

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedra**

Ernesto Fedorovičiaus

V kurso

Finansų ir mokesčių teisės šakos studento

Magistro baigiamasis darbas

PVM atskaitos ribojimas dėl dalyvavimo sukčiavime PVM srityje

Limitation of VAT Deduction due to Participation in VAT Fraud

Vadovas: Lekt. dr. Povilas Gruodis

Recenzentas: Doc. dr. Martynas Endrijaitis

Vilnius

2022

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Darbe yra analizuojamas pridėtinės vertės mokesčio atskaitos ribojimas dėl paties apmokestinamojo asmens sukčiavimo PVM srityje ir dėl apmokestinamojo asmens žinojimo ar galėjimo žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje. Darbe yra analizuojami Lietuvos ir ES teisės aktai, taip pat LVAT ir ESTT praktika tokio pobūdžio bylose. Analizuojamos konkrečios bylos, atskiriami kriterijai, kuriais remiantis teisė į PVM atskaitą gali būti apribota, remiantis minėtais pagrindais ir kuriais atvejais negali būti apribota.

Pagrindiniai žodžiai: sukčiavimas PVM srityje, žinojimas ar galėjimas žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, PVM direktyva.

TURINYS

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS.....	4
ĮVADAS.....	5
PVM atskaitos ribojimas dėl paties apmokestinamojo asmens sukčiavimo PVM srityje.....	11
Sukčiavimas PVM srityje.....	11
Sukčiavimas PVM srityje Lietuvos teisės aktuose.....	12
Sukčiavimas PVM srityje ES teisės aktuose.....	13
Paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas PVM srityje Lietuvos Aukščiausiojo Teismo, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktikoje.....	16
Dingusio prekiautojo sukčiavimas.....	21
PVM atskaitos ribojimas dėl žinojimo ar galėjimo žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje.....	23
Informacijos apie būsimą verslo partnerį surinkimas.....	23
PVM atskaitos ribojimas dėl žinojimo ar galėjimo žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje.....	27
PVM atskaitos ribojimas dėl žinojimo ar galėjimo žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktikoje.....	33
Priemonės kovoje su sukčiavimu PVM srityje.....	38
Išvados.....	44
Šaltinių sąrašas.....	46
Santrauka.....	50
Summary.....	51

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

ABTĮ – Administracinių bylų teisenos įstatymas

BK – Baudžiamasis kodeksas

ESTT – Europos Sąjungos Teisingumo Teismas

KT – Lietuvos Respublikos Konstitucinis teismas

LVAT – Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas

LAT – Lietuvos Aukščiausiasis Teismas

MAĮ - Mokesčių administravimo įstatymas

KT – Lietuvos Respublikos Konstitucinis teismas

PVM – pridėtinės vertės mokestis

PVMĮ – Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas

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

VMI prie FM – Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

IVADAS

Mokesčiai – tai įstatymu nustatyti privalomi, neatlygintiniai juridinių ir fizinių asmenų atitinkamo dydžio mokėjimai nustatytu laiku į valstybės (savivaldybės) biudžetą. Mokesčiai yra vienas iš pagrindinių valstybės, taip pat vietos savivaldybių biudžetų pajamų šaltinių (KT 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas byloje Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03). Konstitucijos 127 straipsnio nuostatos, įtvirtinančios Lietuvos Respublikos biudžeto sistemą, nurodančios valstybės biudžeto formavimo šaltinius, kartu įtvirtina ir konstitucinę pareigą mokėti mokesčius. Ši mokesčio mokėtojui nustatyta pinigine prievolė atliekama įstatymo nustatyta tvarka (KT 1997 m. liepos 10 d. nutarimas byloje Nr. 16/96). Vienas pagrindinių mokesčių tiek Lietuvoje, tiek visoje Europos Sąjungoje (toliau – ES) yra pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM). Lietuvoje šis mokestis įvestas atkūrus nepriklausomybę 1994 metais. Lietuvai įstojus į ES, ji prisijungė prie bendros ES PVM sistemos. Šis mokestis yra harmonizuotas ES lygmenyje, todėl ES mastu galima kalbėti apie tam tikrą daugiau ar mažiau vieningą PVM sistemą, kurios išskirtinis bruožas lyginant su nacionalinėmis PVM sistemomis yra jos tikslas – panaikinti mokestines kliūtis laisvam prekių ir paslaugų judėjimui ES bei užtikrinti sąlygas sąžiningai konkurencijai, tuo būdu prisidedant prie veiksmingos vidaus rinkos ES sukūrimo (Peciukonienė, 2012, p. 3). Lietuvoje pagrindinius šio mokesčio klausimus reglamentuoja Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (toliau – PVMĮ), kuris yra visiškai suderintas su PVM reglamentuojančiais ES teisės aktais.

Kiekvienam apmokestinamajam asmeniui, kuris šalies teritorijoje tiekia prekes arba teikia paslaugas, tenka prievolė skaičiuoti ir mokėti į biudžetą PVM. Apmokestinamasis asmuo yra suprantamas kaip bet koks Lietuvos ar užsienio fizinis ar juridinis asmuo, vykdamas bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą (Medelienė *et al.*, 2011, p. 531-532). Kiekvienas PVM skaičiuojantis ir mokantis apmokestinamasis asmuo įgyja pagrindinę teisę, t.y. teisę į PVM atskaitą. Ši teisė yra įtvirtinta tiek PVMĮ, tiek ES 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos Direktyvoje 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos su paskutiniais pakeitimais, atliktais Direktyva 2010/45/ES (toliau – PVM direktyva), kuri yra perkelta į nacionalinę teisę ir jos nuostatos yra perkeltos į PVMĮ. Be to svarbu pažymėti, jog PVM direktyvos nuostatas aiškina Europos Sąjungos Teisingumo teismas (toliau – ESTT), kurio išaiškinimų vadovaujantis Administracinių bylų teisenos įstatymo (toliau – ABTĮ) 4 straipsnio 3 dalies nuostatomis turi paisyti nacionaliniai teismai bei kitos valstybės institucijos, dalyvaujančios atitinkamuose teisiniuose santykiuose. Pagal Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) ir ESTT formuojamą praktiką PVM

atskaita yra pagrindinis ES PVM sistemos elementas. Teisė atskaityti PVM yra pagrindinė ir svarbiausia mokesčio mokėtojo teisė. PVM atskaitos sistema yra pagrindinė priemonė, kuria yra įgyvendinamas svarbiausias PVM principas – neutralumo principas (LVAT 2013 m. vasario 5 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A602-705/2013).

Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdant visą jo ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Bendra PVM sistema užtikrina bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą, neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatą, su sąlyga, kad pati ši veikla iš principo būtų apmokestinama PVM (ESTT 2009 m. spalio 29 d. sprendimas byloje *SKF*, C-29/08).

LVAT savo praktikoje yra pažymėjęs, kad PVMĮ 58 straipsnio 1 dalies 1 punktas, 3 straipsnio 1 dalies 3 punktas nustato materialiąsias teises į atskaitą atsiradimo sąlygas, būtent įtvirtina, kad teise į atskaitą gali pasinaudoti: 1) apmokestinamasis asmuo; 2) prekės ar paslaugos, kurių įsigijimo PVM siekiama įtraukti į atskaitą, turi būti naudojamos apmokestinamojo asmens mokėtojo veikloje (vykdant apmokestinamąjį prekių tiekimą ar paslaugų teikimą); 3) įsigytos prekės ar paslaugos turi būti pateiktos ar suteiktos kito apmokestinamojo asmens. PVMĮ 64 straipsnio 1 dalis nustato teises į atskaitą atsiradimo formaliąją sąlygą, kad pirkimo PVM gali būti įtraukiamas į PVM atskaitą tik tuo atveju, jeigu PVM mokėtojas turi PVM sąskaitą faktūrą, kuri atitinka PVMĮ 80 straipsnio 1 dalies reikalavimus (LVAT 2016 m. birželio 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-3389-602/2016).

Visgi ne visi apmokestinamieji asmenys teise į PVM atskaitą naudojami teisėtai. Asmenims, kurie šia teise naudojami neteisėtai yra apribojama teisė į PVM atskaitą. Nei nacionaliniuose, nei ES teisės aktuose nėra reglamentuota, kuriais atvejais teisė į PVM atskaitą gali būti apribota. Atsižvelgiant į ESTT formuojamą praktiką 2013 metais LVAT išplėstinė teisėjų kolegija įtvirtino, kuriais atvejais apmokestinamajam asmeniui gali būti apribota teisė į PVM atskaitą. LVAT apibendrinamas ESTT praktiką, konstatavo, kad nacionalinės institucijos ir teismai turi teisę apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisę į atskaitą, jei atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatoma: 1) sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant; 2) paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas mokesčių srityje arba 3) jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo (pirkėjas) žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio šių tiekimų ar paslaugų grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliktu sukčiavimu PVM srityje (LVAT 2013 m. vasario 5 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje

Nr. A602-705/2013). Ši praktika išlieka aktuali ir mūsų dienomis, kadangi LVAT byloje susijusiose su PVM atskaitos ribojimu cituoja šią praktiką ir dabar (2022 metais). Šiame darbe bus nagrinėjamas būtent PVM atskaitos ribojimas dėl paties apmokestinamojo asmens sukčiavimo arba apmokestinamojo asmens žinojimo ar galėjimo žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje.

Tyrimo aktualumas. Sukčiavimas PVM srityje tikriausiai egzistuos tol, kol egzistuoja PVM kaip mokestis. Visur ir visada atsiras asmenų, kurie nenorės sąžiningai deklaruoti ir mokėti mokesčių. Sukčiavimas PVM srityje yra itin opi problema visos ES mastu. Europos Komisijos duomenimis 2019 metais PVM nepriemoka ES sudarė 134 milijardus eurų. Lietuvoje PVM nepriemoka viršijo milijardą eurų (Center for Social and Economic Research, 2021). Be abejonės ne visa PVM nepriemokos suma yra susijusi su neteisėta mokesčių mokėtojų veikla. Dalis PVM įplaukų į valstybių narių biudžetus prarandama dėl įmonių bankrotų, likvidavimų ir kitų procesų, tačiau nemaža dalis PVM sumos yra prarandama būtent dėl sukčiavimo PVM srityje. Šiandien dienai nėra tikslių duomenų, kiek ES valstybės narės kasmet praranda pajamų dėl sukčiavimo PVM srityje, tačiau 2008 metų rugsėjo 2 dieną Europos Parlamentas priėmė rezoliuciją dėl suderintos kovos su mokestiniu sukčiavimu gerinimo strategijos (2008/2033(INI)), kurioje nurodoma, jog dėl sukčiavimo PVM srityje ES kasmet praranda mažiausiai 40 milijardų eurų, tačiau nurodo, kad dėl itin skirtingų nacionalinių apskaitos standartų nėra jokių tikslių skaičių. 2019 m. kovo 26 d. Europos Parlamento rezoliucijoje dėl finansinių nusikaltimų, mokesčių slėpimo ir mokesčių vengimo pažymima, kad, dėl tarpvalstybinio sukčiavimo PVM kasmet netenkama maždaug 50 mlrd. Eur, t. y. 100 Eur vienam ES piliečiui per metus, tačiau, Europolo vertinimu, dėl sukčiavimo PVM srityje prarandama apie 60 mlrd. Eur suma, kuri susijusi su organizuotu nusikalstamumu ir terorizmo finansavimu. Taigi tai yra itin aktuali problema visos ES mastu, todėl yra svarbu aptarti sukčiavimą PVM srityje kaip reiškinį, kurio pagrindu mokesčių mokėtojams yra apribojama teisė į PVM atskaitą.

Tyrimo objektas. Apmokestinamojo asmens sukčiavimas PVM srityje arba žinojimas ar galėjimas žinoti, jog jis dalyvauja sukčiavime PVM srityje.

Tyrimo problema. Teisės aktai konkrečiai neapibrėžia, kas tai yra sukčiavimas PVM srityje arba žinojimas ar galėjimas žinoti, apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje, todėl šių terminų apibrėžimas ir taikymo ribos, kuriais atvejais gali būti apribota teisė į PVM

atskaitą remiantis minėtais pagrindais priklauso nuo formuojamos teismų praktikos konkrečiose bylose.

Darbo tikslas. Apibrėžti sukčiavimą PVM srityje ir žinojimą ar galėjimą žinoti, jog asmuo dalyvauja sukčiavime PVM srityje bei taikymo pagrindus, apribojant teisę į PVM atskaitą.

Uždaviniai:

1. Atskleisti sukčiavimo PVM srityje sampratą bei apibrėžti taikymo pagrindus, kuriems esant teisė į PVM atskaitą gali būti apribota dėl apmokestinamojo asmens sukčiavimo PVM srityje.
2. Atskleisti žinojimo ar galėjimo žinoti, jog apmokestinamasis asmuo dalyvauja sukčiavime PVM srityje sampratą bei apibrėžti taikymo pagrindus, kuriems esant teisė į PVM atskaitą gali būti apribota dėl žinojimo ar galėjimo žinoti, jog apmokestinamasis asmuo dalyvauja sukčiavime PVM srityje.
3. Atskirti paties apmokestinamojo asmens sukčiavimą PVM srityje nuo žinojimo ar galėjimo žinoti, jog asmuo dalyvauja sukčiavime PVM srityje.
4. Atlikti išsamią teismų praktikos analizę bylose, kuriose apmokestinamajam asmeniui buvo apribota teisė į PVM atskaitą dėl sukčiavimo PVM srityje ar žinojimo ar galėjimo žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje. Atskirti kriterijus, kuriems esant negali būti konstatuota, jog apmokestinamasis asmuo dalyvauja sukčiavime PVM srityje.
5. Išanalizuoti ES ir valstybių narių taikomas priemones kovoje su sukčiavimu PVM srityje ir pateikti tų priemonių vertinimą bei sukčiavimo PVM srityje kaip reiškinių ateities perspektyvas.

Tyrimo metodai. Darbe naudojami sisteminis, lyginamasis, lingvistinis, loginis, dokumentų analizės ir istorinis metodai.

Sisteminis – naudojant sisteminį metodą siekiama atskleisti sukčiavimo PVM srityje sampratą ir vietą PVM sistemoje.

Lyginamasis – naudojant lyginamąjį metodą lyginami Lietuvos Aukščiausiojo Teismo ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo, taip pat Europos Sąjungos Teisingumo sprendimai bylose dėl sukčiavimo PVM srityje.

Lingvistinis – naudojamas, siekiant atskleisti tam tikrų sąvokų ir kategorijų sampratą.

Loginis – naudojamas analizuojant teismų praktiką, siekiant atskleisti teismų sprendimų turinį, reikšmę, argumentaciją šalių.

Dokumentų analizės – naudojamas analizuojant teismų praktiką, siekiant atskleisti sprendimų turinį. Taip pat naudojamas analizuojant teisės aktų nuostatas.

Istorinis – naudojamas atskleidžiant kaip istoriškai kito priemonės kovoje su sukčiavimu PVM srityje.

Tyrimo naujumas ir originalumas. Lietuvoje šia tema yra tik vienas darbas, t.y. Oleg Fedosiuk straipsnis apie sukčiavimą PVM srityje, tačiau autorius straipsnyje sukčiavimą PVM srityje analizuoja kaip baudžiamosios teisės reiškinių, tuo tarpu šis darbas sukčiavimą PVM srityje labiau analizuoja kaip mokesčių teisės reiškinių. Daugiau darbų, kuriose būtų analizuojama tik sukčiavimas PVM srityje nėra. Kiti rašto darbai analizuoja teisę į PVM atskaitą, patį PVM kaip mokestį, teismų praktiką apie PVM ir PVM atskaitą. Dalyje šių darbų yra pasisakoma ir apie sukčiavimą PVM srityje, tačiau juose apie tai pasisakoma pakankamai minimaliai ir skiriama tik nedidelė darbo dalis. Taip pat yra magistro darbas apie PVM atskaitos visus ribojimo pagrindus, įskaitant piktnaudžiavimą PVM srityje, tuo tarpu šis darbas apsiriboja išimtinai sukčiavimu PVM srityje. Tiek Lietuvoje, tiek ES mokslininkai nelabai domisi šia tema ir daugiausia darbų šia tema yra parengę Lietuvos ir ES valstybių narių mokesčių administratoriai, Europos Komisija. Todėl tikslinga yra ištirti šį reiškinių kaip atskirą temą, kadangi praktikoje šis reiškinys yra paplitęs visoje ES ir šio tyrimo rezultatai padės tobulinti prieš sukčiavimą PVM srityje nukreiptas priemones ir prisidės prie tolimesnio doktrinos dėl sukčiavimo PVM srityje vystymo ateityje.

Darbo struktūra. Magistro darbą sudaro 3 dalys.

1. Pirmoje dalyje analizuojamas teisės į PVM atskaitą ribojimas dėl paties apmokestinamojo asmens sukčiavimo PVM srityje.
2. Antroje dalyje analizuojamas teisės į PVM atskaitą ribojimas dėl žinojimo ar galėjimo žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje.
3. Trečioje dalyje analizuojamos ir aptariamasi priemonės, siekiant pažaboti sukčiavimą PVM srityje.

Svarbiausi šaltiniai. Mokslinės literatūros šia tema praktiškai nėra. Todėl šiuo atveju pagrindiniai šaltiniai yra LVAT ir ESTT praktika bylose, kuriose teisė į PVM atskaitą buvo apribota dėl sukčiavimo PVM srityje arba žinojimo ar galėjimo žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje. Taip pat, kadangi sukčiavimas PVM srityje yra nusikaltimas, už kurį yra numatyta baudžiamoji atsakomybė, todėl darbe analizuojama Lietuvos

Aukščiausiojo Teismo praktika bylose, kuriose asmenys sukčiavo PVM srityje. Taip pat bus remiamasi keliais rašto darbais, kuriose analizuojama teisė į PVM atskaitą ir sukčiavimas PVM srityje. Visų pirma Oleg Fedosiuk darbas apie sukčiavimą PVM srityje, magistro darbai, kuriose kalbama apie teisę į PVM atskaitą, PVM sistemą. Taip pat bus naudojama Europos Komisijos, Europos Parlamento, Europos Audito rūmų ir mokesčių administratorių parengta medžiaga, ES ir Lietuvos teisės aktai.

PVM atskaitos ribojimas dėl paties apmokestinamojo asmens sukčiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje

Sukčiavimas PVM srityje

Kaip jau minėta darbe pagal LVAT ir ESTT formuojamą praktiką PVM atskaita yra pagrindinis ES PVM sistemos elementas. Teisė atskaityti PVM yra pagrindinė ir svarbiausia mokesčio mokėtojo teisė. Ši teisė niekaip negali būti apribota, išskyrus tuo atveju jei šia teise pasinaudojama pažeidžiant ES teisės aktų nuostatas. Vienas iš pagrindų apriboti teisei į PVM atskaitą yra paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas PVM srityje.

Pasak Olego Fedosiuk pats PVM kaip mokestis ir jo prigimtis sukuria sąlygas sukčiavimui PVM srityje. Kaip parodė praktika, būtent šis mokestis tapo patraukliausiu nesąžiningo verslo taikiniu. Tai lemia aplinkybė, kad PVM yra apyvartos mokestis, taigi ūkio subjektų sąskaitose susikaupia pakankamai didelės į biudžetą mokėtinos jo sumos. Palankias prielaidas įvairioms PVM machinacijoms sukuria ir pati šio mokesčio prigimtis – jį moka vartotojas (pirkėjas), tačiau ne tiesiogiai į biudžetą, bet prekės ar paslaugos pardavėjui, turinčiam PVM mokėtojo statusą. Taigi šio pardavėjo valdyme atsiduria ne jo paties uždirbti, bet biudžeto pinigai, kuriuos jis turi į biudžetą perduoti. Šis PVM patekimo į biudžetą kelias skatina nesąžiningus verslininkus tiesiog pasisavinti jų rankose atsidūrusius pinigus. PVM administravimo specifika taip pat palanki šiam tikslui, nes suponuoja PVM mokėtojo galimybę atskaitos ir įskaitos būdais mažinti mokėtiną mokestį ir net susigrąžinti iš biudžeto sumokėtą permoką. Reikia pasakyti, kad teisė į PVM atskaitą ir permokų grąžinimą nėra teisinio reglamentavimo trūkumas, tai labiau yra neišvengiamumas, išplaukiantis iš PVM taikymo logikos, tiksliau, iš būtinumo užtikrinti, kad tos pačios prekės ir paslaugos pardavimas PVM būtų apmokestintas tik vieną kartą ir kad į biudžetą patektų tik galutinio prekės ar paslaugos vartotojo sumokėtas mokestis. Norint vaizdžiai paaiškinti, kaip susidaro PVM atskaitos ir grąžinimo poreikiai, pirmiausia pasakytina tai, kad prekės ir paslaugos pardavėjas (ne kiekvienas, bet turintis PVM mokėtojo statusą) privalo sumokėti į biudžetą vadinamąjį pardavimo PVM, kurį jam sumokėjo prekės ar paslaugos pirkėjas. Tačiau pirkėjas dažnai būna įmonė, perkanti prekę perpardavimo tikslais, taigi susidaro situacija, kai, perpardavus tą pačią prekę, PVM sumokamas dar kartą. Tokia prekės perpardavimo grandinė gali būti gana ilga, todėl, siekiant išvengti dvigubo, trigubo ar keliagubo apmokestinimo, prekę perpardavusiam asmeniui kažkaip turi būti kompensuojamas PVM, kurį jis pats sumokėjo pirkdamas prekę.

Šis mokesčių teisėje ir buhalterinėje apskaitoje vadinamas pirkimo PVM ir yra kompensuotina PVM dalis. Būtina pridurti, kad kompensuotinas pirkimo PVM susidaro ne tik perparduodant, bet ir sukuriant prekę ar paslaugą. Juk prekės gamintojas ar paslaugos teikėjas taip pat atlieka pirkimus, iš kurių moka PVM, pavyzdžiui, perka medžiagas, iš kurių gaminamos prekės, moka už patalpų nuomą, įrangos remontą, transporto paslaugas ir kita. Šis pirkimo PVM taip pat gamintojui kompensuojamas. Kompensuojamas ir importo PVM, kurį moka ne Europos Bendrijos prekių importuotojas, taip pat PVM, kurį sumoka eksportuotojas, pirkdamas eksportui skirtas prekes ir paslaugas (Fedosiuk, 2010, p. 171).

Sukčiavimas PVM srityje Lietuvos teisės aktuose

Prieš pradėdant analizuoti teismų praktiką tokio pobūdžio bylose, tikslinga yra apžvelgti teisės aktuose įtvirtintą teisės į PVM atskaitą reglamentavimą ir išskirti, kurios nuostatos galėtų mums suponuoti apie teisės į PVM atskaitą ribojimo pagrindus.

PVMĮ 57 straipsnis įtvirtina teisę į PVM atskaitą. To paties įstatymo 58 straipsnio 1 dalies 1 punktas, 3 straipsnio 1 dalies 3 punktas nustato kad teise į atskaitą gali pasinaudoti: 1) apmokestinamasis asmuo; 2) prekės ar paslaugos, kurių įsigijimo PVM siekiama įtraukti į atskaitą, turi būti naudojamos apmokestinamojo asmens mokėtojo veikloje (vykdant apmokestinamąjį prekių tiekimą ar paslaugų teikimą); 3) įsigytos prekės ar paslaugos turi būti patiektos ar suteiktos kito apmokestinamojo asmens. To paties įstatymo 64 straipsnio 1 dalis nustato teisės į atskaitą atsiradimo formaliąją sąlygą, kad pirkimo PVM gali būti įtraukiamas į PVM atskaitą tik tuo atveju, jeigu PVM mokėtojas turi PVM sąskaitą faktūrą, kuri atitinka PVMĮ 80 straipsnio 1 dalies reikalavimus. Taigi apibendrinant galima konstatuoti, kad teisė į PVM atskaitą atsiranda tik apmokestinamajam asmeniui, kuris įsigytas prekes ar paslaugas panaudos savo apmokestinamojoje veikloje. Taip pat apmokestinamasis asmuo turi turėti įstatymo reikalavimus atitinkančią PVM sąskaitą-faktūrą.

PVMĮ tiesiogiai neįtvirtinta, jog teisė į PVM atskaitą gali būti apribota dėl paties apmokestinamojo asmens sukčiavimo PVM srityje. Įstatymas tik nustato atvejus, kuriems esant PVM yra neatskaitomas. Tačiau, kadangi sukčiavimas yra nusikaltimas, ne išimtis ir sukčiavimas PVM srityje ir už šį nusikaltimą yra numatyta baudžiamoji atsakomybė, todėl tikslinga būtų išsiaiškinti kaip baudžiamoji teisė apibūdina sukčiavimą. Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso (toliau – BK) 182 straipsnyje sukčiavimas apibrėžiamas kaip apgaule savo ar kitų naudai svetimo turto ar turtinės teisės įgijimas, išvengiant turtinės

prievolės arba jos panaikinimas. Taigi esminis sukčiavimo elementas yra apgaulė. Mūsų atveju apmokestinamasis asmuo apgaule pasinaudoja teise į PVM atskaitą ir taip sumažina į biudžetą mokėtiną PVM sumą, tokiu būdu panaikindamas turtinę prievolę sumokėti PVM į valstybės biudžetą. Atsižvelgiant į išdėstytą matyti, kad PVMĮ 58 straipsnis nustato, jog teise į PVM atskaitą apmokestinamasis asmuo gali pasinaudoti tik tada, jei įsigytos prekės ar paslaugos bus panaudotos jo apmokestinamojoje veikloje, taip pat prekės ar paslaugos turi būti patiektos ar suteiktos kito apmokestinamojo asmens. Todėl galima teigti, kad įstatymas įtvirtina, jog pats sandoris turi būti realus, t.y. prekės ar paslaugos turi būti realiai įsigytos ir panaudotos apmokestinamojoje veikloje. Sukčiavimo atveju yra pasitelkiama apgaulė, todėl akivaizdu, kad yra neįgyvendinama viena iš nustatytų sąlygų teisei į PVM atskaitą atsirasti, t.y. arba apmokestinamasis asmuo neketina įsigytų prekių ar paslaugų panaudoti apmokestinamojoje veikloje arba apmokestinamasis asmuo realiai jokių prekių ar paslaugų neįsigija iš kito apmokestinamojo asmens.

Visa tai mums suponuoja išvadą, kad visgi PVMĮ netiesiogiai yra įtvirtinta, kad teisei į PVM atskaitą gali būti apribota dėl paties apmokestinamojo asmens sukčiavimo PVM srityje, kadangi pats sukčiavimas kaip nusikaltimas mums nurodo, kad t.y. turtinės prievolės, šiuo atveju prievolės sumokėti į biudžetą PVM, panaikinimą apgaule, todėl galima daryti išvadą, jog asmuo sukčiaujantis PVM srityje neįgyvendins bent vienos iš PVMĮ nustatytų materialiujų sąlygų, teisei į PVM atskaitą atsirasti. Taigi galime teigti, kad PVMĮ netiesiogiai įtvirtina PVM atskaitos ribojimą dėl paties apmokestinamojo asmens sukčiavimo PVM srityje.

Sukčiavimas PVM srityje Europos Sąjungos teisės aktuose

Pagrindinis PVM kaip mokestį visoje ES reglamentuojantis šaltinis, be abejonės yra PVM direktyva. Kiekviena ES valstybė narė turi pareigą perkelti šios direktyvos nuostatas į nacionalinę teisę. Ši direktyva iš esmės yra 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – Šeštoji direktyva), labiau žinomos kaip Šeštoji direktyva, išdėstymas nauja redakcija. Tuo pačiu PVM direktyva panaikino Šeštosios direktyvos galiojimą, tačiau didžioji dalis jos nuostatų buvo perkelta į PVM direktyvą. Šioje dalyje bus analizuojami ES teisės aktai, kuriose pasisakoma apie sukčiavimą PVM srityje.

PVM direktyvos 167 straipsnis įtvirtina teisę į PVM atskaitą. Direktyvos 168 ir 169 straipsniai nustato materialiąsias sąlygas, kurioms esant apmokestinamasis asmuo įgyja

teisę į PVM atskaitą. Šios sąlygos iš esmės yra panašios į sąlygas įtvirtintas PVMĮ. Apmokestinamasis asmuo gali atskaityti PVM už prekes ir paslaugas, kurios bus panaudotos jo apmokestinamojoje veikloje. Be to PVM direktyvoje nurodoma, jog sandoriai turi būti laikomi įsigijimais Bendrijos viduje. PVM direktyvos 178 straipsnis nustato formaliąsias sąlygas, siekiant pasinaudoti teise į PVM atskaitą. Apmokestinamasis asmuo turi turėti teisės aktų reikalavimus atitinkančią PVM sąskaitą faktūrą, be to laikytis kiekvienos valstybės narės nustatytų formalumų. PVM direktyvos 176 straipsnis nustato PVM atskaitos apribojimo pagrindus. Šiame straipsnyje nurodyta, jog PVM neatskaitomas už išlaidas, kurios nėra vien tik veiklos išlaidos, pavyzdžiui, išlaidos, patirtos įsigyjant prabangos prekes, pramogaujant ar pasilinksminant. Taigi kaip ir nustato, jog negali būti atskaitomas PVM už išlaidas, kurios nebuvo panaudotos asmens apmokestinamojoje veikloje. Pačioje direktyvoje kaip ir PVMĮ nėra nurodyta, jog PVM atskaita gali būti apribota dėl sukčiavimo PVM srityje. Visgi iš aptarto teisinio reguliavimo matyti, kad PVM direktyva netiesiogiai įtvirtina šį PVM atskaitos ribojimo pagrindą, kadangi apmokestinamasis asmuo neįgyvendinęs materialijų teisės į PVM atskaitą sąlygų apgaule pasinaudoja teise į PVM atskaitą. Be to ESTT savo praktikoje ne kartą yra pažymėjęs, jog kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra PVM direktyvoje pripažintas ir ja siekiamas tikslas (ESTT 2012 m. gruodžio 6 d. sprendimas byloje *Bonik*, C285/11).

Pačioje PVM direktyvoje nėra minimas sukčiavimas PVM srityje, tačiau ES taryba 2008 m. gruodžio 16 d. priėmė direktyvą 2008/117/EB, iš dalies keičiančią Direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, siekiant kovoti su mokestiniu sukčiavimu, susijusiu su sandoriais Bendrijos viduje. Direktyvoje nurodoma, jog sukčiavimas PVM srityje turi didelę įtaką valstybių narių mokestinėms pajamoms bei trikdo ekonominę veiklą vidaus rinkoje, dėl jo susidaro nepagrįsti prekių srautai ir prekės į rinką tiekiamos už neįprastai žemą kainą. Direktyva sugriežtinta PVM direktyvos 262 straipsnyje įtvirtintų suminių ataskaitų pildymo ir pateikimo tvarka. Taip pat ES Taryba pažymėjo, kad PVM direktyvos 263 ir 264 straipsnio pakeistos nuostatos yra skirtos kovai su sukčiavimu PVM srityje. Taigi apibendrinant galima teigti, jog PVM direktyvoje netiesiogiai taip pat yra įtvirtinta, jog teisę į PVM atskaitą gali būti apribota dėl paties apmokestinamojo asmens sukčiavimo PVM srityje.

2017 m. liepos 5 d. Europos Parlamentas kartu su Europos Taryba priėmė bendrą direktyvą 2017/1371 dėl kovos su Sąjungos finansiniams interesams kenkiančiu sukčiavimu baudžiamosios teisės priemonėmis. Ši direktyva yra skirta kovai su stambaus masto sukčiavimu PVM srityje. Kaip nurodoma pačioje direktyvoje sunkių nusikalstamų

veikų sąvoka apima stambiausio masto sukčiavimo PVM formas, visų pirma karuselinį sukčiavimą, sukčiavimą pasitelkiant dingusius prekyautojus ir sukčiavimą PVM dalyvaujant nusikalstamos organizacijos veikloje; tai yra rimtos grėsmės bendrai PVM sistemai, taigi – ir Sąjungos biudžetui. Bendros PVM sistemos atžvilgiu vykdomos nusikalstamos veikos turėtų būti laikomos sunkiomis tada, kai jos yra susijusios su dviejų ar daugiau valstybių narių teritorija, padaromos vykdant sukčiavimo schemas, kai tos nusikalstamos veikos yra vykdomos struktūriškai, siekiant nederamai pasinaudoti bendros PVM sistemos teikiama privalumais, ir kai bendra žala, patirta dėl tų nusikalstamų veikų, siekia bent 10 000 000 Eur. Bendros žalos sąvoka reiškia įvertintą žalą, kuri yra visos sukčiavimo schemos padarinys, tiek atitinkamų valstybių narių, tiek Sąjungos finansiniams interesams, neskaitant palūkanų ir nuobaudų. Šia direktyva siekiama prisidėti prie pastangų kovoti su tais nusikalstamais reiškiniais.

2010 m. spalio 7 d. ES Taryba priėmė reglamentą Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje, kuris iš dalies buvo pakeistas Tarybos 2017 m. gruodžio 5 d. reglamentu 2017/2454, o vėliau dar kartą iš dalies pakeistas Tarybos 2018 m. spalio 2 d. reglamentu Nr. 2018/1541. Pagrindinis šio reglamento tikslas ir mintis yra ta, jog valstybės narės turi, kiek įmanoma glaudžiau bendrauti tiek pačios tarpusavyje tiek su Europos Komisija, siekdamas kovoti su sukčiavimu PVM srityje. Reglamentas nustato sąlygas, pagal kurias valstybių narių kompetentingos institucijos, atsakingos už PVM, reglamentuojančių teisės aktų taikymą, turi bendradarbiauti tarpusavyje ir su Komisija, kad būtų užtikrintas tinkamas teisės aktų vykdymas. Raginama dar labiau gerinti ir tobulinti „Eurofisc“ tinklą, kurio pagalba valstybės narės keičiasi ir dalinasi informacija apie sukčiaujančius PVM srityje asmenis.

Be priimtų direktyvų ir reglamentų Europos Parlamentas yra išleidęs nemažai rezoliucijų, skirtų sukčiavimui PVM srityje. Vienos rezoliucijos yra skirtos išimtinai kovai su sukčiavimu PVM srityje, kitose dalis nuostatų skirta sukčiavimui PVM srityje. 2008 m. rugsėjo 2 d. buvo priimta rezoliucija dėl suderintos kovos su mokestiniu sukčiavimu gerinimo strategijos (2008/2033(INI)). Šia rezoliucija buvo nustatytos gairės, kurių turėtų imtis tiek ES, tiek atskiros valstybės narės, siekiant kovoti su sukčiavimu PVM srityje. Taip pat pateikti siūlymai dėl teisės aktų keitimo ir tobulinimo, siekiant kuo įmanoma efektyviau kovoti su sukčiavimu PVM srityje, pasiūlytos naujos priemonės kovoje su sukčiavimu PVM srityje. 2016 m. lapkričio 24 d. buvo priimta rezoliucija „Galutinės PVM sistemos kūrimas ir kova su sukčiavimu PVM“ (2016/2033(INI)). Šia rezoliucija ES raginama sukurti galutinę PVM sistemą, kuri būtų paprasta, teisinga, patikima, veiksminga ir labiau apsaugota nuo sukčiavimo. Rezoliucijoje nurodoma, jog PVM sistema turi būti, kiek

įmanoma paprastesnė, tam, kad būtų kuo mažiau galimybių nukrypti nuo teisės aktų nuostatų ir taip užkirsti kelią sukčiavimui PVM srityje. 2019 m. kovo 26 d. buvo priimta rezoliucija dėl finansinių nusikaltimų, mokesčių slėpimo ir mokesčių vengimo (2018/2121(INI)). Šia rezoliucija skatinama keisti mokesčių taisykles, tiek ES, tiek nacionaliniu mastu, siekiant kovoti su neteisėtais veiksmais mokesčių srityje. Rezoliucijoje nemažas dėmesys skiriamas sukčiavimui PVM srityje, siūlomos priemonės padėsiančios sumažinti sukčiavimo PVM srityje mastą. Viena naujausių rezoliucijų buvo priimta 2022 m. vasario 16 d. dėl Šeštosios PVM direktyvos įgyvendinimo. Ko trūksta, kad būtų sumažintas PVM surinkimo atotrūkis ES? (2020/2263(INI)). Rezoliucijoje apžvelgiamos pastarųjų metų ES taikytos priemonės, siekiant sumažinti atotrūkį PVM, pateikiami siūlymai, kurių turėti imtis ES ir valstybės narės, siekiant dar labiau sumažinti PVM atotrūkį. Taip pat dėmesys skiriamas sukčiavimui PVM srityje, apžvelgiamos esamos priemonės bei pateikiami siūlymai kokias priemones ES dar galėtų taikyti, kad sumažinti sukčiavimo PVM srityje mastą visos ES mastu.

Be to Europos Komisija yra išleidusi nemažai komunikatų, įvairių siūlymų bei rekomendacijų. ES institucijos yra išleidusios nemažai įvairių ataskaitų, išvadų, tyrimų ir pranešimų šia tema. Šia tema yra rengiamos konferencijos, viešos konsultacijos. Atsižvelgiant į tai, jog sukčiavimui PVM srityje ir kovai su juo ES yra parengusi nemažai teisės aktų, įvairiausių išvadų, nuomonių ir kitų dokumentų, todėl galima daryti išvadą, jog ES skiriamas pakankamai didelis dėmesys sukčiavimui PVM srityje ir kovai su juo. ES siekia taikyti kaip įmanoma daugiau priemonių kovoje su sukčiavimu PVM srityje. Valstybės narės yra įpareigojamos imtis atitinkamų priemonių kovojant su sukčiavimu PVM srityje, imtis tam tikrų priemonių yra įpareigojamos visos valstybės narės be išimties, priimant atitinkamas direktyvas ir reglamentus.

Paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas PVM srityje Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo, Lietuvos Aukščiausiojo Teismo ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktikoje

Pagal LVAT ir ESTT formuojamą praktiką paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas PVM srityje yra vienas iš teisę į PVM atskaitą ribojančių veiksnių. Tačiau, kadangi sukčiavimas PVM srityje yra nusikaltimas, už kurį yra numatyta baudžiamoji atsakomybė, administracinių teismų praktikoje praktiškai nesusiduriama su bylomis, kuriose teisė į PVM atskaitą apribota dėl paties apmokestinamojo asmens sukčiavimo PVM srityje. Visgi LVAT ir ESTT praktikoje yra minimas paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas PVM

sirtyje, todėl tikslinga yra apibrėžti, kaip yra apibūdinamas apmokestinamojo asmens sukčiavimas administracinių teismų praktikoje.

ESTT savo praktikoje ne kartą yra pažymėjęs, jog, kai apmokestinamasis asmuo pats sukčiauja mokesčių srityje, objektyvūs kriterijai, kuriais pagrįstos prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, atliktų apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, ir ekonominės veiklos sąvokos, nėra patenkinti (ESTT 2012 m. gruodžio 6 d. sprendimas byloje *Bonik*, C285/11). Tai reiškia, kad sukčiaujantis PVM srityje asmuo nepatenkins teisės aktuose nustatytos vienos ar kelių materialųjų sąlygų teisei į PVM atskaitą atsirasti.

ESTT praktikoje sukčiavimu PVM srityje pripažįstami tokie veiksmai kaip klaidingų deklaracijų mokesčių institucijoms pateikimas, neteisingų PVM sąskaitų-faktūrų išrašymas bei realių sandorių atlikimas turint tikslą nesumokėti iš PVM apmokestinamo sandorio gauto PVM, tai yra tikslingai siekiant pasisavinti PVM. Visgi ESTT nėra suformulavęs vieningos sukčiavimo sąvokos, nėra pateikęs sąrašo atvejų, kurie laikytini sukčiavimu PVM.

Sukčiavimas galimas ir atvejais, kai prekės tiekiamos (paslaugos teikiamos) dirbtinai sumažinta ar padidinta kaina. Todėl teisėkūros subjektas PVM direktyvos 80 straipsnio 1 dalyje (Šeštosios direktyvos 11 str. A skirsnio 6 d.) dalyje išvardijo atvejus, kada, siekdamas užkirsti kelią mokesčio slėpimui ar vengimui, valstybės narės gali imtis priemonių, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, atliekamo dalyvaujant šeimos nariams ar susijusiam su kitais artimais asmeniniais ryšiais, valdymo, nuosavybės, narystės, finansiniais ar teisiniais ryšiais, kaip apibrėžė valstybė narė, apmokestinamoji vertė yra atviros rinkos kaina (Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, p. 496-497). ESTT yra pažymėjęs, kad pagal PVM direktyvos 73 straipsnyje nurodytą bendrąją nuostatą už atlygį tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos apmokestinamąją vertę sudaro apmokestinamojo asmens už jas faktiškai gautas atlygis. Šis atlygis yra subjektyvi vertė, t. y. iš tikrųjų gauta, o ne objektyviais kriterijais nustatyta vertė. Šios direktyvos 73 straipsnyje įtvirtintas pagrindinis principas, dėl kurio mokesčių administratorius negali gauti didesnės PVM sumos, nei gavo apmokestinamasis asmuo. Tam tikrais atvejais apmokestinamąją vertę leidžiant laikyti sandorio rinkos kainą PVM direktyvos 80 straipsnio 1 dalimi nustatyta bendros taisyklės, numatytos šios direktyvos 73 straipsnyje, išimtis, kuri, kaip tokia, turi būti aiškinama griežtai. Primintina, kad pagal PVM direktyvos 26 konstatuojamąją dalį šios direktyvos 80 straipsnio 1 dalimi siekiama užkirsti kelią sukčiavimui ar mokesčio vengimui. Tačiau, kai prekės tiekiamos ar paslaugos teikiamos dirbtinai sumažinta ar padidinta kaina tarp šalių, kurios turi teisę visiškai atskaityti PVM, šiame etape negali būti sukčiavimo ar mokesčio vengimo. Tik kai prekybos grandinė baigiasi galutiniu vartotoju,

arba „mišraus“ apmokestinamojo asmens, kuris turi teisę į proporcinę atskaitą, atveju dėl dirbtinai sumažintos ar padidintos kainos gali būti netenkama mokesčių pajamų. Todėl tik kai su sandoriu susijęs asmuo neturi teisės visiškai atskaityti mokesčio, yra sukčiavimo ar mokesčio vengimo pavojus, kuriam užkirsti kelią valstybėms narėms leidžiama pagal PVM direktyvos 80 straipsnio 1 dalį. Toks teiginys neturi įtakos valstybių narių galimybei nustatyti kitas pareigas siekiant išvengti sukčiavimo, remiantis PVM direktyvos 273 straipsniu ir laikantis jame numatytų sąlygų. Šis aiškinimas patvirtinamas Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos 2006 m. liepos 24 d. Tarybos direktyva 2006/69/EB, 11 straipsnio A skirsnio 6 dalies redakcija, kurios nuostatos iš esmės pakartotos PVM direktyvos (žr. jos 3 konstatuojamąją dalį) 80 straipsnio 1 dalyje, pagal kurią numatyta išimtis „taikoma tik tokiomis aplinkybėmis“ (ESTT 2012 m. balandžio 26 d. sprendimas sujungtose bylose *Balkan and Sea Properties*, C-621/10 ir C-129/11).

Kadangi kaip jau minėta darbe paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas PVM srityje yra nusikaltimas, už kurį numatyta baudžiamoji atsakomybė, tikslinga yra apžvelgti Lietuvos Aukščiausiojo Teismo (toliau – LAT) praktiką tokio pobūdžio bylose.

Pagal LAT formuojamą praktiką BK 182 straipsnyje įtvirtinta veika sukčiavimas apibūdinama kaip nusikalstama veika, kuria kaltininkas apgaule savo ar kitų asmenų naudai įgyja svetimą turtą ar turtinę teisę, išvengia turtinės prievolės arba ją panaikina. Sukčiavimo objektyvieji požymiai – 1) svetimo turto ar turtinės teisės įgijimas, 2) turtinės prievolės išvengimas ir 3) turtinės prievolės panaikinimas – BK 182 straipsnio dispozicijoje suformuluoti kaip alternatyvūs, todėl baudžiamajai atsakomybei kilti pakanka, kad būtų padaryta bent viena nurodytų veikų. Turtinės prievolės panaikinimas suprantamas kaip nukentėjusiojo turtinės teisės, atitinkančios kaltininko ar trečiojo asmens turtinę prievolę, netekimas remiantis fiktyviu juridiniu faktu (pvz., fiktyviais atskaitos ir įskaitos būdais likviduojamas ar sumažinamas į biudžetą mokėtinas PVM). PVM sukčiavimo bylose, jeigu sukčiavimas susijęs ne su tikslu susigrąžinti (gauti į sąskaitą), bet likviduoti ar sumažinti į biudžetą mokėtiną PVM fiktyviais atskaitos ir įskaitos būdais, tokia veika laikytina turtinės prievolės panaikinimu.

Sukčiavimas PVM srityje gali pasireikšti pavyzdžiui tuo, jog įmonė buvo įsteigta sukčiavimo veikoms nuslėpti (pvz., apgaule pasisavinti PVM), kaltininko veika kvalifikuojama pagal nusikalstamų veikų, numatytų BK 182 straipsnyje ir 203 straipsnio 2 dalyje, sutaptį (Lietuvos Aukščiausiasis Teismas). Nagrinėjamu atveju fizinis asmuo D.J. įsteigė įmonę, kurios tikslas nuslėpti neteisėtą veiklą ir kuri realiai jokios veiklos nevykdė, tačiau sukurdamą fiktyvias PVM sąskaitas-faktūras ir kasos pajamų orderius ir pateikdama fiktyvias PVM deklaracijas ir tokiu būdu sukčiaudama išvengė 164 160 Lt mokesčių

sumokėjimo į biudžetą (LAT 2011 m. balandžio 5 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-102/2011). LAT plenarinė sesija yra pažymėjusi, jog, kai tas pats kaltininkas, turėdamas pagrindinį tikslą panaikinti prievolę sumokėti į valstybės biudžetą pridėtinės vertės mokesčių (BK 182 straipsnis), paprastai tai gali padaryti tik suklastodamas atitinkamus dokumentus ir juos panaudodamas (BK 300 straipsnis), kartu apgaulingai tvarkydamas buhalterinę apskaitą (BK 222 straipsnis) ir pan. Nusikaltimai, numatyti BK 222, 300 straipsniuose, tokioje situacijoje iš esmės yra neatskiriamos (būtinės) visos kaltininko veikos dalys, kurių bent vienos nepadarius nebus pasiekiamas pagrindinis tikslas (sumanymas), pavyzdžiui – panaikinti prievolę sumokėti į valstybės biudžetą PVM. Šis tikslas lemia visų kitų nusikalstamų veikų paskatas (motyvus). Suklastotų PVM sąskaitų faktūrų duomenis įtraukus į buhalterinę apskaitą, toliau apskaita vykdoma nustatyta tvarka, Valstybinei mokesčių inspekcijai pateikiamos PVM deklaracijos. Kadangi į deklaracijas įrašomi duomenys iš suklastotų PVM sąskaitų faktūrų, šie žinomi neteisingi duomenys pateikiami Valstybinei mokesčių inspekcijai ir taip PVM mokėtojas nepagrįstai sumažina mokėtiną į biudžetą PVM sumą (LAT 2012 m. gegužės 8 d. plenarinės sesijos nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-P-78/2012). Taigi asmuo sukčiaudamas PVM srityje, turi pagrindinį tikslą, t.y. panaikinti prievolę sumokėti į valstybės biudžetą PVM. Taip pat asmuo turi suklastoti atitinkamas PVM sąskaitas-faktūras ir jų pagrindu pateikti melagingas PVM deklaracijas ir taip panaikinti prievolę sumokėti PVM į valstybės biudžetą. Šie abu veiksmai yra būtini, tam, kad būtų pasiektas tikslas, kurio siekiama sukčiaujant PVM srityje.

LAT išplėstinė teisėjų kolegija papildomai yra pažymėjusi, jog šioje vietoje ypatingas dėmesys turėtų būti kreipiamas į apgaulės požymį dėl PVM sukčiavimo. Apgaulė PVM sukčiavimo schemeje dažniausiai reiškiasi per PVM mokėtojo santykį su mokesčių inspekcija, pateikiant šiai suklastotas PVM deklaracijas, o kartais ir kitus dokumentus. Melagingų duomenų pateikimas mokesčių inspekcijai paprastai susijęs su apgaulinga buhalterine apskaita: apskaitos dokumente (paprastai PVM sąskaitoje faktūroje) fiksuojama melaginga informacija apie sandorį, išrašoma PVM sąskaita faktūra dėl sandorio, kurio iš viso nebuvo, sumažinama arba padidinama realiai įvykusio sandorio kaina ir sumokėto PVM suma. Užregistravus šį suklastotą dokumentą įmonės apskaitoje, vėliau jo pagrindu daromi atitinkami įrašai PVM deklaracijoje, o ji dėl to taip pat tampa suklastota. Būtent šioje stadijoje galima kalbėti apie dokumentų suklastojimą ir nusikalstamą apskaitą, tačiau sukčiavimui būdingos apgaulės panaudojimas vis dėlto sietinas su suklastotos PVM deklaracijos pateikimu mokesčių inspekcijai, taip šią suklaudinant dėl permokos ar mokesstinės prievolės dydžio. Būtent pateiktų PVM

deklaracijų pagrindu mokesčių inspekcijoje fiksuojami ūkio subjektų (PVM mokėtojų) teisių ir prievolių dydžiai, konstatuojamos mokesstinės permokos arba nepriemokos. Taigi, pateiktų PVM deklaracijų pagrindu mokesčių inspekcijoje fiksuojami ūkio subjektų (PVM mokėtojų) teisių ir prievolių dydžiai, konstatuojamos mokesstinės permokos arba nepriemokos. PVM deklaracijose pateikta informacija pasitikima ir jos neatitikimą tikrovei gali paneigti tik atliktų patikrinimų aktai (LAT 2016 m. kovo 3 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-29-942/2016).

Be to svarbu pažymėti, jog tiek LVAT, tiek ESTT praktikoje pripažįstama, jog formaliųjų reikalavimų neįgyvendinimas teisei į PVM atskaitą atsirasti, t.y. tinkamos PVM sąskaitos-faktūros neturėjimas negali būti pagrindu apriboti teisę į PVM atskaitą dėl sukčiavimo PVM srityje, jei sandoris realiai yra įvykęs. LVAT plenarinė sesija yra pažymėjusi, jog aplinkybė, jog mokesčio mokėtojo turimoje PVM sąskaitoje – faktūroje nėra nurodyti ar neteisingai nurodyti visi formalieji rekvizitai dar pati savaime nepaneigia teisės į PVM atskaitą, jeigu įrodymų visuma leidžia teigti, kad įvyko būtent tokio turinio ūkinė operacija, kuri atsispindi buhalterinės apskaitos dokumentuose. Pažymėtina, kad jeigu PVM sąskaitos - faktūros rekvizito nebuvimas ar neteisingas jo nurodymas gali būti vertinamas kaip klaida, ji turi būti taisoma įstatymų nustatyta tvarka. LVAT plenarinė sesija taip pat atkreipė dėmesį, kad jeigu buhalterinės apskaitos dokumentai, kuriais remdamasis mokesčių mokėtojas siekia įgyti teisę į PVM atskaitą yra įforminti netinkamai, ir tai neleidžia nustatyti tikrojo ūkinės operacijos turinio, įrodyti tikrąjį ūkinės operacijos turinį turi į PVM atskaitą pretenduojantis mokesčių mokėtojas.

Nustačius, jog PVM sąskaita – faktūra negali būti laikoma patvirtinančia atitinkamo turinio ūkinės operacijos buvimą, ji laikytina neturinčia juridinės galios. Aplinkybę, jog lemiamą reikšmę turi tikrasis ūkinės operacijos turinys, o ne jos įforminimas atitinkamais buhalterinės apskaitos dokumentais, patvirtina ir Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 10 straipsnis, kuris įtvirtina turinio viršenybės prieš formą principą. Taigi aiškiai pastebima įstatymų leidėjo pozicija tikrajam ūkinės operacijos turiniui teikti pirmenybę šio turinio įforminimo atžvilgiu (LVAT 2004 m. spalio 27 d. plenarinės sesijos nutartis administracinėje byloje Nr. A1-355/2004).

Taigi kaip matyti iš aptartos LVAT, ESTT ir LAT praktikos paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas PVM srityje pasireiškia neteisingų deklaracijų pateikimu valstybinėms mokesčių institucijoms, PVM sąskaitų faktūrų suklastojimu taip pat realių sandorių buvimu su tikslu nesumokėti PVM į valstybės biudžetą. Be to pažymėtina, kad PVM sąskaitos-faktūros neatitinkančios reikalavimų turėjimas savaime nepaneigia teisės į PVM atskaitą, jei nustatoma, kad sandoris realiai įvyko. Tiek administracinių teismų, tiek

bendrosios kompetencijos teismų praktikoje sukčiavimas PVM srityje suprantamas labai panašiai, tačiau, kadangi kaip jau minėta darbe sukčiavimas PVM srityje yra nusikaltimas, LAT praktikoje paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas yra apibrėžiamas plačiau, išsamiau, pateikiant konkrečius pavyzdžius, kai tuo tarpu LVAT ir ESTT praktikoje apsiribojama tik konstatavimu, jog egzistuoja toks reiškinys kaip paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas PVM srityje, nepateikiant platesnio šio reiškinio aprašymo.

Dingusio prekiautojo sukčiavimas

Viena pavojingiausių sukčiavimo PVM srityje formų yra dingusio prekiautojo sukčiavimas (angl. *Missing trader intra-community fraud*). Europolo duomenimis dėl dingusio prekiautojo sukčiavimo ES valstybės narės kasmet praranda ne mažiau nei 60 milijardų Eur PVM įplaukų (Europol, 2017).

Toks sukčiavimo būdas turi dvi labiausiai paplitusias schemas. Pati paprasčiausia tokio sukčiavimo schema pasireiškia tuo, jog įmonė „A“ įsigija prekes iš kitos valstybės narės, vadovaujantis PVM direktyvos 138 straipsnio nuostatomis, su 0 proc. PVM tarifu, kadangi sandoriai Bendrijos viduje yra neapmokestinami PVM. Tada įmonė „A“ parduoda prekes įmonei „B“, sandoris vykdomas valstybės narės viduje. Po tokio sandorio įmonei „A“ tenka prievolė mokėti PVM, tačiau ji „dingsta“ taip ir nesumokėjusi PVM į valstybės biudžetą, tuo tarpu įmonė „B“ įgija teisę į PVM atskaitą už iš įmonės „A“ įsigytas prekes (Pouwels, p. 4).

Kita labiausiai paplitusi ir daugiausia žalos ES ir valstybių narių biudžetams padaranti dingusio prekiautojo sukčiavimo schema yra taip vadinamasis „karuselinis“ sukčiavimas. Teismų praktikoje galima rasti tokį „karuselinio“ sukčiavimo pavyzdį: (1) bendrovė A, įsteigta vienoje valstybėje narėje, parduoda prekes bendrovei B, įsteigtai antroje valstybėje narėje; (2) bendrovė B, kuri yra pareigų nevykdantis ar neteisėtai PVM mokėtojo kodą naudojantis ūkio subjektas, nuostolingai perparduoda šias prekes amortizuojančiai bendrovei C, įsteigtai antroje valstybėje narėje. Vėlesni pardavimai gali būti pelningi. Bendrovė B privalo sumokėti PVM už minėtų prekių pirkimus, bet, naudodama tas pačias prekes apmokestinamuose sandoriuose, ji taip pat turi teisę atskaityti šį PVM kaip pirkimo mokestį. Be to, ji privalo sumokėti pirkimo mokestį, išskirtą sąskaitoje faktūroje, išrašytoje bendrovei C, bet dingsta nesumokėjusi šios sumos valstybės išdui; (3) savo ruožtu bendrovė C perparduoda šias prekes kitai amortizuojančiai bendrovei D antroje valstybėje narėje, pervesdama sąskaitoje faktūroje išskirtą pardavimo PVM į valstybės išdą, prieš tai iš jo atskaičiusi sumokėtą pirkimo PVM, ir taip tęsia tol, kol

bendrovė antroje valstybėje narėje eksportuoja šias prekes į kitą valstybę narę. Šis eksportas yra atleistas nuo PVM, bet, nepaisant to, eksportuojanti bendrovė turi teisę prašyti grąžinti sumokėtą pirkimo PVM už minėtų prekių pirkimą. Pirkėjas yra bendrovė A; (4) procedūra gali būti pakartota (ESTT 2006 m. sausio 12 d. sprendimas sujungtose bylose *Optigen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03).

Su šia sukčiavimo PVM srityje forma paprastai yra kovojama baudžiamosios teisės priemonėmis ir šias sukčiavimo schemas paprastai narplioja ir tiria teisėsaugos institucijos (Policija, Europolas, Finansinių nusikaltimų tyrimų tarnybos). Valstybių narių mokesčių administratoriams labiau yra aktualus apmokestinamojo asmens žinojimas ar galėjimas žinoti apie dalyvavimą tokio pobūdžio sukčiavime, kadangi tuo pagrindu jiems apribojama teisė į PVM atskaitą¹.

¹ Apie žinojimą ir galėjimą žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje plačiau pasisakoma kitoje darbo dalyje „PVM atskaitos ribojimas dėl apmokestinamojo asmens žinojimo ar galėjimo žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje“.

PVM atskaitos ribojimas dėl apmokestinamojo asmens žinojimo ar galėjimo žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje

Informacijos apie būsimą verslo partnerį surinkimas ir patikrinimas

Kaip jau minėta darbe vienas iš teisę į PVM atskaitą ribojančių veiksnių yra apmokestinamojo asmens žinojimas arba galėjimas žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio šių tiekimų ar paslaugų grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliktu sukčiavimu PVM srityje (Dalyvavimu sukčiavime). Kaip savo praktikoje yra pažymėjęs ESTT jau vien aplinkybė, jog apmokestinamasis asmuo įsigijo prekių ar paslaugų, nors bet kuriuo atveju žinojo, jog įsigydamas prekes ar paslaugas dalyvavo sandoryje, susijusiame su atliekant pirkimus įvykdytu PVM sukčiavimu prekių tiekimo ar paslaugų teikimo grandinėje, Direktyvos 2006/112 tikslais laikoma dalyvavimu sukčiaujant. Vienintelis teigiamas veiksmas, kuris yra lemiamas siekiant pagrįsti atsisakymą suteikti teisę į atskaitą esant tokiai situacijai, yra šių prekių ar paslaugų įsigijimas. Taigi, siekiant pagrįsti tokį atsisakymą, nebūtina įrodyti, kad šis apmokestinamasis asmuo vienaip ar kitaip aktyviai dalyvavo sukčiaujant, net jeigu jį tik aktyviai skatino ar palengvino. Taip pat nesvarbu, kad jis neslėpė tiekimo santykių ir tiekėjų (ESTT 2021 m. balandžio 14 d. nutartis byloje *HR, C-108/20*). Taigi kaip pripažįstama ESTT praktikoje žinojimas ar galėjimas žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje iš esmės yra jo dalyvavimas sukčiavime, net jei jis aktyviai nedalyvavo sukčiaujant.

Kiekvienas veiklą vykdomas asmuo savo veikloje turi vadovautis vienais pagrindinių teisės principų, t.y. sąžiningumo, protingumo ir teisingumo. Verslininkas turi būti sąžiningas ir vykdyti savo veiklą, kuo įmanoma skaidriau. Taip pat kiekvienas apmokestinamasis asmuo turėtų stengtis išvengti dalyvavimo sukčiavime PVM srityje, kadangi tai pažeidžia ES ir nacionalinės teisės nuostatas bei kenkia visos Bendrijos interesams, kadangi iškreipiama bendros PVM sistemos esmė ir valstybės narės praranda didžiules mokesčių įplaukų sumas.

Atsižvelgdama į ESTT ir LVAT formuojamą praktiką Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – VMI prie FM) išleido leidinį: „Kaip išvengti įtraukimo į sandorius susijusius su sukčiavimu PVM srityje“. Šis leidinys yra rekomendacinio pobūdžio ir jo nesilaikymas nesukuria jokių teisinių pasekmių, tačiau jame yra išdėstytos rekomendacijos, kokių veiksmų turėtų imtis apmokestinamieji asmenys, siekdami išvengti dalyvavimo sukčiavime PVM srityje.

Visų pirma Atsižvelgiant į tai, kad teisei į PVM atskaitą atsirasti būtinas ne tik formalių reikalavimų įvykdymas, bet ir realus atitinkamų sandorių turinys bei teisingas jų atvaizdavimas apskaitos dokumentuose, sandorio šalys turėtų imtis veiksmų, kurie užtikrintų minėtų duomenų tikrumą ir garantuotų, kad prekių tiekimą arba paslaugų teikimą vykdo realią ekonominę veiklą vykdamasis asmuo. Prieš priimant sprendimą įsigyti prekes/paslaugas iš naujo verslo partnerio arba tiekti jam prekes/paslaugas, siektina ne tik aptarti sutarties objektą ir pagrindines sąlygas, bet ir minėtais tikslais surinkti papildomą informaciją, pavyzdžiui: apie buveinės ir veiklos vykdymo vietas (adresus), asmenis (jų kontaktinius duomenis), kurie turės įgaliojimus atstovauti kitai šaliai, bendradarbiaujant bei pasirašant dokumentus. Asmenų, kurie derybų ir sandorių vykdymo metu atstovaus kitai šaliai, tapatybei ir įgaliojimams patikrinti turėtų būti skiriamas ypatingas dėmesys. Siekiant įsitikinti, kad kita būsimų sandorių šalis vykdo veiklą, vadovaudamasi teisės aktų reikalavimais, gali būti paprašoma pateikti įmonės registravimo pažymėjimą (jo kopiją) ar atitinkamo registro išrašą, PVM mokėtojo registracijos pažymą (jeigu jis PVM mokėtojas), leidimo steigti akcizais apmokestinamų prekių sandėlį, registruoto gavėjo/siuntėjo pažymėjimo, turimų leidimų, atestatų, susijusių su vykdoma veikla bei licencijų atitinkamai veiklai vykdyti (kai veikla yra ribojama ar licencijuojama), kopijas. Siekiant surinkti papildomos informacijos ir/arba įsitikinti, kad būsimos verslo partnerio pateiktieji duomenys yra teisingi, gali būti pasinaudota įvairiomis kitomis galimybėmis.

Papildomos informacijos apie būsimą verslo partnerį galima rasti internete, taip pat galima pasinaudoti įmonių, teikiančių verslo partnerių patikimumo (kreditingumo) vertinimo paslaugas, paslaugomis. Remiantis šiais šaltiniais, galima patikrinti, ar būsimos verslo partnerio komerciniuose pasiūlymuose teikiama informacija yra tikra, ar apie jį nėra neigiamos ar prieštaringos informacijos. Jeigu būsimas verslo partneris yra užsienio šalies ūkio subjektas, be minėtų verslo partnerio patikimumo patikrinimo šaltinių, papildomai gali būti pasinaudota prekybą skatinančių organizacijų (ekonominės plėtros agentūrų, pramonės ir prekybos rūmų, asociacijų ir kt.), galinčių uteikti informacijos apie savo šalies ūkio subjektus, paslaugomis. Pažymėtina, kad viešumas, aktyvi rinkodaros veikla ir ilgalaikės investicijos į vykdomą veiklą netiesiogiai patvirtina būsimos verslo partnerio patikimumą ir jo veiklos tęstinumą.

Taip pat leidinyje pažymima, jog kiekvienas asmuo turi galimybę atitinkamose Lietuvos ir ES interneto svetainėse, duomenų bazėse ir kituose šaltiniuose patikrinti informaciją apie būsimą verslo partnerį, jo duomenis ir tokiu būdu įvertinti būsimos verslo partnerio patikimumą.

Be to pažymima, kad asmuo vertindamas būsimo verslo partnerio patikimumą turėtų įvertinti šias aplinkybes:

1. Ar žinomi būsimo verslo partnerio veiklos vykdymo vietos, buveinės adresai;
2. Ar žinomi konkretūs būsimo verslo partnerio atstovai ryšiams palaikyti, telefono numeriai, el. pašto adresai. Slepiant informaciją, gali būti siekiama nepaviešinti asmenų, kuriems atsirastų atsakomybė už neteisėtus veiksmus;
3. Ar atstovas, įgaliotas sudaryti sandorius įmonės vardu (asmuo ryšiams palaikyti), turi reikiamą profesinę kompetenciją, ar jam nekyla sunkumų pristatant įmonės veiklą ar siūlomas prekes/paslaugas;
4. Ar būsimas verslo partneris pageidauja, kad atsiskaitymai vyktų per trečiuosius asmenis, perleidžiant akcijas, atsiskaitant skolų perkėlimo, reikalavimų perleidimo sutartimis ar grynaisiais pinigais (sąžiningai veikiančios įmonės paprastai turi sąskaitą banke ir atsiskaitymus vykdo per ją);
5. Ar susitikus su nauju verslo partneriu, nepavyksta nustatyti jo tapatybės ir įgaliojimų: motyvuodamas įvairiais argumentais jis atsisako pateikti atitinkamus dokumentus;
6. Ar sandorius siūloma vykdyti su apmokestinamuoju asmeniu, įregistruotu užsienio šalyse arba teritorijose, kuriose taikomi lengvatiniai mokesčių tarifai (pvz., JAV Delavaro, Oregono, Nevados valstijose arba tikslinėse teritorijose, vadinamose „mokesčių rojus“ šalyse, jų sąrašas yra pateiktas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2001-12-22 įsakyme Nr. 344), nors prekių kilmė arba realus paslaugų teikėjas yra iš kitų šalių, arba numatytas tokio subjekto dalyvavimas atsiskaitymuose;
7. Ar siūlomas vienkartinis sandoris, ar ilgalaikiai ryšiai, kaip ilgai būsimasis verslo partneris vykdo veiklą ir ar turi reikiamos patirties savo veiklos sferoje. Pažymime, kad, sudarant atsitiktinius sandorius su įmonėmis, apie kurių veiklą neturima jokios informacijos, tuo pačiu yra prisiimama ir didesnė su tokiais sandoriais susijusi rizika. Todėl rekomenduojama, prieš vykdant sandorius, surinkti kuo išsamesnę informaciją apie būsimo partnerio veiklą - prekių (paslaugų) tiekėjus ar pirkėjus, vykdomą didmeninę ar mažmeninę prekybą, gamybą, subrangovus ir kitus asmenis, kurie dalyvaus, teikiant paslaugą, prekių ar žaliavų tiekėjus (jei vertinamas tiekėjas) ir pan. Ši informacija taip pat netiesiogiai gali padėti įvertinti būsimo partnerio patikimumą;
8. Ar nekelia įtarimų siūloma prekių (paslaugų) kaina, ar siūloma prekių kaina nėra nepagrįstai maža, ar ji atitinka šiuo metu rinkoje esamą analogiškų prekių kainą

- (mažesnė prekių kaina gali būti susijusi su mokesčių vengimu, siekiu kuo greičiau realizuoti nelegalias, neteisėtais būdais įsigytas prekes);
9. Ar aiški prekių kilmė ir jų pateikimas į šalies rinką: jei prekės nėra pagamintos Lietuvoje, jos turėjo būti importuotos ar įsigytos iš kitos ES valstybės narės ir į Lietuvos valstybės biudžetą galimai turi būti sumokėti importo ar su prekių įsigijimu iš ES susiję mokesčiai; jei prekės (paslaugos) yra perparduodamos per kelias grandis (kelis PVM mokėtojus, skirtingas užsienio valstybes), yra didesnė rizika, kad ekonomiškai nepagrįsti perpardavimo sandoriai sudaromi mokesčių vengimo ar mokestinio sukčiavimo tikslu. Vienas iš rizikos veiksnių taip pat yra faktas, kad atsiskaitymuose dalyvauja trečioji šalis, t. y. kai pinigus prašoma pervesti į sandoryje nedalyvaujančio subjekto sąskaitą;
 10. Ar nėra žinomi, ar viešai skelbti (spaudoje, televizijoje, Lietuvos Aukščiausiojo Teismo internetinėje svetainėje www.lat.lt, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo internetinėje svetainėje www.lvat.lt) duomenys, kad būsimos verslo partnerio vadovaujantys darbuotojai ir/ar savininkai yra dirbę bankrutavusiose, neteisėtą veiklą vykdžiusiose įmonėse;
 11. Ar iš anksto žinomos konkrečios prekių pakrovimo ir pristatymo vietos, ar nekelia įtarimų siūlomos prekių pristatymo aplinkybės (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2017).

Visgi kaip jau minėta darbe šiame leidinyje išdėstytos nuostatos yra rekomendacinio pobūdžio. Tačiau ESTT jau ne kartą yra sprendęs, jog Sąjungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad ūkio subjektas imtųsi visų priemonių, kurių gali būti iš jo pagrįstai reikalaujama, kad įsitikintų, jog sandoris, kurį jis vykdo, neįtraukia jo į mokesčio sukčiavimą; priemonių, kurių konkrečiu atveju gali būti pagrįstai reikalaujama iš apmokestinamojo asmens, norinčio pasinaudoti teise į PVM atskaitą, kad įsitikintų, jog jo sandoriai neįtraukti į perkančiojo ūkio subjekto įvykdytą sukčiavimą, nustatymas iš esmės priklauso nuo konkretaus atvejo aplinkybių. ESTT pabrėžė, kad kai yra požymių, leidžiančių įtarti, jog yra pažeidimų ar sukčiaujama, apdairus ūkio subjektas pagal konkretaus atvejo aplinkybes gali būti įpareigotas pasidomėti kitu ūkio subjektu, iš kurio ketina pirkti prekes ar paslaugas, kad įsitikintų jo patikimumu (ESTT 2012 m. birželio 21 d. sprendimas sujungtose bylose *Mahabegen ir David*, C-80/11 ir C-142/11). Be to, nors apmokestinamojo asmens nesąžiningumas negali būti kriterijus, galintis pakeisti apmokestinamojo asmens aktyvaus dalyvavimo kriterijų, pažymėtina, kad Sąjungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad ūkio subjektas veiktų sąžiningai (ESTT 2019 m. kovo

28 d. sprendimas byloje *Vinš, C-275/18*). Taigi apibendrinant aptartą ESTT praktiką galima konstatuoti, jog visgi apmokestinamasis asmuo turi tam tikrą pareigą įsitikinti, jog nedalyvauja sukčiavime PVM srityje, tačiau jokie teisės aktai ir atitinkamos institucijos negali įpareigoti apmokestinamojo asmens atlikti šių procedūrų, tačiau jis tokiu atveju turi prisiimti visą riziką ir tuo atveju jei bus nustatyta, jog jis turėjo galimybę žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje, jam bus apribota teisė į PVM atskaitą už iš tokio verslo partnerio įsigytas prekes ar paslaugas.

PVM atskaitos ribojimas dėl žinojimo ar galėjimo žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje

Lietuvai įstojus į ES ir prisijungus prie bendros PVM sistemos LVAT pradėjo formuoti sąžiningumo koncepciją bylose dėl PVM atskaitos ribojimo dėl žinojimo ar galėjimo žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje. Jau 2004 metais LVAT plenarinė sesija pradėjo formuoti nacionalinę teismų praktiką, atsižvelgiant į ESTT formuojamą praktiką tokio pobūdžio bylose.

LVAT plenarinė sesija pažymėjo, jog nustatant mokesčius siekiama gauti pajamų valstybės (savivaldybės) funkcijoms vykdyti, visuomenės ir valstybės viešiesiems poreikiams tenkinti. Be to, mokesčiais reguliuojami valstybėje vykstantys ekonominiai, socialiniai procesai, skatinamos naudingos ūkinės pastangos, paremiami ūkio plėtros prioritetai (KT 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas). Taigi akivaizdu, jog mokesčių surinkimas yra susijęs su viešojo intereso apsauga, nes taip yra gaunama lėšų visos visuomenės poreikiams tenkinti. Nemokant mokesčių, viešasis interesas yra pažeidžiamas, o subjektas, tiesiogiai ar netiesiogiai prisidedantis prie mokesčių nemokėjimo mokesčių teisės prasme elgiasi nesąžiningai. Tokiu būdu pažeidžiami ir mokesčių visuotinio privalomumo, mokesčių mokėtojų lygybės principai (Mokesčių administravimo įstatymo 7, 8 str.), nes mokesčių nemokantys subjektai konkurencine prasme atsiduria geresnėje padėtyje nei juos mokantys. Šiuos principus pažeidžianti veikla negali būti laikoma teisėta veikla. Jeigu mokesčių mokėtojas žino apie tai, jog jo atliekamos ūkinės operacijos ar kitokia vykdoma veikla prisideda prie mokesčių nemokėjimo, arba nors ir nežino, bet atsižvelgiant į eilę teisiškai reikšmingų aplinkybių turi galimybę žinoti, ir nepaisydamas to atlieka tokią ūkinę operaciją, jis elgiasi nesąžiningai. Sąžiningumas yra bendrasis teisės principas, išreiškiantis elgesio matą, atitinkantį protingumo ir teisingumo principų reikalavimus. Sąžiningas subjektas yra toks, kuris veikia rūpestingai ir teisingai. Sąžiningumas reikalauja atidumo, rūpestingumo bei draudžia piktnaudžiauti teise.

Mokesčių mokėtojas, įsigydamas prekes ar paslaugas, ir žinodamas ar turėdamas galimybę žinoti, jog pardavėjas už tokia ūkine operacija sukurtą pridėtinę vertę nesumokės PVM, elgiasi nesąžiningai, todėl toks mokesčių mokėtojas neįgyja teisės į PVM atskaitą. Atkreiptinas dėmesys, kad mokesčio mokėtojo žinojimas arba turėjimas galimybės žinoti apima ne visą kitos sandorio šalies ūkinę veiklą, o tik tą jos dalį, kurioje dalyvavo į PVM atskaitą pretenduojantis subjektas. Todėl kitos sandorio šalies padaryti mokesčių įstatymų pažeidimai, kurie tiesiogiai nėra susiję su mokesčio mokėtojo vykdoma ūkine operacija, paprastai neįtakoja mokesčio mokėtojo sąžiningumo. Tokia pati taisyklė taikytina kalbant ir apie ankstesnes prekių civilinės apyvartos stadijas: jeigu į PVM atskaitą pretenduojantis mokesčių mokėtojas žinojo ar turėjo galimybę žinoti, jog ankstesnėje jo įsigytos prekės apyvartos grandinėje buvo nesumokėti su šios prekės apyvarta susiję mokesčiai, jis laikytinas nesąžiningu.

Siekiant nustatyti, ar mokesčių mokėtojas žinojo arba turėjo galimybę žinoti apie neteisėtą kontrahento veiklą, susijusią su konkrečia ūkine operacija, reikia vertinti visumą bylos aplinkybių, tokių kaip šalių tarpusavio santykių pobūdis, jų tęstinumas, elgsena prieš sandorio sudarymą, jo sudarymo ir vykdymo metu, mokesčių mokėtojo atlikti veiksmai, siekiant įsitikinti kitos sandorio šalies veiklos teisėtumu, įsigyjamų prekių ar paslaugų kaina ir kt. Pažymėtina, jog vertinant mokesčių mokėtojo sąžiningumą iš jo negali būti reikalaujama imtis neprotingų priemonių sutarties partnerio veiklos teisėtumui nustatyti. Protingumas yra vienas iš bendrųjų teisės principų.

ABTĮ 4 straipsnio 5 dalis įpareigoja teismą, esant teisės spragai, vadovautis teisingumo ir protingumo kriterijais. Šiais kriterijais turi būti remiamasi vertinant visumą teisiškai reikšmingų aplinkybių, leidžiančių spręsti apie mokesčių mokėtojo sąžiningumą. Pažymėtina, kad įrodyti mokesčių mokėtojo sutarties partnerio veiklos neteisėtumą, susijusį su konkrečia operacija, turi mokesčių administratorius. Dažniausiai ši aplinkybė įrodoma nustačius, jog už konkrečia ūkine operacija sukurtą pridėtinę vertę nėra sumokėtas PVM. Tačiau vien mokesčių mokėtojo sutarties partnerio veiklos neteisėtumas mokestine prasme nėra pakankama aplinkybė, leidžianti paneigti mokesčių mokėtojo teisę į PVM atskaitą. Teisė į PVM atskaitą gali būti paneigta tik nustačius juridinių faktų visumą, t.y. aplinkybę, kad konkrečios ūkinės operacijos dalyvis atliko mokesčių įstatymų pažeidimus, susijusius su šia ūkine operacija (už konkrečia ūkine operacija sukurtą pridėtinę vertę nesumokėjo PVM), bei aplinkybę, kad į PVM atskaitą pretenduojantis mokesčių mokėtojas apie savo sutarties partnerio veiklos neteisėtumą žinojo arba turėjo galimybę žinoti. Ir priešingai, jei prekių ar paslaugų pirkėjas nežinojo ir neturėjo galimybės žinoti, kad pardavėjas nesumokės pardavimo PVM, jo kaip sąžiningo mokesčių mokėtojo teisė į PVM

atskaitą išlieka. Jei mokesčių mokėtojas dalyvaudamas ūkinėje operacijoje elgiasi nesąžiningai, t.y. žino ar atsižvelgiant į teisiškai reikšmingas aplinkybes turi galimybę žinoti, kad pardavimo PVM nėra sumokėtas ar nebus sumokėtas, jis teisę į PVM atskaitą praranda. Tokiu atveju nesuteikus pirkėjui teisės į PVM atskaitą nėra paneigiamas ir dvigubo apmokestinimo draudimo principas, nes pardavėjas už ūkinę operaciją sukurtą pridėtinę vertę PVM į biudžetą nesumokėjo. Taigi siekiant paneigti ūkio subjekto teisę į PVM atskaitą dėl šio subjekto nesąžiningumo, mokesčių administratorius, tikrindamas mokesčių mokėtojo PVM apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumą bei sprenddamas dėl mokesčių mokėtojo teisės atskaityti konkretaus dydžio PVM, pirmiausia privalo iširti, ar šį PVM sumokėjo pardavėjas. Tuo pačiu mokesčių administratorius turi pateikti įrodymus, keliančius abejonių mokesčių mokėtojo sąžiningumu. Tokiu atveju įrodyti, kad apie kontrahento veiklos neteisėtumą nežinojo arba neturėjo galimybės žinoti, turi pats į PVM atskaitą pretenduojantis mokesčių mokėtojas (ABTĮ 57 straipsnio 4 dalis). Šie įrodymai vertinami visų bylos aplinkybių kontekste (ABTĮ 57 straipsnio 6 dalis) (LVAT 2004 m. spalio 27 d. plenarinės sesijos nutartis administracinėje byloje Nr. A1-355/2004).

Kita itin svarbi nutartis tokio pobūdžio bylose nacionalinėje teismų praktikoje buvo priimta 2013 metais. LVAT išplėstinė teisėjų kolegija toliau plėtojo sąžiningumo koncepciją ir atsižvelgusi į naujausią ESTT praktiką išskyrė aiškius kriterijus, kuriais remiantis gali būti konstatuota, jog apmokestinamasis žinojo ar turėjo galimybę žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje.

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija pažymėjo, jog norint paneigti teisę į atskaitą, argumentuojant tuo, kad asmuo, siekiantis pasinaudoti PVM atskaitos teise, žinojo/turėjo žinoti, jog jis įsigydamas prekes ir paslaugas dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, privalu įrodyti, kad prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas sukčiavo PVM srityje, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo sandoris, iš kurio kylančią teisę į atskaitą siekiama paneigti, yra susijęs su sukčiavimu PVM srityje ir kad asmuo, siekiantis pasinaudoti PVM atskaitos teise, įsigydamas prekes ir paslaugas, žinojo/turėjo žinoti apie tai. Žinodamas arba turėdamas žinoti, kad įsigydamas prekes ar paslaugas dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, pirkėjas elgiasi nesąžiningai ir tampa sukčiaujančio pardavėjo bendrininku, o tai nesuderinama tiek su Lietuvos, tiek su ES teise, todėl tokio asmens teisė į atskaitą gali būti paneigta.

Be to teisės į PVM atskaitą ribojimo kontekste išplėstinė teisėjų kolegija taip pat pažymėjo, kad įrodinėjimo našta dėl pareiškėjo dalyvavimo sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, tenka būtent mokesčių administratoriui. Šią išvadą pagrindžia MAĮ 67 straipsnio 1 dalis, pagal kurią mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo

mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Taip pat – išimtinai mokesčių administratoriui pavestos funkcijos (MAĮ 15 str. 3 d., 25 str., 26 str.) bei suteiktos plačios teisės (MAĮ 33 straipsnis) mokesčių kontrolės ir išieškojimo srityse. Mokesčių administratoriaus pareigą patvirtinti sprendimą įrodymais neabejotinai patvirtina ir nagrinėjamos bylos kontekstas, t. y. tai, kad konkrečiu atveju turi būti priimtas sprendimas dėl pagrindinės mokesčių mokėtojo teisės PVM sistemoje – teisės į PVM atskaitą – ribojimo. Sprendimas, kuriuo siekiama paneigti mokesčio mokėtojo teisę, turi būti pagrįstas, nes tai nėra mokesčio lengvata ar kitoks mokesčio mokėtojo prašymas, kurį pagrįsti turėtų mokesčio mokėtojas.

Apibendrinant teisėjų kolegija pažymėjo, jog teisė į PVM atskaitą, kai egzistuoja tiek materialios, tiek formalios sąlygos jai atsirasti, gali būti nesuteikta (apribota) tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo, siekiantis pasinaudoti teise į atskaitą, žino/turi žinoti, kad dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje. Šią teisiškai reikšmingą aplinkybę objektyviais įrodymais privalo pagrįsti mokesčių administratorius. Ji gali būti konstatuota tik objektyviai įvertinus realų nagrinėjamų sandorių pobūdį, jų prasmę, turinį ir paskirtį; sudarymo priežastis ir ekonominį kontekstą; taip pat pirkėjo ir pardavėjo veiksmus, turimus skolinius įsipareigojimus tiek sandorių metu, tiek iki ir po jų sudarymo; atsiskaitymo už sandorius formas; tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų pobūdį; teisinius, ekonominius, asmeninius sandoriuose dalyvaujančių subjektų ryšius ir pan. (LVAT 2013 m. vasario 5 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-705-13).

Taip pat LVAT savo praktikoje yra pažymėjęs, jog apmokestinamasis asmuo, kuris vadovaudamasis PVMĮ 49 straipsnio 1 dalimi ir PVM direktyvos 138 straipsnio nuostatomis taiko 0 proc. PVM tarifą apmokestinamosioms prekėms, kurios išgabenamos iš šalies teritorijos ir tiekiamos kitos valstybės narės PVM mokėtojui. Tokiu būdu apmokestinamasis asmuo panaikina prievolę mokėti pardavimo PVM. Visgi tuo atveju jeigu bus nustatyta, jog jis sudarydamas sandorius žinojo ar turėjo galimybę žinoti, jog dalyvauja sukčiavime PVM srityje jam yra apribojama teisė į 0 proc. PVM tarifo taikymą minėtiems sandoriams ir tenka prievolė mokėti pardavimo PVM (LVAT 2019 m. gruodžio 18 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A-276-602/2019).

Taip pat tikslinga yra panagrinėti koku būdu pasireiškia apmokestinamojo asmens žinojimas ar galėjimas žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje. Vienas dažniausių atvejų, kai teisė į PVM atskaitą yra apribojama dėl žinojimo ar galėjimo žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje, yra kai apmokestinamasis asmuo įsigyja prekes ar

paslaugas iš kito apmokestinamojo asmens ir žino ar gali žinoti, jog tas apmokestinamasis asmuo nesumokės į valstybės biudžetą jam sumokėto PVM ir išvengs mokesstinės prievolės, t.y. sukčiaus PVM srityje (LVAT 2013 m. vasario 5 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-705-13). Kita paplitusi situacija yra, kai apmokestinamasis asmuo žino ar turi galimybę žinoti, jog įsigyja prekes ar paslaugas iš apmokestinamojo asmens, kuris nustatoma, jog realiai jokios ekonominės veiklos nevykdo ir vienintelis įmonės, iš kurios įsigyjamos prekės ar paslaugos, tikslas yra nuslėpti vykdomą neteisėtą veiklą (LVAT 2019 m. liepos 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1562-602/2019). Taip pat žinojimas ar galėjimas žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje gali pasireikšti dalyvavimu sudėtingoje sukčiavimo grandinėje pavyzdžiui nustatyta prekių pardavimo schema tarp įmonių, kai pirminėje prekių pirkimo sandorių grandinėje nėra deklaruojamas bei nesumokamas į biudžetą PVM, o galutinėje sandorių grandinėje prašoma PVM grąžinti iš biudžeto, t. y. UAB „A“ ir neteikianti patikrinimui dokumentų UAB „B“ deklaruoja, kad įsigijo prekių iš veiklos nevykdančių, mokesčių nemokančių ir dokumentų neteikiančių įmonių – UAB „C“ ir UAB „D“, o pagal šių įmonių vardu įformintas PVM sąskaitas faktūras bendrovės UAB „A“ ir UAB „B“ įformina prekių pardavimus UAB „E“, kuri deklaruoja prekių pardavimus pareiškėjui ir kitoms įmonėms, o pareiškėjas deklaruoja prekių pardavimus UAB „F“, kuri įformino prekių tiekimus užsienio įmonei, taikydama 0 proc. tarifą, dėl to susidarė UAB „F“ iš biudžeto grąžintinas PVM, kurį ji prašo grąžinti. Tarp įmonių UAB „E“, UAB „A“ ir UAB „B“ buvo sukurta dirbtinių sandorių (PVM sukčiavimo) grandinė, į ją įtraukiant realios ekonominės veiklos nevykdančias įmones, sukuriant nepagrįstą PVM atskaitą bei nesumokant į biudžetą PVM. UAB „B“, UAB „G“ ir UAB „H“ akcijos sandorių su UAB „E“ metu arba iš karto po jų buvo parduotos, įmonių vadovai ir akcininkai pasikeitė, nerandami, samdomų darbuotojų nėra. Iš viso to galima daryti išvadą, jog anksčiau išvardytų įmonių vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodytos ūkinės operacijos faktiškai neįvyko, rapsų pirkimo sandoriai vyko PVM sukčiavimo grandinėje (LVAT 2021 m. gegužės 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1270-815/2021).

LVAT savo praktikoje yra suformavęs kriterijus, kuriems esant teisė į PVM atskaitą negali būti apribota dėl žinojimo ar galėjimo žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje, remiantis vien tam tikra viena nustatyta aplinkybė, turi būti įvertintos ir kitos svarbios aplinkybės. Visų pirma vien pardavimo PVM nesumokėjimo į biudžetą faktas per se (pats savaime) negali būti pagrindu apriboti pirkėjo teisę į PVM atskaitą (LVAT 2013 m. vasario 5 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-705-13). Jei yra nustatomos tik aplinkybės dėl tiekėjų galimo sukčiavimo, tačiau

turi būti nustatoma, kad šis faktas buvo ar galėjo būti žinomas apmokestinamajam asmeniui, kitu atveju teisė į PVM atskaitą negali būti apribota, vien faktas, kad tiekėjas sukčiavo PVM srityje, savaime negali būti pagrindu apriboti teisę į PVM atskaitą prekių ar paslaugų įgijėjui (LVAT 2019 m. liepos 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1562-602/2019). Taip pat pakankamai paplitusi yra situacija, kai LVAT vertinimu pirmosios instancijos teismas netinkamai vertina įrodymus ir apsiriboja konstatavimu, jog mokesčių administratorius pagrįstai apribojo teisę į PVM atskaitą, dėl žinojimo ar galėjimo žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje. Be to dažnai nevertina apmokestinamojo asmens papildomai pateiktų dokumentų ir įrodymų, kurie jo vertinimu paneigia mokesčių administratoriaus išvadą (LVAT 2019 m. sausio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-333-442/2019).

Analizuojant LVAT praktiką tokio pobūdžio bylose galima išskirti tokias aplinkybes, kurių pagrindu mokesčių administratorius konstatuoja, jog apmokestinamasis asmuo žinojo ar galėjo žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje:

1. Ūkinės operacijos tarp įmonių sudaromos ne vienkartinės, sudaromos reguliariai tam tikrą laiko tarpą, verslo santykių tęstinumas.
2. Nesiimama jokių veiksmų identifikuoti ūkinių operacijų partnerį ir jam atstovaujjančius asmenis.
3. Krovinių važtaraščiuose nurodoma neteisinga informacija arba jų išvis nėra.
4. Nepateikiama jokių įrodymų, jog apmokestinamasis asmuo būtų dėjęs pastangas, išsiaiškinti kontrahento vykdomą veiklą (LVAT 2019 m. liepos 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1562-602/2019).
5. Sandorius sudarantys apmokestinamieji asmenys yra susiję, pavyzdžiui įmonių vadovai ar vienas iš vadovų yra abiejų įmonių akcininkas, dalis darbuotojų dirba abiejose įmonėse, įmonių vadovus ar akcininkus sieja tam tikri ryšiai (draugystės, giminytės ir pan.).
6. Būdami susijusiais asmenimis žino ar turi galimybę žinoti, jog įmonė pavyzdžiui yra nemoki ar turi įsiskolinimų valstybės biudžetui, žinoma informacija apie įmonės finansinę padėtį, žinoma, jog įmonė nesumokės PVM į biudžetą už parduotas prekes ar paslaugas.
7. Atsiskaitymai už prekes ar paslaugas vykdomi grynaisiais pinigais. Ši situacija yra itin paplitusi tais atvejais, kai įmonė turi įsiskolinimų valstybės biudžetui, tačiau tam, kad iš banko sąskaitų nebūtų nurašytos lėšos, yra atsiskaitoma grynaisiais pinigais (LVAT 2019 m. kovo 20 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-521-442/2019).

8. Tiekimai atliekami PVM mokėtoju neįsiregistravusiam asmeniui²(LVAT 2019 m. sausio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-333-442/2019).

Taigi kaip matyti iš aptartos LVAT praktikos teisė į PVM atskaitą gali būti apribota jei konstatuojama, jog apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo galimybę žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje. Šią aplinkybę būtent turi įrodyti mokesčių administratorius. Turi būti atsižvelgta į visas reikšmingas aplinkybes ir tik konstatavus, jog apmokestinamasis asmuo dalyvavo sukčiavime PVM srityje jam gali būti apribota teisė į PVM atskaitą, remiantis šiuo pagrindu. Mokesčių mokėtojas nesutinkantis su tokia pozicija turi teisę pateikti įrodymus, kurie leistų daryti priešingą nei mokesčių administratoriaus išvadą. Šie įrodymai gali būti pateikti, bet kokioje mokesčio ginčo stadijoje ir turi būti įvertinti ginčą nagrinėjančių institucijų (Valstybinės mokesčių inspekcijos, Mokesčių ginčų komisijos, teismų).

PVM atskaitos ribojimas dėl žinojimo ar galėjimo žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktikoje

Sąžiningumo koncepciją bylose, kuriose teisė į PVM atskaitą apribota dėl dalyvavimo sukčiavime PVM srityje ESTT pradėjo formuoti 2006 metais. ESTT vertinimu apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekes jis dalyvavo į sukčiavimą PVM įtrauktame sandoryje, Šeštosios direktyvos tikslais turi būti laikomas kaip šiame sukčiavime dalyvaujantis asmuo, nepaisant to, ar perparduodamas šias prekes jis gauna naudos, ar ne (ESTT 2006 m. liepos 6 d. sprendimas sujungtose bylose *Axel Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04).

Atsisakymas leisti pasinaudoti teise į atskaitą yra pagrindinio principo, kuriuo pripažįstama ši teisė, taikymo išimtis, todėl mokesčių administratorius turi nustatyti pakankamai objektyvių įrodymų, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo grindžiama teisė į atskaitą, buvo susijęs su tokiu sukčiavimu (ESTT 2019 m. spalio 16 d. sprendimas byloje *Glencore Agriculture*, C-189/18).

Kaip jau minėta darbe ESTT vertinimu žinojimas ar galėjimas žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje yra pakankamas pagrindas apriboti teisei į PVM atskaitą. Šiuo atveju nėra būtina aktyviai dalyvauti sukčiaujant, pakanka būti nesąžiningam, žinant ar

² Ši aplinkybė yra svarbi vertinant ar pagrįstai sandoriui taikytas 0 proc. PVM tarifas. Kaip jau minėta darbe, dėl dalyvavimo sukčiavime PVM srityje apmokestinamajam asmeniui, gali būti apribota teisė taikyti 0 proc. PVM tarifą sandoriams Bendrijos viduje, jei nustatoma, kad prekės yra tiekiamos asmeniui, kuris sukčiauja PVM srityje.

turint galimybę žinoti, jog apmokestinamasis asmuo iš kurio bus įsigytos prekės ar paslaugos sukčiauja PVM srityje.

Be to, apmokestinamojo asmens nesąžiningumas negali būti kriterijus, galintis pakeisti apmokestinamojo asmens aktyvaus dalyvavimo kriterijų, bet pažymėtina, kad Sąjungos teisei neprieštarauja reikalavimas, kad ūkio subjektas veiktų sąžiningai (ESTT 2019 m. spalio 17 d. sprendimas *Unitel*, C-653/18).

Vis dėlto nebūtina, kad apmokestinamojo asmens nesąžiningumas būtų įrodytas tam, kad jam būtų atsisakyta suteikti teisę į atskaitą. Aplinkybės, jog įsigydamas prekių ar paslaugų apmokestinamasis asmuo, nors ėmęsis priemonių, kurių iš jo galėjo būti pagrįstai reikalaujama siekiant užtikrinti, kad dėl šio sandorio jis nedalyvaus sukčiaujant, žinojo ar turėjo žinoti, jog dalyvavo sandoryje, įtrauktame į sukčiavimą, PVM direktyvos tikslais pakanka nuspręsti, kad šis apmokestinamasis asmuo dalyvavo sukčiaujant, ir atsisakyti jam suteikti teisę į atskaitą (ESTT 2021 m. balandžio 14 d. nutartis byloje *HR*, C-108/200).

ESTT praktikoje nėra nurodoma, kokių priemonių gali būti pagrįstai reikalaujama iš apmokestinamojo asmens, siekiant įsitikinti, jog jis nedalyvauja sukčiavime PVM srityje, tačiau galima daryti išvadą, jog apmokestinamasis asmuo turėtų imtis bent minimalių priemonių, ypač sudarydamas sandorius su nauju verslo partneriu, siekdamas įsitikinti, jog nedalyvauja sukčiavime PVM srityje. Tai galėtų būti paprasčiausias įmonės patikrinimas internete prieinamomis duomenų bazėmis, pasidomėjimas įmonės finansiniais rodikliais, jos veikla, pažintis su įmonės vadovais ar jos atstovais ir kitos priemonės, kurios padėtų įsitikinti verslo partnerio patikimumu.

Asmuo žinantis ar galintis žinoti apie dalyvavimą sukčiavime srityje PVM direktyvos tikslais turi būti laikomas sukčiavimo dalyviu, neatsižvelgiant į tai, ar perparduodamas šias prekes arba panaudodamas paslaugas savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams jis gauna naudos, tokioje situacijoje padėdamas sukčiaujantiems asmenims ir tapdamas jų bendrininku (ESTT 2014 m. vasario 13 d. sprendimas *Maks Pen*, C-18/13).

Tam tikrų aplinkybių konstatavimas savaime (*per se*) dar nepaneigia apmokestinamojo asmens teisės į PVM atskaitą, dėl dalyvavimo sukčiavime PVM srityje. Kaip jau minėta darbe apmokestinamasis asmuo turi tam tikrą pareigą pasidomėti savo kontrahentais, kad įsitikinti, jog nedalyvauja sukčiavime PVM srityje, tačiau nei mokesčius administruojančios institucijos, nei teismai negali priversti ir įpareigoti apmokestinamojo asmens atlikti šias procedūras³. ESTT vertinimu klausimas, ar už ankstesnius arba vėlesnius atitinkamų prekių pardavimo sandorius mokėtinas PVM buvo sumokėtas

³ Plačiau žr. darbo dalyje „Informacijos apie būsimą verslo partnerį surinkimas ir patikrinimas“.

valstybės išdui, neturi įtakos apmokestinamojo asmens teisei atskaityti sumokėtą pirkimo PVM. Iš tiesų PVM taikomas kiekvienam gamybos ar platinimo sandoriui, atskaitant mokesčių, tiesiogiai taikomą įvairių kainos sudedamųjų dalių išlaidoms (ESTT 2016 m. lapkričio 10 d. nutartis byloje *Signum Alfa Sped*, C-446/15). Vienoje iš nagrinėjamų bylų buvo nustatyta aplinkybė, jog nei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo, nei jo subrangovas atitinkamų prekių nepagamino ir nepatiekė, be kita ko, dėl to, kad neturėjo reikiamų žmogiškųjų ir materialinių išteklių. Visgi ESTT vertinimu tokia aplinkybė nėra pakankama, kad būtų galima daryti išvadą, jog nagrinėjamų prekių tiekimų nebuvo, ir nesuteikti teisės į atskaitą, kuria rėmėsi Vikingo; šią aplinkybę galėjo lemti ir apgaulingas tiekėjų slėpimas, ir tiesiog subrangovų pasitelkimas (ESTT 2020 m. rugsėjo 3 d. nutartis byloje *Vikingo*, C-610/19).

Tačiau PVM direktyvoje numatyta teisės į atskaitą sistema, nesuderinama su sankcijos taikymu atsisakant suteikti šią teisę apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ir negalėjo žinoti, jog atitinkamas sandoris susijęs su tiekėjo atliekamu sukčiavimu ar kad kitas ankstesnis ar vėlesnis nei šio apmokestinamojo asmens sudaromas sandoris, kuris yra tiekimo grandinės dalis, susijęs su sukčiavimu PVM srityje (ESTT 2006 m. liepos 6 d. sprendimas sujungtose bylose *Axel Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04). Iš tiesų atsakomybės be kaltės nustatymas viršytų tai, kas būtina siekiant apsaugoti valstybės išdo teises (ESTT 2008 m. vasario 21 d. sprendimas byloje *Netto Supermarkt*, C-271/06).

Be to kaip jau minėta darbe niekas negali įpareigoti apmokestinamojo asmens tikrinti informaciją apie savo verslo partnerius, tačiau šiuo klausimu ESTT pažymėjo, kai yra požymių, leidžiančių įtarti, kad yra pažeidimų ar sukčiaujama, apdairus ūkio subjektas pagal konkretaus atvejo aplinkybes gali būti įpareigojamas pasidomėti kitu ūkio subjektu, iš kurio ketina pirkti prekes ar paslaugas, siekiant užtikrinti jo patikimumą.

Tačiau mokesčių administratorius iš apmokestinamojo asmens, norinčio pasinaudoti teise į PVM atskaitą, negali reikalauti bendrai, pirma, tikrinti, ar sąskaitą faktūrą už prekes ir paslaugas, dėl kurių prašoma leisti pasinaudoti šia teise, išrašantis asmuo turi apmokestinamojo asmens statusą, taip pat atitinkamas prekes ir gali jas pristatyti ir vykdo savo pareigas deklaruoti bei mokėti PVM, kad užtikrintų, jog tiekėjai nedarytų pažeidimų ar nesukčiautų, ir, antra, turėti tai patvirtinančius dokumentus.

Iš tiesų mokesčių institucijos iš esmės turi atlikti reikalingus apmokestinamųjų asmenų patikrinimus, siekdamas nustatyti pažeidimus ir sukčiavimą PVM srityje ir taikyti sankcijas apmokestinamajam asmeniui, padariusiam šiuos pažeidimus ar sukčiavus. Valstybės narės privalo patikrinti apmokestinamųjų asmenų deklaracijas, jų sąskaitas ir kitus svarbius dokumentus.

Dėl to PVM direktyvoje, konkrečiai kalbant, jos 242 straipsnyje, nustatyta pareiga kiekvienam apmokestinamajam asmeniui tvarkyti apskaitą išsamiai, kad mokesčių administratorius galėtų taikyti ir patikrinti PVM. Siekiant palengvinti šios užduoties atlikimą šios direktyvos 245 ir 249 straipsniuose numatyta kompetentingų institucijų teisė patikrinti sąskaitas faktūras, kurias apmokestinamasis asmuo privalo saugoti pagal PVM direktyvos 244 straipsnį.

Tuo remiantis darytina išvada, kad dėl rizikos atsisakyti suteikti teisę į atskaitą apmokestinamiesiems asmenims taikydamas išvardytas priemones mokesčių administratorius, pažeisdamas šias nuostatas, apmokestinamiesiems asmenims perkeltų savo pareigą kontroliuoti.

ESTT konstatavo, kad PVM direktyvos 167 straipsnį, 168 straipsnio a punktą, 178 straipsnio a punktą ir 273 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama nacionalinė praktika, pagal kurią mokesčių institucija atsisako suteikti teisę į atskaitą dėl to, jog apmokestinamasis asmuo nepatikrino, ar sąskaitą faktūrą už prekes, dėl kurių prašoma leisti pasinaudoti teise į atskaitą, išrašęs asmuo turi apmokestinamojo asmens statusą, taip pat turi atitinkamas prekes ir gali jas pristatyti ir ar įvykdė savo pareigas deklaruoti ir sumokėti PVM, arba dėl to, kad šis apmokestinamasis asmuo, be šios sąskaitos faktūros, neturi kitų dokumentų, galinčių įrodyti, kad egzistuoja šios aplinkybės, nors įvykdytos materialios ir formalios PVM direktyvoje numatytos sąlygos pasinaudoti teise į atskaitą, ir kai apmokestinamasis asmuo neturi įrodymų, pateisinančių įtarimus, kad šis sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo daro pažeidimus ar sukčiauja (ESTT 2012 m. birželio 21 d. sprendimas sujungtose bylose *Mahabegen ir David*, C-80/11 ir C-142/11).

Apmokestinamojo asmens atliktas prekių tiekimas ir ekonominė veikla, kuri atitinka objektyvius kriterijus, kuriais pagrįstos minėtos sąvokos, neatsižvelgiant į kito nei atitinkamas apmokestinamasis asmuo ūkio subjekto, dalyvaujančio toje pačioje tiekimų grandinėje ketinimus ir (ar) galbūt apgaulingą kito šios grandinės sandorio, ankstesnio ar vėlesnio nei minėto apmokestinamojo asmens sandoris, pobūdį, apie kurį šis apmokestinamasis asmuo nežinojo ir negalėjo žinoti. Apmokestinamojo asmens, atliekančio tokius sandorius, teisei atskaityti sumokėtą pardavimo PVM neturi daryti įtakos faktas, kad tiekimų grandinėje, kurios dalis yra jo sandoriai, šiam apmokestinamajam asmeniui nežinant ir negalint žinoti, kitas sandoris, ankstesnis ar vėlesnis nei jo atliktasis, yra susijęs su sukčiavimu PVM srityje (ESTT 2006 m. sausio 12 d. sprendimas sujungtose bylose *Optigen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03).

Taigi apibendrinant išdėstytą ESTT praktiką galima daryti išvadą, jog teisė į PVM atskaitą dėl žinojimo ar galėjimo žinoti apie dalyvavimą sukčiavime gali būti apribota, jei

remiantis objektyviais įrodymais nustatoma, jog apmokestinamasis žinojo ar turėjo galimybę žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje. Šią aplinkybę turi nustatyti būtent mokesčių administratorius, kuris siekia paneigti apmokestinamojo asmens teisę į PVM atskaitą. Turi būti įvertintos visos svarbios aplinkybės, kurių pagrindu galima daryti išvadą, jog apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo galimybę žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje. Pats žinojimas ar galėjimas žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje paprastai pasireiškia tuo, jog apmokestinamasis asmuo žino arba imdamasis tam tikrų priemonių turi galimybę sužinoti, jog prekes ar paslaugas tiekiantis asmuo nesumokės į valstybės biudžetą PVM arba jo sandoris yra įtrauktas į sandorių grandinę, kurios tam tikrame etape PVM į valstybės biudžetą nebus sumokėtas, tuo tarpu teisė į PVM atskaitą bus pasinaudota ir bus susigrąžintas PVM iš biudžeto, kuris taip ir nebuvo sumokėtas. Apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ar neturėjo galimybės žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje negali būti apribota teisė į PVM atskaitą, jei jis ėmėsi protingų ir būtinų priemonių, siekiant įsitikinti, jog nedalyvauja sukčiavime PVM srityje. Įrodinėjimo naštos perkėlimas ir perteklinių reikalavimų, siekiant įsitikinti, jog nedalyvauja sukčiavime PVM srityje, buvimas pažeistų pačią teisės į PVM atskaitą, kaip pagrindinės PVM mokėtojo teisės prasmę.

Priemonės kovoje su sukčiavimu PVM srityje

Kaip jau minėta darbe ES yra išleidusi daug teisės aktų, įvairiausių išvadų ir rekomendacijų, siekiant kovoti su sukčiavimu PVM srityje. Šioje darbo dalyje šie teisės aktai iš naujo nebus vardijami, apie tai jau pasisakyta darbe ir šioje dalyje bus skiriamas dėmesys būtent ES taikomoms priemonėms kovoje su sukčiavimu PVM srityje⁴.

Dar 2008 m. rugsėjo 2 d. Europos Parlamentas priėmė rezoliuciją dėl suderintos kovos su mokestiniu sukčiavimu gerinimo strategijos (2008/2033(INI)). Šioje rezoliucijoje kaip pagrindines priemones, kurios turi būti priimtos, siekiant kovoti su sukčiavimu PVM srityje visų pirma buvo nurodytas naujos galutinės PVM sistemos sukūrimas. Taip pat Europos Parlamentas pažymėjo, kad su PVM susijęs mokestinis sukčiavimas yra itin didelė vidaus rinkos veiklos problema, nes turi tiesioginės įtakos tarpvalstybiniu mastu, dėl šio sukčiavimo prarandama daug pajamų ir jis tiesiogiai veikia ES biudžetą. 1993 m. sukurta dabartinė PVM sistema turėjo būti tik pereinamoji, o Parlamentas prašė Komisijos pateikti pasiūlymų, siekiant iki 2010 m. priimti galutinį sprendimą dėl galutinės PVM sistemos. Dėl laisvo asmenų, prekių, paslaugų ir kapitalo judėjimo vidaus rinkoje nuo 1993 m. ir dėl pažangos naujų technologijų, susijusių su mažomis vertingomis prekėmis, srityje vis sudėtingiau kovoti su PVM sukčiavimu, o padėtį dar labiau apsunkina dabartinės sistemos sudėtingumas ir fragmentiškas pobūdis, dėl kurių sunku atsekti operacijas, taigi sudaroma galimybių piktnaudžiauti. Taip pat parlamentas nurodė, jog turi būti plačiau taikomas atvirkštinis apmokestinimas, t.y. pažymėjo, kad pagal atvirkštinio apmokestinimo sistemą PVM apskaičiuoja apmokestinamas klientas, o ne tiekėjas. Nurodė, jog tokios sistemos pranašumas yra tai, jog panaikinama galimybė vykdyti dingusio PVM mokėtojo sukčiavimą, nustatant, kad PVM turi mokėti apmokestinamas asmuo, kuriam tiekiamos prekės. Sukūrus dvigubą PVM sistemą būtų trukdoma efektyviai veikti vidaus rinkai, būtų sukurta dar sudėtingesnė aplinka, kai gali būti trukdoma verslo investicijoms, ir problema būtų ilgam išspręsta tik sukūrus bendrą privalomą atvirkštinio apmokestinimo sistemą, kuri pakeistų neprivalomą arba tik tam tikrais atvejais taikomą sistemą. Taip pat pažymėjo, kad pagal atvirkštinio apmokestinimo sistemą negalima mokėti dalimis ir visas PVM sumokamas tik tiekimo grandinės pabaigoje, taip pašalinant PVM savikontrolės mechanizmą. Rezoliucijoje įspėjama, kad gali rasti naujų formų sukčiavimas, įskaitant padidėjusį mokesčių praradimą mažmeniniu lygmeniu ir su PVM mokėtojo kodais susijusį sukčiavimą, o kova su tokiu sukčiavimu įvedant papildomus patikrinimus tik užkrautų

⁴ Plačiau žiūrėti darbo dalyje „Sukčiavimas PVM srityje ES teisės aktuose.“

papildomą naštą sąžiningiems prekiautojams. Kaip kitą veiksmingą priemonę kovoje su sukčiavimu PVM srityje Europos Parlamentas nurodė, 0 proc. tarifo taikymo panaikinimą sandoriams Bendrijos viduje. Parlamento nuomone, tai geriausias būdas kovoti su PVM sukčiavimu, susijusiu su tarpvalstybiniu tiekimu, būtų pradėta taikyti sistema, pagal kurią PVM netaikymo tiekimui Bendrijos viduje nuostata būtų pakeista apmokestinimu 15 proc. tarifu. Parlamento vertinimu tokia sistema veiktų geriau, jei būtų daug mažiau sumažintų tarifų ir jie būtų ne tokie sudėtingi, taip sumažinant administracinę naštą verslininkams ir mokesčių administravimo institucijoms. Taip pat Parlamento vertinimu valstybės narės turi, kiek įmanoma glaudžiau ir efektyviau bendradarbiauti tarpusavyje ir su Komisija, siekdamos kovoti su sukčiavimu PVM srityje. Turėtų kaip įmanoma labiau būti išplėtoti valstybių narių tarpusavio santykiai, siekiant kovoti su sukčiavimu PVM.

Vienoje naujausių savo 2022 m. vasario 16 d. Europos Parlamento rezoliucijų dėl Šeštosios PVM direktyvos įgyvendinimo. Ko trūksta, kad būtų sumažintas PVM surinkimo atotrūkis ES? (2020/2263(INI)) nurodoma, jog reikėtų ieškoti labiau suderintos galimybės visose valstybėse narėse įdiegti elektroninių sąskaitų faktūrų išrašymą greta dabartinio privalomo naudojimo viešojo pirkimo konkursuose visoje ES, nes tai pasirodė esanti veiksminga priemonė kovojant su sukčiavimu ir mokesčių slėpimu tose šalyse, kuriose jis buvo įdiegtas kitiems sandoriams, taip pat padėjo supaprastinti procedūras ir sumažinti reikalavimų laikymosi išlaidas. Dar labiau turėtų administracinis bendradarbiavimas tarp valstybių narių, taip pat pažymėjo, jog per pastaruosius metus padaryta labai didelė pažanga valstybių narių tarpusavio bendradarbiavimo ir keitimosi informacija srityje. Taip pat raginama sukurti galutinę PVM sistemą.

Apžvelgiant 2008 metų Europos Parlamento rezoliucijoje siūlytas priemones kovoje su sukčiavimu PVM srityje matyti, jog dalis priemonių taip ir nėra įgyvendintos iki mūsų dienų. Kaip viena efektyviausių priemonių kovoje su sukčiavimu PVM srityje ne viename ES dokumente nurodoma galutinė PVM sistema, kuri nėra įsiteisėjusi iki mūsų dienų. Ši sistema turėjo įsigaliooti 2022 m. liepos 1 d., tačiau panašu, jog esant prieštaravimų ir nesutarimų Taryboje šios sistemos įsigaliojimas bus atidėtas dar vieneriems metams. Galutinė PVM sistema, turėtų būti paprastesnė, geriau apsaugota nuo sukčiavimo ir padaryta palankesnė verslui. Šiomis priemonėmis siekiama kelių tikslų: PVM sistemą pritaikyti prie pasaulinės, skaitmeninės ir judriojo ryšio ekonomikos, patenkinti mažųjų įmonių poreikius, nustatyti deramą tarifų politiką, visiškai užkirsti kelią tarpvalstybiniam sukčiavimui ir padėti valstybėms narėms sumažinti PVM nepriemoką. Kaip nurodoma Europos Komisijos 2017 m. spalio 4 d. komunikate dėl tolesnių PVM veiksmų plano veiksmų „Bendros ES PVM erdvės kūrimas. Laikas veikti“ Nr. COM(2017) 566 final

naujoji galutinė PVM sistema grindžiama apmokestinimo paskirties valstybėje narėje principu. Tarpvalstybinio prekių tiekimo Sąjungos viduje atveju tiekėjas PVM apmokestins prekes įsigyjantį asmenį prekių atvežimo valstybės narės tarifu. PVM būtų deklaruojamas ir mokamas per vieno langelio principu veikiančią mechanizmą toje valstybėje narėje, kurioje tiekėjas yra įsisteigęs. Naujoji sistema apribotų valstybių narių laisvę nustatyti PVM tarifus, supaprastintų PVM taisyklės mažam ir vidutiniam verslui. Taip pat sustiprintų galiojančias administracinio bendradarbiavimo PVM srityje priemones.

Kaip vienas iš nurodomų siūlymų netaikyti 0 proc. tarifo sandoriams Bendrijos viduje taip ir nebuvo panaikintas, kadangi institucijų vertinimu tokia priemonė būtų per didelė našta sąžiningiems ir savo pareigą vykdančioms apmokestinamiesiems asmenims.

Visgi dalis priemonių buvo priimta ir pritaikyta. Kalbant apie atvirkštinio apmokestinimo platesnį taikymą, ši teisė vadovaujantis PVM direktyvos 273 straipsnio nuostatomis, kuris nustato, jog valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų, yra kiekvienos valstybės narės kompetencijoje.

Kiekviena valstybė susidūrusi su sukčiavimu PVM srityje turi teisę pradėti taikyti atvirkštinio apmokestinimo reikalavimą, t.y. kai prievolė mokėti PVM tenka prekių ar paslaugų pardavėjui, o ne pirkėjui kaip tai paprastai būna, gali nustatyti tam tikros srities sandoriams (pvz. statybos, transporto sektoriuje) taikyti atvirkštinį apmokestinimą, tačiau kiekviena valstybė narė norėdama tai daryti, turi gauti Komisijos pritarimą. Komisija įvertinusi ar tokia priemonė yra būtina ir ne perteklinė, nusprendžia leisti ar ne tos grupės sandoriams taikyti atvirkštinį apmokestinimą. Paprastai Komisija pakankamai retai suteikia teisę valstybėms narėms taikyti atvirkštinį apmokestinimą, kadangi Komisijos vertinimu toms sandorių grupėms pradėjus taikyti atvirkštinio apmokestinimo reikalavimą, nebus pasiekti norimi tikslai kovoje su sukčiavimu PVM srityje.

Dar 2010 m. spalio 7 d. Taryba priėmė reglamentą (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje. Naujausi šio reglamento pakeitimai atlikti Tarybos 2018 m. spalio 2 d. reglamentu Nr. 2018/1541 dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje stiprinimo priemonių. Reglamentu buvo nustatyta valstybių tarpusavio bendradarbiavimo ir su Komisija tvarka, kovojant su sukčiavimu PVM srityje. Reglamentu valstybės narės skatinamos, kaip įmanoma aktyviau bendradarbiauti tarpusavyje ir su Komisija, siekiant

kovoti su sukčiavimu PVM srityje. Kaip pagrindinė priemonė, kuri stiprina valstybių narių tarpusavio bendradarbiavimą, nurodomas „Eurofisc“ tinklas. Šis tinklas pradėtas naudoti 2010 m. „Eurofisc“ – tai decentralizuotas valstybių narių mokesčių ir muitinių administracijų pareigūnų, kurie greitai apsiukeičia tiksline informacija apie galimas sukčiaujančias bendroves ir operacijas, tinklas. Yra keturios šiuo metu funkcionuojančios „Eurofisc“ veiklos sritys. Komisija „Eurofisc“ teikia techninę ir logistinę paramą, tačiau ji nedalyvauja kasdienėje „Eurofisc“ veikloje ir neturi prieigos prie informacijos, kuria keičiamasi per „Eurofisc“. Valstybių narių, dalyvaujančių konkrečioje „Eurofisc“ veiklos srityje, ryšių palaikymo pareigūnai turi patirties kovojant su sukčiavimu PVM. Jie iš savo tarpo paskiria „Eurofisc“ veiklos srities koordinatorių. Šis koordinatorius lygina ir skleidžia iš dalyvaujančių „Eurofisc“ veiklos srityje ryšių palaikymo pareigūnų gautą informaciją. Valstybei narei bendrovę priskyrus bendrovių tarpininkų, kurios dingusiems ar įsipareigojimų nevykdantiems prekyautojams, vykdantiems fiktyvų ar tikrą prekių tiekimą Bendrijos viduje, klasifikacijai, su jo dabartiniais partneriais ar partneriais, su kuriais jie ketina vykdyti veiklą, susijusi informacija turėtų būti nedelsiant siunčiama per „Eurofisc“, kad jie galėtų būti identifikuoti, stebimi ir, jei būtina, nedelsiant išregistruoti. Kitais atvejais valstybės narės gebėjimai išspręsti dingusio prekyautojo sukčiavimo PVM Bendrijos viduje problemą prieš jam įvykstant yra riboti. Valstybės narės, neturėdamos greito grįžtamosios informacijos dėl sukčiavimo požymių mechanizmo naudingumo, negali pagerinti rizikos analizės kokybės.

2013 metais įdiegta administracinio bendradarbiavimo sistema leidžia valstybių narių mokesčių institucijoms dalytis informacija apie PVM. Europos Audito Rūmų atlikti tyrimai rodo, kad šie informacijos mainai yra galingiausia kovos su sukčiavimo priemonė, kadangi atsakymai gali būti panaudoti kaip įrodymai Teismui nagrinėjant bylą. Šių mainų elektroninės formos, kurios buvo pradėtos naudoti 2013 m. liepos mėn., veikia patenkinamai, todėl prašymai yra nagrinėjami greičiau. Įrodymų, patvirtinančių, kad prekybininkas dalyvavo sukčiavimo veikloje, rinkimas pagerina PVM susigražinimą. Be to, mokesčių institucijos naudojami šia informacija siekdamos neleisti prekybininkams pasinaudoti teise atskaityti perkant šias prekes sumokėtą PVM arba teise netaikyti PVM Bendrijos viduje tiekiamoms prekėms (pavyzdžiui, taikyti nulinį tarifą) remiantis tuo, kad prekybininkas žinojo ar turėjo žinoti, kad jo operacijos buvo susijusios su mokesčiais, kurie buvo prarasti dėl nesąžiningos veiklos.

Taip pat ES įdiegė elektroninę sistemą (VIES), per kurią valstybės narės apsiukeičia informacija apie prekyautojus, įregistruotus PVM tikslais, ir Bendrijos viduje tiekiamas prekes. Valstybės narės yra atsakingos už į VIES įtrauktos informacijos kokybės ir

patikimumo užtikrinimą ir kad jos, atlikus rizikos įvertinimą, turėtų įgyvendinti šių duomenų tikrinimo procedūras. Šios patikros iš principo turėtų būti atliekamos iki identifikavimo PVM tikslais kodų išdavimo arba, kai iki tokio identifikavimo atliekami tik preliminarūs patikrinimai, ne vėliau kaip per šešis mėnesius nuo tokio identifikavimo dienos.

Taip pat kaip viena pakankamai efektyvių priemonių kovoje su sukčiavimu PVM srityje nurodomi, daugiau nei vienos valstybės narės institucijų vykdomi patikrinimai, tačiau šie patikrinimai yra atliekami pakankamai retai.

ES parengė daugiametę ES veiksmų programą „Fiscalis 2013“, siekdama finansuoti mokesčių administracijų iniciatyvas, kurios yra vykdomos tam, kad būtų pagerintas mokesčių sistemų veikimas vidaus rinkoje. Jos taikymas neseniai buvo išplėstas: ji buvo taikoma iki 2020 m. „Fiscalis 2013“ apėmė 2008–2013 m. laikotarpį; šiai programai buvo skirta 156,9 milijono eurų asignavimų suma, o „Fiscalis 2020“ skirtas finansinis paketas siekia 223,4 milijono eurų. Reglamente, kuriuo įsteigiama „Fiscalis 2020“, iš naujo apibrėžiamas specialusis tikslas: jame aiškiai akcentuojama parama kovai su mokestiniu sukčiavimu, mokesčių slėpimu ir agresyviu mokesčių planavimu (Europos Audito Rūmai, 2015). Visgi Europos Parlamentas kartu su Taryba atsizvelgęs į tai, kad „Fiscalis“ programos pagalba ES biudžetas papildė 591 milijardais Eur PVM, 2021 m. gegužės 20 d. priėmė bendrą reglamentą Nr. 2021/847 kuriuo nustatoma bendradarbiavimo mokesčių srityje programa „Fiscalis“ ir panaikinamas Reglamentas Nr. 1286/2013. Šiuo reglamentu „Fiscalis“ programa pratęsta iki 2027 m., kas rodo šios priemonės efektyvumą kovoje su sukčiavimu PVM srityje.

Kaip viena iš efektyvių priemonių kovoje su sukčiavimu PVM srityje nurodoma PVM direktyvoje pakeista sumuojančių ataskaitų pateikimo tvarka. Buvo sutrumpinti sumuojančių ataskaitų ataskaitiniai ir pateikimo laikotarpiai.

Pažymėtina, jog darbe yra išvardintos pagrindinės ES taikomos priemonės kovoje su sukčiavimu PVM srityje, visų priemonių pateikti darbe praktiškai neįmanoma. Vertinant aptartas priemones galima matyti, kad ES taiko tikrai pakankamai daug priemonių, skirtų kovai su sukčiavimu PVM srityje. Sukčiavimo PVM srityje mastas mažėja, tą patvirtina ir Europos Parlamento 2022 m. vasario 16 d. rezoliucijoje išsakytas teiginys, jog bendra tendencija yra teigiama, nes PVM surinkimo atotrūkis valstybėse narėse sumažėjo nuo 20 proc. 2009 m. iki 10 proc. 2019 m., o tai rodo, kad sukčiavimas PVM srityje ES mažėja, o bendrąjį vidaus produktą sudarančių PVM pajamų dalis didėja.

Mano kaip autoriaus nuomone, šiandien dienai taikomos priemonės kovoje su sukčiavimu PVM srityje yra nepakankamos. ES kaip įmanoma greičiau turėtų įvesti naują

galutinę PVM sistemą, delsiama tai padaryti jau pakankamai nemažai metų, kalbama apie tai metai iš metų, tačiau Taryba nesugeba iki galo rasti kompromiso, kaip turėtų atrodyti galutinė PVM sistema. Be abejonės ši sistema turėtų būti paprastesnė, lankstesnė. Kalbant apie atvirkštinį apmokestinimą, mano nuomone jis turėtų būti taikomas kaip įmanoma plačiau ir būti reglamentuojamas visos ES lygmeniu, t.y. ES turėtų nustatyti, kuriose srityse privaloma taikyti atvirkštinį apmokestinimą, tuo pačiu paliekant galimybę valstybėms narėms taikyti atvirkštinį apmokestinimą sritims, kuriose valstybės mastu paplinta sukčiavimas PVM srityje. Taip pat turėtų būti kaip įmanoma labiau pagerintas valstybių narių tarpusavio bendradarbiavimo ir keitimosi informacija bei su Komisija mechanizmas. Procedūros turėtų būti, kiek įmanoma labiau supaprastintos, valstybės narės kaip įmanoma greičiau ir operatyviau teiktų informaciją, taip pat nustačiusios tam tikrų pažeidimų pačios aktyviais veiksmais teiktų informaciją į duomenų bazines, perduotų kitoms valstybėms narėms, jei pavyzdžiui nustato, kad sandoriuose, kurie įtraukti į sukčiavimą, dalyvavo ir tų valstybių apmokestinamieji asmenys. Žinoma galima imtis ir dar papildomų priemonių, tačiau jau galutinės PVM sistemos įvedimas žymiai sumažintų sukčiavimo PVM srityje mastą, o tada galima būtų spręsti apie kitas priemones, išanalizavus, kokį poveikį padarė nauja PVM sistema.

Apibendrinant galima daryti išvadą, jog sukčiavimas PVM srityje egzistuos tikriausiai tol, kol egzistuos PVM kaip mokestis, tačiau kaip matyti iš dokumentų sukčiavimo PVM srityje mastas mažėja, įvedamos vis naujos priemonės kovoje su sukčiavimu PVM srityje, sukčiauti tampa vis sunkiau, sunkiau tampa nežinoti ar negalėti žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje, kas automatiškai sumažina sandorių skaičių su sukčiaujančiais asmenimis. Taigi galima drąsiai teigti, jog sukčiavimo PVM srityje mastas turėtų toliau mažėti, vis naujų ir naujų priemonių ir esamų tobulinimas kovoje su sukčiavimu PVM srityje toliau mažins šio reiškinio mastą, tačiau be abejonės viskas priklausys nuo kiekvienos valstybės narės veiksmų, ar jų mokesčių administratoriai aktyviai įsitrauks ir naudosis suteiktomis priemonėmis kovojant su sukčiavimu PVM srityje.

Išvados

1. Paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas PVM srityje pasireiškia neteisėtais apmokestinamojo asmens veiksmais, siekiant išvengti turtinės prievolės, t.y. prievolės sumokėti PVM į valstybės biudžetą. Tai paprastai pasireiškia PVM sąskaitų-faktūrų klastojimu, neteisingų duomenų PVM deklaracijose pateikimu mokesčių administratoriui. Taip pat sukčiaujantis PVM srityje asmuo realiai veiklos gali nevykdyti, tačiau pats padeda kitiems apmokestinamiesiems asmenims atskaityti PVM ir taip padėti išvengti prievolės kitiems asmenims nemokėti PVM, tuo pačiu pats asmuo tiesiog „dingsta“ taip ir nesumokėjęs į valstybės biudžetą pardavimo PVM. Sukčiaujantis PVM srityje asmuo paprastai turi vieną tikslą, t.y. nesumokėti PVM į valstybės biudžetą ir tam jis pasitelkia apgaulę ir tokiu būdu panaikina prievolę mokėti PVM. Apmokestinamojo asmens sukčiavimas PVM srityje be abejonės yra pagrindas apriboti jo teisę į PVM atskaitą.
2. Apmokestinamojo asmens žinojimas ar galėjimas žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje paprastai pasireiškia tuo, jog asmuo žino ar turi galimybę žinoti, jog jo verslo partneriai sukčiauja PVM srityje ir neįvykdys savo prievolių sumokėti į valstybės biudžetą PVM. Apmokestinamojo asmens žinojimas ar galėjimas žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje iš esmės prilygsta jo dalyvavimui sukčiavime PVM srityje, nepaisant to, jog aktyvių veiksmų (sukčiavimo) pats apmokestinamasis asmuo neatlieka. Tai, jog apmokestinamasis asmuo dalyvauja sukčiavime PVM srityje be abejonės yra pagrindas apriboti jam teisę į PVM atskaitą.
3. Aplinkybę, jog apmokestinamasis asmuo žinojo ar galėjo žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje turi įrodyti mokesčių administratorius. Mokesčių administratorius tik įvertinęs visas aplinkybes ir įrodymus ir tik neginčijamai nustatęs, jog apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo galimybę žinoti, jog jo verslo partneriai nesumokės PVM į valstybės biudžetą gali jam apriboti teisę į PVM atskaitą už iš tokių tiekėjų įsigytas prekes ar paslaugas. Taip pat apmokestinamajam asmeniui gali tekti prievolė mokėti pardavimo PVM už parduotas prekes, taikant 0 proc. tarifą, kurios išgabenamos į kitą valstybę narę. Jei nustatoma, jog apmokestinamasis asmuo žino ar turėjo žinoti, jog jo prekių pirkėjas dalyvauja sukčiavime PVM srityje jam panaikinama teisė taikyti 0 proc. tarifą tokiam sandoriui ir jis turi sumokėti pardavimo PVM į valstybės biudžetą.
4. Teisė į PVM atskaitą jokiais atvejais negali būti apribota apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ar neturėjo galimybės žinoti apie dalyvavimą sukčiavime

PVM srityje. Visa tai paneigtų paties PVM kaip mokesčio esmę. Tam tikrų pavienių aplinkybių nustatymas, tokių kaip PVM nesumokėjimas į biudžetą, ar verslo partnerio sukčiavimas PVM srityje, negali būti pagrindu apriboti teisei į PVM atskaitą, turi būti įvertinta aplinkybių visuma. Apmokestinamasis asmuo, kuris ėmėsi būtinų ir protingų priemonių, siekiant įsitikinti savo verslo partnerio sąžiningumu įgyja teisę į PVM atskaitą pilna apimtimi. Jam teisė į PVM atskaitą jokiais atvejais negali būti apribota už iš tokių tiekėjų įsigytas prekes ar paslaugas. Iš apmokestinamojo asmens negali būti reikalaujama atlikti nuodugnius verslo partnerio patikrinimus ar kontrolės veiksmus, siekiant įsitikinti jo sąžiningumu, kadangi tokią pareigą turi mokesčių administratorius.

5. ES taiko labai daug priemonių kovoje su sukčiavimu PVM srityje. Sukčiavimo PVM srityje mastai su kiekviena diena mažėja, tačiau laukia ilgas ir sunkus darbas, norint dar labiau sumažinti sukčiavimo PVM srityje mastą.

Šaltinių sąrašas

I. Specialioji literatūra

1. FEDOSIUK, Oleg. *Sukčiavimas pridėtinės vertės mokesčio srityje: samprata ir kvalifikavimo pagrindai*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2010.
2. MEDELIENĖ, Aistė; SUDAVIČIUS Bronius. *Mokesčių teisė, vadovėlis*. Vilnius: Registrų centras, 2011.
3. PECIUKONIENĖ, I. ES norminių teisės aktų, reglamentuojančių pridėtinės vertės mokesčių, teisinė analizė. Magistro baigiamasis darbas. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2012.
4. Europos Audito rūmų Specialioji ataskaita. *Kova su sukčiavimu PVM Bendrijos viduje: reikia imtis daugiau veiksmų*, 2015.
5. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, leidinys „Kaip išvengti įtraukimo į sandorius, susijusius su sukčiavimu PVM srityje“ 2017 m. kovo 21 d. nr. KD-8692.
6. Europol, SOCTA, European Union serious and organised crime threat assessment, 2017.
7. POUWELS, Alexandra. *Missing trader intra-community fraud*. Policy Department for Budgetary Affairs, June 2021.
8. Center for Social and Economic Research. *VAT Gap in the EU*, Report 2021. September 2021.
9. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktikos, aiškinant ir taikant su pridėtinės vertės mokesčio atskaita susijusias teisės aktų nuostatas, apžvalga. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis Nr. 27.
10. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo teismų praktikos sukčiavimo baudžiamosiose bylose (baudžiamojo kodekso 182 straipsnis) apžvalga, ab-36-1.

II. Norminė literatūra

11. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. Paskelbta: Valstybės žinios, 2002-04-05, Nr. 35-1271.
12. Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas. Paskelbta: Valstybės žinios, 2000-10-25, Nr. 89-2741.

13. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. OL L 347, 2006.12.11.
14. 2008 m. rugsėjo 2 d. Europos Parlamento rezoliucija dėl suderintos kovos su mokestiniu sukčiavimu gerinimo strategijos (2008/2033(INI)). OL C 295E , 2009 12 4.
15. 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 2008/117/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, siekiant kovoti su mokestiniu sukčiavimu, susijusiu su sandoriais Bendrijos viduje. OJ L 14, 20.1.2009.
16. 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamentas (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje. OL L 268, 2010 10 12.
17. 2016 m. lapkričio 24 d. Europos Parlamento rezoliucija „Galutinės PVM sistemos kūrimas ir kova su sukčiavimu PVM“ (2016/2033(INI)). OL C 224, 2018 6 27.
18. 2017 m. liepos 5 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva (ES) 2017/1371 dėl kovos su Sąjungos finansiniams interesams kenkiančiu sukčiavimu baudžiamosios teisės priemonėmis. OJ L 198, 28.7.2017.
19. Europos Komisijos 2017 m. spalio 4 d. komunikatas dėl tolesnių PVM veiksmų plano veiksmų „Bendros ES PVM erdvės kūrimas. Laikas veikti“ Nr. COM(2017) 566 final.
20. 2017 m. gruodžio 5 d. Tarybos reglamentas (ES) 2017/2454, kuriuo iš dalies keičiamas Reglamentas (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje. OL L 348, 2017 12 29.
21. 2018 m. spalio 2 d. Tarybos reglamentas Nr. 2018/1541 dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje stiprinimo priemonių. OJ L 259, 16.10.2018.
22. 2019 m. kovo 26 d. Europos Parlamento rezoliucija dėl finansinių nusikaltimų, mokesčių slėpimo ir mokesčių vengimo (2018/2121(INI)). OL C 108, 2021 3 26.
23. 2021 m. gegužės 20 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas Nr. 2021/847, kuriuo nustatoma bendradarbiavimo mokesčių srityje programa „Fiscalis“ ir panaikinamas Reglamentas Nr. 1286/2013. OJ L 188, 28.5.2021.
24. 2022 m. vasario 16 d. Europos Parlamento rezoliucija dėl Šeštosios PVM direktyvos įgyvendinimo. Ko trūksta, kad būtų sumažintas PVM surinkimo atotrūkis ES? (2020/2263(INI)).

III. Teismų praktika

25. Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas byloje Nr. 16/96.
26. Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas byloje Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03.
27. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2011 m. balandžio 5 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-102/2011.
28. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2012 m. gegužės 8 d. plenarinės sesijos nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-P-78/2012.
29. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2016 m. kovo 3 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-29-942/2016.
30. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. spalio 27 d. plenarinės sesijos nutartis administracinėje byloje Nr. A1-355/2004.
31. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. vasario 5 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-705-13.
32. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. sausio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-333-442/2019
33. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. kovo 20 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-521-442/2019.
34. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. liepos 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1562-602/2019.
35. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. gruodžio 18 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A-276-602/2019.
36. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. gegužės 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1270-815/2021.
37. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2006 m. sausio 12 d. sprendimas sujungtose bylose *Optigen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03.
38. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2006 m. liepos 6 d. sprendimas sujungtose bylose *Axel Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04.
39. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2008 m. vasario 21 d. sprendimas byloje *Netto Supermarkt*, C-271/06.
40. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2009 m. spalio 29 d. sprendimas byloje *SKF*, C-29/08.
41. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2012 m. balandžio 26 d. sprendimas sujungtose bylose *Balkan and Sea Properties*, C-621/10 ir C-129/11.

42. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2012 m. birželio 21 d. sprendimas sujungtose bylose *Mahabegen ir David*, C-80/11 ir C-142/11.
43. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2012 m. gruodžio 6 d. sprendimas byloje *Bonik*. C285/11.
44. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2014 m. vasario 13 d. sprendimas byloje *Maks Pen*, C-18/13.
45. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2016 m. lapkričio 10 d. nutartis byloje *Signum Alfa Sped*, C-446/15.
46. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2019 m. kovo 28 d. sprendimas byloje *Vinš*, C-275/18.
47. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2019 m. spalio 16 d. sprendimas byloje *Glencore Agriculture*, C-189/18.
48. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2020 m. rugsėjo 3 d. nutartis byloje *Vikingo*, C-610/19.
49. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2021 m. balandžio 14 d. nutartis byloje *HR*, C-108/20.

Santrauka

Teisė į PVM atskaitą yra viena pagrindinių PVM mokėtojo teisių. Ji negali būti niekaip apribota išskyrus tam tikras numatytas išimtis. Kaip pažymima LVAT ir ESTT praktikoje teisė į PVM atskaitą gali būti apribota dėl paties apmokestinamojo asmens sukčiavimo PVM srityje arba jo žinojimo ar galėjimo žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje. Sukčiavimas PVM srityje yra itin pavojingas reiškinys kasmet ES kainuojantis didžiules į valstybių narių biudžetus nepatenkančias pinigų sumas. Paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas PVM srityje pasireiškia PVM sąskaitų-faktūrų klastojimu, neteisingų duomenų deklaracijose pateikimu arba tiesiog dingimu (t.y. įmonė dingsta taip ir nesumokėjusi į biudžetą PVM, galimybių išieškoti mokesčių iš tokios įmonės nėra). Taip pat teisė į PVM atskaitą gali būti apribota dėl apmokestinamojo asmens žinojimo ar galėjimo žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje. Pagal ESTT suformuotą praktiką toks asmuo laikomas sukčiaujančiu PVM srityje nors pats aktyviais veiksmais ir nesukčiavo PVM srityje. Šią aplinkybę, jog asmuo dalyvavo sukčiavime PVM srityje turi įrodyti mokesčių administratorius. Turi būti atsižvelgta į visas svarbias aplinkybes, vien tam tikrų pavienių faktų konstatavimas kaip antai PVM sąskaitoje-faktūroje nurodyti neteisingi duomenys ar PVM į biudžetą nesumokėjimas savaime nepaneigia jo teisės į PVM atskaitą. Tik neginčijamai įrodžius, jog asmuo dalyvavo sukčiavime PVM srityje jam gali būti apribota teisė į PVM atskaitą. Jei asmuo elgėsi sąžiningai ir ėmėsi būtinų priemonių, siekiant įsitikinti, jog nedalyvauja sukčiavime PVM srityje jam negali būti apribota teisė į PVM atskaitą, nepaisant to, jog jo partneris sukčiavo PVM srityje. ES šiandien dienai taiko labai daug priemonių kovoje su sukčiavimu PVM srityje, priemonės vis tobulinamos ir tobulinamos, sukčiavimo PVM srityje mastas mažėja, tačiau ES laukia ilgas ir sunkus kelias, siekiant iki minimumo sumažinti sukčiavimą PVM srityje.

Summary

The right to deduct VAT is one of the fundamental rights of a VAT payer. It may not be restricted in any way except with certain exceptions provided for. As noted in the practice of the SACL and the ECJ, the right to deduct VAT may be restricted due to the taxable person's own fraud in the field of VAT or his knowledge or ability to know about participation in VAT fraud. VAT fraud is a particularly serious phenomenon, costing the EU large sums of money every year outside the budgets of the Member States. The VAT fraud of the taxable person himself results in the falsification of VAT invoices, the submission of incorrect data in declarations or simply the disappearance of a company (i.e. the company disappears without paying VAT to the budget, there is no possibility to recover taxes from such a company). The right to deduct VAT may also be restricted by the knowledge or ability of the taxable person to be aware of his involvement in VAT fraud. According to the case law of the ECJ, such a person is considered to be fraudulent in the field of VAT, although he has not actively acted in the field of VAT. It is for the tax authorities to prove that the person participated in the VAT fraud. All the relevant circumstances must be taken into account, the mere finding of certain individual facts, such as incorrect information in a VAT invoice or the non-payment of VAT to the budget, does not in itself deprive him of his right to deduct VAT. Only if it is indisputably proved that a person has participated in VAT fraud can he be deprived of his right to deduct VAT. If a person has acted in good faith and taken the necessary steps to ensure that he is not involved in VAT fraud, his right to deduct VAT cannot be restricted, despite the fact that his partner has committed VAT fraud. Today, the EU has a wide range of measures in place to combat VAT fraud, measures are constantly evolving and improving, and VAT fraud is declining, but the EU has a long and difficult way to go to minimize VAT fraud.