=0&doclang=LT&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=77046 [žiūrėta 2012–02–25]

[73] **Europos Teisingumo Teismo 2000 m. birželio 29 d. sprendimas byloje 455/98.** http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=45406&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=90929 [žiūrėta 2012–02–25]

[74] **Europos Teisingumo Teismo 1988 m. liepos 5 d. sprendimas byloje 289/86.** http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=94910&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=91125 [žiūrėta 2012–02–25]

[75] **Europos Teisingumo Teismo 1981 m. vasario 5 d. sprendimas byloje 154/80.** http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=90938&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=138202 [žiūrėta 2012–02–25]

pasisakęs, kad turi būti ryšys tarp atlygio ir parduotų prekių/paslaugų[76]. Dar kitoje byloje Europos Teisingumo Teismas yra pasisakęs, kad atlygio dydis negali būti laikomas reikšminga aplinkybe analizuojant atlygio sąvoką[77]

Iš aukščiau pateikto matyti, kad PVM direktyva numato pakankamai platų ekonominės veiklos apibrėžimą, taip pat ir Europos Teisingumo Teismo praktikoje yra suformuotas pakankamai platus ekonominės veiklos apibrėžimas. Kartu reikia pasakyti, kad tiek PVM direktyva numato, tiek ir Europos Teisingumo Teismas yra pripažinęs, kad tam tikros veiklos nelaikomos ekonominėmis PVM tikslais. Visų išimčių aprašyti šiame darbe yra neįmanoma, be to, tai yra netikslinga šiame darbe iškelto tikslo požiūriu. Toliau bus kalbama apie tas išimtis, kurios, Autoriaus nuomone, varžo vidaus rinkos veikimą ar konkurenciją.

Tačiau prieš kalbant apie šiuos suvaržymus, būtina bent trumpai apibrėžti išimčių dalį ekonomikoje. Taigi, pažymėtina, kad standartinis tarifas Europos Sąjungoje taikomas tik maždaug dviem trečiosioms bendro vartojimo, o likusiajam trečdaliui taikomos įvairios atleidimo nuo PVM nuostatos ar lengvatiniai tarifai[78]. Europos Sąjungos valstybėse narėse, priklausančiose OECD, faktinėms PVM įplaukoms vidutiniškai priskiriama tik 55 proc. įplaukų, kurios iš esmės būtų surenkamos, jeigu standartiniu tarifu būtų apmokestintas visas galutinis vartojimas. Kitose OECD šalyse, kaip antai Japonija, Pietų Korėja ar Šveicarija, PVM sistema yra veiksmingesnė, ir šis skaičius yra maždaug 73 proc[79].

Remiantis PVM direktyva, PVM neapmokestinama veikla gali būti:

1. nelaikoma ekonomine veikla PVM tikslais ir dėl to neapmokestinama, t.y. tam tikras sąlygas atitinkanti viešųjų įstaigų vykdoma veikla;

2. laikoma ekonomine veikla PVM tikslais, tačiau atleista nuo PVM (PVM neskaičiuojamas):

2.1. veikla, kuri neapmokestinama PVM siekiant apsaugoti viešąjį interesą;

2.2. veikla, kuri neapmokestinama PVM dėl kitų tikslų;

3. laikoma ekonomine veikla PVM tikslais, tačiau atleista nuo PVM (skaičiuojamas 0 proc. PVM).

[76] **Europos Teisingumo Teismo 1994 m. kovo 3 d. sprendimas byloje 16/93**. http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=99001&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=138539 [žiūrėta 2012–02–25]

[77] **Europos Teisingumo Teismo 2005 m. sausio 20 d. sprendimas byloje 412/03**. http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=49855&pageIndex=0&doclang=LT&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=139552 [žiūrėta 2012–02–25]

[78] **Žalioji knyga. PVM ateitis. Paprastesnės, stabilesnės ir veiksmingesnės PVM sistemos kūrimas**. http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:LT:PDF. 5 p. [žiūrėta 2012–02–25]

[79] Ten pat. 5 p.

Skirtumas tarp 2 ir 3 punktuose numatytų atvejų yra toks, kad antruoju atveju numatytą veiklą vykdantys asmenys neturi teisės atskaityti veiklai vykdyti pirktų prekių/paslaugų sumokėto PVM, o trečiuoju atveju – turi. Kiekviena iš nurodytų išimčių yra susijusi su tam tikrais vidaus rinkos veikimo ar konkurencijos suvaržymais.

Toliau bus rašoma apie atvejus, kai ekonomine veikla nelaikoma viešųjų įstaigų vykdoma veikla (aukščiau nurodytas 1 punktas), taip pat apie atvejus, kai tam tikra veikla laikoma ekonomine veikla PVM tikslais, tačiau yra PVM neapmokestinama siekiant apsaugoti viešąjį interesą (aukščiau nurodytas 2.1. punktas).

Pirma, viešųjų įstaigų vykdoma veikla nelaikoma ekonomine veikla, o šie asmenys nelaikomi apmokestinamaisiais asmenimis. Pagal PVM direktyvos nuostatas viešosios teises reguliuojamos įstaigos nelaikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kai jos vykdo veiklą ar sandorius, kuriuos jos vykdo kaip valdžios institucijos, net renkant mokesčius, rinkliavas, įmokas ar kitus su šia veikla ar sandoriais susijusius mokesčius, išskyrus, jei laikant jas neapmokestinamaisiais asmenimis, būtų labai iškraipoma konkurencija. Taip pat tokie viešieji juridiniai asmenys pripažįstami apmokestinamaisiais asmenimis visais atvejais tada, kai vykdo PVM direktyvos pirmajame priede išvardintą veiklą (keleivių vežimas, sandėliavimas, telekomunikacijų paslaugos ir kt.), jei ta veikla nėra vykdoma tokiu smulkiu mastu, kad ją galima būtų laikyti visiškai nereikšminga. Šia nuostata siekiama nediskriminuoti apmokestinamųjų asmenų, juk neapmokestinamas viešasis subjektas, vykdantis tam tikrą veiklą, gali patekti į palankesnę padėtį nei tokią veiklą vykdantis privatus apmokestinamasis asmuo.

Antra, kalbant apie tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimą PVM, tai ji numatyta PVM direktyvos 132–134 straipsniuose. Su visuomenės interesais susijusias paslaugas, kurios neapmokestinamos PVM, numato PVM direktyvos 132 straipsnis. Paminėtinos šios veiklos: i) pašto paslaugos; ii) su pacientų gydymu susijusios paslaugos; iii) su globa, rūpyba ar socialinės apsaugos darbu susijusios paslaugos; iv) su vaikų ir jaunimo apsauga susijusios paslaugos; iv) su švietimu susijusios paslaugos; v) pelno nesiekiančių organizacijų su tam tikros vykdymu susijusios paslaugos; vi) su viešųjų radijo ir televizijos įstaigų vykdoma veikla susijusios paslaugos, taip pat tam tikros kitos paslaugos.

Nepaisant to, kad minėtais dvejais atvejais išimtys yra visiškai kitokio koncepcinio pobūdžio (vienu atveju veikla yra laikoma neekonomine, kitu atveju – ekonomine, bet atleista nuo PVM), tačiau abejais atvejais veiklos turi viešojo intereso elementą ir abejais atvejais su išimtimi yra susijusios panašios problemos. Konkurencijos suvaržymas gali pasireikšti dviem būdais – tiek

žvelgiant iš tiekimų sąnaudų perspektyvos, tiek ir žvelgiant pačių tiekimų perspektyvos[80]. Abu atvejai plačiau aprašomi žemiau.

Pirma, kai kurios PVM neapmokestinamos viešosios paslaugos gali konkuruoti su PVM apmokestinamųjų asmenų teikiamomis paslaugomis. Žinoma, yra numatytas ribojimas, kad PVM gali būti neapmokestinamos tik nekonkuruojančios paslaugos. Tačiau šiuo atveju būtina pažymėti, kad pradinė nuostata dėl aptariamų veiklų neapmokestinimo buvo numatyta, kai konkurencija teikiant tokias paslaugas tarp privataus ir valstybinio sektoriaus buvo nežymi. Tačiau praėjus pusei amžiaus nuo to laiko, tokių veiklų neapmokestinimas gali kur kas labiau varžyti konkurenciją dėl egzistuojančios ir potencialios konkurencijos tarp privataus ir viešojo sektoriaus vykdant aptariamą veiklą. Nors ir rečiau, bet bent jau teoriškai, problema gali būti ir atvirkštinio pobūdžio – tais atvejais, kai viešosios institucijos didelę dalį sąnaudų sudaro įsigijimai iš kitų asmenų (PVM mokėtojų), tokių institucijų paslaugos, kai jas perka PVM apmokestinamieji asmenys, priešingai, gali tapti mažiau konkurencingos, nes kitiems asmenims sumokėtas PVM negali būti atskaitytas, taigi, susidaro paslėptas PVM, dėl ko tokių institucijų paslaugos gali būti brangesnės.

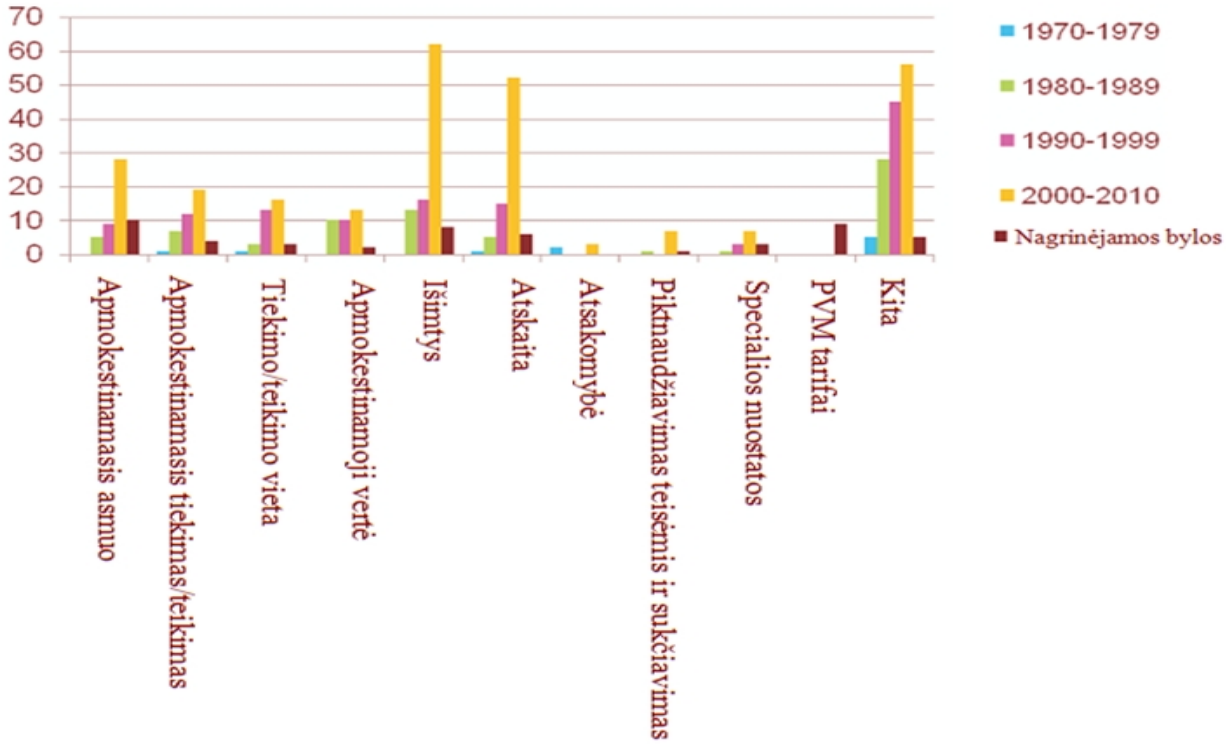
*Antra***,** kai valdžios institucijos atleidžiamos nuo PVM arba nepatenka į jo taikymo sritį, jos turi paskatą riboti užsakomąsias paslaugas, kad išvengtų PVM, kurio jos negali atskaityti, sumokėjimo[81]. Tai mažina viešąsias paslaugas teikiančių įstaigų veiklos efektyvumą[82]. Autoriaus nuomone, tai, kad viešosios įstaigos gali stengtis nepirkti šių paslaugų iš PVM mokėtojų, be to, kad neigiamai gali veikti tokių įstaigų veiklos efektyvumą, tai taip pat gali ir varžyti konkurenciją – tokios įstaigos gali netgi stengtis pačios pasigaminti šias paslaugas, bet taip pat gali stengtis įsigyti šias paslaugas iš PVM nemokančių apmokestinamųjų asmenų – tokiu būdu PVM mokėtojai atsiduria mažiau palankioje padėtyje, nei PVM nemokantys apmokestinamieji asmenys.

Paminėtina, kad kai kurios valstybės narės, siekdamos išspręsti aukščiau nurodytas problemas, nusprendė kompensuoti tiekėjams, tiekiantiems PVM neapmokestinamiesiems viešiesiems asmenims prekes/paslaugas, jų sumokėtą PVM. Tokiu būdu siekiama užtikrinti, kad valstybiniai ir privatūs tiekėjai turėtų vienodas sąlygas[83]. Europos Komisija nurodo panašias schemas, kaip vieną iš svarstytinų galimybių sprendžiant šias problemas. Tačiau čia egzistuoja kita problema. Nyderlandai grąžina tiek Nyderlanduose, tiek ir kitose Europos Sąjungos valstybėse narėse sumokėtą PVM. Tačiau jokia kita iš panašią schemą taikančių valstybių narių (ją be

[80] **Copenhagen Economics, KPMG AG.** VAT in the public sector and exemptions in the public interest, Final report for TAXUD/2009/DE/316.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_public_sector.pdf. 6 p. [žiūrėta 2012–02–25]
[81] **Bird R.M., Gendron P.P.** The VAT in Developing and Transitional Countries. – New York: Campbridge University Press, 2007. – 94 p.
[82] **Cnossen S.** Value–Added Tax and Excises: Commentary.
http://www.ifs.org.uk/mirrleesreview/commentaries/cnossen_commentary.pdf. 11 p. [žiūrėta 2012–02–25]
[83] **Bird R.M., Gendron P.P.** The VAT in Developing and Transitional Countries. – New York: Campbridge University Press, 2007. 92 p.

Nyderlandų taiko Danija, Suomija, Norvegija, Švedija ir Jungtinė Karalystė) negrąžina kitose šalyse sumokėto PVM, o tai gali būti nesuderinama su vidaus rinkos veikimu[84], nes riboja tiekėjų paskatas tiekti prekes/paslaugas už šalies ribų.

Be paminėto būtina pridurti, kad PVM direktyva suteikia valstybėms narėms pakankamai daug diskrecijos apibrėžiant, kas yra PVM neapmokestinamos viešosios paslaugos[85], o tai sukelia papildomų problemų. Tai, kad PVM neapmokestinamųjų viešųjų paslaugų pobūdis nėra aiškus, įrodo gausybė Europos Teisingumo Teismo bylų sprendžiant su tuo susijusius klausimus, kaip kad įrodo žemiau pateikiamos lentelės. Šiuo atveju būtina pažymėti, kad, atsižvelgiant į tai, kad skirtingos valstybės narės skirtingai interpretuoja viešąsias paslaugas, aptariami konkurencijos iškraipymai kiekvienoje valstybėje narėje pasireiškia skirtingai, o tai reiškia, kad tose valstybėse narėse, kuriose viešųjų paslaugų sąvoka interpretuojama siauriausiai, lengviausiai gali konkuruoti kitų valstybių narių paslaugų tiekėjai.

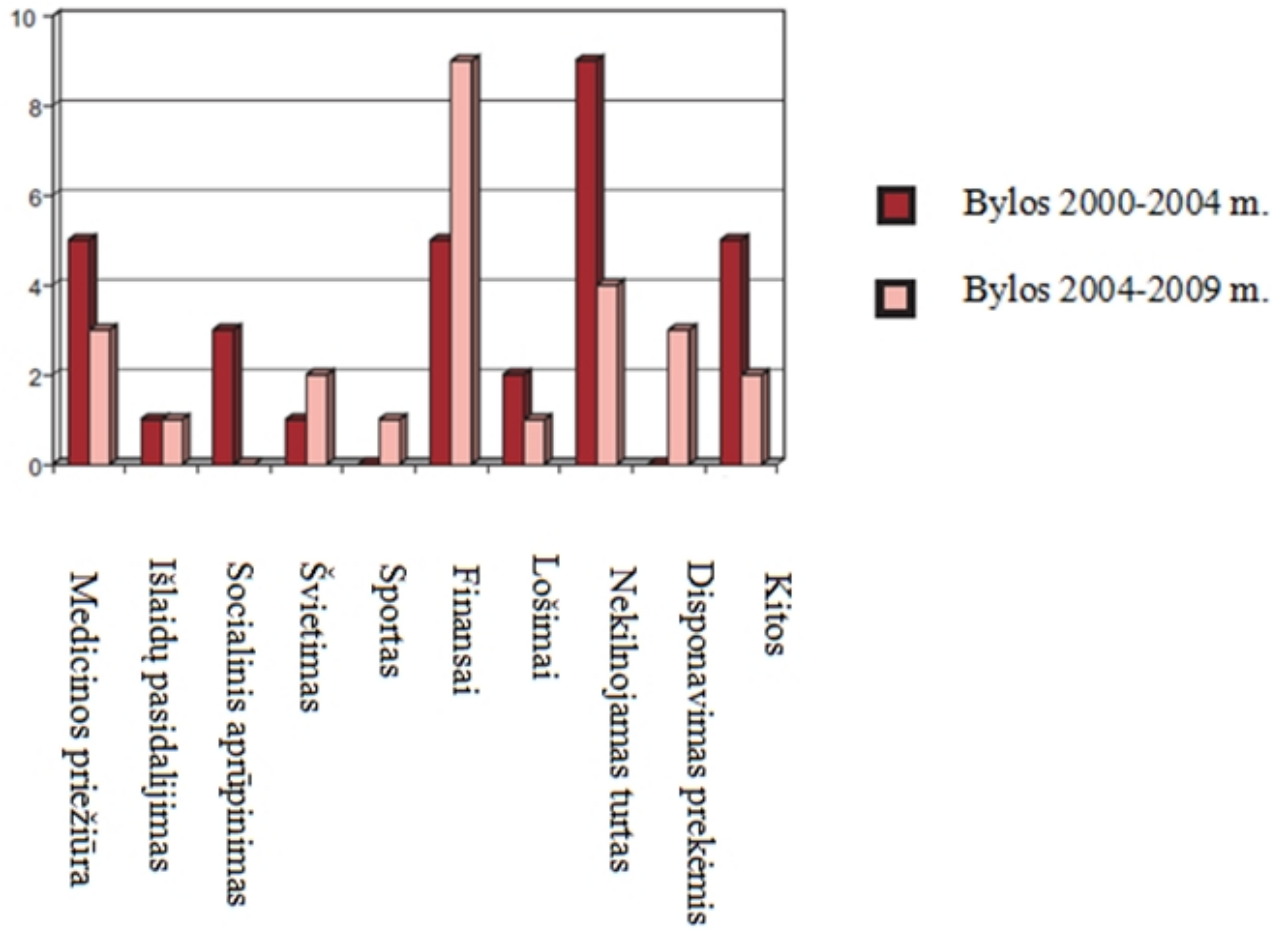


1 pav. **Europos Teisingumo Teismo sprendimų PVM srityje apžvalga pagal sritį 1970–2010 m. laikotarpyje**

Šaltinis: **Lejeune I.** The EU VAT Experience: What Are the Lessons?. http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/LEJEUNE–21.pdf/$file/LEJEUNE–21.pdf. 13 p. [žiūrėta 2012-02-25]

[84] **Bird R.M., Gendron P.P.** The VAT in Developing and Transitional Countries. – New York: Campbridge University Press, 2007. 92 p.

[85] **Commission Staff Working Document Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT Towards simpler, more rebust and efficient VAT system**. http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=SEC:2010:1455:FIN:EN:PDF. 25 p. [žiūrėta 2012–02–25]



2 pav. **Europos Teisingumo Teismo sprendimų susijusių su PVM išimtimis apžvalga pagal išimčių rūšį 2000–2009 m. laikotarpyje**

Šaltinis: **Lejeune I.** The EU VAT Experience: What Are the Lessons?. http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/LEJEUNE–21.pdf/$file/LEJEUNE–21.pdf. 19 p. [žiūrėta 2012-02-25]

Iš pateiktų paveikslų galima daryti dvi svarbias žemiau pateikimas išvadas:

Pirma, iš paveikslo Nr. 1 matyti, kad Europos Teisingumo Teismui daugiausiai bylų teko spręsti būtent susijusių su PVM išimtimis, antroje vietoje – bylos susijusios su PVM atskaita, trečioje – bylos susijusios su apmokestinamojo asmens sąvoka. Turint omenyje tai, kad tam tikra viešųjų įstaigų veikla apskritai nelaikoma ekonomine veikla, o šie asmenys – nelaikomi apmokestinamaisiais asmenimis, galima manyti, kad bent jau dalis bylų, susijusių su apmokestinamojo asmens sąvoka iš esmės yra susijusios viešųjų įstaigų vykdoma veikla. Kita vertus, reikia pasakyti, kad ne visos išimtys yra susijusios su viešųjų įstaigų veikla. Kaip matyti iš paveikslo Nr. 2, labai ženkli dalis Europos Teisingumo Teismo bylų, susijusių su išimtimis, yra susijusios su išimtimis, kurios nėra susijusios su viešuoju interesu, išskirtinos išimtys dėl finansų ir nekilnojamojo turto.

Antra, iš paveikslo Nr. 1 matyti, kad per 2000–2010 m. laikotarpį ypač padaugėjo bylų, susijusių su išimtimis. Tai patvirtina jau aukščiau pasakytą mintį, kad problema tampa vis aktualesnė.

Toliau bus rašoma apie atvejus, kai veikla yra laikoma ekonomine, tačiau yra PVM neapmokestinama dėl kitų, su viešuoju interesu nesusijusių, priežasčių (aukščiau nurodytas 2.2. punktas).

Su viešuoju interesu nesusijusi PVM neapmokestinama veikla numatyta PVM direktyvos 135–137 straipsniuose. Išskirtinos šios veiklos rūšys: finansinių paslaugų teikimas; azartinių lošimų organizavimas; apibrėžta su nekilnojamuoju turtu susijusi veikla; nominalios vertės pašto ženklų, fiskalinių ženklų ir kitų panašių ženklų tiekimas. Šių išimčių buvimo priežastis yra ne viešasis interesas, bet kitos priežastys, pavyzdžiui, techniniai sunkumai apmokestinant, arba siekis išvengti dvigubo apmokestinimo[86]. Tačiau šios išimtys taip pat daro neigiamą poveikį vidaus rinkos veikimui ir konkurencijai.

Pirma, dėl to, kad finansų institucijos negali atskaityti pirkimo PVM, susidaro kaskadinis efektas, dėl to ribojama konkurencija. Finansų paslaugas teikiantys subjektai neatskaitomą PVM perkelia paslaugų pirkėjams padidintos paslaugų kainos pavidalu (susidaro paslėptas PVM). Dėl to tiekėjai, kurie perka paslaugas, kurių grandinėje susidarė paslėptas PVM, tenka daugiau paslėpto PVM, nei tiekėjams, kurie nesinaudoja banko paslaugomis tokia pat apimtimi. Todėl pirmieji atsiduria mažiau palankioje konkurencinėje padėtyje[87]. Taip pat dėl to, kad finansų paslaugas teikiantys subjektai privalo neatskaitomą PVM perkelti pirkėjams, tokios institucijos turi paskatą būti vertikaliai integruotomis ir pačios sau teikti paslaugas, kurias veiksmingiau būtų pirkti iš kitų tiekėjų[88].

Antra, dėl to, kad valstybėms narėms buvo palikta diskrecija dėl finansinių paslaugų apmokestinimo tvarkos, leidžiamas atskaityti PVM skiriasi priklausomai nuo valstybės narės ir tai sudaro prielaidas mokesčių konkurencijai tarp valstybių narių[89]. Tikėtina, kad daugeliui įmonių PVM šiuo metu yra didžiausias mokamas mokestis, todėl galimybė jį atskaityti yra itin svarbi[90]. Iš dalies nuo PVM atleisti finansines paslaugas teikiantys asmenys, vykdantys tiek PVM

---

[86] **Žalioji knyga. PVM ateitis. Paprastesnės, stabilesnės ir veiksmingesnės PVM sistemos kūrimas.** http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:LT:PDF. 11 p. [žiūrėta 2012–02–25]

[87] **Grubert H., Krever R.** VAT and Financial Supplies: What should be taxed?**.** http://www.sbs.ox.ac.uk/centres/tax/Documents/working_papers/WP1018.pdf. 17 p. [žiūrėta 2012–02–25]

[88] Ten pat. 17 p.

[89] **PricewaterhauseCoopers**. How the EU VAT exemptions impact the banking sector. http://www.pwc.lu/en_LU/lu/vat/docs/pwc–vat–study–181011.pdf. 23 p. [žiūrėta 2012–02–25]

[90] **Commission Staff Working Document Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT Towards simpler, more rebust and efficient VAT system**. http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=SEC:2010:1455:FIN:EN:PDF. 40 p. [žiūrėta 2012–02–25]

apmokestinamą, tiek neapmokestinamą veiklą gali atskaityti ne tik didesnę dalį sumokėto PVM, bet taip pat ir įgyti teisę susigrąžinti sumokėtą PVM[91].

Trečia, dėl to, kad finansų institucijos negali atskaityti pirkimo PVM, jos praranda konkurencinį pranašumą lyginant su ne Europos Sąjungos finansinių paslaugų teikėjais. Finansinių paslaugų pirkėjai turi suinteresuotumą pirkti finansines paslaugas iš ne Europos Sąjungos finansinių paslaugų tiekėjų, kai tokios paslaugas yra apmokestinamos 0 proc. PVM tarifu, nei pirkti tokias paslaugas iš Europos Sąjungos finansinių paslaugų tiekėjų, kai netiesiogiai turi sumokėti jų neatskaitytą pirkimo PVM[92].

Toliau bus rašoma apie atvejus, kai veikla yra laikoma ekonomine veikla PVM tikslais, tačiau yra atleista nuo PVM (skaičiuojamas 0 proc. PVM) (aukščiau nurodytas 3 punktas).

PVM direktyvos 138–166 straipsniai numato atvejus, kai prekių/paslaugų pardavimo sandoriai apmokestinami 0 proc. PVM tarifu (tokiu atveju PVM atskaita galima). Daugelyje atvejų minėtuose straipsniuose numatytos išimtys neatleidžia prekių/paslaugų pardavimo sandorių nuo PVM, t.y. nesumažina PVM bazės, bet tiesiog numato procedūrines taisykles siekiant panaikinti dvigubą apmokestinimą ar supaprastinti apmokestinimą PVM (pavyzdžiui, panaikinus importo ir eksporto PVM sandoriuose, sudarytuose Europos Sąjungos viduje, apmokestinamųjų asmenų prekių tiekimams apmokestinamiesiems asmenims kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje yra numatytas 0 proc. PVM tarifas, tačiau prekių pardavimas nuo PVM atleistas nėra, nes tokiu atveju PVM turi būti sumokėtas įsigijimo valstybėje; lygiai taip pat neapmokestinamas yra eksportas į ne Europos Sąjungos valstybę narę; ir kt.). Visgi kitais atvejais iš tikrųjų yra mažinama PVM bazė (pavyzdžiui, PVM direktyvos 142 straipsnis numato, kad valstybės narės neapmokestina prekių gabenimo Bendrijos viduje, kai prekės gabenamos į salas, kurios sudaro Azorų ir Maderos autonominius regionus, ir iš šių salų, bei prekių gabenimo, kai jos gabenamos iš vienos salos į kitą; PVM direktyvos 148 straipsnis numato atvejus, kai neapmokestinami PVM sandoriai susiję su tarptautiniu transportu; ir kt.). Pastarieji atvejai gali turėti neigiamą poveikį konkurencijai.

Pirma, natūraliai, PVM išimtys susijusios su sandoriais, susijusiais su tarptautiniu transportu tam tikra prasme iškraipo konkurenciją, nes išimtinės transporto rūšis turi konkurencinį pranašumą prieš transporto rūšis, kurios nėra atleistos nuo PVM[93]. Šiuo atveju konkurencijos iškraipymas gali būti dar didesnis, nei tais atvejais, kai sandoriai yra atleisti nuo PVM apskritai. Nes tokie tiekėjai ne tik faktiškai nemoka PVM, bet dar ir gali atskaityti tiekiant patirtą PVM.

---

[91] **Bird R.M., Gendron P.P.** The VAT in Developing and Transitional Countries. – New York: Campbridge University Press, 2007. 99 p.

[92] Ten pat. 99 p.

[93] **Commission Staff Working Document Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT Towards simpler, more rebust and efficient VAT system**. http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=SEC:2010:1455:FIN:EN:PDF. 34 p. [žiūrėta 2012–02–25]

Antra, kaip jau buvo minėta, ir grafiškai įrodyta, išimtis numatančios taisyklės nėra aiškios ir suteikia pakankamai daug diskrecijos valstybėms narėms. Natūralu, kad valstybės narės gali būti suinteresuotos išimtis aiškinti kuo plačiau, juolab tokiu atveju, kai veikla yra ne tik PVM neapmokestinama, bet dar ir galima PVM atskaita. Taigi, atsiranda mokestinės konkurencijos tarp valstybių narių grėsmė. Pavyzdžiui, 2011 m. Europos Komisija apskundė Europos Teisingumo Teismui Prancūziją dėl to, kad ši neteisingai perkėlė PVM direktyvos 148 straipsnio nuostatas į nacionalinę teisę, t.y. pritaikė išimtį bet kokiems komerciniams laivams, nors Europos Komisijos nuomone, išimtis turėtų būti taikoma tik laivams plaukiojantiems atvirojoje jūroje[94].

3.3.3. Kiti probleminiai aspektai

Aptartos buvo ne visos su PVM sistema susijusios problemos varžančios vidaus rinkos veikimą ar konkurenciją. Yra ir daug kitų problemų, kurios gali būti susijusios su jau minėtomis, bet taip pat ir turinčios kitas priežastis.

Pavyzdžiui, nepaisant visų korekcinių mechanizmų (kurie, kaip buvo nurodyta aukščiau, apsunkina reglamentavimą), skirtingi taikomi PVM tarifai gali lemti vienose valstybėse narėse įsteigtų verslo subjektų konkurencinį pranašumą prieš kitose valstybėse narėse įsteigtus verslo subjektus[95]. Iš kitos pusės – skirtingi PVM tarifai lemia didesnę administracinę naštą dėl būtinybės nustatyti taikytiną tarifą tarpvalstybinę prekybą vykdantiems verslo subjektams[96]. Lygiai taip pat ir su PVM atskaita: valstybėse narėse, kuriose mažiau ribojama PVM atskaita įsteigti verslo subjektai įgyja konkurencinį pranašumą prieš verslo subjektus, kurie yra įsteigti labiau ribojančiose valstybėse narėse[97]. Iš kitos pusės skirtingos taisyklės dėl PVM atskaitos sukuria didesnę administracinę naštą tarpvalstybinę prekybą vykdantiems verslo subjektams, nes jiems tenka nustatyti, kurios išlaidos gali būti atskaitomos pagal kitoje valstybėje narėje numatytą reglamentavimą[98].

Grynai konceptualiai PVM direktyvos nuostatų neatitikimą iškeltam teisės aktų harmonizavimo lygiui galima konstatuoti dviem aspektais:

---

[94] **Taxation: the Commission refers France to the Court of Justice over VAT on ships.** http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/11/1126&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en [žiūrėta 2012–02–25]

[95] **Weber D.M.** Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration: Primary Law, Secondary Law, Soft Law, Coordination, Comitology and Their Relationship. – Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2010. – 299 p.

[96] Ten pat. 299 p.

[97] Ten pat. 301p.

[98] Ten pat. 301p.

1. PVM direktyvos nuostatos tam tikrais atvejais tiesiogiai gali įtvirtinti vidaus rinkos veikimą varžančias ir konkurenciją ribojančias nuostatas;

2. PVM direktyvos nuostatos pačios savaime vidaus rinkos ir konkurencijos nevaržo, tačiau numato tokį detalizacijos lygį, dėl kurio valstybės narės:

2.1. Siekdamos įgyti mokestinį pranašumą numato vidaus rinką ir ar konkurenciją varžančias įgyvendinančias nuostatas;

2.2. Nesiekdamos mokestinio pranašumo numato nuostatas, dėl kurių atsiranda vidaus rinkos ir/ar konkurencijos suvaržymų.

Iš esmės aukščiau pateiktame tekste didžiausias dėmesys buvo skirtas būtent aukščiau 1 punkte numatytiems atvejams, taip pat tam tikriems 2.1. punkte numatytiems atvejams, tačiau faktiškai didelę, jeigu ne didžiausią dalį PVM sistemos varžančio poveikio vidaus rinkos veikimui ir konkurencijos varžymui turi būtent 2.2. punkte numatyti atvejai. Apie tokių atvejų poveikį kalbama žemiau.

Tarybos direktyvomis valstybėms narėms suteikta tam tikra veikimo laisvė perkelti į nacionalinę teisę PVM reglamentavimą harmonizuojančius Europos Sąjungos teisės aktus, atsižvelgiant į nacionalinės teisės ypatumus. Kaip jau buvo minėta, Europos Komisijai nebuvo suteiktos teisės priimti deleguotus ar įgyvendinančius PVM direktyvą teisės aktus, tuo tarpu Tarybos įdirbis leidžiant įgyvendinančius teisės aktus yra labai ribotas. Todėl skirtingų valstybių narių PVM teisės aktai skiriasi[99]. Tai pavyzdžiui, itin aktualu vykdant pareigą sumokėti PVM, ar realizuojant teisę į PVM atskaitą susigrąžinant PVM.

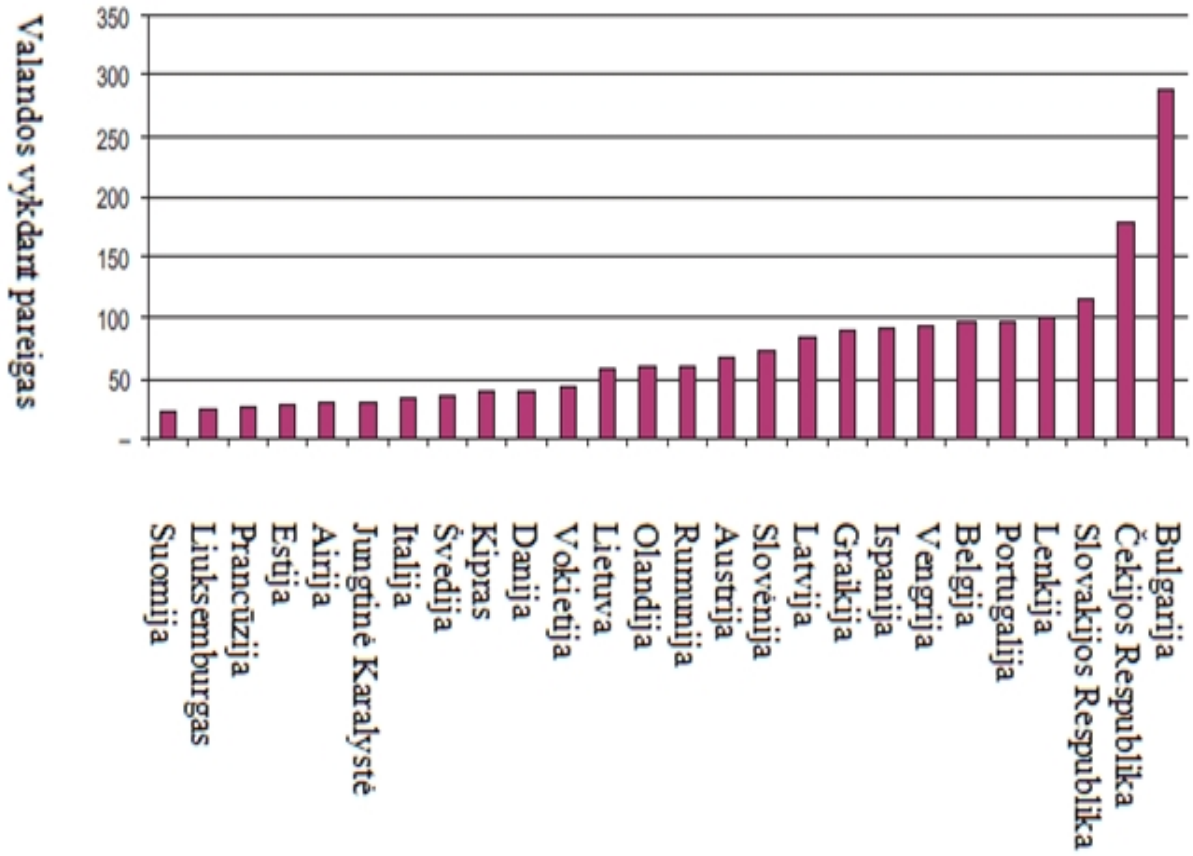
Atitinkamai valstybėms narėms suteikta diskrecija įgyvendinat PVM direktyvos nuostatas lemia, kad verslininkai turi žinoti visų valstybių narių skirtumus taikant PVM direktyvą, ypač veikdami per dukterinę bendrovę ar filialą, bet ne tik – kaip jau buvo nurodyta aukščiau, apmokestinamieji asmenys sudarantys Europos Sąjungos vidaus sandorius tam tikrais atvejais turi vykdyti su PVM susijusias pareigas kitoje, nei jų įsisteigimo, valstybėje narėje. Tai savaime lemia, kad verslo vykdymo išlaidos vidaus rinkoje yra didesnės, nei valstybės narės rinkoje. Be to, padėtį apsunkina daugelis pagal Europos Sąjungos PVM teisės aktus valstybėms narėms suteiktų alternatyvų ir leidžiančių nukrypti nuostatų, dėl kurių Europos Sąjungoje taikomos skirtingos taisyklės. Tokia situacija gali mažinti verslininkų norą plėsti savo verslą į kitas valstybes nares[100]. Iš vienos pusės problema tampa dar aktualesnė turint omenyje tai, kad pataruoju metu Europos Sąjungoje įvyko daug didelių bendrovių susijungimo ir įsigijimo sandorių. Tai lėmė tarpvalstybinių

[99] **Žalioji knyga. PVM ateitis. Paprastesnės, stabilesnės ir veiksmingesnės PVM sistemos kūrimas.** http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:LT:PDF. 13 p. [žiūrėta 2012–02–25]

[100] **Commission Staff Working Document Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT Towards simpler, more rebust and efficient VAT system**. http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=SEC:2010:1455:FIN:EN:PDF. 14 p. [žiūrėta 2012–02–25]

sandorių skaičiaus padidėjimą tarp tos pačios grupės bendrovių, o taip pat centralizaciją tam tikrų funkcijų – finansų valdymo ir apskaitos. Tokios bendrovės į Europos Sąjungos rinką žiūri kaip į vieną namų rinką, tačiau nepaisant to, jos privalo išmanyti 27 šios rinkos PVM sistemas[101]. Iš kitos pusės, problema ne ką mažiau aktuali ir smulkesnėms ir vidutinėms įmonėms, kurios, taikydamos vis sudėtingesnes PVM taisykles, ne visada gali pasinaudoti mokesčių ekspertų žiniomis[102].

Toliau pateikiamas paveikslas Nr. 3, iš kurio matyti tai, kiek užtrunka vienos pasirinktos bendrovės pareigų (susijusių su PVM mokėjimu ir grąžinimu) vykdymas skirtingose Europos Sąjungos valstybėse narėse.



3 pav. **Pareigų (susijusių su PVM mokėjimu ir grąžinimu) vykdymo skirtingose Europos Sąjungos valstybėse narėse laikas**

Šaltinis: **Lejeune I.** The EU VAT Experience: What Are the Lessons?. http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/LEJEUNE–21.pdf/$file/LEJEUNE–21.pdf. 23 p. [žiūrėta 2012–02–25].

[101] **Commission Staff Working Document Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT Towards simpler, more rebust and efficient VAT system**. http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=SEC:2010:1455:FIN:EN:PDF. 16 p. [žiūrėta 2012–02–25]

[102] **Žalioji knyga. PVM ateitis. Paprastesnės, stabilesnės ir veiksmingesnės PVM sistemos kūrimas.** http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:LT:PDF. 4 p. [žiūrėta 2012–02–25]

Iš pateiktos lentelės matyti, kaip stipriai gali skirtis „*harmonizuotas*“ PVM reglamentavimas. Žinoma, gali skirtis valstybių narių administraciniai pajėgumai, elektroninių paslaugų prieinamumas, tačiau kaip ten bebūtų, reikia sutikti, kad vidaus rinkoje laikas sugaištas vykdant su PVM susijusias pareigas neturėtų skirtis beveik 12 kartų.

Šiuo atveju būtina priminti (žr. 1.1. poskyrį), kad PVM laikomas vartojimo, verslui neutraliu mokesčiu – itin didelės su šio mokesčio administravimu susijusios išlaidos prieštarauja PVM kaip neutralaus mokesčio ypatybei. PVM sistemos sudėtingumas yra priežastis, dėl kurios Europos Sąjunga praranda savo konkurencingumą[103]. Turinti omenyje aukščiau išdėstytą, reikia sutikti su tuo, kad nepakankamas PVM reglamentavimo harmonizavimas labai didele dalimi yra PVM sistemos sudėtingumo priežastimi, o šis sudėtingumas neretai varžo Europos Sąjungos vidaus rinkos veikimą ir konkurenciją.

3.3. Antrinės teisės norminiai aktai reguliuojantys PVM bei Europos Sąjungos steigimo dokumentai ir bendrieji Europos Sąjungos teisės principai – ar galimas prieštaravimas?

Nustačius, kad Europos Sąjungos steigimo dokumentuose numatytas PVM reglamentavimo harmonizavimo lygis antrinės teisės norminiais aktais pasiektas nebuvo, kyla tokie klausimai kaip: ar antrinės teisės norminiais aktais numatytas PVM reglamentavimas neprieštarauja Europos Steigimo dokumentams, ar šis reglamentavimas neprieštarauja Europos Sąjungos bendriesiems teisės principams? Nurodyti klausimai nėra tik teoriniai. Atsakymai į šiuos klausimus yra labai svarbūs šio darbo kontekste, nes šie atsakymai apsprendžia antrinės teisės norminių aktų reguliuojančių PVM santykį su Europos Sąjungos steigimo dokumentų atitinkamomis nuostatomis, taip pat bendraisiais teisės principais. Šie atsakymai iš esmės atsako į klausimą dėl Europos Sąjungos steigimo dokumentuose numatyto PVM reglamentavimo tikrojo turinio, šio reglamentavimo imperatyvumo.

Europos Teisingumo Teismo praktikoje ne kartą buvo pasisakyta dėl egzistuojančios hierarchijos tarp Europos Sąjungos steigimo dokumentų ir antrinės teisės norminių aktų. Vienoje iš bylų Europos Teisingumo Teismas nusprendė, kad „*Bendrija remiasi įstatymų viršenybe, lygiai taip pat kaip Valstybės Narės, taip ir jos institucijos negali išvengti jų aktų peržiūros dėl atitikimo pagrindinei konstitucinei chartijai, EB Sutarčiai, kuri sukūrė pilną sistemą teisinių priemonių ir procedūrų skirtų Europos Teisingumo Teismui peržiūrėti institucijų priimtų teisės aktų*

[103] **Žalioji knyga. PVM ateitis. Paprastesnės, stabilesnės ir veiksmingesnės PVM sistemos kūrimas.** http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:LT:PDF. 4 p. [žiūrėta 2012–02–25]

teisėtumą“[104]. Galima būtų tikėtis, kad antrinės teisės norminiai aktai reguliuojantys PVM taip pat ne kartą buvo vertinami Europos Teisingumo Teismo dėl jų atitikimo Europos Sąjungos steigimo dokumentams. Bet, kaip bus nurodyta toliau, taip nėra.

Yra tik keletas Europos Teisingumo Teismo sprendimų, kuriais teismas sprendė dėl antrinės teisės norminių aktų reguliuojančių PVM atitikimo Europos Sąjungos steigimo dokumentams. Be to, Europos Teisingumo Teismas niekada nepripažino pagrindinių PVM direktyvos nuostatų prieštaraujančiomis Europos Sąjungos steigimo dokumentams. Europos Teisingumo Teismas vertino PVM direktyvos nuostatų atitikimą Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 34, 35 ir 110 straipsniams[105][106]. Šiuo atveju būtina pažymėti, kad spręsdamas dėl PVM direktyvos nuostatos neatitikimo Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 110 straipsniui, teismas iš esmės pripažino, kad nepakankamas PVM reglamentavimo harmonizavimas 110 straipsnio prasme yra politinio pasirinkimo pasekmė, dėl ko atitinkamos direktyvos nuostatos teisėtumas negali būti teismo vertinamas[107]. Kitoje byloje[108] Europos Teisingumo Teismas sprendė tuo metu galiojusio reglamento Nr. 3330/91, kuris numatė Intrastat sistemą, nuostatų atitikimą pagrindinėms laisvėms (bet ne kažkokių konkrečių nuostatų, bet pačios Intrastat sistemos apskritai). Dar kitoje byloje[109] Europos Teisingumo Teismas vertino kaip turi būti interpretuojamos PVM direktyvos nuostatas atsižvelgiant į pagrindines laisves. Analizuodama Europos Teisingumo Teismo sprendimą minėtoje byloje mokslų daktarė Rita de la Feria nurodė, kad buvo panašu į tai, kad Europos Teisingumo Teismas norėjo pasakyti, kad pagrindinių laisvių ribojimai siekiant kovoti su sukčiavimu yra galimi, tačiau turi būti proporcingi[110]. Toliau R. de la Feria nurodė, kad Europos Teisingumo Teismas niekada nesprendė pagrindinių PVM direktyvos nuostatų atitikimo su Sutarties dėl Europos

[104] **Europos Teisingumo Teismo 1983–04–23 sprendimas byloje 294/83**. http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=92818&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=303213 [žiūrėta 2012–02–25]

[105] **Europos Teisingumo Teismo 1982–05–05 sprendimas byloje 15/81.** http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=91250&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=307131 [žiūrėta 2012–02–25]

[106] **Europos Teisingumo Teismo 1985–05–21 sprendimas byloje 47/84**. http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=93019&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=307252 [žiūrėta 2012–02–25]

[107] **Weber D.M.** Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration: Primary Law, Secondary Law, Soft Law, Coordination, Comitology and Their Relationship. – Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2010. **–** 277 p.

[108] **Europos Teisingumo Teismo 1997–06–25 sprendimas byloje 114/96**. http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=43675&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=306680 [žiūrėta 2012–02–25]

[109] **Europos Teisingumo Teismo 2007–09–27 sprendimas byloje 409/04**. http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=63505&pageIndex=0&doclang=LT&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=307517 [žiūrėta 2012–02–25]

[110] **Weber D.M.** Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration: Primary Law, Secondary Law, Soft Law, Coordination, Comitology and Their Relationship. – Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2010. **–** 281 p.

Sąjungos veikimo nuostatomis dėl vidaus rinkos koncepcijos ir dėl pagrindinių laisvių[111]. Kartu R. de la Feria nurodė, kad tuo metu Europos Teisingumo Teismas sprendė bylą, kurioje sprendėsi klausimas dėl PVM direktyvos nuostatų atitikimo nediskriminavimo principui, įsisteigimo ir paslaugų teikimo laisvėms. Šiuo metu minėta byla yra išspręsta, Europos Teisingumo Teismas priėmė prejudicinį sprendimą[112]. Šis sprendimas dėl jo svarbos aptartinas plačiau. Europos Teisingumo Teismas sprendime nurodė:

„Dėl laisvės teikti paslaugas ribojimo buvimo

Iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad visos Sutarties nuostatos, susijusios su laisvu asmenų judėjimu, yra skirtos sudaryti Sąjungos piliečiams palankesnes sąlygas verstis bet kokios rūšies profesine veikla Europos Sąjungoje ir draudžia priemones, kurios sudarytų nepalankesnes sąlygas piliečiams, norintiems užsiimti ekonomine veikla kitoje valstybėje narėje (minėto Sprendimo Bosman 94 punktas ir 2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimo Filipiak, C–314/08, Rink. p. I–0000, 58 punktas).

Šiuo klausimu svarbu priminti, kad pagal EB 49 straipsnį reikalaujama panaikinti bet kokius laisvės teikti paslaugas apribojimus, jeigu jie gali užkirsti kelią, trukdyti ar padaryti mažiau patrauklią kitoje valstybėje narėje įsteigto paslaugų teikėjo veiklą (šiuo klausimu žr. 2010 m. liepos 1 d. Sprendimo Dijkman ir Dijkman–Lavaleije, C–233/09, Rink. p. I–0000, 23 punktą bei jame nurodytą teismo praktiką).

<…>

EB 49 straipsniu draudžiami apribojimai egzistuoja, be kita ko, tada, kai mokesčių teisės nuostatos, taikomos ekonominei veiklai, vykdomai už valstybės ribų, yra mažiau palankios už nuostatas, taikomas ekonominei veiklai, vykdomai šios valstybės narės teritorijoje (žr. minėto Sprendimo Filipiak 62 punktą).

Be to, reikėtų pabrėžti, kad laisvės teikti paslaugas apribojimų draudimas taikomas ne tik nacionalinėms priemonėms, bet ir Sąjungos institucijų priemonėms (pagal analogiją, kiek tai susiję su laisvu prekių judėjimu, žr. 1997 m. birželio 25 d. Sprendimo Kieffer ir Thill, C–114/96, Rink. p. I–3629, 27 punktą bei jame nurodytą teismo praktiką).

Nagrinėjamu atveju iš pirmesniame punkte padarytos išvados išplaukia, kad neleidžiant ne Austrijos teritorijoje įsteigtoms smulkiojo verslo įmonėms pasinaudoti atleidimu nuo PVM, šioms įmonėms tampa mažiau patrauklu Austrijoje teikti paslaugas. Todėl tai sudaro laisvės teikti paslaugas apribojimą.

---

[111] **Weber D.M.** Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration: Primary Law, Secondary Law, Soft Law, Coordination, Comitology and Their Relationship. – Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2010. – 282 p.

[112] **Europos Teisingumo Teismo 2010–10–26 sprendimas byloje 97/09**. http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=78735&pageIndex=0&doclang=LT&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=315640 [žiūrėta 2012–02–25]

<…>

Tokiomis aplinkybėmis reikia nagrinėti galimą minėto apribojimo pateisinimą.

Dėl pateisinimo

Šiuo klausimu iš teismo praktikos matyti, kad būtinybė užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą yra privalomasis bendrojo intereso pagrindas, galintis pateisinti naudojimosi Sutartimi garantuojamomis judėjimo laisvėmis apribojimą. (2009 m. sausio 27 d. Sprendimo Persche, C–318/07, Rink. p. I–359, 52 punktas).

Tačiau tam, kad ribojanti priemonė galėtų būti pateisinama, ji turi atitikti proporcingumo principą, t. y. turi būti tinkama užtikrinti ja siekiamo tikslo įgyvendinimą ir neviršyti to, kas būtina šiam tikslui pasiekti (minėto Sprendimo Persche 52 punktas).

<…>

Šiuo klausimu darytina išvada, kad leidimas naudotis atleidimu nuo PVM tik valstybės narės, kuri taiko tą atleidimą, teritorijoje įsteigtoms smulkiojo verslo įmonėms yra tinkamas užtikrinti veiksmingą mokesčių kontrolę, skirtą patikrinti, ar įvykdytos sąlygos, leidžiančios pasinaudoti minėtu atleidimu, nes iš principo įmonės savo įsisteigimo vietoje saugo su visa jų ekonomine veikla susijusius dokumentus.

<…>

Tokiomis aplinkybėmis darytina išvada, kad leidimas naudotis atleidimu nuo PVM tik valstybėje narėje, kurioje PVM mokėtinas, įsteigtoms smulkiojo verslo įmonėms neviršija to, kas būtina siekiant užtikrinti šių dviejų tikslų įgyvendinimą".

Iš aukščiau išdėstytos Europos Teisingumo Teismo sprendimo ištraukos matyti, kad priimdamas šį sprendimą teismas iš esmės ir atliko tripakopį vertinimą, apie kurį kalbėjo R. de la Feria, t.y. teismas nustatė, kad PVM direktyvos nuostata riboja pagrindines laisves, kad ribojimas yra pateisinamas „*būtinybe užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą*", taip pat ribojimas yra proporcingas. Be to, teismas tiesiogiai nurodė, kad PVM direktyvos nuostatos turi atitikti Europos Steigimo sutarčių nuostatas dėl pagrindinių laisvių bei kad toks atitikimas gali būti vertinamas.

Aukščiau nurodytas Europos Teisingumo Teismo sprendimas yra itin svarbus vertinant Europos Sąjungos steigimo dokumentų nuostatų ir antrinės teisės norminių aktų reguliuojančių PVM tarpusavio santykį. Teismas pripažino esant galimą neatitikimą tarp šių nuostatų. Kita vertus, aukščiau nurodytas teiginys, kad Europos Teisingumo Teismas niekada nepripažino pagrindinių PVM direktyvos nuostatų prieštaraujančiomis Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo nuostatoms dėl vidaus rinkos koncepcijos ir dėl pagrindinių laisvių, leidžia abejoti, ar Europos Teisingumo Teismas kada nors tai padarys. Tikėtina, kad Europos Teisingumo Teismas niekada ir neišdrįs šito padaryti, pavyzdžiui, plačiai taikydamas ribojimų pateisinamumą dėl įvairių objektyvių priežasčių, pavyzdžiui, „*būtinybe užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą*". Šiuo atveju dar būtina

paminėti, kad Europos Teisingumo Teismas taip pat niekada nepripažino jokios PVM reglamentuojančios Europos Sąjungos direktyvos negaliojančia dėl bendrųjų principų pažeidimo[113]. Priešingai, Europos Teisingumo Teismas ne kartą pažymėjo, kad lygybės principo pažeidimai buvo pasekmė sąmoningo Europos Sąjungos įstatymo leidėjo pasirinkimo, kuris negali būti kvestionuojamas[114]. Byloje[115], kurioje Europos Teisingumo Teismas buvo priverstas spręsti dėl galimo Šeštosios direktyvos nuostatos neatitikimo lygybės principui, teismo sprendimas, anot profesoriaus mokslų daktaro Joachim Englisch, buvo vedamas siekio išvengti ginčijamos nuostatos pripažinimo negaliojančia[116].

Aukščiau išdėstyta Europos Teisingumo Teismo praktika rodo, kad antrinės teisės norminiai aktai reguliuojantys PVM turi atitikti Europos Sąjungos steigimo dokumentų pagrindines nuostatas. Europos Teisingumo Teismas tokį atitikimą vertino ir tiesiogiai niekada nenurodė, kad jo neturi būti. Kita vertus, galima manyti, kad dėl klausimo jautrumo – suverenitetas mokesčių srityje yra itin svarbi valstybės suvereniteto apskritai dalis, Europos Teisingumo Teismas yra linkęs įvairiais pagrindais vengti antrinės teisės norminių aktų reguliuojančių PVM pripažinimo prieštaraujančiais Europos Sąjungos steigimo dokumentams.

[113] **Weber D.M.** Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration: Primary Law, Secondary Law, Soft Law, Coordination, Comitology and Their Relationship. – Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2010. – 233 p.
[114] Ten pat. 234 p.
[115] **Europos Teisingumo Teismo 2009–04–23 sprendimas byloje 460/07**. http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=77992&pageIndex=0&doclang=LT&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=933616 [žiūrėta 2012–02–25]
[116] **Weber D.M.** Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration: Primary Law, Secondary Law, Soft Law, Coordination, Comitology and Their Relationship. – Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2010. – 234 p.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. PVM, kaip mokesčio, specifika suvaidino svarbų vaidmenų Europos Sąjungai pasirenkant PVM, kaip bendrąjį vartojimo mokestį. PVM atskaita, kuri garantuoja PVM neutralumą, Europos Sąjungai pasirenkant PVM, nebuvo svarbi vien tik mokesčio veiksmingumo ir efektyvumo aspektais – ji buvo svarbi taip pat ir Europos Sąjungos integracijos aspektu. Pats PVM pasirinkimas bendruoju Europos Sąjungos vartojimo mokesčiu buvo sąlygotas siekio sukurti veikiančią vidaus rinką.

2. Nepaisant to, kad Europos Sąjungos steigimo dokumentai numato galimybę harmonizuoti PVM reglamentavimą tiek direktyvomis, tiek ir reglamentais, pagrinde PVM reglamentavimo harmonizavimas Europos Sąjungoje vykdomas direktyvomis, o ne reglamentais. Europos Komisijai nebuvo suteiktos teisės priimti nei deleguotų, nei įgyvendinančių PVM direktyvą teisės aktų. Tarybai buvo suteikta teisė priimti įgyvendinančius PVM direktyvą teisės aktus, tačiau Taryba šia teise plačiai nesinaudojo – iš esmės buvo priimtas vienas sąlyginai nedidelės apimties PVM direktyvą įgyvendinantis Tarybos reglamentas. Europos Komisijai buvo suteiktos teisės priimti vienintelį įstatymo galią turintį Tarybos priimtą reglamentą įgyvendinančius teisės aktus.

3. Priimant PVM reglamentavimą harmonizuojančius teisės aktus taikoma procedūra, kai sprendimą priima Taryba, dalyvaujant Europos Parlamentui (paminėtina, kad PVM atveju Taryba privalo pasikonsultuoti ir su Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetu*)*. Lyginant su kitomis procedūromis, šioje procedūroje Europos Parlamento teisės yra pačios mažiausios. Atsižvelgiant į tai, kad sprendimui priimti reikalingas Tarybos vienbalsiškumas, galima daryti išvadą, kad daugiausiai galių turi valstybės narės, kurios gali vetuoti bet kokį sprendimą. Tai rodo valstybes nares nenorint atsisakyti suvereniteto priimant sprendimus netiesioginių mokesčių reglamentavimo harmonizavimo srityje ir norint išlaikyti veto teisę dėl bet kokio sprendimo.

4. Europos Sąjungos steigimo dokumentų nuostatos, numatančios Europos Sąjungos kompetenciją PVM reglamentavimo harmonizavimo srityje, leidžia teigti, kad šioje srityje Europos Sąjunga turi pirmenybę reglamentuoti (konkuruojančią kompetenciją), t.y. valstybės narės gali reglamentuoti tiek, kiek atitinkamų teisinių santykių nereglamentuoja Europos Sąjungos teisės aktai.

5. Europos Sąjungos steigimo dokumentai numato Europos Sąjungos teisę harmonizuoti netiesioginių mokesčių reglamentavimą (priimant antrinės teisės aktus) siekiant dviejų tikslų, t.y. i) užtikrinti vidaus rinkos veikimą ir ii) išvengti konkurencijos iškraipymo. Netgi laikant, kad tik priemonės, kurios varžo judėjimą (kalbant apie pagrindines laisves) tarp valstybių narių labiau nei valstybės narės viduje, ar diskriminuoja dėl užsienio kilmės, laikomos vidaus rinką varžančiomis, tenka pripažinti, kad Europos Sąjungos steigimo dokumentuose numatytas PVM reglamentavimo

harmonizavimo lygis antrinės teisės norminiais aktais nebuvo pasiektas. Antrinės teisės norminių aktų varžantis poveikis gali pasireikšti įvairiai: i) PVM direktyvos nuostatos tam tikrais atvejais tiesiogiai įtvirtina vidaus rinkos veikimą varžančias ar konkurenciją ribojančias nuostatas, pavyzdžiui, numatytų apmokestinimo vietos nustatymo taisyklių pasekoje atsiranda tokie ribojimai; ii) PVM direktyvos nuostatos pačios savaime vidaus rinkos ir konkurencijos nevaržo, tačiau (a) numato tokį detalizacijos lygį, dėl kurio valstybės narės siekdamos įgyti mokestinį pranašumą numato vidaus rinką ir/ar konkurenciją varžančias įgyvendinančias nuostatas (pavyzdžiui, valstybės narės gali būti suinteresuotos per plačiai taikyti išimtis dėl tam tikrų prekių/paslaugų apmokestinimo 0 proc. PVM tarifu); (b) valstybės narės nesiekdamos mokestinio pranašumo numato nuostatas, dėl kurių atsiranda vidaus rinkos ir/ar konkurencijos suvaržymų.

6. Europos Teisingumo Teismo 2010 m. spalio 26 d. sprendimu byloje 97/09 nusprendė dėl PVM direktyvos nuostatų atitikimo Europos Sąjungos steigimo dokumentų nuostatoms dėl pagrindinių laisvių. Kita vertus, Europos Teisingumo Teismas niekada nepripažino pagrindinių PVM direktyvos nuostatų prieštaraujančiomis Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo nuostatoms dėl vidaus rinkos ar dėl pagrindinių laisvių. Tikėtina, kad Europos Teisingumo Teismas niekada ir nepadarys šito, pavyzdžiui, plačiai taikydamas ribojimų pateisinamumą dėl įvairių objektyvių priežasčių, kaip antai „*būtinybe užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą*". Europos Teisingumo Teismas taip pat niekada nepripažino jokios PVM reglamentuojančios Europos Sąjungos direktyvos negaliojančia dėl bendrųjų Europos Sąjungos principų pažeidimo. Turint omenyje ankstesnę Europos Teisingumo Teismo praktiką, labai sunku įsivaizduoti, kad Europos Teisingumo Teismas pripažintų prieštaraujančia Europos Sąjungos steigimo dokumentams, pavyzdžiui, numatytą apmokestinimo vietos nustatymo tvarką.

7. Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą, galima pasakyti, kad iš esmės vienintelis būdas siekti antrinės teisės norminiais aktais numatyto PVM reglamentavimo harmonizavimo lygio atitikimo Europos Sąjungos steigimo dokumentuose numatytam – tolesnis harmonizavimas priimant antrinės teisės norminius aktus. Kita vertus, turint omenyje tai, kad tam reikia vienbalsiškumo, toks PVM reglamentavimo harmonizavimas gali būti nepakankamas įgyvendinti šį tikslą. Dėl reikalaujamo vienbalsiškumo priimant sprendimus toks reglamentavimas paprasčiausiai gali nespėti su ekonominių santykių kaita. Siekti didesnio reglamentavimo harmonizavimo reikia politinės valios stipresnei integracijai, kuri ne visada yra dėl fiskalinio suvereniteto svarbos. Todėl, Autoriaus nuomone, esant tokiai situacijai, padėtį galėtų labai pagerinti leidimas Europos Komisijai priimti deleguotus ir įgyvendinančius įstatymo galios neturinčius teisės aktus. Darbe pateikti argumentai įrodo, kad grynai techninio pobūdžio skirtumai tarp valstybių narių reglamentavimo itin stipriai apsunkina PVM mokėtojų prievolių vykdymą. Kita vertus, pripažintina, kad leidimas Europos Komisijai priimti šiuos detalizuojančius teisės aktus negalėtų iš esmės suvaržyti valstybių narių

fiskalinio suvereniteto – tai niekaip neįtakotų nacionalinių biudžetų svarstymų valstybių narių parlamentuose (tuos santykius, kuriuos galėtų deleguotais ar įgyvendinančiais teisės aktais spręsti Europos Komisija, šiuo metu pagrinde reglamentuoja poįstatyminiai nacionaliniai teisės aktai).

LITERATŪROS SĄRAŠAS

Norminė literatūra

1. **Europos Sąjungos sutarties ir Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinės redakcijos.** http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:083:FULL:LT:PDF [žiūrėta 2012–02–25];
2. **Tarybos direktyva Nr. 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo.** http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:P:1967:071:1301:4:LT:HTML [žiūrėta 2012–02–25];
3. **Tarybos direktyva Nr. 67/228/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo – Struktūra ir procedūros taikant bendrą PVM sistemą.** http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:I:1967:31967L0228:EN:PDF [žiūrėta 2012–02–25];
4. **Tarybos direktyva Nr. 77/388/ dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas.** http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:EN:HTML [žiūrėta 2012–02–25];
5. **2004–10–29 Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1925/2004, nustatantis Tarybos reglamento (EB) Nr. 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje tam tikrų nuostatų taikymą.** http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32004R1925:LT:HTML [žiūrėta 2012–02–25];
6. **Tarybos direktyva Nr. 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos.** http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2006L0112:20110101:LT:PDF [žiūrėta 2012–02–25];
7. **2007–04–30 Komisijos sprendimas dėl Italijos Respublikos prašymo taikyti lengvatinį PVM tarifą tiekiant elektros energiją drėkinimo, vandens pumpavimo ir nusausinimo įrenginiams eksploatuoti.** http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2007:118:0018:01:LT:HTML [žiūrėta 2012–02–25];

8. **2009–11–30 Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1174/2009, kuriuo nustatomos Tarybos reglamento (EB) Nr. 1798/2003 34a ir 37 straipsnių nuostatų, susijusių su pridėtinės vertės mokesčio grąžinimu pagal Tarybos direktyvą 2008/9/EB, įgyvendinimo taisyklės.** http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:314:0050:01:LT:HTML [žiūrėta 2012–02–25];

9. **2010–10–07 Tarybos reglamentas (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje.** http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:268:0001:01:LT:HTML [žiūrėta 2012–02–25];

10. **2011–03–15 Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės.** http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:077:0001:01:LT:HTML [žiūrėta 2012–02–25];

11. **2011–06–20 Tarybos įgyvendinimo sprendimas, leisti Rumunijai taikyti specialią priemonę, kuria nukrypstama nuo Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 193 straipsnio.** http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:163:0026:01:LT:HTML [žiūrėta 2012–02–25];

Teismų praktika:

12. **Europos Teisingumo Teismo 1964 m. liepos 15 d. sprendimas byloje 6/64**. http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=87399&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=283934 [žiūrėta 2012–02–25];

13. **Europos Teisingumo Teismo 1973 m. vasario 7 d. sprendimas byloje 39/72**. http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=88354&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=287518 [žiūrėta 2012–02–25];

14. **Europos Teisingumo Teismo 1973 m. spalio 10 d. sprendimas byloje 34/73.** http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=88457&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=287600 [žiūrėta 2012–02–25];

15. **Europos Teisingumo Teismo 1979 m. vasario 7 d. sprendimas byloje 128/78**. http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=90103&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=287737 [žiūrėta 2012–02–25];

16. **Europos Teisingumo Teismao 1980 m. birželio 17 d. sprendimas bylose 789/79 ir 790/79**.
http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=90670&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=287298 [žiūrėta 2012–02–25];

17. **Europos Teisingumo Teismo 1981 m. vasario 5 d. sprendimas byloje 154/80.**
http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=90938&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=138202 [žiūrėta 2012–02–25];

18. **Europos Teisingumo Teismo 1982–05–05 sprendimas byloje 15/81.**
http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=91250&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=307131 [žiūrėta 2012–02–25];

19. **Europos Teisingumo Teismo 1983–04–23 sprendimas byloje 294/83**.
http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=92818&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=303213 [žiūrėta 2012–02–25];

20. **Europos Teisingumo Teismo 1985–05–21 sprendimas byloje 47/84**.
http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=93019&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=307252 [žiūrėta 2012–02–25];

21. **Europos Teisingumo Teismo 1988 m. liepos 5 d. sprendimas byloje 289/86.**
http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=94910&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=91125 [žiūrėta 2012–02–25];

22. **Europos Teisingumo Teismo 1994 m. kovo 3 d. sprendimas byloje 16/93**.
http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=99001&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=138539 [žiūrėta 2012–02–25];

23. **Europos Teisingumo Teismo 1997–06–25 sprendimas byloje 114/96**.
http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=43675&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=306680 [žiūrėta 2012–02–25];

24. **Europos Teisingumo Teismo 2000 m. birželio 29 d. sprendimas byloje 455/98.**
http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=45406&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=90929 [žiūrėta 2012–02–25];

25. **Europos Teisingumo Teismo 2005 m. sausio 20 d. sprendimas byloje 412/03**.
http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=49855&pageIndex=0&doclang=LT&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=139552 [žiūrėta 2012–02–25];

26. **Europos Teisingumo Teismo 2006 m. vasario 21 d.sprendimas byloje 223/03.**
http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=56184&pageIndex=0&doclang=LT&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=77046 [žiūrėta 2012–02–25];

27. **Europos Teisingumo Teismo 2006 m. vasario 21 d.sprendimas byloje 255/02.** http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=56198&pageIndex=0&doclang=LT&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=76978 [žiūrėta 2012–02–25];

28. **Europos Teisingumo Teismo 2007–09–27 sprendimas byloje 409/04**. http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=63505&pageIndex=0&doclang=LT&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=307517 [žiūrėta 2012–02–25];

29. **Europos Teisingumo Teismo 2008 m. gegužės 22 d. sprendimas byloje 162/07.** http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=67742&pageIndex=0&doclang=LT&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=76767 [žiūrėta 2012–02–25];

30. **Europos Teisingumo Teismo 2009–04–23 sprendimas byloje 460/07**. http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=77992&pageIndex=0&doclang=LT&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=933616 [žiūrėta 2012–02–25];

31. **Europos Teisingumo Teismo 2010–10–26 sprendimas byloje 97/09**. http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=78735&pageIndex=0&doclang=LT&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=315640 [žiūrėta 2012–02–25];

Specialioji literatūra:

32. **Bird R.M., Gendron P.P.** The VAT in Developing and Transitional Countries. – New York: Campbridge University Press, 2007.;

33. **Chalmers D. et.al.** European Union Law. – New York: Cambridge University Press, 2010.;

34. **Craig P., de Burca G.** EU Law, Text, Cases, and Materials. – New York: Oxford University Press Inc., 2008.;

35. **Ebrill L. et. al.** The modern VAT. – Washington D.C.: International Monetary Fund, Publication Services, 2001.;

36. **International Tax Dialogue. The Value Added Tax, Experiences and Issues**. http://www.itdweb.org/vatconference/Documents/VAT%20–%20EXPERIENCE%20AND%20ISSUES.pdf [žiūrėta 2012–02–25];

37. **Schenk A., Oldman O.** Value Added Tax, A Comparative Approach. – New York: Campbridge University Press, 2007.;

38. **Steiner J., Woods L.** Textbook on EC Law. – New York: Oxford University Press Inc., 2003.;

39. **Terra Ben J.M., Wattel Peter J.** European Tax Law. – Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2008.;

40. **Толстопятенко Г. П.** Европейское налоговое право. – Москва: Норма, 2001.;

41. **Visuotinė lietuvių enciklopedija**. – Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas, 2009. – 16 t.;

42. **Weber D.M.** Traditional and Alternative Routes to European Tax Integration: Primary Law, Secondary Law, Soft Law, Coordination, Comitology and Their Relationship. – Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2010.;

43. **Autorius nežinomas. Vertė Cvelich. M.** Europos Sąjungos teisė. – Vilnius: Eugrimas, 2007.;

44. **Bendra PVM sistema. Programa vidaus rinkai**. http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:1996:0328:FIN:EN:PDF [žiūrėta 2012–02–25];

45. **Strategija siekiant pagerinti PVM sistemos veikimą vidaus rinkos kontekste**. http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2000:0348:FIN:EN:PDF [žiūrėta 2012–02–25];

46. **Žalioji knyga. PVM ateitis. Paprastesnės, stabilesnės ir veiksmingesnės PVM sistemos kūrimas**. http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:LT:PDF [žiūrėta 2012–02–25];

47. **Commission Staff Working Document Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT Towards simpler, more rebust and efficient VAT system**. http://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=SEC:2010:1455:FIN:EN:PDF [žiūrėta 2012–02–25];

Kiti šaltiniai:

48. **Cnossen S.** Value–Added Tax and Excises: Commentary. http://www.ifs.org.uk/mirrleesreview/commentaries/cnossen_commentary.pdf [žiūrėta 2012–02–25];

49. **Copenhagen Economics, KPMG AG.** VAT in the public sector and exemptions in the public interest, Final report for TAXUD/2009/DE/316. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_public_sector.pdf [žiūrėta 2012–02–25];

50. **Grubert H., Krever R.** VAT and Financial Supplies: What should be taxed?**.** http://www.sbs.ox.ac.uk/centres/tax/Documents/working_papers/WP1018.pdf [žiūrėta 2012–02–25];

51. **PricewaterhauseCoopers**. How the EU VAT exemptions impact the banking sector. http://www.pwc.lu/en_LU/lu/vat/docs/pwc–vat–study–181011.pdf [žiūrėta 2012–02–25];

52. **Taxation: the Commission refers France to the Court of Justice over VAT on ships**. http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/11/1126&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en [žiūrėta 2012–02–25];

53. **Lejeune I.** The EU VAT Experience: What Are the Lessons?. http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/Files/LEJEUNE–21.pdf/$file/LEJEUNE–21.pdf. 23 p. [žiūrėta 2012–02–25].

Soltanovičius T. Europos Sąjungos norminių aktų reguliuojančių PVM teisinė analizė / Finansų teisės magistro baigiamasis darbas. Vadovas prof. dr. A. Miškinis. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2012.

ANOTACIJA

Magistriniame darbe nagrinėjama problema, ar Europos Sąjungos steigimo dokumentuose numatytas PVM reglamentavimo harmonizavimo lygis buvo pasiektas antrinės teisės norminiais aktais. Pirmojoje darbo dalyje analizuojamos bendrosios PVM kaip mokesčio charakteristikos ir jo reglamentavimo harmonizavimo Europos Sąjungoje priežastys ir etapai. Antrojoje dalyje nustatoma, koks yra numatytas PVM reglamentavimo harmonizavimo lygis Europos Sąjungos steigimo dokumentuose; nustatomi Europos Sąjungos teisėkūros bendrieji principai, taip pat nustatoma Europos Sąjungos kompetencija PVM reglamentavimo harmonizavimo srityje. Trečiojoje darbo dalyje nustatoma, kokiais antrinės teisės norminiais aktais reguliuojančiais PVM iki šios dienos buvo harmonizuojamas PVM reglamentavimas, taip pat nustatoma, ar pasiektas reglamentavimo harmonizavimo lygis atitinka Europos Sąjungos steigimo dokumentuose numatytą lygį, nustatomi konkretūs neatitikimo pavyzdžiai. Nustačius neatitikimą, atsižvelgiant į Europos Teisingumo Teismo praktiką, vertinama, ar galimas prieštaravimas tarp Europos Sąjungos steigimo dokumentų nuostatų ir antrinės teisės norminių aktų reguliuojančių PVM, taip pat ar yra Europos Teisingumo Teismas tuo pagrindu nustatęs prieštaravimą.

Pagrindiniai žodžiai: PVM Europos Sąjungoje, PVM reglamentavimo harmonizavimas, Europos Sąjungos steigimo dokumentai, Europos Sąjungos antrinė teisė.

Soltanovičius T. Legal analysis of the European Union legal acts regulating VAT / Master‘s Work in Financial Law. Supervisor assoc. prof. dr. A. Miškinis. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2012.

ANOTATION

At the Master’s Work the problem considered is: if the level of harmonization of the VAT regulation stipulated in the Founding Documents of the European Union was achieved by the secondary legislation. In the first part of the work the general characteristics of the VAT are analysed, also the reasons and stages of harmonization of VAT regulation in the European Union are analysed. In the second part it is determined what level of harmonization of VAT regulation is

stipulated in the Founding Documents of the European Union; the general principles of European Union legislation process and the competence of the European Union in the harmonization of the VAT regulation are defined. In the third part of the work it is determined what secondary legislation today harmonizes VAT regulation, also it is analysed if the achieved level of harmonization match the level provided in the Founding Documents of the European Union, particular examples of inadequacy are presented. After finding inadequacy, taking into account the case law of the European Court of Justice, it is examined if conflict is possible between the Founding Documents of the European Union and the secondary legislation regulating VAT, also if the European Court of Justice has ever assigned the contradiction.

Key Words: VAT in the European Union, harmonization of the VAT regulation, the Founding Documents of the European Union, European Union secondary legislation.

Soltanovičius T. Europos Sąjungos norminių aktų reguliuojančių PVM teisinė analizė / Finansų teisės magistro baigiamasis darbas. Vadovas prof. dr. A. Miškinis. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2012.

SANTRAUKA

Šiame darbe Europos Sąjungos norminiai aktai reguliuojantys PVM nagrinėjami siekiant į klausimą, ar ar Europos Sąjungos steigimo dokumentuose numatytas PVM reglamentavimo harmonizavimo lygis buvo pasiektas antrinės teisės norminiais aktais. Toks klausimas buvo iškeltas Europos Komisijos 2010 m. gruodžio 1 d. paskelbtame dokumente – Žaliojoje knygoje. Tai rodo temą esant aktualia. Magistrinio darbo objektas – Europos Sąjungos norminiai aktai reguliuojantys PVM. Magistrinio darbo tikslas – nustatyti, ar Europos Sąjungos steigimo dokumentuose numatytas PVM reglamentavimo harmonizavimo lygis buvo pasiektas antrinės teisės norminiais aktais. Siekiant užsibrėžto tikslo, keliami šie magistrinio darbo uždaviniai: i) nustatyti PVM reglamentavimo harmonizavimo priežastis ir etapus; ii) nustatyti, koks yra numatytas PVM reglamentavimo harmonizavimo lygis Europos Sąjungos steigimo dokumentuose; iii) nustatyti, kokie antrinės teisės norminiai aktai reguliuojantys PVM buvo priimti; iv) nustatyti, ar Europos Sąjungos steigimo dokumentuose numatytas PVM reglamentavimo harmonizavimo lygis buvo pasiektas antrinės teisės norminiais aktais. Magistrinio darbo hipotezė – Europos Sąjungos steigimo dokumentuose numatytas PVM reglamentavimo harmonizavimo lygis antrinės teisės norminiais aktais nebuvo pasiektas. Magistriniame darbe vadovaujantis moksliniais metodais (istoriniu, analizės, sisteminės analizės, lingvistiniu, statistiniu ir apibendrinimo) analizuojami Europos Sąjungos norminiai teisės aktai, Europos Teisingumo Teismo praktika, bei mokslinė literatūra. Magistriniame darbe nustatoma, kad PVM, kaip mokesčio, specifika suvaidino svarbų vaidmenų Europos Sąjungai pasirenkant PVM, kaip bendrąjį vartojimo mokestį nuo pat apsisprendimo dėl šio mokesčio pasirinkimo momento. Nustatoma, kad pagrinde PVM reglamentavimo harmonizavimas Europos Sąjungoje vykdomas direktyvomis, o ne reglamentais, įgyvendinančių ir deleguotų antrinės teisės aktų buvo priimta pakankamai mažai. Nustatoma, kad priimant PVM reglamentavimą harmonizuojančius teisės aktus taikoma procedūr**a**, pagal kurią kiekviena valstybė narė turi veto teisę, kas leidžia teigti, kad valstybės narės siekė išlaikyti suverenitetą šioje srityje. Darbe nustatomas Europos Sąjungos steigimo dokumentuose iškeltas siekiamas PVM reglamentavimo harmonizavimo tikslas, taip pat nustatomi konkretūs pavyzdžiai, kurie rodo, kad esamas reglamentavimo harmonizavimo lygis neužtikrina iškelto tikslo pasiekimo, tokiu būdu patvirtinama darbe iškelta hipotezė. Nustatoma, kad nepaisant to, kad Europos Teisingumo Teismo praktika leidžia teigti apie tai, kad antrinės teisės norminiai aktai reguliuojantys PVM gali būti vertinami dėl

jų atitikimo Europos Sąjungos steigimo dokumentų nuostatoms dėl PVM reglamentavimo harmonizavimo, tačiau faktiškai Europos Teisingumo Teismas dar niekada nepripažino pagrindinių antrinės teisės norminių aktų reguliuojančių PVM nuostatų neatitikimo Europos Sąjungos steigimo dokumentams. Įvertinus padarytas išvadas, darbe siūloma leisti Europos Komisijai priimti deleguotus ir įgyvendinančius įstatymo galios neturinčius teisės aktus PVM reglamentavimo srityje.

Darbas susideda iš trijų skyrių: pirmame skyriuje nustatomos bendrosios PVM charakteristikos ir PVM reglamentavimo harmonizavimo raida Europos Sąjungoje, antrame – Europos Sąjungos steigimo dokumentuose numatytas PVM reglamentavimo harmonizavimo lygis, trečiame – priimti antrinės teisės norminiai aktai reguliuojantys PVM, taip pat jais pasiektas PVM reglamentavimo harmonizavimo lygis palyginamas su Europos Sąjungos steigimo dokumentuose numatytu.

Soltanovičius T. Legal analysis of the European Union legal acts regulating VAT / Master‘s Work in Financial Law. Supervisor assoc. prof. dr. A. Miškinis. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2012.

SUMMARY

In this work the European Union legal acts regulating VAT are analyzed in order to answer the question if the level of harmonization of the VAT regulation stipulated in the Founding Documents of the European Union was achieved by the secondary legislation. The same question was raised in the European Commission’s document of 1th of December 2010 – the Green Paper. It proves that the issue is relevant. The subject of the Master‘s Work – European Union legal acts regulating VAT. The objective – to find out if the level of harmonization of the VAT regulation stipulated in the Founding Documents of the European Union was achieved by the secondary legislation. In order to achieve the goal the following tasks are appointed: i) to identify the reasons and stages of the harmonization of the VAT regulation; ii) to determine, what is the level of harmonization of the VAT regulation stipulated in the Founding Documents of the European Union; iii) to identify, what secondary legislation legal acts regulating VAT were adopted; iv) to determine, if the level of harmonization of the VAT regulation stipulated in the Founding Documents of the European Union was achieved by the secondary legislation. Thesis of the Master’s Work – the level of harmonization of the VAT regulation stipulated in the Founding Documents of the European Union was not achieved by the secondary legislation. In the Master’s Work with reference to scientific methods (historical, analysis, systemic analysis, linguistic, statistic and generalization) the European Union legal acts, the case law of the European Court of Justice, also scientific literature, are analysed. In the Master’s Work it is estimated that VAT’s specifics has been of major importance when the European Union has decided VAT to be the general consumption tax, even from the moment of decision concerning this tax. It is identified that mostly VAT regulation is harmonized within the European Union by directives, not regulations; also little implementing and delegated secondary legislation legal acts were adopted. It is determined that VAT regulation harmonizing legal acts are adopted according to the procedure according to which each member state has the right to veto. It presupposes that member states wanted to retain the sovereignty in this area. In the work the level of harmonization of the VAT regulation sought in the Founding Documents of the European Union is established, also particular examples, which show that the existing level of harmonization does not match the objective, are presented. In this way the thesis set in the work is approved. It is found out that the case law of the European Court of Justice presupposes that secondary legal acts regulating VAT may be examined concerning their

conformity with the relevant provisions of the Founding Documents of the European Union. However, actually the European Court of Justice has never assigned the contradiction. Taking into account the findings it is proposed in the work to allow the European Commission to adopt delegated and implementing legal acts within the area of VAT regulation.

The Master‘s Work consists of three chapters: in the first chapter the general VAT characteristics and the development of harmonization of the VAT regulation within the European Union is established, in the second – the level of harmonization of the VAT regulation stipulated in the Founding Documents of the European Union is determined, in the third – adopted secondary legal acts regulating VAT are defined, also the level of harmonization of VAT regulation achieved by them is compared with the level stipulated in the Founding Documents of the European Union.