

**Vilniaus universiteto Teisės
fakulteto Viešosios teisės katedra**

Tautvydo Rimkaus
V kurso, finansų ir mokesčių teisės
studijų šakos studento

Magistro darbas

**PVM pažeidimų prevencija vidaus tiekimo sandoriuose
Prevention of VAT Fraud in Internal Supply Transactions**

Vadovas: asist. dr. Povilas Gruodis
Recenzentas: partnerystės prof. dr. Gediminas Užubalis

Vilnius
2025

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame darbe analizuojama PVM pažeidimų prevencija vidaus tiekimo sandoriuose. Nagrinėjamas vidaus tiekime neapmokestinimo sąlygų taikymas, formuojami teismų praktikos precedentai. Tam, jog tinkamai išnagrinėti šią temą yra taip pat analizuojamos pažeidimų formos, jų keliami iššūkiai ir pateikiamos prevencinės priemonės. Analizės metu siekiama įvertinti taikomų prevencinių priemonių veiksmingumą, taip pat aptariamoms galimos teisės aktų ar skaitmenizavimo tobulinimo kryptys, siekiant kuo labiau sumažinti PVM pažeidimo galimybę.

Pagrindiniai žodžiai: ESTT, prevencija, pažeidimas, neapmokestinimas, sąlyga

ANOTATION AND KEY WORDS

This paper analyzes the prevention of VAT violations in domestic supply transactions. It examines the application of non-taxation conditions in domestic supply and establishes precedents in court practice. In order to properly examine this topic, the forms of violations, the challenges they pose, and preventive measures are also analyzed. The analysis aims to assess the effectiveness of the preventive measures applied and discusses possible directions for improving legislation or digitization in order to minimize the possibility of VAT violations.

Keywords: CJEU, prevention, fraud, tax exemption, condition

TURINYS

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS	2
IŽANGA	3
1. VIDAUS TIEKIMO PVM NEAPMOKESTINIMO SĄLYGOS.....	6
1.1 Sąlygos, pagrindžiančios neapmokestinimą PVM bendrijos viduje.....	7
1.1.1. Nuosavybės teisių į prekę perdavimas įgijėjui.....	11
1.1.2. Prekių išsiuntimas ar išgabenimas į kitą valstybę narę.....	16
1.1.3. PVM mokėtojo statusas	23
2. DAŽNIAUSIAI PASITAIKANČIOS VIDAUS TIEKIMO SANDORIŲ PAŽEIDIMŲ FORMOS	30
2.1. Dingusio prekeivio schema (<i>Missing Trader Fraud</i>)	36
2.2. Karuselinio sukčiavimo schema (<i>Carousel Fraud</i>)	41
2.3. Dokumentų pagrindžiančių vidaus tiekimą trūkumas ir kiti pažeidimų atvejai...	50
IŠVADOS	66
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	69
SANTRAUKA	76
SUMMARY	77

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

ČPVMĮ	Čekijos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas
DI	dirbtinis intelektas
d.	dienos
eCMR	elektroninė CMR
ES arba Bendrija	Europos Sąjunga
ESTT	Europos Sąjungos Teisingumo Teismas
Ibid.	ten pat
IOSS	Import One Stop Shop
LAT	Lietuvos Aukščiausiasis Teismas
LR	Lietuvos Respublika
LVAT	Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas
m.	metų
Nr.	numeris
OSS	One Stop Shop
PVM	pridėtinės vertės mokestis
PVM direktyva	2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos
PVMĮ	Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas
Proc.	procentai
t.y.	tai yra

IŽANGA

Nagrinėjamos temos aktualumas. Kiekvienoje valstybėje mokesčiai yra vienas pagrindinių valstybės finansavimo šaltinių, o pridėtinės vertės mokestis (toliau – **PVM**) – svarbus vartojimo mokestis, kurį moka fiziniai bei juridiniai asmenys. PVM yra glaudžiai susijęs su eksportu, ypač prekių tiekimu į Europos Sąjungos (toliau – **ES** arba **Bendrija**) valstybes nares. PVM yra vienas iš svarbiausių šiuolaikinės mokesčių sistemos elementų, biudžetui surenkantis nemažai lėšų. Istoriskai PVM šaknis galima atsekti iki 1954 m., kai prancūzų ekonomistas Maurice Lauré¹, pirmasis įdiegė PVM koncepciją, kuri netrukus paplito daugelyje pasaulio valstybių kaip pažangesnis ir skaidresnis apyvartos mokesčio modelis. Laikui bėgant, PVM tapo neatsiejama daugelio šalių fiskalinės politikos dalimi, ypač ES, kurioje šis mokestis sudaro reikšmingą biudžeto pajamų dalį. Lietuvoje PVM buvo įvestas 1994 m. gegužės 1 d., kai įsigaliojo PVM įstatymas, žymėjęs reikšmingą posūkį šalies mokesčių politikoje, siekiant jį priartinti prie vakarų Europos valstybių standartų ir pasirengti integracijai į ES. Ypač svarbus yra PVM neapmokestinimas arba PVM 0% tarifo taikymas, kuris glaudžiai siejasi su tarptautine prekyba ir prekių tiekimu į kitas ES valstybes nares. Vidaus tiekimu yra laikomas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas Bendrijos viduje, kai įmonė parduoda produktus ar teikia paslaugas kitoms ES šalims ir yra įvykdytos visos sąlygos (nuosavybės teisių į prekę perdavimas įgijėjui, prekių išgabenimas į kitą valstybę narę, galiojantis PVM mokėtojo statusas). Vidaus tiekimo PVM neapmokestinimas apima tiek materialines sąlygas (pavyzdžiui, kad sandoris atitinka tikrą ekonominę veiklą, nėra fiktyvus²), tiek formalius reikalavimus, dokumentus ir registraciją. Visa ši sistema sukuria aiškią struktūrą, pagal kurią tiekėjai gali tinkamai taikyti PVM neapmokestinimo taisykles, o valstybės institucijos gali užtikrinti, kad taisyklių būtų laikomasi. Būtent šio reglamentavimo dėka galima suprasti, kaip veikia PVM sistema ES viduje ir kokius kriterijus reikia atitikti, kad tiekiamos prekės būtų laikomos neapmokestinamos. Tačiau kiekvienais metais ES valstybės praranda ženkliai pajamas dėl PVM atotrūkio, vadinamo *VAT gap*. Išskirtinai didelę reikšmę turi dingusio prekeivio ir karuselinės sukčiavimo schemas, jos yra didžiausios sukčiavimo PVM schemas.³ Ši spraga atsiranda, kai surenkamas PVM yra mažesnis už teoriškai turimą

¹ BARTES, Richard (2018-12-17). Evolution of VAT. [interaktyvus] <https://czasopisma.bg.ug.edu.pl/index.php/flr/article/view/1956/1427>

² *Plöckl* [ESTT], Nr. C-24/15, [2016-10-20], ECLI:EU:C:2016:791.

³ PODLIPNIK, Jernej (2012-12-16). Missing trader intra-community and carousel vat frauds - ECJ and ECtHR case law. *Croatian Yearbook of European Law and Policy*. [interaktyvus]

surinkti sumą, todėl dalis mokesčių lieka nesurinkta dėl mokesčių vengimo, šešėlinės ekonomikos, ar PVM pažeidimų vidaus tiekime. Tai reiškia, kad ES praranda milijardus eurų, kurie galėtų būti skirti viešosioms paslaugoms, infrastruktūrai, ar šiomis dienomis labai svarbiai gynybos pramonei.

Darbo tikslas. Šio darbo tikslas – ištirti Bendrijos viduje vykdomų tiekimų teisinį reglamentavimą.

Darbo uždaviniai. Darbo tikslui įvykdyti yra keliami šie uždaviniai:

1. Atlikti teismų praktikos tyrimą, kuriose nagrinėjamos vidaus tiekimo neapmokestinimo sąlygos.
2. Ištirti vidaus tiekimo sandorius reglamentuojančius teisės aktus.
3. Išanalizuoti teismų praktikoje išryškintas prevencijos priemonės sukčiavimo atžvilgiu.
4. Atlikti dingusio prekeivio sukčiavimo schemos tyrimą ir pateikti prevencines priemones kovai su šia schema.
5. Išnagrinėti karuselinio sukčiavimo schemos problematiką, bei atlikti prevencinių priemonių tyrimą.
6. Išanalizuoti PVM pažeidimų prevencines priemones skirtingose ES šalyse bei jų taikymo efektyvumą.

Darbo objektas. Šio darbo tyrimo objektas yra Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – **PVM direktyva**) ir Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – **PVMĮ**) nuostatos, reglamentuojančios vidaus tiekimo sandorius, bei jų aiškinimas ESTT ir Lietuvos teismų praktikoje. Siekiant įvertinti prevencinių priemonių taikymą ir jų veiksmingumą, darbe taip pat remiamasi Europos mokslininkų tyrimais.

Tyrimo metodai. Siekiant įgyvendinti išsikeltus uždavinius remiamasi įvairiais metodais, t.y. sisteminės analizės, teismų praktikos analizės, lyginamuoju ir aprašomuoju. Sisteminės analizės metodu buvo analizuojami Lietuvos Respublikos (toliau – **LR**) ir ES teisės aktai, reglamentuojantys PVM neapmokestinimą. Teismų praktikos analizės metodas buvo naudojamas siekiant atskleisti teismų praktiką, formuojančią precedentus PVM vidaus tiekimo sandoriuose, įskaitant nacionalinių teismų ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – **ESTT**) sprendimus. Lyginamasis metodas naudojamas prevencinių

priemonių įvertinimui skirtingose ES šalyse. Aprašomasis metodas naudojamas siekiant išsamiai pristatyti PVM neapmokestinimo sąlygas ir išnagrinėti mokslinius straipsnius, aptariančius PVM vidaus tiekimo pažeidimų prevenciją.

Darbo originalumas. Nagrinėjamo magistro darbo tema Lietuvoje yra atliktas mokslinis tyrimas, kuris nagrinėjo PVM pokyčius po 2020 m. (G. Valantiejus), kuriame iš esmės aptariami vidaus tiekimo sandorių pokyčiai, kurie įsigaliojo nuo 2020 m. sausio 1 d., tačiau atitinkame darbe nebuvo nagrinėtos PVM pažeidimų prevencinės priemonės. PVM pažeidimų prevencijos tema per pastaruosius 5 metus nebuvo nagrinėta ir ankstesniuose magistro darbuose. Viename magistro darbe (E. Fedorovičiaus) buvo nagrinėtas PVM atskaitos ribojimas dėl dalyvavimo PVM sukčiavime, tačiau prevencinės priemonės ir pačios pažeidimų schemos buvo nagrinėjamos minimaliai. Originalumas pasireiškia tuo, kad šiame darbe siekiama išanalizuoti dažniausiai pasitaikančias PVM pažeidimų schemas bei pažeidimų prevenciją ir priemones, be kita ko šio magistro darbo išskirtinumas slypi tame, kad Lietuvoje iki šiol nėra išsamiai nagrinėtų mokslinių tyrimų, orientuotų į PVM pažeidimų prevencijos mechanizmų analizę.

Svarbiausi šaltiniai. Šiame magistro darbe išskirtinę reikšmę turi teismų praktikos išaiškinimai (ESTT, LVAT), kadangi ji padeda išaiškinti, kaip PVM neapmokestinimo sąlygos numatytos teisės aktuose taikomos realiose probleminėse situacijose. Taip pat vienas iš svarbiausių šaltinių yra PVM direktyva, nes joje yra reglamentuojami vidaus tiekimo sandoriai, be to PVM direktyva yra svarbi visai ES, nes ji užtikrina bendrą PVM sistemą. Atitinkamai svarbus yra ir PVMĮ, kadangi jis yra derinamas su PVM direktyva, ir būtent šiai temai atskleisti reikalingas reglamentavimas kyla iš PVM direktyvos. Be kita ko nagrinėjant pažeidimus ir jų prevenciją yra svarbūs ir doktrininiai šaltiniai (Podlipnik, Lamensch, Herbain, Ainsworth ir kt.) taip pat ir kiti šaltiniai, kurie reikalingi statistikai ir prevencinių priemonių efektyvumui ištirti (Europos Komisijos išaiškinimai, Europolo ir kt.).

1. VIDAUS TIEKIMO PVM NEAPMOKESTINIMO SĄLYGOS

Vidaus tiekimo PVM neapmokestinimo sąlygos yra svarbi PVM sistemos dalis, nes pagal jas yra sprendžiama kuomet prekių tiekimas šalies viduje gali būti neapmokestinamas. Ši tema remiasi įstatymais, ES teisės aktais, teismų praktika, kurie tiksliai apibrėžia, kokiomis aplinkybėmis tiekėjas gali taikyti neapmokestinimą. Išanalizavus prieš tai minėtus šaltinius matyti, jog pagrindiniai kriterijai apima įrodymų pagrįstumą. Tai reiškia, kad ne kiekvienas vidaus tiekimas automatiškai gali būti laikomas neapmokestinamu, nes būtina patikrinti, ar sandoris atitinka PVM direktyvoje bei praktikoje nustatytus reikalavimus. Toks reguliavimas padeda aiškiai suprasti, kada PVM taikomas ir kada galima naudoti PVM neapmokestinimą. Šie reikalavimai padeda užtikrinti, kad tiekėjas tinkamai pritaikytų neapmokestinimą ir kad valstybinės institucijos galėtų patikrinti sandorio teisėtumą. Kitaip tariant, formalieji reikalavimai yra sukurti su tikslu turėti aiškų mechanizmą, pagal kurį galima nustatyti, ar tiekimas iš tikrųjų yra neapmokestinamas.

Taip pat būtina pabrėžti, kad PVM yra vienas iš pagrindinių LR biudžeto pajamų šaltinių⁴, todėl sandoriai Bendrijos viduje turi būti aiškiai reglamentuoti, siekiant išvengti PVM pažeidimų tarp skirtingų valstybių narių kontrahentų. Jei nebūtų nustatytų taisyklių, kada vidaus tiekimas gali būti neapmokestinamas, atsirastų didelė rizika piktnaudžiavimui ir sukčiavimui, nes šalys galėtų nustatyti savo sąlygas ir sandoriai Bendrijos viduje būtų stipriai apsunkinami. Todėl šių sąlygų tikslas yra užtikrinti, kad PVM neapmokestinimas būtų taikomas tik tiems sandoriams, kurie iš tiesų atitinka nustatytus kriterijus. Šie reikalavimai padeda suvienodinti visų ES valstybių narių praktiką. Jei kiekviena šalis taikytų skirtingus kriterijus, bendra rinka negalėtų veikti darniai. Būtent todėl vidaus tiekimo PVM neapmokestinimo taisyklės atlieka svarbų vaidmenį užtikrinant vienodą požiūrį visoje ES. Be kita ko, teismų praktika, kuri bus analizuojama šiame darbe toliau aiškiai rodo, kad tiekėjas privalo imtis racionalių priemonių tikrindamas savo kontrahentą, rinkdamas įrodymus apie prekių judėjimą ir kitas aplinkybes. Tai savaime daro tiekėjus atidesniais.

Toliau šiame skyriuje bus detalios nagrinėjamos vidaus tiekimo PVM neapmokestinimo sąlygos, siekiant išanalizuoti, kokiais atvejais prekių tiekimas šalies viduje gali būti priskiriamas neapmokestinamojo statuso kategorijai. Analizė apims sąlygas, kurios nustato tiekėjo ir pirkėjo atsakomybes bei reikalavimus. Bus atsižvelgiama

⁴ Lietuvos Respublikos finansų ministerija (2025-01-31). *2024 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų pajamų surinkimas*. [interaktyvus]. <https://finmin.lrv.lt/lt/naujienos/2024-metu-valstybes-biudžeto-ir-savivaldybiu-biudžetu-pajamu-surinkimas/>.

į pagrindinius kriterijus, tokius kaip nuosavybės teisių į prekių perdavimas įgijėjui, prekių išsiuntimas ar išgabenimas į kitą valstybę narę bei PVM mokėtojo statusas. Be to, bus nagrinėjami mechanizmai, leidžiantys užtikrinti, kad neapmokestinimo taisyklės būtų taikomos nuosekliai ir atitiktų teisinę sistemą, taip pat aptariami atvejai, kai tiekimas gali būti laikomas vidaus tiekimu.

1.1 Sąlygos, pagrindžiančios neapmokestinimą PVM bendrijos viduje

Dar 1957 m. Romos sutarties (sutarties dėl Europos Ekonominės Bendrijos (EEB) įsteigimo) 3 straipsnis deklaravo tikslą nustatyti valstybių narių vidaus rinką su laisvu prekių, asmenų, paslaugų ir kapitalo judėjimu tarp Europos Ekonominės Bendrijos narių⁵. XX a. antroje pusėje kelių Europos valstybių iškeltas tikslas atsispindi ir nūdienos ES tikslus, be kita ko, koordinuojant ir harmonizuojant ne vien tik darbo, socialinės apsaugos, migracijos ar kitų teisės sričių klausimus, tačiau ES teisės koordinavimas nacionaliniu lygmeniu atsispindi ir mokesčių teisės srityje. Analizuojant PVM klausimus taip pat matyti, jog net ir konkretaus mokesčio (PVM) tematikos kontekste išlaikomas tas pats minėtasis EEB tikslas – ES viduje taikomas prekių tiekimo ir paslaugų teikimo neapmokestinimo PVM suvienodinimas grindžiamas tuo, kad vidaus rinką turi veikti kaip vieninga erdvė be vidaus sienų. Siekiant užtikrinti, kad prekės ir paslaugos judėtų tarp valstybių narių netrukdomai, nustatytos specialios sąlygos, kurioms esant tarpvalstybiniai sandoriai gali būti laikomi neapmokestinamais PVM tiekimo valstybėje narėje. Atitinkamai, PVM yra plačiai taikomas netiesioginis vartojimo mokestis, t.y. kaip išaiškinta Europos Komisijos netiesioginis mokestis, taikomas didžiąjai daliai prekių ir paslaugų kurį moka galutinis vartotojas, neutralus, nes galutinis vartotojas moka vienodą mokestį, nepriklausomai nuo tiekimo grandinės ilgio.⁶

Deramai, šio mokesčio tikslas yra siekis valstybėms narėms efektyviai valdyti biudžeto pajamas iš vartojimo, užtikrinant neutralumą verslui, mokestį faktiškai moka galutinis vartotojas. Ši logika išliko ir plėtojantis Europos integracijai. Kadangi PVM yra plačiai taikomas netiesioginis mokestis, jo taikymas tarpvalstybinėje prekyboje ES kėlė problemą, jei kiekviena valstybė narė taikytų savo PVM taisyklės tarpusavyje, atsirastų dvigubo apmokestinimo rizika, kadangi PVM apmokestinimas būtų taikomas tiek vienoje, tiek

⁵ Romos sutartis (1957) dėl Europos Ekonominės Bendrijos įsteigimo, 1957

⁶ Europos Komisija (n.d.) Value Added Tax (VAT) [interaktyvus]. https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat_en

kitoje valstybėje.⁷ Iš to galima suprasti, jog ES PVM sistema buvo sukurta remiantis pagrindine idėja, Bendrijos vidaus tiekimai neapmokestinami PVM, o PVM surenkamas tik galutinėje vartojimo valstybėje (valstybė, kurioje faktiškai yra vartojamos prekės). Paprastaiariant, prekės, parduodamos tarp valstybių narių įmonių yra neapmokestinamos PVM kilmės valstybėje. PVM apskaičiuojamas tik toje šalyje, kurioje vyksta galutinis vartojimas (importuojanti valstybė), tačiau būtina pažymėti, kad ir importuojanti valstybė gali taikyti PVM neapmokestinimą tam tikru atveju, kuris numatytas PVMĮ 35 straipsnio 2 dalyje, t.y. importuojamos prekės neapmokestinamos PVM, jei importo metu yra žinoma, kad šios prekės bus išgabentos į kitą ES valstybę narę, o importuotojas jų tiekimą iš Lietuvos į tą valstybę vykdys taikydamas 0 procentų PVM tarifą.

Nuo 2020 m. sausio 1 d. įsigaliojus naujai PVMĮ redakcijai buvo pakeistas terminas prekių išgabenimui iš ES, jeigu importuojanti valstybė nori taikyti PVM neapmokestinimą. Ilgą laiką galiojo 1 mėn. terminas, tačiau šis buvo pakeistas į 7 dienų terminą, kuris pradedamas skaičiuoti nuo apmokestinimo momento. Atitinkamai apmokestinimo momentas įvyksta tuomet, kai yra išrašoma PVM sąskaita-faktūra, kuria įforminamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, o tuo atveju, jei PVM sąskaita-faktūra neišrašyta, prievolė mokėti PVM kyla priklausomai nuo to, kuris įvykis atsitinka anksčiau – arba kai (i) prekė perduodama ar paslauga suteikiama, arba (ii) gaunamas atlygis už prekę ar paslaugą. Be kita ko, ES vidaus neapmokestinimas užtikrina, kad PVM funkcionuotų būtent kaip vartojimo mokestis, o ne prekybos barjeras dėl minėto dvigubo apmokestinimo rizikos, todėl PVM neapmokestinimas nėra laikytinas lengvatiniu tarifu, nes iš esmės jokia lengvata nėra gaunama. Šis tarifas yra taikomas siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo ir apmokestinti valstybę, kurioje vyksta faktinis prekės ar paslaugos suteikimas ir vartojimas, taip apmokestinant importuojamąją šalį, tačiau LVAT sprendamas byla 2021 m. paminėjo, kad PVM 0% tarifas yra lengvata⁸. Tokia LVAT pozicija kritikuotina, kadangi PVMĮ 2 straipsnio 14 dalyje prie įstatymo sąvokų numatyta, jog „**Lengvatinis PVM tarifas** – šiame Įstatyme nustatytas PVM tarifas, mažesnis už standartinį, išskyrus 0 procentų PVM tarifą.“ PVMĮ 19 straipsnyje lengvatiniai tarifai yra įtvirtinti 3 ir 4 dalyje, t.y. 9 proc. ir 5 proc. tarifai, 5 dalyje yra įtvirtintas atskiras 0% PVM tarifas. Taip pat PVM direktyvos 99 straipsnyje yra numatyta, kad lengvatiniai tarifai negali būti mažesnė procentinė apmokestinamosios vertės dalis nei 5%. Taip pat lengvata iš esmės reiškia, kad tam tikros prekės ar paslaugos yra dalinai atleidžiamos nuo PVM, kadangi tai yra didesnės svarbos

⁷ Oecd International Vat/Gst Guidelines (2011-06-28) [interaktyvus]

https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/OECD_VAT-GST_guidelines512201137920.pdf

⁸ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. birželio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2077-442/2021

prekės ar paslaugos pavyzdžiui šilumos energija, vaistai, medicinos pagalbos priemonės, be kita ko tokia LVAT interpretacija logiškai nepaaiškinama, nes jeigu 0% tarifas yra lengvata, tuomet visos eksportuojančios ar importuojančios įmonės galima sakyti yra laikomos gaunančiomis lengvatą, tačiau kaip ir minėta aukščiau, PVM neapmokestinimas yra taisyklė iš PVM sistemos, su esminiu tikslu – užtikrinti, kad apmokestinimas vyktų vartojimo valstybėje, o ne suteikti lengvatą, todėl tokia LVAT pozicija yra logiškai ir teisiškai sunkiai pagrindžiama. PVM sistemoje 0% tarifas nėra lengvatos forma, nes nei suteikia mokestinį pranašumą, nei sumažina mokesčio našą konkrečiam subjektui. Tai paprasčiausiai techninė taisyklė, užtikrinanti, kad PVM būtų surinktas vartojimo valstybėje, o ne ten, kur prekės ar paslaugos gaminamos. Tiekėjas negauna jokios papildomos naudos, jis neturi mokėti PVM tiekimo valstybėje, nes mokesčio prievolė atsiranda ten, kur prekės bus suvartotos. Galima teigti, kad tarpvalstybiniam prekių tiekimui ES viduje, 0% tarifas nėra lengvata, o tik priemonė išvengti dvigubo apmokestinimo. LVAT tokia interpretacija iš esmės sukuria klaidingą įspūdį, kad verslui suteikiamas kažkoks palengvinimas, nors iš tikrųjų taikomas 0% tarifas yra taisyklė, užtikrinantis teisingą PVM surinkimą pagal jo paskirtį, t.y. apmokestinti vartojimo šalį.

Norint tinkamai išanalizuoti PVM neapmokestinimo taikymo pagrindus bei sąlygas, būtina aptarti PVM objektą. PVM objektas yra įtvirtintas PVMĮ 3 straipsnyje arba PVM direktyvos 2 straipsnyje, kuriuose iš esmės yra išskirti trys požymiai, kai prekių ir paslaugų tiekimas tampa PVM objektu:

1. prekių ar paslaugų tiekimas apmokestinamas PVM, jeigu tą tiekimą daro apmokestinamasis asmuo. Įvedama ekonominės veiklos sąvoka, kuri, kaip ir minėta, atskiriama nuo atsitiktinių sandorių, pavyzdžiui, privatus asmuo parduoda savo namą, bet toks namo pardavimas nėra PVM objektas, nes tai nėra specifinė veikla, nebent tai būtų asmens veikla kaip nekilnojamojo turto vystytojo.
2. prekių ir paslaugų tiekimas už atlygį. Šiame punkte atsispindi atlygintinumo požymis.
3. jeigu toks prekių ir paslaugų tiekimas vyksta šalies teritorijoje.

Aptarus pridėtinės vertės mokesčio kilmę ir reikšmę, svarbu pažvelgti į šio mokesčio taikymo ypatumus ES. Nors PVM yra plačiausiai taikomas netiesioginis mokestis, Bendrijos viduje jis ne visada taikomas vienodai, PVM vidaus tiekimo atvejais yra numatytos specialios neapmokestinimo sąlygos. Todėl neapmokestinimas PVM Bendrijos viduje atlieka svarbų vaidmenį užtikrinant prekių judėjimą, nes neapmokestinimas PVM taikomas prekėms tiekiamoms į kita valstybę narę. Valstybė narė turima omenyje šalis, kuri yra ES-oje. Tai numato PVMĮ 49 straipsnis. Nuo 2020 m. įsigaliojo reikšmingi PVM

įstatymo 49 straipsnio pakeitimai, susiję su 0 proc. PVM tarifo taikymu prekių tiekimui į kitas ES valstybes nares. Šie pakeitimai buvo priimti siekiant suvienodinti vidaus tiekimo taisyklės visoje ES. Nuo tada 0 proc. PVM tarifas gali būti taikomas tik tuo atveju, jei prekių pirkėjas yra kitos valstybės narės PVM mokėtojas, tiekėjas turi galiojantį pirkėjo PVM kodą, o prekės faktiškai išgabenamos iš Lietuvos į kitą ES valstybę. Be to, pasikeitė ir dokumentavimo bei atskaitomybės reikalavimai, nes tiekėjas privalo pateikti teisingai užpildytą FR0564 ataskaitą⁹. Iš esmės PVMĮ 49 straipsnis numato, kad turi būti patenkinamos dvi sąlygos tam, kad būtų galima taikyti neapmokestinimą. Prekės turi būti tiekiamos įregistruotam valstybėje narėje PVM mokėtojui, bei prekės turi būti išgabentos iš tiekėjo šalies, taip pat, kad sandoris būtų laikomas prekių tiekimu pagal PVM direktyvą, būtina, jog pirkėjas įgytų teisę faktiškai valdyti prekes taip, tarsi jis būtų jų savininkas. Remiantis ESTT praktika, prekių tiekimo sąvoka, apibrėžta minėtoje nuostatoje, neapsiriboja nuosavybės teisės perdavimu nacionalinėje teisėje numatytais būdais, bet apima visus materialiojo turto perdavimo sandorius, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai galimybę naudotis turtu taip, tarsi ji būtų šio turto savininkė¹⁰. Šį straipsnį įgyvendina PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalis, jame numatyta, kad valstybės narės neapmokestina prekių tiekimo, kai tas prekes pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą, esančią ES, bet ne jų atitinkamoje teritorijoje, kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, kuris veikia kaip toks kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje pradėtas prekių siuntimas ar gabenimas, arba kai tai atliekama pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu.¹¹

Taip pat remiantis PVM direktyva, Lietuvoje yra implementuotas PVMĮ 56 straipsnis, kuris nustato reikalavimus, kuriuos turi atitikti PVM mokėtojai, taikantys PVM neapmokestinimą. Tiekdami prekes į kitas ES valstybes nares, jie turi pateikti įrodymus apie prekių išgabėtimą iš tiekėjo valstybės teritorijos ir patvirtinimą, kad pirkėjas yra registruotas PVM mokėtoju kitoje valstybėje narėje. Atitinkamai, pagal PVM direktyvos 131 straipsnį galima teigti, jog valstybės narės turi pareigą nustatyti sąlygas, pagal kurias eksporto sandoriai neapmokestinami PVM. Šių sąlygų tikslas yra užtikrinti sąžiningą ir teisingą PVM direktyvoje įtvirtinto eksporto neapmokestinimo taikymą bei užkirsti kelią sukčiavimui, mokesčių vengimui ar piktnaudžiavimui.

ESTT praktikoje nuosekliai pabrėžiama, jog mokesčių teisėje sandoriai turi būti vertinami pagal jų objektyvius požymius, o ne tik pagal formalių dokumentų buvimą. Todėl

⁹ 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės.

¹⁰ *Evita-K* [ESTT], Nr. C-78/12, [2013-07-18], ECLI:EU:C:2013:486. ESTT 2015 m. rugsėjo 3 d.

¹¹ *Vetsch Int. Transporte* [ESTT], Nr. C-531/17, [2019-02-14], ECLI:EU:C:2019:114.

nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią prekių eksportas būtų neapmokestinamas PVM tik tada, kai yra įforminta eksporto muitinės procedūra, prieštarauja ES teisei tuo atveju, jei kartu nustatyta, jog esminė neapmokestinimo sąlyga, būtent faktinis prekių išgabenimas iš ES teritorijos yra įvykdytas. Proporcingumo principas reiškia, kad nacionalinė priemonė yra perteklinė, jeigu ja faktiškai reikalaujama griežtai laikytis vien tik formalių procedūrinių įpareigojimų, nesuteikiant lemiamos reikšmės esminėms materialinėms sąlygoms. Šis principas tiesiogiai susijęs ir su nuosavybės teisės į prekę perdavimo įgijėjui klausimu. Esminė PVM neapmokestinimo eksporto sąlyga yra tai, kad nuosavybės teisė į prekę būtų faktiškai perleista įgijėjui ir kad prekė iš tikrųjų iškeltų iš ES teritorijos. Jei būtų reikalaujama vien tik formalių procedūrų (pvz., eksporto deklaracijos), ignoruojant materialiąją aplinkybę, realų prekių perdavimą ir jų išgabenimą, iš esmės būtų paneigtas šios sąlygos pagrindinis tikslas. Todėl proporcingumo principo laikymasis užtikrina, kad sandorio apmokestinimas ar jo atleidimas nuo mokesčio būtų grindžiamas tikraisiais ekonominiais įvykiais, t. y. faktiniu prekių perdavimu įgijėjui ir jų išvežimu iš ES.¹²

Dėka kilusių ginčų teismuose yra sprendžiama, kaip taikomos PVM neapmokestinimo sąlygos bendrijos viduje. Analizuojant atitinkamą ESTT ir LVAT praktiką, tam, kad prekių tiekimas būtų neapmokestinamas PVM, privaloma atitikti numatytas materialias sąlygas: (i) nuosavybės teisės turi būti perduotos įgijėjui; (ii) prekės privalo būti išsiųstos ar išgabentos į kitą valstybę narę; (iii) pirkėjas privalo būti „apmokestinamasis asmuo“ arba veikiantis kaip toks.¹³ Atitinkamai toliau šio darbo pirmame skyriuje bus aptariamos šios sąlygos bei jų išaiškinimai praktikoje.

1.1.1. Nuosavybės teisių į prekę perdavimas įgijėjui

Vidaus tiekimų, kaip ir minėta, vieną iš sąlygų į kitą ES valstybę narę yra, teisės įgijėjui perduoti galimybę disponuoti preke kaip savininkui. Ši sąlyga yra neatsiejamai susijusi su pačios sąvokos „prekių tiekimas“, kuri yra savarankiška ir vienodai suprantama visoje ES, turiniu. Todėl norint tinkamai atskleisti ir įvertinti minėtą reikalavimą, pirmiausia būtina išanalizuoti, ką reiškia sąvoka prekių tiekimas ir kokie yra esminiai jos elementai. PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje yra minima sąvoka prekių tiekimas, kuri reiškia teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.

¹² *Vinš* [ESTT], Nr. C-275/18, [2019-03-28], ECLI:EU:C:2019:265.

¹³ *Twoh International* [ESTT], Nr. C-184/05, [2007-09-27], EU:C:2007:550. *Euro Tyre Holding* [ESTT], Nr. C-430/09, [2010-12-16], EU:C:2010:786. *VSTR* [ESTT], Nr. C-587/10, [2012-09-27], EU:C:2012:592, *Teleos and Others* [ESTT], Nr. C-409/04, [2007-09-27], EU:C:2007:548. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. gruodžio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-276-602/2019.

Pagal ESTT praktiką teisės disponuoti turtu kaip savininkui perdavimas neapsiriboja nacionalinės teisės nustatytais būdais, o apima bet koki materialiojo turto perleidimo sandorį, suteikiantį kitai šaliai teisę disponuoti turtu taip, lyg ji būtų savininkė. Kitaip tariant, svarbu ne formali nuosavybės teisės perleidimo procedūra, bet realus galėjimas disponuoti turtu. Tai reiškia, kad teisė disponuoti turtu kaip savininkui yra platesnė sąvoka nei nacionalinėje teisėje numatyti nuosavybės teisės perleidimo būdai. Tai reiškia, kad net jei nacionalinėje teisėje nenumatytas konkretus būdas, kuriuo turtas perleidžiamas, bet sandoris suteikia kitai šaliai teisę disponuoti turtu taip, lyg ji būtų savininkė, tai gali būti laikoma teisės disponuoti kaip savininkui perdavimu. Degalų gabenimo atveju teisės disponuoti materialiuoju turtu kaip savininkui perdavimas reiškia, kad šalis, kuriai ši teisė suteikiama, gali priimti sprendimus, darančius įtaką šio turto teisinei padėčiai, pavyzdžiui, nuspręsti jį parduoti. Tokia situacija, kaip nagrinėjamoje byloje, susidaro tada, kai degalus tiek prieš gabenimą, tiek jo metu įsigyja ir vėliau perparduoda įvairūs ūkio subjektai, veikiantys kaip savininkai. Ši teismų praktika grindžiama laiko aspektu, būtina nustatyti, ar teisės disponuoti prekėmis kaip savininkui buvo perduotos dar iki gabenimo. Tai leidžia identifikuoti konkrečią grandinę sudarantį įsigijimą, prie kurio priskiriamas vientisas prekių gabenimas Bendrijos viduje ir kuris vienintelis laikomas Bendrijos viduje vykusiu įsigijimu.¹⁴ Nagrinėjant nurodytą teisės disponuoti turtu aiškinimą reikėtų pažymėti, kad prekių, kaip materialiojo turto, tiekimas PVM teisėje suprantamas ne kaip teisinis, o kaip ekonominis reiškinyss, tai yra faktinis galimybės disponuoti turtu kaip savininkui perdavimas. Tai nesiejama su nuosavybės teisės perėjimu pagal nacionalinės teisės nuostatas, nes skirtingose ES valstybėse nuosavybės teisės perleidimo sąlygos, formos ir momentas gali skirtis. Todėl PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje minimas disponavimo teisės perdavimas netapatinamas su nuosavybės teisės perėjimu nacionalinės teisės prasme. Teisės disponuoti materialiuoju turtu kaip savininkui perdavimas nereiškia, kad gavėjas privalo faktiškai turėti šį turtą savo žinioje ar, kad turtas būtų fiziškai nugabentas į jo patalpas ir tiesiogiai jam perduotas. Pakanka, kad jam būtų suteikta reali galimybė priimti sprendimus dėl turto, būdingus savininko teisių įgyvendinimui, pavyzdžiui, nuspręsti dėl turto pardavimo, perleidimo ar kitokio panaudojimo.¹⁵ Praktikoje tai reiškia, kad net ir tais atvejais, kai prekės lieka trečiųjų šalių sandėliuose, teisė disponuoti jomis gali būti laikoma perduota, jeigu gavėjui suteikiama pakankama kontrolė priimti savininkui būdingus sprendimus. Tokiu būdu užtikrinamas tiek PVM sistemos neutralumas, tiek vienodas

¹⁴ *De Fruytier* [ESTT], Nr. C-237/09, [2010-06-03], EU:C:2010:316. *AREX CZ* [ESTT], Nr. C-414/17, [2018-12-19], EU:C:2018:1027.

¹⁵ *Enteco Baltic* [ESTT], Nr. C-108/17, [2018-06-20], ECLI:EU:C:2018:473.

direktyvos nuostatų taikymas visose valstybėse narėse, nepaisant nacionalinių nuosavybės teisės perleidimo ypatumų. Tokia pozicija yra įtvirtinta ir Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio komentare (toliau – **PVMĮ komentaras**). Komentare pažymima, tai, kad teisė disponuoti prekėmis priklauso nuo tokių kriterijų kaip teisės priimti sprendimus, atlikti tam tikrus veiksmus, pavyzdžiui, prekes pervežti, supakuoti, perdirbti, įgijimo nuo rizikos dėl prekių žuvimo, sugadinimo, veiksmų perėjimo.¹⁶

Analizuojant šią sąlyga būtina paminėti LVAT nagrinėta byla *UAB „Meseta“ v. VMI*. Asmuo pasinaudodamas numatyta PVMĮ 49 straipsnio 1 dalyje galimybe taikyti 0 proc. PVM tarifą jeigu prekės yra išgabamos iš ES valstybių narių, pritaikė 0 proc. PVM tarifą. Teismas pažymėjo, kad prekių tiekimas turi atitikti būtinai tris sąlygas: „(1) teisė disponuoti preke kaip savininkui perdavimas įgijėjui; (2) prekės, kurios yra tiekimo dalykas, turi būti fiziškai išgabentos iš tiekėjo valstybės narės; (3) PVM mokėtojas tiekia prekes kitam apmokestinamajam asmeniui ar neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks (t. y. PVM mokėtojai), kitos valstybės narės teritorijoje“. Kitaip tariant, jeigu asmuo atitinka šias aukščiau nurodytas sąlygas gali taikyti 0 proc. PVM tarifą. Institucijos nagrinėjusios šį ginčą laikėsi pozicijos, kad asmuo nedisponavo sandorių metu prekėmis kaip savo. Teismas pažymėjo, kad tai reikštų, jog prekių tiekimas apskritai nevyko. Tačiau LVAT analizuodamas ankstesnius priimtus sprendimus pastebėjo, kad situaciją prieš tai nagrinėjęs subjektas, t.y. VMI neneigė fakto, jog prekės buvo perduotos, kas reiškia, jog nuosavybės teisė perduota. Anot mokesčių administratoriaus, ši esminė sąlyga negali būti tenkinama, nes prekių tiekimas įvyko, bet nurodyti asmenys sąskaitose faktūrose buvo neteisingi. Teismas pažymėjo, kad pagal ESTT praktiką nėra būtina nurodyti tikrąjį prekių pirkėją sąskaitoje faktūroje, nes tai nepaneigia fakto, kad prekės buvo tiekiamos ES viduje.¹⁷ Todėl pažymėtina, jog asmuo teisingai taikė PVM neapmokestinimą toms prekėms, be kita ko, LVAT nurodė, jog tuo atveju, jei PVM sąskaitoje faktūroje yra nurodyti ne tie asmenys, kurie įgijo prekes, teisė į PVM neapmokestinimą gali būti paneigta, jeigu asmuo sukčiavo, t.y. specialiai nurodė ne tuos asmenis ir pateikė klaidingus duomenis, arba žinojo, kad yra sukčiaujama bei būdamas atidus turėjo ir galėjo žinoti, kad sukčiaujama.¹⁸ Net ir tuo atveju, kai neįvykdomos visos esminės PVM neapmokestinimo sąlygos prekių tiekimui Bendrijos viduje (tuo atveju jei įgijėjai, veikdami sukčiavimo tikslais, faktiškai nebuvo apmokestinamieji asmenys), apmokestinamajam asmeniui, kuris veikė sąžiningai ir ėmėsi visų priemonių, kurių iš jo

¹⁶ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio komentaras, 49 straipsnis.

¹⁷ R. [ESTT], Nr. C-285/09, [2010-12-07], ECLI:EU:C:2010:742.

¹⁸ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. lapkričio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-516-602/2017.

galima pagrįstai reikalauti siekiant užtikrinti, jog jo sudarytas sandoris nėra susijęs su mokesčių vengimu, negali būti atimta teisė taikyti minėtą neapmokestinimą.

Kokios priemonės turi būti taikomos ir kokio masto atidumas iš apmokestinamojo asmens gali būti reikalaujamas siekiant įsitikinti kontrahentų patikimumu, priklauso nuo kiekvienos situacijos konkrečių aplinkybių. Jeigu atsiranda indikacijų, leidžiančių įtarti galimus pažeidimus ar sukčiavimą, apdairus ir rūpestingas subjektas gali būti įpareigotas patikrinti savo kontrahento patikimumą ir atlikti papildomą jo veiklos vertinimą.¹⁹

Šią poziciją atitinkamai yra išplėtojusi nacionalinė teismų praktika. LVAT byloje nagrinėtoje aukščiau, teismas 55 p. nurodė, kad nesant aiškių ir objektyvių įrodymų, jog apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti apie savo kontrahentų daromą sukčiavimą, mokesčių administratoriui tenka pareiga įrodyti du esminius aspektus: (i) jog apmokestinamasis asmuo, būdamas rūpestingas ir atidus, galėjo pastebėti požymius, leidžiančius pagrįstai įtarti galimus pažeidimus, ir (ii) jog, pastebėjęs tokius požymius, jis nesiėmė veiksmų, kurių galima būtų pagrįstai tikėtis siekiant patikrinti kontrahentų sąžiningumą.

Pabrėžtina, kad teisės disponuoti materialiuoju turtu kaip savininkui perdavimas nėra tiesiogiai siejamas su faktiniu turto perdavimu ar fiziniu jo gavimu. Tai reiškia, kad nebūtina, jog asmuo, kuriam turtas perleidžiamas, jį turėtų fiziškai savo žinioje ar kad pats turtas būtų realiai nugabentas į jo patalpas ar kitaip fiziškai perduotas. Pakanka, kad perleidžiančioji šalis suteiktų gavėjui tokią faktinę galią ir kontrolę, kuri paprastai būdinga savininko teisių įgyvendinimui. Taigi disponavimo teisėje esmė slypi ne materialioje perdavimo formoje, bet galimybėje gavėjui elgtis su turtu kaip su savu, nepriklausomai nuo to, ar jis faktiškai yra jo valdymo vietoje.²⁰ Analizuojant nuosavybės teisės perdavimo klausimą prekių tiekimų atveju ESTT pabrėžė, kad tarpinis įgijėjas gali suteikti kitam pirkėjui teisę disponuoti prekėmis kaip savininkui tik tokiu atveju, jeigu ši teisė jam pačiam jau buvo perėjusi iš pirminio pardavėjo. Ši nuostata yra itin svarbi, kadangi ji užtikrina logišką ir nuoseklų tiekimo grandinės funkcionavimą, teisė negali būti perleista, kol ji faktiškai nebuvo įgyta. Priešingu atveju susidarytų teisiškai ydinga situacija, kai asmuo perleidžia daugiau teisių, nei pats turi, o tai prieštarautų tiek civilinės teisės principams, tiek PVM sistemos nuoseklumui.²¹

Be to, ši taisyklė užtikrina, kad kiekvienas tiekimo etapas būtų aiškiai atribotas, o tai leidžia nustatyti, kuris tiekimas laikomas judančiu ir todėl lemiančiu tiekimo vietos bei

¹⁹ *Litdana* [ESTT], Nr. C-624/15, [2017-05-18], EU:C:2017:389.

²⁰ *Itales* [ESTT], Nr. C-123/14, [2015-07-15], EU:C:2015:511.

²¹ *Euro Tyre Holding* [ESTT], Nr. C-430/09, [2010-12-16], ECLI:EU:C:2010:786.

taikomo apmokestinimo režimo nustatymą. Kitaip tariant, tik aiškus ir nuoseklus nuosavybės teisės perdavimo eiliškumas leidžia išvengti situacijų, kai atsiranda dvigubas apmokestinimas arba, priešingai, tam tikri tiekimai visai nepatenka į apmokestinimo sritį. Be kita ko, ESTT nagrinėjo bylą, kurioje buvo kilęs ginčas dėl to, kad bendrovė, įsteigta Lietuvoje neteisėtai taikė 0% pridėtinės vertės mokesčio tarifą tiekiamam kurui. Bendrovė vykdė veiklą, susijusią su laivų, plaukiojančių atviroje jūroje, aprūpinimu kuru. Šis kuras buvo įsigijamas iš įmonės registruotos Normandijos salose, tai yra ne ES valstybėje narėje. Įsigytas kuras buvo laikomas Klaipėdoje, akcinės bendrovės „Klaipėdos nafta“ talpyklose arba pačios bendrovės tanklaiviuose, kurie buvo registruoti kaip muitinės E tipo sandėliai. Tokiu būdu kurui buvo taikoma muitinio sandėliavimo procedūra. Gavusi užsakymą pateikti tam tikrą kuro kiekį konkrečiam laivui, plaukiojančiam atviroje jūroje, bendrovė pristatydavo šį kurą, jį supildavo į laivo talpas ir įformindavo reeksporto muitinės procedūrą. Tačiau sąskaitos faktūros už kuro tiekimą buvo išrašomos ne tiesiogiai laivų savininkams ar valdytojams, bet jų atstovams, tarpininkams, kurie veikė savininkų vardu tiesiogiai arba per kitus asmenis. Šiose sąskaitose bendrovė taikė 0% PVM tarifą, kaip pagrindą nurodydama PVMĮ Nr. IX-751 44 straipsnio pirmąją dalį. Pagal PVM direktyvos 148 straipsnio a punktą, ši nuostata turi būti aiškinama taip, kad numatytas neapmokestinimas paprastai netaikomas prekių tiekimui tarpininkams, kurie veikia neatsiskleidę, net jei tiekimu metu yra aiškiai žinoma ir tinkamai nustatyta galutinė prekių paskirtis, o mokesčių administratoriui pateikiami tai patvirtinantys dokumentai pagal nacionalinės teisės reikalavimus.²² Taigi, tokiose situacijose, kaip šioje byloje, neapmokestinimas gali būti taikomas, jei nuosavybės teisė į prekes tarpininkui pereina tuo pačiu metu, kai laivo, plaukiojančio atviroje jūroje, valdytojas realiai įgyja teisę disponuoti šiomis prekėmis kaip savininkas.

Autoriaus nuomone, prekių tiekimas Bendrijos viduje PVM teisėje suprantamas kaip ekonominis reiškiny, susijęs su faktinės galimybės disponuoti turtu kaip savininkui perdavimu. Tai platesnė sąvoka nei nacionalinėje teisėje numatyti nuosavybės teisės perleidimo būdai, nes nereikalaujama nei formalaus nuosavybės įregistravimo, nei fizinio prekių perdavimo gavėjui. Esminė sąlyga yra tai, kad gavėjui būtų suteikta faktinė galia elgtis su turtu taip, kaip įprastai elgiasi savininkas.

Be to, taikant PVM neapmokestinimą Bendrijos viduje ar eksporto atvejais, svarbu atskirti formalius reikalavimus nuo esminių sąlygų. Nors valstybės narės gali nustatyti procedūrines taisykles, jos privalo laikytis proporcingumo principo ir negali paneigti teisės

²² *Fast Bunkering Klaipėda* [ESTT], Nr. C-526/13, [2015-09-03], ECLI:EU:C:2015:536.

į neapmokestinimą vien dėl formalių trūkumų, jei esminės sąlygos, teisės disponuoti perdavimas ir prekių išgabenimas yra įvykdytos. Nacionalinės institucijos privalo įrodyti, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba, būdamas atidus, galėjo žinoti apie sukčiavimą. Tačiau sąžiningai veikiantis asmuo, ėmęsis protingų priemonių kontrahento patikimumui patikrinti, nepraranda teisės taikyti PVM neapmokestinimą.²³

Taigi, apibendrinant galima teigti, kad sąlyga teisė disponuoti preke kaip savininkui PVM teisėje yra vienas esminių vidaus tiekimo ir Bendrijos vidaus prekių tiekimo neapmokestinimo sąlygų elementų. Ji nėra tapatinama su nacionalinės teisės nustatyta nuosavybės teisės perleidimu, kadangi nacionalinėse sistemose nuosavybės perėjimo momentas ir sąlygos gali būti labai skirtingos. ES PVM direktyvos kontekste ši sąvoka aiškinama plačiai, pakanka, kad įgijėjui būtų suteikta reali galimybė elgtis su prekėmis taip, kaip įprastai elgiasi savininkas, nepriklausomai nuo to, ar prekės fiziškai perduotos, ar įregistruota nuosavybės teisė. Praktikoje tai reiškia, kad svarbiausia yra faktinis ekonominis sandorio turinys, o ne formalios procedūros. Jei įgijėjas turi faktinę kontrolę spręsti dėl prekių panaudojimo, jų pardavimo ar kitokio disponavimo, laikoma, kad teisė disponuoti perduota. Tokiu būdu užtikrinamas tiek vienodas direktyvos nuostatų taikymas visose valstybėse narėse, tiek PVM sistemos neutralumas.

1.1.2. Prekių išsiuntimas ar išgabenimas į kitą valstybę narę

Viena iš esminių PVM neapmokestinimo Bendrijos viduje tiekimo sąlygų yra realus prekių išgabenimas ar išsiuntimas iš vienos valstybės narės į kitą. Ši sąlyga PVMĮ kyla iš PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalies, kurioje numatyta, kad pardavėjas ar prekes įsigyjantis asmuo išsiunčia ar išgabena į paskirties vietą. Lietuvos mokesčių teisėje ši sąlyga yra įtvirtinta PVMĮ 49 straipsnio 1 dalyje. Šio reikalavimo laikymasis glaudžiai siejasi su įrodymų, patvirtinančių išgabenimo faktą, pateikimu. Praktikoje apmokestinamasis asmuo, siekiantis taikyti PVM neapmokestinimą, turi įrodyti, jog prekės buvo faktiškai išvežtos už valstybės narės, kurioje prasidėjo gabenimas. Be tinkamų įrodymų prekių tiekimas negali būti pripažintas Bendrijos viduje vykusiu tiekimu, todėl neapmokestinimas netaikomas.

Pagal bendrą PVM direktyvos sistemą, prekių tiekimas Bendrijos viduje paprastai neapmokestinamas toje valstybėje narėje, iš kurios prekės išgabenamos, o prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda toje valstybėje narėje, į kurią prekės atgabenamos ir kur baigiasi jų transportavimas. Taip sukuriamas glaudus ryšys tarp neapmokestinamo tiekimo Bendrijos viduje ir apmokestinamo įsigijimo Bendrijos viduje, vieno subjekto tiekimas

²³ *Unitel* [ESTT], Nr. C-653/18, [2019-10-17], ECLI:EU:C:2019:876.

atitinka kito subjekto įsigijimą. Tai užtikrina, kad prekės apmokestinamos tik vienoje valstybėje narėje, galutinio vartojimo vietoje, taip išvengiama dvigubo apmokestinimo. pavyzdžiui, Lietuvos įmonė parduoda prekes Vokietijos įmonei, atitinkamai pagal PVM direktyvos bendrą schemą, šis tiekimas Lietuvos teritorijoje laikomas neapmokestinamu tiekimu Bendrijos viduje, jeigu pirkėjas yra PVM mokėtojas kitoje valstybėje narėje ir prekės realiai išgabenamos į kitą valstybę narę. Tai reiškia, kad Lietuvoje pardavėjas sąskaitoje taiko 0 proc. PVM tarifą, t.y. PVM neapmokestinimą, tačiau privalo turėti įrodymus apie prekių išgabenimą. Tuo pat metu Vokietijoje šis sandoris laikomas prekių įsigijimu Bendrijos viduje, todėl Vokietijoje esantis pirkėjas privalo deklaruoti įsigijimą ir sumokėti importo PVM pagal Vokietijoje galiojantį tarifą.

Vis dėlto iki 2020 m. ES teisėje nebuvo nustatytas vieningas reglamentavimas, apibrėžiantis, kokie įrodymai laikytini pakankamais ir privalomais siekiant pagrįsti prekių išgabenimą. Tokią spragą nulėmė tai, kad PVM direktyvoje buvo įtvirtinta tik pati esminė materialioji sąlyga, prekių judėjimas iš vienos valstybės narės į kitą, tačiau nebūta nuoseklių procedūrinių taisyklių, kaip ši sąlyga turi būti įrodoma. Todėl kiekviena valstybė narė nacionaliniu lygmeniu nustatydavo savas taisykles, kokie dokumentai pripažįstami tinkamais įrodymais (pavyzdžiui, krovinio važtaraščiai, pirkėjo patvirtinimai, mokėjimo dokumentai ir kt.). LVAT prieš priimant šiuos greituosius pokyčius kilo abejonių, kokie įrodymai turėtų būti pateikti, kad būtų galima taikyti PVM neapmokestinimą prekėms, tiekiamoms į kitas ES valstybes. Teismas atsakant į šį klausimą pasisakė, kad Lietuvos PVMĮ nėra konkrečių, nusakančių normų, kokius įrodymus PVM mokėtojai turi pateikti, kad būtų galima taikyti 0 proc. PVM tarifą prekėms, tiekiamoms į kitas ES valstybes. Įstatyme nustatyti tik bendri reikalavimai nurodantys, kad prekių tiekimas atitinka sąlygas, leidžiančias taikyti šį tarifą. Toje byloje pirminiais leistiniais ir pakankamais įrodymais laikomi PVM sąskaitos-faktūros ir prekių gabenimo dokumentai, tokie kaip CMR važtaraščiai.²⁴ Pavyzdžiui, kai kuriose LVAT bylose buvo numatytas 0 proc. PVM tarifo dokumentinis įrodinėjimas vien CMR važtaraščiais, jei prekės gabenamos buvo tik kelių transportu.²⁵ Taip pat pagal LVAT praktiką, jei prekės tikrai yra išvežamos iš šalies teritorijos, tokio fakto patvirtinimo klausimas, anot teismo nėra labai sudėtingas, nes pareiškėjas, siekdamas tai įrodyti, ką ir turi padaryti, gali ir paprastai turėtų pateikti įrodymus pradedant nuo susijusių su išvežimo procedūra baigiant patvirtinimu iš prekių

²⁴ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. vasario 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1477-438/2017.

²⁵ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. rugpjūčio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1842/2012, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. liepos 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-415/2011

gavėjo (taip pat tai gali būti prekių gabenimo dokumentai, transporto priemonių rūšių, kuriomis gabentos prekės, įvardinimas bei jų identifikaciniai duomenys, asmenų, kurie išgabeno prekes, identifikaciniai duomenys ir kita).²⁶ 2020 m. įsigaliojusios vadinamosios greitosios priemonės (*angl. 2020 Quick Fixes*), įtvirtintos Tarybos įgyvendinimo reglamente (ES) 2018/1912²⁷ nustatė vieningą sistemą, pagal kurią buvo apibrėžta, kokie dokumentai laikomi *prima facie* įrodymais, patvirtinančiais prekių išgabenimą į kitą valstybę narę. Šiuo reglamentu siekta užtikrinti vienodą praktikos taikymą visoje ES, sumažinant tiek mokestinių ginčų, tiek galimų sukčiavimo atvejų riziką.

Nuo 2020 m. sausio 1 d. pradėtas taikyti Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, papildytas 45a straipsniu, kuriame yra numatyti dokumentai, kuriuos pateikus yra daroma prielaida, jog prekės buvo išsiųstos. Pažymėtina, kad pardavėjas turi turėti du vienas kitam neprieštaraujančius įrodymus. Šiame straipsnyje įtvirtinti dokumentai yra šie:

1. Dokumentai nurodyti A punkte - CMR važtaraštis;
2. Konosamentas (dokumentas įrodantis sutarties sudarymo faktą bei patvirtina dokumente nurodytų daiktų gavimą);
3. Oro transporto važtaraštis;
4. Geležinkelio važtaraštis;
5. Sąskaita-faktūra už vežimo, ekspedijavimo paslaugas;
6. Kiti dokumentai nurodyti B punkte - draudimo liudijimas, susijęs su prekių gabenimu;
7. Banko dokumentai, kurie įrodo, jog už prekes sumokėta;
8. Valdžios institucijų išduodami oficialūs dokumentai, pavyzdžiui notaro dokumentas, kuriuo patvirtintas prekių atgabenimas į paskirties šalį;
9. Kvitas, kurį išrašė sandėlio savininkas, patvirtinant prekių sandėliavimą toje paskirties šalyje.

Autoriaus nuomone, pradėjus taikyti vadinamąsias greitąsias priemones PVM srityje buvo padarytas svarbus žingsnis pirmyn. Iki tol Bendrijoje nebuvo bendrų taisyklių, kokie dokumentai yra laikomi pakankamais įrodymais, kad prekės buvo išgabentos į kitą valstybę

²⁶ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. rugsėjo 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1890/2012

²⁷ 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės.

narę. Pardavėjui pakanka turėti bent du tarpusavyje neprieštaraujančius dokumentus, kad būtų galima pagrįsti prekių išgabenimą ir taikyti PVM neapmokestinimą. Autoriaus požiūriu, tokia tvarka yra labai naudinga, nes iš anksto yra aišku, kokius įrodymus reikia turėti tarptautiniu mastu. Taip pat šis pokytis ypač svarbus verslui, nes taisyklės galioja vienodai visoje ES. Turint aiškiai apibrėžtus įrodymų standartus, kontrolė tampa paprastesnė ir efektyvesnė. Be to, sumažėja galimybių sukčiavimui, nes įmonės negali pasinaudoti skirtingų šalių taisyklių neatitikimais.

Be kita ko, Lietuva reaguodama į tai, kad PVM direktyva konkrečiai nenustato, kokius įrodymus apmokestinamieji asmenys privalo pateikti ir tai yra paliekama spręsti valstybėms narėms, įtvirtino PVMĮ komentare disponavimo teisių perdavimą ir prekių išgabenimą patvirtinančius kitus dokumentus. Naujausioje 2025 m. lapkričio 11 d. redakcijoje jie yra: (1) užsienio valstybės muitinės įformintas dokumentas, liudijantis iš ES teritorijos išgabentoms prekėms toje užsienio valstybėje buvo įforminta muitinės procedūra, (2) prekių gabenimo dokumentai, (3) užsakymai ar kita korespondencija, (4) vidinė įmonės korespondencija, (5) PVM sąskaitos faktūros, (6) prekių pakavimo dokumentai, (7) prekių pirkimo-pardavimo sutartys, (8) pirkėjo patvirtinimas apie prekių gavimą – dokumentas, kuriuo tiek pardavėjas, tiek pirkėjas patvirtina, kad prekės buvo išsiųstos ir pristatytos; papildomai gali būti naudojamas kaip įrodymas, kad pirkėjas deklaravo prekių įsigijimą iš kitos valstybės narės mokesčių administratoriui, (9) dokumentai, įrodantys teisę disponuoti prekėmis bei jų perdavimo faktą ir sąlygas (pvz., priėmimo-perdavimo aktas su pardavėjo ir pirkėjo parašais, CMR krovinio važtaraštis su gavėjo parašu, taikytos INCOTERMS sąlygos ir pan.), (10) Dokumentai, patvirtinantys pirkėjo statusą (pvz., oficialaus juridinių asmenų registro išrašas, patvirtinantis, kad pirkėjas yra tikras juridinis asmuo; naujausia pirkėjo finansinė atskaitomybė; oficialių institucijų išduoti dokumentai, tokie kaip leidimai ar licencijos, arba kiti panašūs dokumentai), (11) draudimo dokumentai, (12) kiti papildomi dokumentai. Pažymėtina, kad dokumentų, įrodančių prekių išgabenimo faktą pobūdis priklauso nuo to, kas jas gabena, ar tiekėjas savo transportu, ar pasamdytas vežėjas, ar pats pirkėjas. Jei prekes veža pasamdytas vežėjas, dokumentai gali būti tokie: (1) prekių gabenimo važtaraštis arba jo kopija, patvirtinta prekių gavėjo ar gavėjo transporto įmonės spaudais ir parašais. Prekės, gabenamos į kitą valstybę narę, turi atitinkamą gabenimo dokumentą, t.y. CMR – kelių transportu, CIM arba SMGS – geležinkelių transportu, Bill of Lading – jūrų transportu, Air Waybill – oro transportu. Važtaraštis laikomas pagrindiniu dokumentu, patvirtinančiu prekių išgabenimą iš Lietuvos, jei jame yra žymos ir parašai, leidžiantys nustatyti, kad prekės buvo išgabentos į kitą valstybę narę, (2) PVM sąskaita faktūra, (3) pirkimo-pardavimo sutartys. Be kita ko itin svarbu įrodyti, jog asmuo yra

registruotas PVM mokėtojas kitoje valstybėje narėje, įrodymais gali būti pirkėjo atsiųsta PVM registracijos pažymėjimo kopija, pirkėjo atsiųsta ES valstybės narės, kur įsikūręs pirkėjas mokesčių administratoriaus išduota pažyma, kuri patvirtina PVM mokėtojo faktą, bei pirkėjo laiškas, kuriame pirkėjas nurodo savo identifikacinius duomenis²⁸. Pagal Tarptautinės krovinių vežimo keliais sutarties konvencijos 9 straipsnį CMR važtaraštis yra vežimo sutarties sudarymo patvirtinimas ir įrodymas, kad kroviny buvo perduotas vežėjo dispozicijon, kol nebus įrodyta kitaip. Kai tiekėjas pats, savo transportu (nepasitelkęs vežėjo įmonės), gabena prekes, prekių išgabenimo faktą gali patvirtinti PVM sąskaitos faktūros egzempliorius ar kopija, kurioje nurodyti važtaraščio rekvizitai, CMR trečiasis egzempliorius, kuriame kaip vežėjas nurodytas tiekėjas ir kiti dokumentai įrodantys prekių išgabenimo faktą. Jeigu prekes veža prekių pirkėjas savo transportu, prekių išgabenimo faktą gali patvirtinti jo pateiktas rašytinis patvirtinimas, kuriame nurodyta kokios prekės buvo išvežtos iš Lietuvos, jų kiekis, atgabenimo į kitą ES valstybę data, transporto priemonės modelis, valstybinis numeris ar kita panaši informacija. Pažymėtina, kad Lietuvos tiekėjas gali iš anksto susitarti su ES pirkėju, kad šis pateiks važtaraščių kopijas su reikalingais žymėjimais ir parašais ar kitus dokumentus, kurie patvirtina prekių išgabenimą iš Lietuvos. Kai kuriose ES valstybėse tiekėjai, siekdami užtikrinti, jog tokie dokumentai tikrai bus pateikti iš pirkėjo paima užstatą, kuris grąžinamas tik gavus visus reikalingus įrodymus. Toks susitarimas yra itin naudingas tiekėjui, nes paimant užstatą tiekėjas užsitikrina, kad pirkėjas pateiks reikiamus ir tinkamus dokumentus, patvirtinančius prekių išgabenimą iš Lietuvos. Aptarus šiuos dokumentus, galima teigti, kad dokumentų sąrašas nėra baigtinis. Jeigu būtų pernelyg griežtas ir ribotas dokumentų sąrašas, būtų pažeidžiamas proporcingumo principas, nes susidarytų situacijų, kai nors faktinis prekių išgabenimas būtų akivaizdus ir įrodomas kitais patikimais dokumentais, mokesčių administratorius nepripažintų jo vien dėl formalių priežasčių.

Taip pat nuo 2020 m. liepos 15 d. visoje ES buvo priimtas Reglamentas dėl elektroninės krovinių transporto informacijos (angl. *eFTI Regulation*), kurio tikslas, faktiškai privaloma padaryti transporto informacijos apsikeitimą elektroniniu būdu tarp vežėjų/ekspeditorių ir kompetentingų institucijų. Pagal šį reglamentą nacionalinės institucijos nuo 2027 m. liepos 9 d. privalės priimti informaciją, kuri perduodama elektroninėmis eFTI platformomis, atitinkančiomis sertifikavimo reikalavimus.²⁹ Elektroninė CMR (toliau – **eCMR**) pažyma taps vienu iš pagrindinių dokumentų formų

²⁸ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio komentaras, 2025, 56 str.

²⁹ Europos Komisija (2025-01-09). *Towards Paperless Freight Transport: EU takes a step forward with eFTI Regulation implementation* [interaktyvus]. https://transport.ec.europa.eu/news-events/news/towards-paperless-freight-transport-eu-takes-step-forward-efti-regulation-implementation-2025-01-09_en.

šioje skaitmeninimo perspektyvoje, nes bus galimybė pakeisti popierinį važtaraštį elektroniniu, su tokia pačia teisine galia kaip tradicinis CMR važtaraštis. Pagal Europos Komisiją, eFTI reglamento implementacijos pagrindiniai privalumai eCMR įdiegimo būtų mažiau netikėtų sustojimų ir trumpesni vėlavimai dėl patikrinimų. Efektyvesnis logistikos planavimas, pakrovimas ir maršrutų planavimas naudojant eFTI platformas. Sutaupoma iki 13 EUR už kiekvieną gabenimo dokumentą, o tai ES transporto ir logistikos sektoriui per metus sutaupo 1 mlrd. EUR. Supaprastinti atitikties patikrinimai, trumpesnis patikrinimų laikas ir tikslingesni patikrinimai. Elektroninės krovinių transporto informacijos reglamento įsigaliojimas bei eCMR važtaraščio platus taikymas yra itin reikšmingas žingsnis į priekį ES vidaus tiekimo sandoriuose, nes jis ne tik skatina skaitmenizavimą, bet ir užtikrina efektyvesnę bei spartesnę prekių judėjimo kontrolę bendrojoje rinkoje. Visų pirma, eCMR panaikina popierinių dokumentų poreikį, kas reiškia, kad tiekėjai, vežėjai ir gavėjai sutaupo laiko bei lėšų, nes nereikia fiziškai pildyti, pasirašinėti ir archyvuoti popierinių važtaraščių. Vietoje to visi duomenys pasiekiami vieningoje elektroninėje platformoje, kur jie gali būti realiu laiku perduodami ir tikrinami, taip sumažinant riziką, kad dokumentai bus pamesti, sugadinti ar užtruks dėl biurokratinių procedūrų. Vidaus tiekimo sandoriams tai itin aktualu, nes didžioji dalis prekių ES juda būtent tarp valstybių narių, ir kiekvienas popierinis dokumentas, kai yra galimybė turėti elektroninius variantus, yra technologiškai nemodernus. Antra, eFTI reglamento įgyvendinimas suteiks vienodas sąlygas visose valstybėse narėse, nes kompetentingos institucijos nuo 2027 m. privalės priimti eCMR formatus, atitinkančius nustatytus standartus. Antra, visi duomenys, susiję su krovinio išsiuntimu, tranzitu bei pristatymu, saugomi saugioje skaitmeninėje sistemoje, todėl tiek tiekėjas, tiek gavėjas, tiek kontrolės institucijos gali matyti tikslią krovinio būseną, pristatymo laikus bei maršrutą. Tokia skaitmeninė prieiga automatiškai padės išvengti ginčų, nes kiekvienas įvykis yra užfiksuojamas su laiko žyma. Be to, sumažėja patikrinimų trukmė ir mažiau netikėtų sustojimų tiesiogiai didina logistikos efektyvumą.³⁰ Ekonominiu požiūriu, sutaupymas iki 13 eurų už kiekvieną elektroninį dokumentą atrodo nedidelis, tačiau įvertinus milžinišką transporto apimtį ES mastu, tai sudaro daugiau nei 1 mlrd. eurų kasmet, kurie gali būti panaudoti kitoms tiekimo grandinės stiprinimo ar inovacijų investicijoms. Taip pat nereikia pamiršti ekologinio aspekto, popierinių dokumentų atsisakymas automatiškai mažina popieriaus vartojimą, mažiau spausdinimo išlaidų bei tvaresnį tiekimo grandinės veikimą. Galiausiai, svarbu pabrėžti, kad eCMR integracija skatina platesnį skaitmeninių technologijų diegimą transporte ir logistikoje, o

³⁰ Transporeon (2024) *eCMR: Revolutionising freight documentation for modern logistics* [interaktyvus]. <https://www.transporeon.com/en/community/blog/ecmr-guide-for-shippers>

tai ilgalaikėje perspektyvoje formuoja konkurencingesnę, inovatyvesnę bei tvaresnę Europos vidaus rinką, kurioje prekių tiekimas vyksta efektyviau ir skaidriau.

ESTT yra pažymėjęs, kad panaikinus vidaus sienų kontrolę tarp valstybių narių, mokesčių administratoriui tampa itin sudėtinga tiesiogiai patikrinti, ar prekės faktiškai tebėra konkrečios valstybės narės teritorijoje, ar jau yra išgabentos į kitą valstybę. Dėl šios priežasties mokesčių institucijos priverstos remtis ne fizine kontrole pasienyje, bet daugiausia apmokestinamųjų asmenų pateikiamais dokumentais ir deklaracijomis, kuriais grindžiamas prekių judėjimo faktas.³¹ To pasekoje yra itin svarbu atskirti tiekimus einančius vieną po kito, kad būtų galima teisingai taikyti PVM neapmokestinimą, kai vyksta du vienas po kito einantys prekių tiekimai, tačiau faktiškai yra tik vienas prekių gabenimas iš vienos valstybės narės į kitą, būtina nustatyti, su kuriuo iš šių tiekimų tas gabenimas yra tiesiogiai susijęs³². Šis atskyrimas yra labai svarbus, nes tik vienas tiekimas gali būti laikomas Bendrijos viduje vykdomu tiekimu, kuriam taikomas PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalyje numatytas PVM neapmokestinimas. Iš esmės tai reiškia, kad reikia įvertinti prekių judėjimo momentą ir aplinkybes ar gabenimas į kitą valstybę narę įvyksta jau po pirmojo tiekimo, ar tik po antrojo. Jei nustatoma, kad prekės buvo transportuotos po antrojo tiekimo, būtent šis antrasis tiekimas priskiriamas prie tiekimo Bendrijos viduje ir jis yra neapmokestinamas PVM. Tuo tarpu pirmasis tiekimas tokiu atveju laikomas įvykusi nacionaliniu mastu, t. y. PVM prievolė atsiranda valstybėje narėje, kurioje tas tiekimas buvo atliktas. Taigi, tokiose situacijose esminis kriterijus yra ne tiek tiekimo sandorių seka, kiek faktinės prekių gabenimo sąlygos, su kuria tiekimo grandies dalimi jos yra tiesiogiai susietos. 2022 m. liepos 7 d. ESTT remdamasis šiais kriterijais paskelbė sprendimą byloje susijusia su tiekimo grandine.³³ Grandinė apima prekių gabenimą iš Lenkijos į kitą valstybę narę, kurioje dalyvavo trys šalys. Šalys neteisingai klasifikavo pirmąjį tiekimą grandinėje kaip vidaus tiekimą, nors jis turėjo būti klasifikuojamas kaip tiekimas Bendrijos viduje, nes transportavimas buvo priskirtas pirmajam tiekimui. Bendrovė B yra Nyderlandų įmonė, registruota PVM mokėtoja Lenkijoje, kuri veikė kaip tarpininkė tarp tiekėjo ir gavėjo grandininėse operacijose. Prekių tiekėjas iš Lenkijos tiesiogiai transportavo paskutiniajam grandinės dalyviui, esančiam kitoje valstybėje narėje. Šalys prekių tiekėjo tiekimus Bendrovei deklaravo kaip vidaus tiekimus. Šios tiekimo operacijos nebuvo neapmokestintos. Lenkijos mokesčių administratorius pirmojo prekių tiekėjo atlikto tiekimo operacijos atžvilgiu nustatė, kad tai buvo Bendrijos vidaus prekių

³¹ *Mecsek-Gabona* [ESTT], Nr. C-273/11, [2012-09-06], ECLI:EU:C:2012:547.

³² *Toridas* [ESTT], Nr. C-386/16, [2017-07-26], ECLI:EU:C:2017:599.

³³ *Dyrektor Izby Skarbowej w W. (Qualification erronée d'opérations en chaîne)* [ESTT], Nr. C-696/20, [2022-07-07], ECLI:EU:C:2022:528.

tiekinimas Lenkijoje, tačiau nusprendė, kad jam negali būti pritaikytas PVM neapmokestinimas, nes bendrovė B pateikė Lenkijos PVM kodą. Be to, Lenkijos mokesčių administratorius manė, kad bendrovė B vėliau įsigijo prekes Bendrijos viduje Lenkijoje, o ne pristatymo valstybėje narėje, pagal 41 straipsnį (t. y. mokesčių vengimo taisyklę, nes Bendrijos vidaus įsigijimas nebuvo apmokestintas kaip toks paskirties šalyje). ESTT nagrinėjo, ar Lenkijos mokesčių administratoriaus atliktas reguliavimas prieštaravo PVM direktyvai ir proporcingumo bei neutralumo principams, atsižvelgdamas į tai, kad Bendrijos vidaus įsigijimas jau buvo apmokestintas toje pačioje teritorijoje pagal Direktyvos 41 straipsnį ir šalių veiksmai nesusiję su jokių mokesčių sukčiavimu. Tai buvo netinkamo tiekimo grandinėje nurodymo rezultatas, dėl kurio buvo pateiktas tarpininko Lenkijos PVM identifikavimo numeris.

Apibendrinant, šiame punkte pabrėžiama, kad PVM neapmokestinimo tiekimui Bendrijos viduje taikymas neatsiejamas nuo faktinio prekių išgabenimo į kitą valstybę narę įrodymo. Iki 2020 m. valstybės narės pačios nustatydavo, kokie dokumentai laikytini pakankamais įrodymais. Nuo 2020 m. įsigaliojusios greitosios priemonės įtvirtino vieningą dokumentų sistemą, kurios sudaro pagrindą manyti, jog prekės išgabentos. Kadangi valstybių sienos yra panaikintos, itin svarbus tampa dokumentinis pagrindimas, kuriuos privalo pateikti tiekėjas. Be to, ESTT praktika atkreipia dėmesį į tiekimo grandinių atvejus, kai tik vienas sandoris gali būti siejamas su tarpvalstybiniu gabenimu ir taikomas PVM neapmokestinimas, todėl būtina tiksliai nustatyti, su kuriuo konkrečiu tiekimu susijęs prekių išvežimas, kad būtų išvengta neteisėto dvigubo neapmokestinimo pritaikymo ar priešingai, perteklinio apmokestinimo. Taip pat nuo 2027 m. liepos 9 d. įsigalios privalomas eFTI reglamentas, kuris supaprastins ir su efektyvins prekių išsiuntimo ar išgabenimo į kitas ES valstybes nares procesą.

1.1.3. PVM mokėtojo statusas

Pirmiausia reikėtų pabrėžti, kad norint tapti PVM mokėtoju, asmuo privalo registruotis mokesčių administratoriaus sistemoje. Tik atlikus registracijos procedūrą suteikiamas oficialus PVM mokėtojo statusas, kuris įpareigoja subjektą laikytis PVM įstatyme numatytų taisyklių. Registracija gali būti tiek savanoriška, tiek privaloma. Privaloma registracija nuo 2025 m. gegužės 1 d. yra, kai apmokestinamųjų pajamų riba viršija 45 000 eurų, o jei iš Bendrijos viduje įsigytų ir importuotų prekių vertė be PVM viršija 14 000 eurų taip pat privaloma registruotis PVM mokėtoju. Itin svarbu paminėti, kad Lietuvoje apmokestinamasis asmuo gali pasinaudoti smulkiojo verslo schema ir neprivalo registruotis

PVM mokėtoju, taip pat neturi skaičiuoti bei mokėti PVM už savo tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas (išskyrus naujų transporto priemonių tiekimą į kitas ES valstybes), jeigu per praėjusius kalendorinius metus jo gautos pajamos už šalies teritorijoje vykdytą veiklą neviršijo 45 000 eurų ir prognozuojama, kad ši riba nebus viršyta einamaisiais metais. Naujai įsteigtiems ūkio subjektams ši išimtis taikoma tuo atveju, jei planuojamos pajamos taip pat neviršys nustatytos ribos.³⁴ Kaip ir minėta aukščiau, kad prekių tiekimas būtų laikomas neapmokestinamu PVM pagal PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalį, privaloma ne tik užtikrinti prekių išgabenimą į kitą valstybę narę bei nuosavybės teisių perdavimą į prekes, bet ir tai, kad šios prekės būtų parduodamos kitos valstybės narės apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui, veikiančiam kaip toks. Lietuvos PVMĮ 49 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad taikant 0 procentų PVM tarifą, prekės turi būti tiekiamos PVM mokėtojui, registruotam kitoje ES valstybėje narėje. Vadinasi, pagal šiuo metu galiojančias taisykles, siekiant taikyti neapmokestinimą tiekimui ES viduje, be kitų sąlygų būtina, kad prekių pirkėjas būtų kitoje valstybėje narėje įsisteigęs apmokestinamasis asmuo, todėl tinkamai nagrinėjant PVM mokėtojo statusą būtina išskirti PVM esminį požymį, kuris yra ekonominė veikla. Ekonominę veiklą apibrėžia PVMĮ 2 straipsnio 8 dalis: „Ekonominė veikla – veikla (įskaitant gamybą, prekybą, paslaugų teikimą, žemės ūkio veiklą, žuvininkystę, kasybą, profesinę veiklą, naudojimąsi turto ir (arba) turtinių teisių turėjimu), kurią vykdant siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdant siekiama gauti pelno), išskyrus: 1) darbo veiklą, kaip ji apibrėžta šio straipsnio 7 dalyje; 2) valstybės ir savivaldybių veiklą, kaip ji apibrėžta šio straipsnio 38 dalyje, net jeigu už tokią veiklą mokami mokesčiai ar rinkliavos.“ Šios sąvokos supratimas yra svarbus tam, kad ekonominę veiklą būtų galima atskirti nuo atsitiktinių sandorių, pavyzdžiui, privatus asmuo parduoda savo nekilnojamą turtą (namą), bet toks namo pardavimas nėra PVM objektas, nes tai nėra jo veikla, nebent tai būtų veikla kaip nekilnojamojo turto vystytojo.

Ekonominei veiklai būdingos tam tikros esminės charakteristikos: pasikartojamumas, tęstinumas bei siekis gauti ekonominės naudos (pajamų). Šie kriterijai leidžia atskirti ekonominę veiklą nuo pavienių, atsitiktinio pobūdžio civilinių sandorių. Vertinant, ar fizinio asmens sudaromi sandoriai kvalifikuotini kaip ekonominė veikla, kiekvienu atveju būtina atlikti individualią analizę, kadangi nėra taikoma bendroji prezumpcija, jog fizinis asmuo užsiima ekonomine veikla. Tuo tarpu juridinių asmenų atveju priešinga situacija, jų veikla iš principo preziumuojama kaip ekonominė, nes pats juridinio asmens steigimo

³⁴ PVMĮ 71 straipsnis

tikslas paprastai susijęs su sistemingu dalyvavimu ūkinėje ar komercinėje apyvartoje.³⁵ Pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalis pakanka, kad materialusis ar nematerialusis turtas būtų naudojamas tam, kad iš jo būtų gaunamos pajamos, net jei šios pajamos yra minimalios arba skirtos tik daliai išlaidų padengti³⁶. ESTT savo praktikoje yra ne kartą pabrėžęs, kad nereikia vertinti veiklos pelningumo, nes net nuostolingai ar be pelno vykdoma veikla gali būti laikoma ekonomine. Svarbu yra tai, kad turtas naudojamas nuolat arba bent jau pakankamai reguliariai, o ne atsitiktinai. Pavyzdžiui, nuosavybės objektas, kurį savininkas nuomoja kitiems už atlygį, patenka į ekonominės veiklos sąvoką net tada, kai nuomos kaina yra simbolinė ar nedidelė, palyginti su turto verte.³⁷ Lygiai taip pat ir nematerialusis turtas, kaip autorinės teisės ar licencijos, naudojamos už atlygį, laikytinas panaudojimu pajamų gavimui, nepaisant to, ar uždirbtos sumos yra didelės, ar ne.

Autorius pabrėžia, jog vienkartinis fizinio asmens turto pardavimo sandoris paprastai nėra laikomas ekonomine veikla, kadangi jame nėra sistemiškumo, tęstinumo ir pajamų siekio kaip nuolatinio pragyvenimo šaltinio formos. Tokie sandoriai kvalifikuotini kaip privatūs civiliniai santykiai. Vis dėlto fizinis asmuo gali vykdyti ir ekonominę veiklą, pavyzdžiui, jei jis sistemingai gamina baldus ir juos parduoda rinkoje, tokia veikla atitinka ekonominės veiklos požymius. Tuo pat metu to paties asmens pavieniai sandoriai, susiję su asmeninio turto realizavimu, pavyzdžiui, panaudotų daiktų pardavimu, nebūtų traktuojami kaip ekonominė veikla, nes jie neturi nuolatinio, pelno siekiančio pobūdžio.

Pagal PVM direktyvos 9 straipsnį apmokestinamasis asmuo – tai subjektas, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą. Ši sąvoka apima tiek fizinius, tiek juridinius asmenis, jei jie sistemingai užsiima prekių tiekimu ar paslaugų teikimu už atlygį.³⁸ Svarbu pabrėžti, kad apmokestinamojo asmens statusą lemia ne veiklos pelningumas, bet pati veiklos prigimtis, orientuota į nuolatinį ekonominių gėrybių kūrimą ir jų pateikimą į rinką. Taip pat pagal nusistovėjusią ESTT praktiką darytina išvada, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo apmokestinamoji vertė yra faktiškai už jas gautas atlygis. Taigi atlygis yra subjektyvi vertė, t. y. faktiškai gauta vertė, o ne vertė, apskaičiuota pagal objektyvius kriterijus. Be to, pagal tą pačią teismų praktiką, tas atlygis turi būti išreiškiamas pinigine išraiška.³⁹ Atitinkamai,

³⁵ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio komentaras, 2025, 2 straipsnis.

³⁶ 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB iš dalies keičianti Direktyvą 77/388/EEB.

³⁷ *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr* [ESTT], Nr. C-219/12, [2013-06-20], ECLI:EU:C:2013:413

³⁸ *KrakVet Marek Batko* [ESTT], Nr. C-276/18, [2020-06-18], ECLI:EU:C:2020:485.

³⁹ *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* [ESTT], Nr. 154/80, [1981-02-05], ECLI:EU:C:1981:38. *Empire Stores v Commissioners of Customs and Excise* [ESTT], Nr. C-33/93, [1994-07-02], ECLI:EU:C:1994:225. *Argos Distributors v Commissioners of Customs & Excise* [ESTT], Nr. C-288/94, [1996-10-24], ECLI:EU:C:1996:398.

nagrinėjant PVM mokėtojo statuso sąlyga ESTT pažymėjo, jog taikant pereinamojo laikotarpio valstybių narių tarpusavio prekybos apmokestinimo tvarką, apmokestinamųjų asmenų registracija PVM mokėtojais ir atskirų kodų suteikimas padeda nustatyti, kurioje valstybėje narėje prekės galiausiai suvartojamos.⁴⁰ Kaip ir minėta aukščiau pagal nusistovėjusią ESTT praktiką prekių tiekimas Bendrijos viduje neapmokestinamas PVM, tik kai teisė, kaip savininkui disponuoti preke, perduota įgijėjui, o pardavėjas įrodo, kad ši prekė buvo išsiųsta ar išgabenta į kitą valstybę narę ir kad po šio išsiuntimo ar išgabenimo jos fiziškai nebėra tiekimo valstybėje narėje. Tai yra sąlygų visuma, kurią turi įgyvendinti PVM mokėtojas norėdamas pritaikyti PVM neapmokestinimą. Pagal PVM direktyvos 214 straipsnio 1 dalies b punktą valstybės narės privalo užtikrinti, kad būtų registruojami ir atskiru kodu identifikuojami kiekvienas apmokestinamasis asmuo ar neapmokestinamasis juridinis asmuo, įsigyjantys prekes Bendrijos viduje. Tokiu kontekstu apmokestinamųjų asmenų, vykdančių vidaus Bendrijos sandorius, registravimas VIES sistemoje taip pat yra reikšmingas. Ši sistema sudaro galimybę ūkio subjektams patikrinti savo partnerių PVM kodus, o nacionalinėms mokesčių institucijoms kontroliuoti Bendrijos viduje vykdomus sandorius ir nustatyti galimus pažeidimus.

Vis dėlto nei PVM direktyvos 138 straipsnio 1 dalis, nei ESTT praktika tarp būtinų vidaus Bendrijos tiekimo sąlygų nemini pirkėjo pareigos turėti PVM kodą, juo labiau būti įregistruotam šių sandorių vykdymo tikslais ar įtrauktam į VIES sistemą. Pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį, apmokestinamojo asmens sąvoka taikoma tik asmeniui, kuris savarankiškai vykdo ekonominę veiklą bet kurioje vietoje, neatsižvelgiant į veiklos tikslą ar rezultatą, ir nenumato sąlygos, kad toks asmuo privalo turėti PVM mokėtojo kodą, ypač vykdant sandorius Bendrijos viduje. ESTT praktika rodo, kad apmokestinamasis asmuo veikia kaip toks vykdydamas savo apmokestinamąją veiklą. Todėl reikalavimas, kad įgijėjas turėtų PVM kodą sandorių Bendrijos viduje vykdymo tikslais ir būtų įtrauktas į VIES sistemą, nėra būtina PVM tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo sąlyga. ESTT akcentavo, kad tokio pobūdžio sandorių kvalifikavimas ir formalūs reikalavimai turi būti vertinami proporcingai ir atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą. Ypač reikšminga tai, kad net ir nepateikus galiojančio pirkėjo PVM mokėtojo kodo, PVM neapmokestinimas gali būti taikomas, jei pardavėjas veikė sąžiningai ir turi pakankamai įrodymų, patvirtinančių tarpvalstybinį prekių judėjimą. Toks aiškinimas patvirtina, jog Bendrijos teisėje svarbiausias yra realus ekonominis turinys, o ne vien formalūs kriterijai, ir kad mokesčių administratoriai neturi teisės automatiškai atsisakyti taikyti PVM atleidimo be

⁴⁰ *Euro Tyre* [ESTT], Nr. C-21/16, [2017-02-09], ECLI:EU:C:2017:106.

pagrįstų įrodymų apie mokesčių slėpimą ar sukčiavimą.⁴¹ Tačiau ESTT pažymėjo, kad PVM direktyva turi būti aiškinama taip, jog ji draudžia situacijas, kai PVM mokėtojas, atitinkantis pagrindines sąlygas šiam mokesčiui atskaityti pagal direktyvos nuostatas ir užsiregistravęs PVM mokėtoju per pagrįstą laikotarpį nuo sandorių, suteikiančių teisę į PVM atskaitą, įvykdymo, netenka šios teisės dėl nacionalinės teisės normų. Tai reiškia, kad negalima uždrausti atskaityti už prekes sumokėto PVM vien dėl to, jog asmuo nebuvo įsiregistravęs PVM mokėtoju prieš pradėdamas naudoti tas prekes savo apmokestinamojoje veikloje. Teismas pabrėžė, kad asmeniui, nesilaikančiam PVM direktyvoje nustatytų reikalavimų, gali būti taikomos administracinės sankcijos pagal nacionalinius teisės aktus, kurie perkelia direktyvos nuostatas į nacionalinę teisę. Teismas taip pat pažymėjo, kad visiškas terminų nebuvimas keltų grėsmę teisiniam tikrumui, todėl valstybės narės turi teisę nustatyti protingą terminą registracijai. Taigi, nors apmokestinamasis asmuo turi teisę į PVM atskaitą, ši teisė gali būti įgyvendinta tik tuo atveju, jei jis užsiregistruoja PVM mokėtoju per pagrįstą laiką – pavyzdžiui, per mažiau nei šešis mėnesius nuo sandorių, suteikusių teisę į PVM atskaitą, įvykdymo.⁴²

Pagal greitąsias priemones priimtas 2020 m., siekiant taikyti atleidimą nuo mokesčio, susijusį su prekių tiekimu Bendrijos viduje (t. y. ES PVM direktyvos 138 straipsnis) reikalaujama, kad, viena vertus, sandorio gavėjas, kuriam tiekiamos prekės, būtų identifikuotas PVM tikslais kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje prasideda prekių išsiuntimas ar gabenimas, ir būtų nurodęs šį PVM identifikavimo numerį tiekėjui. Todėl, jei prekes įsigyjantis asmuo tiekėjui nenurodo savo PVM identifikavimo numerio, bus laikoma, kad sąlygos taikyti PVM neapmokestinimą nėra įvykdytos, ir tiekėjas neturės kitos galimybės, kaip tik priskaičiuoti PVM.

Ši sąlyga procedūrinės perspektyvos požiūriu turėjo tik ribotą poveikį ir kelia tam tikrų klausimų, ypač dėl jos suderinamumo su PVM srityje vyraujančiu turinio viršenybės prieš formą principu. Šis principas grindžiamas formalių ir esminių sąlygų sąvokomis, pagal kurias, įvykdžius esminius reikalavimus, suteikiamas atleidimas nuo PVM. Esminės sąlygos yra tos, kurios reglamentuoja teisės, su kuria jos yra susijusios, turinį ir apimtį, o formalios sąlygos reglamentuoja taisykles, kuriomis reglamentuojamas tos teisės įgyvendinimas ir kontrolė. Atsižvelgiant į tai ir į tai, kad apmokestinamojo asmens statusas nepriklauso nuo registracijos PVM mokėtoju ir todėl savaime nėra esminis elementas, atrodo gana sudėtinga registraciją PVM mokėtoju ir atitinkamą PVM identifikavimo numerį laikyti esmine sąlyga atleidimui nuo mokesčio. Siekiant sistemos nuoseklumo,

⁴¹ *Plöckl* [ESTT], Nr. C-24/15, [2016-10-20], ECLI:EU:C:2016:791.

⁴² *Nidera Handelscompagnie* [ESTT], Nr. C-385/09, [2010-10-21], ECLI:EU:C:2010:627

PVM mokėtojo registracija turėtų turėti tokį patį svorį įgyjant apmokestinamojo asmens statusą, kokį ji turi suteikiant atleidimą nuo mokesčio už tiekimą ES viduje. Ši sąlyga taip pat kelia klausimų dėl greitų sprendimų, kuriais siekiama supaprastinti procesą. Iki šiol įmonės tradiciškai tikrindavo savo klientų PVM kodų galiojimą tuo metu, kai buvo pildomi ES pardavimo sąrašai. Dabar įmonės turės tikrinti savo klientų PVM kodų galiojimą užsakymo pateikimo metu arba vėliausiai sąskaitos faktūros išrašymo metu. Toks greitas tikrinimas pareikalaus procesų pokyčių ir galbūt automatizuotos priemonės pagalbos. Be to, tikrinimams atlikti remiantis VIES reikės, kad VIES platforma veiktų efektyviai, o iki šiol ne visada buvo taip. Standartų nebuvimas kelia susirūpinimą, nes turint omenyje, kad esminių sąlygų svarba pagal esmės viršenybės prieš formą principą yra skirta apeiti netinkamus valstybių narių apribojimus dėl teisės taikyti išimtį, todėl nauja nuostata yra neaiški, nes ji panaikina visą esminės sąlygos nustatymo tikslą. Be to, tai prieštarauja teisinio tikrumo principui ir taip gali trukdyti vieningos rinkos kūrimui.⁴³

Autoriaus teigimu, iš esmės šie pakeitimai nubraukia buvusią formuojamą ginčų sprendimo praktiką, nes stipriai pakeičia požiūrį į tai, kaip vertinamas PVM neapmokestinimas ir formalių reikalavimų laikymasis. Iki šiol ESTT praktika buvo grindžiama mokesčių neutralumo principu, pagal kurį nuo PVM galėjo būti atleidžiama, jei buvo įvykdyti esminiai reikalavimai, net jeigu apmokestinamieji asmenys nesilaikė kai kurių formalių procedūrų. Kitaip tariant, formalių reikalavimų pažeidimai neturėjo automatiškai neigiamo poveikio PVM neapmokestinimui, jeigu tik buvo galima pateikti aiškius ir neginčijamus įrodymus, kad esminiai reikalavimai buvo įvykdyti.⁴⁴ Tačiau, tuo pačiu ir keičia šią praktiką, pabrėždami formalių reikalavimų laikymosi svarbą ir sumažindami galimybes remtis vien tik esminių reikalavimų įvykdymu, kai yra formalių trūkumų. Tai reiškia, kad mokesčių administratorius gali daug paprasčiau užginčyti apmokestinamojo asmens teisę atsisakyti PVM neapmokestinimo, jeigu nustatomi formalių reikalavimų pažeidimai, net jei esminiai reikalavimai techniškai buvo įvykdyti.

ESTT praktikoje yra formuojamas teisinis precedentas, susijęs su PVM neapmokestinimu tiekimui Bendrijos viduje, kai nėra galimybės nustatyti, ar prekės pasiekė apmokestinamąjį asmenį kitoje valstybėje narėje. Precedentas aiškiai nustato, kad tiekėjas turi pateikti įrodymus apie faktinį, būtent, gavėjo apmokestinamąjį ar PVM mokėtojo statusą. Jei šių įrodymų nėra arba jų negalima patikrinti pagal faktines aplinkybes, mokesčių administratorius turi teisę atsisakyti taikyti neapmokestinimą PVM. Toks

⁴³ HERBAIN, Charlene (2020). VAT: quick fixes 2020. *Sweet & Maxwell 5 Canada Square Canary Wharf London E14 5AQ (Law Publishers)*.

⁴⁴ *VSTR* [ESTT], Nr. C-587/10, [2012-09-27], EU:C:2012:592.

atsisakymas nėra nukreiptas prieš tiekėją dėl jo kaltės ar sukčiavimo, nes tai objektyvus mechanizmas, skirtas užtikrinti, kad neapmokestinimo režimas būtų taikomas tik teisėtiems sandoriams ir nebūtų piktnaudžiaujama PVM sistema. Esminis dalykas, galimybė objektyviai patikrinti faktinį prekių pateikimą jo apmokestinamajam asmeniui. Jei tokios galimybės nėra, neapmokestinimas PVM negali būti taikomas. Taip pat yra pabrėžiama, kad atsakomybė už įrodymų pateikimą tenka tiekėjui. Nacionalinės institucijos, tikrindamos PVM neapmokestinimo sąlygas, remiasi tiekėjo pateikta informacija. Jei informacijos nepakanka, institucija neprivalo įrodyti, kad tiekėjas sąmoningai sukčiavo ar pažeidė įstatymą. Šioje byloje kuriamas precedentas PVM neapmokestinimo tiekimui Bendrijos viduje yra priklausomas nuo faktinių aplinkybių ir įrodymų buvimo. Be jų, neapmokestinimas negali būti taikomas.⁴⁵

Apibendrinant galima teigti, kad PVM mokėtojo statusas yra labai svarbus visoje ES PVM sistemoje, nes registruoti PVM mokėtojai gali atskaityti PVM, sumokėtą pirkimo metu. Taip pat tai yra viena iš esminių sąlygų norint taikyti PVM neapmokestinimo režimą ES viduje. Pažymėtina, kad norint tapti PVM mokėtoju Lietuvoje, reikia registruotis mokesčių administratoriaus sistemoje. Lietuvoje pareiga apmokestinamajam asmeniui mokėti PVM atsiranda tada, kai pasiekiamos tam tikros pajamų ribos, t.y. o apmokestinamųjų pajamų riba turi viršyti 45 000 eurų, tačiau smulkus verslas turi galimybę veikti paprasčiau, jei jo pajamos yra mažesnės.

⁴⁵ *B2 Energy s.r.o.* [ESTT], Nr. C-676/22, [2024-02-29], ECLI:EU:C:2024:186.

2. DAŽNIAUSIAI PASITAIKANČIOS VIDAUS TIEKIMO SANDORIŲ PAŽEIDIMŲ FORMOS

Vidaus tiekimo sandorių srityje dažnai pasitaiko įvairių teisės normų pažeidimų, susijusių su prekių tiekimo, paslaugų teikimo ar atsiskaitymo tvarka. Tokie pažeidimai įprastai turi reikšmingų pasekmių tiek mokesčių mokėtojams, tiek valstybės biudžetui. Siekiant užtikrinti sąžiningą konkurenciją ir tinkamą vidaus rinkos funkcionavimą, svarbu išanalizuoti dažniausiai pasitaikančias vidaus tiekimo sandorių pažeidimų formas. ES valstybės narės dėl sukčiavimo ir netinkamų mokesčių surinkimo sistemų kasmet praranda milijardus eurų PVM pajamų. Šis nuostolis paprastai vadinamas PVM atotrūkiu kuris gali būti apibrėžtas kaip skirtumas tarp numatytų PVM pajamų ir faktiškai surinktų PVM pajamų. Taip nustatytas atotrūkis apima pajamų nuostolių, patirtų dėl mokesčių sukčiavimo ir vengimo, bet taip pat dėl bankrotų, finansinio nemokumo ir klaidingų skaičiavimų, įvertinimus. Tačiau didžioji dalis atotrūkio susidaro dėl PVM sukčiavimo.⁴⁶

Daugelyje tyrimų buvo bandoma įvertinti PVM atotrūkį, pavyzdžiui, 2009 m. Europos Komisija įvertino, kad 2000–2006 m. ES PVM atotrūkis sudarė nuo 90 iki 113 mlrd. eurų.⁴⁷ 2015 m. prarastos ES PVM sumos bendra vertė buvo įvertinta 151,5 mlrd. EUR, o tai sudaro 12% visų numatytų PVM pajamų.⁴⁸ Tačiau, 2018 m. išleista ataskaita apie PVM atotrūkį, Europos Komisija įvertino, kad 2016 m. sumažėjo iki mažiau nei 150 mlrd. EUR ir sudarė 147,1 mlrd. EUR.⁴⁹

Lenkijoje 2010–2012 m. laikotarpiu buvo fiksuotas vienas didžiausių PVM atotrūkių ES, jis siekė net apie 26,6% visos galimos surinkti sumos. Tai paskatino valstybę imtis plataus masto reformų siekiant sustiprinti mokesčių surinkimo sistemą ir užkirsti kelią sukčiavimui. Nuo 2013 m. Lenkija įgyvendino visą kompleksą priemonių: buvo konsoliduota mokesčių ir muitinės sistema į vieningą nacionalinę pajamų administraciją, įdiegta išmanių IT sistemų ir duomenų analizės priemonėmis pagrįsta priežiūra. Viena svarbiausių naujovių buvo standartinio audito failo įvedimas, kuris leido mokesčių inspekcijai kas mėnesį gauti iš įmonių elektroninius duomenis apie jų sandorius ir atlikti

⁴⁶ N. Hangacova, T. Stremy, (2018). Value Added Tax and Carousel Fraud Schemes in the European Union and the Slovak Republic. *European Journal of Crime, Criminal Law and Criminal Justice* [interaktyvus] https://www.researchgate.net/publication/325460062_Value_Added_Tax_and_Carousel_Fraud_Schemes_in_the_European_Union_and_the_Slovak_Republic.

⁴⁷ Europos Komisija (2009). Fight against tax fraud: Commission publishes a study on the VAT gap in the EU. [interaktyvus] https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_09_1655.

⁴⁸ Pažangiųjų studijų institutas (2017). Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report [interaktyvus] https://www.researchgate.net/publication/324660303_Study_and_Reports_on_the_VAT_Gap_in_the_EU-28_Member_States_2017_Final_Report

⁴⁹ Pažangiųjų studijų institutas (2018). Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report [interaktyvus] https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-10/2018_vat_gap_report_en.pdf

rizikos analizę realiu laiku. Be to, buvo pradėta veikti elektroninė krovinių stebėjimo sistema (SENT), skirta stebėti degalų, alkoholio ir kitų jautrių prekių judėjimą, bei STIR sistema, leidusi mokesčių inspekcijai ir bankams keistis informacija apie įtartinas finansines operacijas bei laikinai blokuoti sąskaitas. 2018 m. buvo įdiegta padalinto mokėjimo (angl. *split payment*) sistema, pagal kurią PVM dalis išskiriama į atskirą sąskaitą ir negali būti panaudota nesąžiningiems tikslams, o 2019 m. įdiegtas baltojo sąrašo (angl. *white list*) mechanizmas, leidžiantis verslams tikrinti partnerių PVM mokėtojų statusą. Taip pat buvo išplėsta atvirkštinio apmokestinimo taikymo sritis rizikingoms prekėms, tokioms kaip metalai ar elektronika. Šios kompleksinės priemonės, papildytos intensyvesnėmis patikromis ir duomenų analize, davė akivaizdžių teigiamų rezultatų, PVM atotrūkis sumažėjo nuo 26,6 % 2012 m. iki 3,32 % 2021 m., t. y. daugiau nei aštuonis kartus. Dėl šių veiksmų Lenkijos sistema tapo itin atspari sukčiavimui, todėl nemaža dalis nesąžiningos veiklos ir PVM sukčiavimo modelių buvo perkelta į kitas Europos šalis, kuriose tokios pažangios kontrolės priemonės dar nebuvo įdiegtos.⁵⁰

2024 m. gruodžio 18 d. Europos Komisija paskelbė naujausius skaičiavimus dėl prarastų PVM pajamų 27 ES valstybėse narėse. Jie rodo, kad nesurinktų PVM pajamų lygis padidėjo nuo 76 mlrd. eurų 2021 m. iki 89 mlrd. eurų. Taip pat pagal Europos Komisijos analizę skirtą vidaus tiekimo sukčiavimams rodo, kad 2010–2023 m. dėl PVM neapmokestinamos tarpvalstybinės prekybos išnaudojimo kasmet patiriama 13–33 mlrd. EUR nuostolių. Tačiau, pavyzdžiui, tikslinės priemonės, kaip elektroninės sąskaitos faktūros, sandorių ataskaitos realiuoju laiku ir mokesčių sistemos skaitmeninimas, atliko svarbų vaidmenį mažinant PVM atotrūkį, bet atleidimas nuo mokesčių ir sumažinti tarifai labai prisidėjo prie nesurinktų pajamų, o tai rodo, kad yra galimybių tolesnėms reformoms.

Didelę įtaką šiam padidėjimui turėjo COVID pandemijos padariniai ir energetikos sektoriaus kainų infliacijos šuolis po Rusijos beprecedentės invazijos į Ukrainą, bei minėta Lenkijos pažanga, dėl kurios Lenkija pasidarė praktiškai nebeaktuali PVM sukčiavimams. Bankrotų skaičius 2022 m. padidėjo 21% po to, kai buvo nutraukta pandemijos parama, o kainos staigiai išaugo ir sumažėjo ekonominė veikla. Tai iš dalies kompensavo padidėjęs elektroninės prekybos naudojimas, nes elektroniniai mokėjimai, palyginus su grynaisiais pinigais, automatiškai skatina teikti teisingas deklaracijas. Šalys, kuriose nuo 2021 m. buvo pastebimas didelis pagerėjimas: Belgija, Danija ir Slovėnija. Tačiau reikšmingas

⁵⁰ BRODZKA Alicja, BIERNACKI Krzysztof (2024). Fighting the VAT Gap – The Polish Experience [interaktyvus] https://www.researchgate.net/publication/389965094_Fighting_the_VAT_Gap_-_The_Polish_Experience.

pablogėjimas pastebimas Latvijoje, Kipre, Lietuvoje ir Rumunijoje.⁵¹ Lietuva reaguodama į pablogėjimą 2021 m. spalio 7 d. priėmė šešėlinę ekonomiką ir pridėtinės vertės mokesčio atotrūkį mažinantį veiksmų planą, kuriame didelis dėmesys skiriamas rizikingų veiklų reguliavimui ir griežtesnei kontrolei. Numatyta riboti atsiskaitymus grynaisiais pinigais rizikinguose sektoriuose, tobulinti pajamų natūra apmokestinimo tvarką, stiprinti mokesčių administratorių teises užkardant pažeidimus. Siekiama sumažinti piktnaudžiavimo galimybes statybos sektoriuje, peržiūrint teisės aktus ir užtikrinant skaidrumą atliekant darbus ūkio būdu. Taip pat numatyta griežčiau prižiūrėti veiklas, susijusias su transporto paslaugomis, technine priežiūra ir remontu. Kuriamos naujos sistemos, leidžiančios automatiškai vertinti PVM ir gyventojų pajamų mokesčio deklaracijų rizikingumą jų pateikimo metu. VMI diegiami robotizuoti procesai, plečiamas duomenų analitikos potencialas, kuriamas išmanių technologijų pagrindu veikiantis mokesčių administravimas. Be to, stiprinama muitinės kontrolė ir pasienio tikrinimas naudojant rentgeno sistemas. Tarpinstitucinis bendradarbiavimas yra dar viena svarbi priemonė. Rizikos analizės centras (RAC) koordinuoja veiksmus tarp VMI, FNTT, Muitinės, Policijos, Valstybinės darbo inspekcijos ir kitų institucijų. Jos keičiasi duomenimis, atlieka bendras operacijas, vertina šešėlinės ekonomikos mastą ir tendencijas. 2021 m. PVM atotrūkis buvo 14,5%, o 2022 m. – 13,5%, taigi atotrūkis sumažėjo 1 procentiniu punktu per metus.⁵²

Autoriaus vertinimu, tokie reikšmingi PVM pajamų nuostoliai atskleidžia sisteminės problemas, susijusias su PVM surinkimo mechanizmo veikimu ES. Nors valstybės narės deda pastangas kovoti su sukčiavimu ir stiprinti kontrolės priemones, akivaizdu, kad egzistuojantys modeliai vis dar nėra pakankamai veiksmingi siekiant užtikrinti tinkamą PVM surinkimą ES. PVM atotrūkio mastas rodo ne tik sukčiavimo ir mokesčių vengimo paplitimą, bet ir struktūrinius trūkumus, susijusius su skirtingų valstybių narių teisinių ir administracinių sistemų suderinamumu.

Priemonės kovai su PVM pažeidimais yra reglamentuojamos ir kituose ES teisės aktuose, kurios papildo bendrąją PVM direktyvą, pavyzdžiui, reglamentas (ES) Nr. 904/2010⁵³ įtvirtina administracinio bendradarbiavimo mechanizmus tarp valstybių narių, antrame skyriuje nurodydamas, kad valstybės narės gali tiesiogiai keistis informacija apie apmokestinamuosius asmenis, gali teikti prašymus dėl informacijos iš konkrečios valstybės

⁵¹ Europos Komisija (2022). VAT gap in the EU. [interaktyvus] <https://case-research.eu/app/uploads/2023/01/vat-gap-in-the-eu-KPAK22001ENN.pdf>

⁵² Lietuvos Respublikos finansų ministro 2021 m. spalio 6 d. įsakymas Nr. 1K-317 „Dėl Šešėlinę ekonomiką ir pridėtinės vertės mokesčio atotrūkį mažinančių veiksmų plano patvirtinimo“. TAR, 2021, 995.

⁵³ Europos Tarybos 2010 m. spalio 7 d. reglamentas (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje. OL L 268, 2010, p. 1-18

narės, turi pareigą atsakyti į prašymus per nustatytus terminus, gali prašyti įrodymų ar dokumentų kopijų (pvz., sąskaitų faktūrų, sutarties nuorašų), gali leisti pareigūnų dalyvavimą tyrimuose kitoje valstybėje. Taip pat buvo įtvirtintas Eurofisc tinklas dešimtajame skyriuje, kurio tikslas skatinti daugiašalį bendradarbiavimą ir sudaryti jam palankesnes sąlygas kovojant su sukčiavimu PVM. Pagal 33 straipsnio 2 dalį Eurofisc sistemoje valstybės narės: a) sukuria daugiašalį išankstinio įspėjimo mechanizmą siekiant kovoti su sukčiavimu PVM; b) koordinuoja greitą daugiašalį keitimąsi tiksline informacija srityse, kuriose veiks Eurofisc; c) koordinuoja dalyvaujančių valstybių narių Eurofisc ryšių palaikymo pareigūnų darbą, reaguodamos į gautus įspėjimus. Direktyva 2013/42/ES⁵⁴ įveda greito reagavimo mechanizmą (angl. *Quick React Mechanism*), leidžiantį laikinai taikyti PVM atskaitos mechanizmą. Apie šį mechanizmą detaliau bus analizuojama, toliau šiame darbe, kur bus nagrinėjamos tam tikros pažeidimų schemos. Direktyvoje numatyta, kad valstybė narė privalomos skubos atvejais gali nustatyti, kad nukrypstant nuo 193 straipsnio, prievolė sumokėti PVM už tam tikras prekes ir paslaugas tenka jų gavėjui, kaip speciali greito reagavimo mechanizmo priemonė kovai su staigiu ir stambaus masto sukčiavimu, dėl kurio gali būti patirta didelių ir nepataisomų finansinių nuostolių. Šį mechanizmą pratęsia Direktyva (ES) 2018/1695⁵⁵, bei Direktyva (ES) 2022/890⁵⁶, pratęsdamos jo galiojimą iki 2026 m. gruodžio 31 d. Tuo tarpu Direktyva (ES) 2020/284⁵⁷ buvo priimta siekiant įvesti tam tikrus reikalavimus mokėjimo paslaugų teikėjams (PSP) (angl. *payment service providers*) dėl tarptautinių mokėjimų stebėsenos ir informacijos keitimosi, kovojant su PVM sukčiavimu, ypač elektroninėje prekyboje. 243b straipsnyje numatyta, kad valstybės narės reikalauja, kad kovos su sukčiavimu PVM tikslais mokėjimo paslaugų teikėjai saugotų pakankamai išsamius kiekvieno kalendorinio ketvirčio įrašus apie gavėjus ir mokėjimus, susijusius su jų teikiamomis mokėjimo paslaugomis, kad valstybių narių kompetentingos institucijos galėtų kontroliuoti prekių tiekimą ir paslaugų teikimą, kai yra laikoma, kad prekės tiekiamos ir paslaugos teikiamos valstybėje narėje. Direktyva

⁵⁴ Europos Tarybos 2013 m. liepos 22 d. direktyva (ES) 2013/42/ES kuria iš dalies keičiama Direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, kiek tai susiję su kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčiu Greitojo reagavimo mechanizmu. OL L 201, p. 1–3

⁵⁵ Europos Tarybos 2018 m. lapkričio 6 d. direktyva (ES) 2018/1695 kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostatos, susijusios su neprivalomo atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo taikymo tam tikroms prekėms ir paslaugoms, kurias tiekiant ar teikiant gali būti sukčiaujama, laikotarpiu ir su kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčiu greitojo reagavimo mechanizmo taikymo laikotarpiu. OL L 282, p. 5–7

⁵⁶ Europos Tarybos 2022 m. birželio 3 d. direktyva (ES) 2022/890 kuria dėl neprivalomo atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo, taikomo tam tikroms prekėms ir paslaugoms, kurias tiekiant ar teikiant gali būti sukčiaujama, ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčiu Greitojo reagavimo mechanizmo taikymo laikotarpio pratęsimo iš dalies keičiama Direktyva 2006/112/EB. OJ L 155, 2022, p. 1–2.

⁵⁷ Europos Tarybos 2020 m. vasario 18 d. direktyva (ES) 2020/284 kuria dėl tam tikrų reikalavimų mokėjimo paslaugų teikėjams nustatymo iš dalies keičiama Direktyva 2006/112/EB. OJ L 62, 2020, p. 7–12.

veikia kartu su Tarybos reglamentu 2020/283⁵⁸, kuri keičia reglamentą dėl administracinio bendradarbiavimo PVM srityje (904/2010). Direktyvoje 2020/284 buvo įvesta CESOP (centrinė elektroninė mokėjimo informacijos sistema), kurios tikslas, kad valstybės narės perduotų nacionaliniu lygmeniu surinktą mokėjimo informaciją ir galėtų ją saugoti.

Autoriaus nuomone, šios priemonės žymi reikšmingą žingsnį ES kovoje su PVM pažeidimais, nes kaip ir bus nagrinėjama toliau, jos parodo nuoseklų priėjimą prie koordinuoto, duomenimis grįsto ir greitai reaguojančio kovos su sukčiavimu modelio. Taip pat nors kovos su sukčiavimu ir mokesčių vengimu tikslai yra svarbūs, jie negali pateisinti perteklinių ar neproporcingų reikalavimų, kurie apsunkintų teisėtai veikiančius ūkio subjektus. Todėl priemonės turi būti ne tik veiksmingos siekiant užkirsti kelią piktnaudžiavimui, bet ir suderintos su teisinio saugumo bei proporcingumo principais, kad nebūtų pažeidžiamos pagrindinės ES teisės nuostatos bei principai Bendrijos viduje. Toks požiūris remiasi ESTT praktika, pagal kurią mokesčių administratoriai privalo vertinti faktines aplinkybes ir neapsiriboti vien formaliu dokumentų tikrinimu. Galutinis tikslas turėtų būti užtikrinti, kad PVM neapmokestinimas būtų taikomas nuosekliai visoje ES, išvengiant tiek nepagrįstų mokesčių praradimų, tiek perteklinės administracinės naštos verslui. Be kita ko, Reglamentas (ES) Nr. 79/2012⁵⁹ nustato išsamią PVM administracinio bendradarbiavimo taisyklių sistemą, taikomą PVM grąžinimo procedūroms pagal Direktyvą 2008/9/EB ir bendriesiems valstybių narių informacijos mainams. Pagrindinės reglamente nustatytos taisyklės apima: (1) automatinius informacijų mainus pagal 2 ir 3 straipsnius, kur valstybės narės privalo automatiškai keisti duomenimis apie tam tikrų kategorijų apmokestinamuosius asmenis, neįsisteigusius jų teritorijoje, bei naujas transporto priemones, taip pat apie PVM kodus ir PVM grąžinimo sąlygas, tai reiškia, kad dalis duomenų apie tarpvalstybinius veiksmus turi būti perduodama be prašymo, laikantis standartinių formatų; (2) mainų periodiškumą ir technines taisykles pagal 5 straipsnį, nustatantį, kad informacija turi būti perduodama nedelsiant, bet ne vėliau kaip per 3 mėnesius nuo ketvirčio pabaigos, ir turi būti pateikiama elektroniniu būdu, naudojant suderintą CCN/CSI ryšių tinklą, kuris yra ES administracijų saugaus duomenų perdavimo standartas; (3) mainus muitinės ir transporto priemonių registracijos informacija (5a–5c straipsniai), leidžiančius administracijoms tiesiogiai ir automatiškai sutikrinti duomenis, susijusius su prekių judėjimu per ES sienas ir transporto priemonių pardavimu, taip pat

⁵⁸ Europos Tarybos 2020 m. vasario 18 d. reglamentas (ES) Nr. 2020/283 kuriuo iš dalies keičiamas Reglamentas (ES) Nr. 904/2010, kiek tai susiję su priemonėmis, kuriomis stiprinamas administracinis bendradarbiavimas kovojant su sukčiavimu PVM OL L 62, 2020, p. 1–6.

⁵⁹ Europos Komisijos 2012 m. sausio 31 d. reglamentas (ES) Nr. 79/2012, kuriuo nustatomos išsamios Tarybos reglamento (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje tam tikrų nuostatų įgyvendinimo taisyklės OL L 29, 2012, p. 13–32

stiprinti mokestinių rizikų identifikavimą; (4) informacijos turinio ir formos technines taisykles pagal 6–7 straipsnius, įpareigojančias valstybes teikti duomenis elektroninėmis priemonėmis nustatytais formatais ir skelbti išsamias sąskaitų išrašymo ir saugojimo taisykles per Europos Komisijos portalą, kad būtų užtikrintas vienodas taisyklių aiškinimas; (5) specialias taisykles PVM grąžinimo sistemai pagal 8–10 straipsnius, kuriomis įtvirtinama, kad valstybės narės turi teikti specifinę kodais išreikštą informaciją pagal reglamento III priedą (pvz., prekių ir paslaugų kategorijos, išlaidų tipai), turi perduoti pareiškėjo veiklos aprašus naudodamos NACE 2 ketvirtjo lygio kodus, o informacija apie sprendimus dėl PVM grąžinimo turi būti teikiama per CCN/CSI tinklą; (6) statistinių ataskaitų taisykles pagal 11 straipsnį ir IV priedą, nustatančias valstybių narių įsipareigojimą kasmet Europos Komisijai pateikti duomenis apie PVM grąžinimo prašymų skaičių, terminus, išmokėtas sumas, užklausas ir atmetimus, taip sukuriant visos ES lygmeniu palyginamą PVM grąžinimo veiklos duomenų bazę; ir pabaigoje (7) detalius techninius kodus, duomenų laukų struktūras ir informacijos rinkinių sąrašus prieduose, užtikrinančius, kad visos valstybės narės naudoja vienodus, tarpusavyje suderinamus duomenų formatus. Naudojamos tokios priemonės, kaip CCN/CSI tinklas, privalomi kodai, automatizuotas informacijos perdavimas ir suderinti duomenų formatai, siekiant užtikrinti efektyvų tarpvalstybinį PVM administracinį bendradarbiavimą. Vertinant šių taisyklių pobūdį, galima teigti, jog reikšminga dalis reglamente numatytų administracinių ir techninių taisyklių galėtų būti taikomos ir vidaus tiekimams, nes jos nėra išimtinai susijusios su PVM grąžinimo teise ir sukuria veiksmingą mechanizmą informacijos mainams, standartizavimui ir kontrolei: automatizuoti duomenų mainai 2–3 ir 5 str., standartizuoti kodai (III priedas), NACE klasifikacija 9 str., CCN/CSI ryšių infrastruktūra 6, 10 str., elektroninių duomenų reikalavimai ir statistinis monitoringas 11 str., visa tai galėtų būti tiesiogiai perkelta į vidaus tiekimų priežiūrą, ypač efektyviai tai leistų automatizuotai sukurti pardavėjo ir pirkėjo duomenis skirtingose valstybėse narėse, realiu laiku identifikuoti neatitikimus tiekimo deklaracijose, nustatyti fiktyvius sandorius ir sumažinti PVM sukčiavimo riziką. Perkeltinos galėtų būti tik techninės, administracinės ir duomenų valdymo taisyklės, bet ne esminė materialinė PVM grąžinimo teisė. Vis dėlto pati ES jau juda link tokio modelio per VAT in the Digital Age reformą, kuri faktiškai perkelia šias 79/2012 reglamento taisykles iš PVM grąžinimo į visus tarpvalstybinius sandorius: realaus laiko e-sąskaitų teikimą, standartizuotus duomenų rinkinius, automatinį sandorių sutikrinimą ir centralizuotą ES duomenų platformą.

Apibendrinant galima teigti, kad PVM surinkimo sistema ES susiduria su reikšmingais iššūkiais vidaus tiekimo sandorių srityje. Didelis PVM atotrūkis rodo sukčiavimo ir

mokesčių vengimo mastą. Nors PVM direktyva suteikia valstybėms narėms diskreciją nustatyti sąlygas, užtikrinančia kovą su sukčiavimu, šių priemonių taikymas turi būti proporcingas, aiškus ir atitikti teisinio saugumo principą. Tik nuoseklus ir vieningas požiūris į PVM taikymą gali padėti išvengti tiek mokesčių vengimo, tiek perteklinės administracinės naštos verslui. Toliau šiame skyriuje bus išsamiau analizuojamos pagrindinės vidaus tiekimo sandorių pažeidimų formos bei jų specifika.

2.1. Dingusio prekeivio schema (*Missing Trader Fraud*)

Dingusio prekeivio schema yra viena iš sudėtingiausių PVM sukčiavimo formų, kurią dažniausiai vykdo organizuotos nusikalstamos grupuotės. Ši schema grindžiama tarpvalstybinių prekių tiekimo mechanizmu ES, kai prekės ar paslaugos įsigyjamos be PVM, pasinaudojant vidaus rinkos sąlygomis, reglamentuojančiomis tarptautinį prekių judėjimą. Vėliau tokie sandoriai imituojami arba iškraipomi, įterpiant fiktyvius ūkio subjektus, vadinamuosius dingęs prekeivis (angl. *missing trader*), kurie deklaruoja apyvartą, tačiau faktiškai nemoka ar neteisingai deklaruoja PVM.⁶⁰ Anot Europolo, ES dingusio prekeivio sukčiavimas yra organizuota, sudėtinga mokesčių sukčiavimo forma, kurią vykdo nusikaltėliai, pažeidžiantys ES valstybių narių PVM sistemas. Tai nėra aukos neturintis baltojo kaklaraiščio nusikaltimas, kuris daro poveikį tik vyriausybėms. Atimdami ES valstybėms narėms mokesčių pajamas, nusikaltėliai iš esmės apiplėšinėja ES piliečius. Tradiciniai sukčiavimo schemos, susijusios su dingusiu prekeiviu Bendrijoje apima tokias prekes kaip taurieji metalai, mobilieji telefonai ar didelės vertės nešiojami elektroniniai prietaisai. Labiau žalingos organizuotos nusikalstamos grupuotės savo veiklą perkėlė į nematerialias rinkas, pavyzdžiui, aplinkos ir energetikos sektorius.⁶¹ 2016 m. birželį Vokietijos teismas pripažino septynis buvusius „Deutsche Bank“ vadovus kaltais dėl dalyvavimo PVM grąžinimo sukčiavime, susijusiame su anglies dioksido emisijų prekyba. Teismo vertinimu, bankininkai dalyvavo nusikalstamo verslo modelio veikloje, kurios metu buvo pateikti neteisėti PVM grąžinimo prašymai už 145 mln. eurų, arba užmerkė akis į aiškius požymius, kad sandoriai buvo sudaryti siekiant apgauti mokesčių institucijas, arba nesiėmė pakankamų priemonių juos sustabdyti. 2011 m. šeši asmenys, valdę fiktyvias bendroves, prekiaujančias emisijos leidimais su „Deutsche Bank“, buvo pripažinti kaltais

⁶⁰ Europol (2025). *MTIC (Missing Trader Intra Community) fraud*. [interaktyvus] <https://www.europol.europa.eu/crime-areas/fraud-schemes-against-eu-and-member-states/mtic-missing-trader-intra-community-fraud>.

⁶¹ Europol (2015). *EUR 50 billion each year lost to VAT fraud*. [interaktyvus] https://www.europol.europa.eu/annual_review/2015/fraud.html.

dėl 260 mln. eurų vertės sukčiavimo, susijusio su neteisėtais PVM grąžinimo prašymais. Ši byla buvo dalis didelio masto kovos su PVM grąžinimo sukčiavimu, susijusiu su anglies dioksido emisijomis.⁶²

Schemos veikimo esmė slypi trumpalaikėje įmonių grandinėje, kurioje vienas ar keli subjektai įgyja prekes be PVM, o vėliau jas perparduoda šalies viduje už kainą su PVM, nepervesdami surinktų mokesčių į biudžetą. Dažnai tokios įmonės egzistuoja tik formaliai, nes jos neturi realios ekonominės veiklos, darbuotojų ar turto, o jų buveinės bei valdymo struktūros yra nuolat keičiamos siekiant apsunkinti atsekamumą. Dingusio prekeivio sukčiavimas įvyksta, kai tiekėjas, įsisteigęs vienoje valstybėje narėje, vadinamasis tarpinis subjektas, tiekia prekes (neapmokestinamas PVM) antrajai bendrovei, įsisteigusiai antroje valstybėje narėje, vadinamajam dingusiam prekybininkui. Neregistruotas prekybininkas pasinaudoja PVM neapmokestintu prekių tiekimu Bendrijos viduje ir tą pačią prekę perparduoda valstybės narės antroje vidaus rinkoje labai konkurencingomis kainomis. Šis neregistruotas prekybininkas paprastai yra fiktyvus asmuo, t. y., pavyzdžiui, nauja bendrovė, neturinti realios buveinės ar realios veiklos.⁶³ Pagrindinis šio sukčiavimo modelis apima organizuotas, sudėtingas veiklas, kuriomis siekiama pasinaudoti skirtumais, kaip PVM yra traktuojamas skirtingose ES valstybėse narėse. Nusikaltėliai sukuria susijusių įmonių ir asmenų struktūrą šiose valstybėse, kad galėtų piktnaudžiauti tiek nacionalinėmis, tiek tarptautinėmis prekybos ir pajamų apskaitos procedūromis. Būna pasinaudojama teisės aktais, kurie leidžia prekybą tarp valstybių narių neapmokestinant PVM, PVM taikomas tik pardavimams valstybėje narėje pagal galiojantį vidaus tarifą. Tai leidžia prekybininkams importuoti prekes iš karto neapskaitant PVM. Bet koks pardavimams taikomas PVM turėtų būti deklaruojamas ir mokamas valstybės narės pajamų institucijai. Paprastai dingusio prekeivio atvejais sukčiai parduoda prekes, pirkėjams taiko PVM, bet neperveda jo mokesčių institucijoms.⁶⁴

Europos Komisijos užsakymu 2024 metais buvo parengta studija, kuri nagrinėja būtent dingusio prekeivio schemos problematiką. Tai išsamus tyrimas, nagrinėjantis, kaip dingusiojo prekeivio schema daro įtaką PVM surinkimui ES. Šios studijos tikslas buvo sukurti bendrą metodinį pagrindą, kuris leistų kasmet įvertinti, kokią dalį viso PVM nesurinkimo ES sudaro sukčiavimas, kylantis dėl dingusio prekeivio schemos. Ataskaitoje pabrėžiama, kad dingusio prekeivio sukčiavimas yra vienas iš svarbiausių veiksnių,

⁶² CEDRIC Andrew, BEAR Katherine (2023-08-04). How to Combat Value-Added Tax Refund Fraud. *IMF eLibrary* [interaktyvus]. <https://www.elibrary.imf.org/view/journals/061/2023/001/article-A001-en.xml>

⁶³ Europos Audito Rūmai (2015). Tackling intra-Community VAT fraud: More action needed. [interaktyvus] https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_EN.pdf

⁶⁴ Valstybinė mokesčių inspekcija (2017-04-03). Karuselinis PVM sukčiavimas [video] <https://www.youtube.com/watch?v=KETtDvtVdR4>

lemiančių didžiulius valstybių biudžetų praradimus. Dar 2013 metais Europol apskaičiavo, kad tokio tipo sukčiavimas kasmet ES šalims kainuodavo daugiau nei 100 milijardų eurų. Nors naujesniuose tyrimuose atlikti skaičiavimai kiek prarandama pajamų yra mažesni, šis sukčiavimo tipas vis dar kelia didelį susirūpinimą. Europos Komisija jau ilgą laiką vertina bendrą PVM surinkimo atotrūkį, t.y. skirtumą tarp teorinės ir faktiškai surinktos PVM sumos. Tačiau iki šiol taikyti metodai leido tik nustatyti bendrą nesurinkto PVM kiekį, o ne atskirti, kiek yra prarasta dėl konkrečių sukčiavimo formų. Būtent todėl ši studija yra itin svarbi, nes ji siekia sukurti metodiką, pagal kurią būtų galima tiksliai apskaičiuoti dingusio prekeivio sukčiavimo dalį bendrame PVM atotrūkyje. Tyrime išsamiai aprašoma, kaip veikia dingusio prekeivio sukčiavimo schema. Šiai schemai būdinga tai, kad prekių judėjimas tarp ES valstybių narių nėra apmokestinamas PVM, kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo. Šią schemą naudojančys subjektai tuo pasinaudoja, įmonė įsigyja prekes iš kitos ES šalies be PVM, tuomet perparduoda jas savo šalyje, jau pridėdama PVM, tačiau surinktų pinigų į valstybės biudžetą neperveda ir dingsta. Toks mechanizmas gali atrodyti paprastas, bet realybėje dažnai susidaro ištisi tinklai, kuriuose dalyvauja kelios įmonės iš skirtingų šalių, o kai kurios jų net nežino, kad tampa sukčiavimo grandinės dalimi. Ataskaitoje pateikiami keli pagrindiniai dingusio prekeivio apgaulės modeliai. Paprasčiausias yra įsigijimo apgaulė, kai įmonė tiesiog nesumoka PVM po prekių pardavimo. Sudėtingesnis variantas yra karuselės apgaulė, kai tos pačios prekės kelis kartus parduodamos ir grąžinamos tarp kelių įmonių skirtingose šalyse, o tuo metu neteisėtai prašoma PVM grąžinimo. Tokiu būdu valstybės patiria didelius nuostolius. Tyrime aprašomos ir dar sudėtingesnės schemos, tokios kaip kontra-prekyba ir kryžminis sąskaitų išrašymas (angl. *contra-trading ir cross-invoicing*), kur sukčiaujantys subjektai įtraukia teisėtai veikiančias įmones, kurdami fiktyvias sąskaitas ar prekių judėjimus. Šios schemos esmė, kontra-prekyba – tai sudėtinga PVM sukčiavimo forma, kai ta pati įmonė dalyvauja dviejuose tiekimo grandinėse, vienoje sukuriamas PVM praradimas, o kitoje tariamai teisėtas prekių tiekimas į kitą ES valstybę, taip užmaskuojant sukčiavimą. Kryžminis sąskaitų išrašymas reiškia kai viena kitai įmonės išrašo fiktyvias sąskaitas be realios ekonominės veiklos, siekdamas dirbtinai sukurti PVM atskaitą ar perkelti pelną tarp šalių. Dažniausiai tokiose schemose naudojamos prekės, kurias lengva transportuoti ir kurių vertė didelė, pavyzdžiui, elektronika, telefonai, puslaidininkiai, metalai ar degalai. Tokiomis prekėmis būna greitai sukuriama didelės vertės sandoriai, kuriuos sunku atsekti. Kartu tyrime plačiai apžvelgiamos priemonės, kuriomis ES valstybės kovoja su PVM sukčiavimu. Tarp jų yra ir atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, kai PVM sumoka pirkėjas, o ne pardavėjas, taip pašalinant galimybę, kad surinktas PVM dings. Taip pat minimos

elektroninės sąskaitos faktūros, realaus laiko ataskaitų teikimas mokesčių administratoriams, prekių sekimas pagal unikalius numerius pavyzdžiui, IMEI kodus, bei padalinto mokėjimo mechanizmas, kai PVM dalis automatiškai pervedama į mokesčių administratoriaus sąskaitą. Kai kurios šalys, tokios kaip Lenkija, šias sistemas taiko plačiai ir pasiekė gerų rezultatų. Be to, ES lygmeniu veikia tokios priemonės kaip ir minėta VIES sistema, leidžianti tikrinti PVM kodus, bei Eurofisc tinklas, kuris skirtas keisti informaciją tarp šalių. Visgi tyrime pabrėžiama, kad nors šios priemonės padeda, sukčiaujantys subjektai nuolat keičia savo veikimo būdus, todėl būtina nuolatinė tarptautinė koordinacija tarp šalių ir pažangi duomenų analizė. Taip pat yra pristatoma nauja vertinimo sistema, tyrėjai sukūrė kelis metodinius scenarijus, kurie remiasi duomenų analizės, statistikos ir dirbtinio intelekto priemonėmis. Kiekvienas scenarijus buvo vertinamas pagal tikslumą, duomenų poreikį, įgyvendinimo sąnaudas ir pritaikomumą. Išbandžius kelis variantus, nustatyta, kad efektyviausi yra antrasis ir trečiasis scenarijai, tie, kurie remiasi automatizuota duomenų analize ir mašininio mokymosi algoritmais. Šie modeliai leidžia aptikti įtartinas operacijas pagal jų dinamiką ir prekių srautus tarp šalių. Tyrimo metu taip pat buvo apklausti mokesčių administratoriai, kurie pabrėžė, kad duomenų prieinamumas ir dalijimasis tarp institucijų vis dar yra didelė problema. Dauguma šalių renka informaciją apie PVM deklaracijas, grąžinimus ir prekybos duomenis, tačiau šie duomenys ne visada prieinami kitoms institucijoms ar tyrėjams. Tai rodo, kad norint taikyti bendrą ES metodiką, būtina sukurti geresnius duomenų mainų mechanizmus ir suderintas technines sistemas. Šio tyrimo esminė rekomendacija yra, kad pažangių duomenų analizės ir dirbtinio intelekto metodų taikymas yra perspektyviausias būdas nustatyti PVM sukčiavimą realiu laiku. Šis tyrimas laikomas pirmuoju etapu, kuris nustatė teorinius ir metodinius pagrindus. Antrasis etapas turėtų būti skirtas šios metodikos įgyvendinimui visose valstybėse narėse, kad būtų galima reguliariai apskaičiuoti PVM atotrūkio dalį, susijusią su dingusio prekeivio sukčiavimu.⁶⁵

Autoriaus nuomone, analizuojant dingusio prekeivio sukčiavimą matyti, kaip mokesčių sistema, sukurta laisvam prekių judėjimui skatinti, gali būti panaudota neteisėtai veiklai. Tačiau šis tyrimas parodo, kad šiuolaikinės technologijos duomenų analizė, e. sąskaitos, mašininis mokymasis tampa būtinos ne tik versle, bet ir viešajame valdyme. Išnagrinėjus šią studiją galima kelti hipotezę, jog efektyviausia kova su PVM sukčiavimu įmanoma tik derinant nacionalines ir tarptautines pastangas, kai visos valstybės taiko

⁶⁵ Europos Komisija (2024). VAT Compliance Gap Due To Missing Trader Intracommunity (MTIC) Fraud, Final Report – Phase 1 [interaktyvus]. <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/1dcad55-e0f2-11ee-8b2b-01aa75ed71a1>

bendras duomenų analizės ir ataskaitų teikimo taisyklės.

Apibendrinant šią studiją galima teigti, kad šios sukurtos rekomendacijos yra svarbus žingsnis siekiant mažinant PVM nesurinkimą dėl dingusio prekeivio schemos. Joje pateikiamas išsamus dingusio prekeivio sukčiavimo veikimo modelis, vertinamas jo poveikis biudžetams ir siūlomos naujas technologines priemones, kurios ateityje gali tapti pagrindiniu įrankiu užkertant kelią sukčiavimui. Šis tyrimas rodo, kad kova su PVM sukčiavimu yra neatsiejama nuo ekonominės analizės, duomenų skaidrumo ir tarptautinės partnerystės.

Autoriaus nuomone, ši schema, yra viena pažangiausių ir labiausiai destruktivių PVM išvengimo formų, nes jos veiklą lemia tarpvalstybinės prekybos reguliavimo spragos. Toks modelis išnaudoja ES vidaus rinkos nuostatas, pagal kurias tarpvalstybinių tiekimų apmokestinimas atidedamas, o netikros grandinės sukūrimas leidžia fiktyviems subjektams surinkti pridėtinės vertės mokestį bei jo nepervesti į valstybės biudžetą. Šių schemų žalą būtina vertinti ne tik per finansinių nuostolių prizmę, kadangi pasisavintos PVM lėšos galėtų būti panaudojamos viešosioms paslaugoms, bet tai taip pat per konkurenciją, nes sąžiningi rinkos dalyviai patiria nelygiavertę sąlygą. Iš esmės sukčiavimai koncentravosi į lengvai gabenamas prekes, tačiau pastaraisiais metais veiklos spektras plečiasi, nusikaltėliai perkelia operacijas į paslaugų, energetikos ir aplinkosaugos sritis, kuriose sukčiavimo aptikimas sudėtingesnis ir rizika valstybei didesnė. Autorius teigia, kad efektyvi prevencija reikalauja kryptingo darbo, griežtesnės priežiūros tarpvalstybinių sandorių, spartesnės informacijos mainų tarp mokesčių institucijų, taip pat naujų technologijų diegimo.

Pavyzdžiui, Italija plečia mokesčių vykdymo ribas, pradėdama naudoti naujas dirbtinio intelekto (toliau – **DI**) priemones, skirtas realiuoju laiku atskleisti PVM sukčiavimą. Italijos mokesčių institucija *Agenzia delle Entrate*, bendradarbiaudama su *Sogei* ir Ekonomikos ir finansų ministerija, įdiegė pokalbių robotą, kuris kartu su esamu VeRa algoritmu tikrina PVM deklaracijas. VeRa algoritmas yra sukurtas identifikuoti riziką. Šis pokalbių robotas aktyviai analizuoja PVM deklaracijas ir susijusias operacijas, atskleidžia neatitikimus, pvz., nesutampančias sąskaitas faktūras, nedeklaruotas pajamas arba neatitikimus tarp deklaruotos ir faktinės verslo veiklos. Šie įspėjimai nedelsiant perduodami mokesčių pareigūnams, padėdami jiems nustatyti prioritetinius didelės rizikos atvejus ir paspartinti intervenciją. Tai naujausias žingsnis Italijos mokesčių laikymosi skaitmeninės transformacijos procese. VeRa sistema jau tikrina duomenis iš įvairių šaltinių, įskaitant elektronines sąskaitas faktūras, banko sandorius, nekilnojamojo turto registrus ir muitinės įrašus. 2022 m. ji nustatė daugiau nei milijoną įtartinų deklaracijų. Šios priemonės yra

pagrįstos naujais teisės aktais, kurie oficialiai suteikia mokesčių institucijoms galimybę naudoti DI siekiant pagerinti sukčiavimo nustatymą, neperžengiant ES duomenų apsaugos sistemų ribų.⁶⁶

Apibendrinant, dingusio prekeivio sukčiavimas yra daug iššūkių kelianti sukčiavimo schema kelianti didelę žalą tiek atskiroms valstybėms narėms, tiek visai ES. Esmė yra pasinaudojimas PVM taikymo tarpvalstybiniuose sandoriuose spragomis, kurios leidžia fiktyvioms įmonėms surinkti mokestį ir jo nepervesti į biudžetą. Pagrindinė grėsmė slypi ne tik didžiuliuose valstybės padaromuose finansiniuose nuostoliuose, bet ir konkurencijos iškraipymuose. Be to, ši schema yra nuolat kintanti, nes nusikaltėliai perkelia veiklą į vis naujas sritis, tokias kaip energetika ar paslaugos, kur sukčiavimą aptikti dar sudėtingiau. Norint efektyviai užkirsti kelią šiai problemai, būtina stiprinti tarpvalstybinį bendradarbiavimą, spartinti informacijos apsikeitimą tarp mokesčių institucijų, diegti pažangias technologijas, leidžiančias realiuoju laiku identifikuoti rizikingus sandorius bei užtikrinti, kad trumpalaikės fiktyvios įmonės negalėtų lengvai patekti į rinką. Taigi, kovos su dingusio prekeivio sukčiavimu sėkmė priklauso nuo koordinuotų priemonių teisės aktų tobulinimo, kontrolės stiprinimo ir inovatyvių skaitmeninių sprendimų taikymo, tokiu būdu būtų galima sumažinti žalą valstybės finansams.

2.2. Karuselinio sukčiavimo schema (*Carousel Fraud*)

Karuselės sukčiavimas yra sudėtingesnė dingusio prekeivio sukčiavimo forma, kurioje grupė įmonių vykdo pakartotinius sandorius su tomis pačiomis prekėmis ar paslaugomis, siekdama gauti neteisėtą pelną, kartodama dingusio prekeivio modelį. Pagrindinis skirtumas nuo įprasto dingusio prekeivio sukčiavimo yra tas, kad prekės ar paslaugos, tinkamos prekybai, galiausiai grįžta atgal pas pirminį pardavėją, užbaigdamos visą karuselės ciklą. Nepaisant to, mokesčių institucijoms problema iš esmės lieka ta pati, dideli nesumokėti PVM įsiskolinimai ir atitinkami PVM grąžinimo reikalavimai. Pavyzdžiui, karuselės sukčiavimas vyksta, kai pardavėjas A valstybėje narėje X atlieka neapmokestinamą Bendrijos vidaus prekių tiekimą B valstybėje narėje Y. B įsigyja prekes nemokėdamas PVM ir vėliau atlieka vidaus tiekimą trečiajai bendrovei C. C dažnai vadinamas tarpininku. B surenka PVM už pardavimą C, tarpininkui, bet nemoka PVM vyriausybei. B dingsta su PVM. Kai C reikalauja grąžinti PVM, kurį sumokėjo B, dingusiam prekybininkui, vyriausybė patiria nuostolių. Pilnai veikiančioje karuselėje C

⁶⁶ WITHAM Tom (2025-06-23). Italy turns to AI to tackle VAT fraud – Is your master data ready? [interaktyvus]. <https://innovatetax.com/blog/italy-ai/>

perparduoda prekes atgal pradiniam pardavėjui A. Tas pardavimas taip pat yra neapmokestinamas tiekimas Bendrijos viduje. Tos pačios prekės gali būti dar kartą parduotos karusele B. Kai A, B ir C veikia kartu ir žino apie sukčiavimą, yra palyginti nesunku taikyti solidariosios atsakomybės nuostatas ir laikyti C atsakingą už PVM, kurio B nepervedė.⁶⁷

Taip pat kuo skiriasi karuselės sukčiavimo schema ir dingusio prekeivio schema, tai yra, kad karuselinio sukčiavimo metu įmonės iš skirtingų ES šalių perka ir parduoda tas pačias prekes, dažnai tik popieriuje. Viena grandinės įmonė nesumoka PVM ir dingsta, o kita reikalauja PVM gražinimo iš valstybės. Karuselė vadinama todėl, kad prekės sukasi ratu tarp kelių įmonių, kol mokesčių administratoriui tampa sunku atsekti tikrąją vertę ir srautą. Dingusio prekeivio atveju iš esmės tai yra paprastesnė karuselinio sukčiavimo forma, įmonė, kuri vadinama dingusiu prekeiviu importuoja prekes be PVM arba jas parduoda vidaus rinkoje su PVM, bet mokesčio valstybei nesumoka ir dingsta. Taip pat paprastai būna trumpalaikės įmonės bei skirtingai nei karuseliniam sukčiavime, nebūtinai yra kelių įmonių grandinė.⁶⁸

Atsižvelgiant į tai, kad vienas iš pagrindinių tikslų yra užkirsti kelią PVM sukčiavimui, ypač vadinamajam karuseliniam sukčiavimui, ESTT aiškina, jog valstybės narės gali nustatyti pagrįstus reikalavimus dėl įrodymų ir apskaitos dokumentų, pateisinančių tiekimą Bendrijos viduje. Vokietijos vyriausybė pabrėžia, kad šie reikalavimai atitinka proporcingumo principą, nes jie nepaneigia teisės į atleidimą nuo PVM taikymo, o siekia Šeštosios direktyvos 28c straipsnio A dalies a punkto pirmojoje pastraipoje numatyto tikslo – užtikrinti tinkamą mokesčių surinkimą ir veiksmingai kovoti su mokestiniais piktnaudžiavimais.⁶⁹ Atitinkamai, ESTT formuoja praktiką ar tokie sandoriai, kurie patys savaime nėra apgaulingi, bet patenka į tiekimo grandinę, kurioje kiti sandoriai susiję su PVM sukčiavimu, laikytini teisėta ekonomine veikla, vykdoma apmokestinamojo asmens. „Optigen“, „Fulcrum“ ir „Bond House“ byloje nagrinėta situacija, kai šios įmonės vertėsi CPU pirkimu iš Jungtinėje Karalystėje registruotų įmonių ir jų tiekimu pirkėjams kitose ES valstybėse narėse. Nors šie sandoriai buvo dalis karuselės sukčiavimo schemos, pačios bendrovės apie tai nežinojo ir objektyviai neturėjo galimybės to sužinoti. Teismas išaiškino, ar tokiu atveju galima apriboti teisę į pirkimo PVM atskaitą, jei prekybininkas nežinojo ir negalėjo žinoti apie sukčiavimą. ESTT nurodė, jog ši teisė yra neatskiriama PVM sistemos dalis ir iš principo negali būti ribojama. Ji turi būti įgyvendinama nedelsiant visų mokesčių,

⁶⁷ AINSWORTH T. Richard (2006-05-04). Carousel Fraud in the EU: A Digital Vat Solution. [interaktyvus] https://scholarship.law.bu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2497&context=faculty_scholarship

⁶⁸ OpenAI. ChatGPT-4o (2025-10-07 užklausa) [Didysis kalbos modelis] <https://chat.openai.com/chat>

⁶⁹ *Collée* [ESTT], Nr. C-146/05 [2007-09-27]. ECLI:EU:C:2007:549

taikomų sandoriams, susijusiems su sąnaudomis, atžvilgiu. Todėl teisės į sąnaudų PVM atskaitymą atžvilgiu nėra svarbu, ar PVM už ankstesnį ar vėlesnį atitinkamų prekių pardavimą galutiniam vartotojui buvo sumokėtas į valstybės biudžetą, ar ne. Teismas pažymėjo, kad apmokestinamajam asmeniui negalima atimti teisės į PVM atskaitą vien dėl to, kad jis, nežinodamas ir neturėdamas galimybės žinoti, buvo įtrauktas į karuselės sukčiavimą. Šiuo sprendimu ESTT netiesiogiai, tačiau aiškiai leidžia suprasti, kad tuo atveju, jei apmokestinamasis asmuo sąmoningai dalyvavo tokio pobūdžio sukčiavime, jam teisė į PVM atskaitą neturėtų būti suteikiama. Teismas iš esmės remiasi vadinamuoju žinojimo testu. Pagal šį testą, jeigu apmokestinamasis asmuo faktiškai žinojo arba galėjo žinoti, kad dalyvauja PVM sukčiavimo scheme, jis netenka teisės į PVM atskaitą arba gali būti laikomas solidariai atsakingu už valstybės biudžetui nepervestą PVM sumą. Priešingai, jeigu apmokestinamasis asmuo imasi visų protingų atsargumo priemonių siekdamas užtikrinti, kad jo sandoriai nebūtų susiję su sukčiavimu, tokia atsakomybė jam netaikoma.⁷⁰

Autoriaus nuomone, formuojama praktika yra logiška ir argumentuota, nes ESTT aiškiai nurodo, kad teisė į atskaitą negali būti ribojama tik todėl, kad sandoriai patenka į sukčiavimo grandinę. Tuo pačiu sprendimas nurodo, kad teisė į PVM atskaitą gali būti atimta tik jei įmonė sąmoningai dalyvauja sukčiavimo scheme. Tokiu būdu nustatomas aiškus skirtumas tarp nesąmoningai įtrauktų įmonių ir tų, kurios sąmoningai pačios dalyvauja sukčiavime. Taip pat šį žinojimo testą naudoja ir LVAT. Anot teismo, mokesčių mokėtojas turi būti sąžiningas, bet kartu turi imtis racionalių priemonių tikrinant savo kontrahento statusą bei jo veiksmus. Nagrinėjant bylas dėl PVM neapmokestinimo tiekimams Bendrijos viduje akcentuojama mokesčio mokėtojo pareiga įrodyti sąlygų, kurioms esant taikytinas šis tiekimas. Nagrinėtoje byloje bendrovė, taikydama PVM neapmokestinimą, deklaruodama 0 proc. PVM tarifą, turėjo turėti įrodymus, patvirtinančius, kad yra tenkinamos sąlygos taikyti šį tarifą. Teismas įvertino, kad mokesčių administratorius pagrįstai sprendė, jog bendrovė nesiėmė racionalių priemonių tikrinant savo kontrahentų statusą bei jų veiksmus (nepareikalavo papildomų dokumentų, įmonių atstovų įgaliojimų, duomenų, patvirtinančių, kad prekės realiai yra pristatytos konkrečiai įmonei ir kt.)⁷¹.

Taip pat kitose nagrinėtose bylose ESTT buvo pateikti klausimai: pirmasis klausimas buvo susijęs su tuo, ar aukščiau aptartas precedentas yra taikytinas sandoriuose, kai tiekėjas

⁷⁰ *Optigen and others* [ESTT], Nr. C-354/03, C-355/03, C-484/03 [2006-01-12]. ECLI:EU:C:2006:16.

⁷¹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. kovo 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-244-602/2015

vykdo sukčiavimą su prekių gavėju (apmokestinamuoju asmeniu), kuris nežinojo ir negalėjo žinoti apie sukčiavimą. Antrasis klausimas buvo ar, kai apmokestinamasis asmuo, būdamas prekių gavėju ir žinodamas arba turėdamas žinoti, kad dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu siekiant išvengti PVM, praranda teisę atskaityti su tais sandoriais susijusį pirkimo PVM. Šios bylos iš esmės yra aukščiau nagrinėtos bylos pratęsimas, ESTT sprendime dėl „Optigen“ ir kitų bylų nurodoma, kad teisė į PVM atskaitą taikoma ir sandoriams, susijusiems su sukčiavimu, jei tiekimo gavėjas apie tai nežinojo arba objektyviai negalėjo sužinoti. Kitaip tariant, jei tiekėjas vykdo sukčiavimą, bet pirkėjas veikė teisėtai ir sąžiningai, jo teisė atskaityti su sandoriu susijusį PVM išlieka nepakitusi. Be to, tai nesusiję su tuo, ar PVM buvo faktiškai sumokėtas valstybės biudžetui, nes teisė atskaityti nepriklauso nuo ankstesnių ar vėlesnių sandorių mokėjimų. Apmokestinamieji asmenys, kurie imasi visų pagrįstų atsargumo priemonių, reikalaujamų siekiant užtikrinti, kad jų sandoriai nebūtų susiję su sukčiavimu, turi turėti galimybę pasikliauti sandorių teisėtumu be rizikos prarasti teisę įskaityti pirkimo PVM. Tuo tarpu apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad dalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu siekiant išvengti PVM, laikomas sukčiavimo dalyviu, nepriklausomai nuo to, ar jis gavo pelno perpardavęs prekes. Tokiais atvejais apmokestinamasis asmuo padeda pažeidėjams ir tampa jų bendrininku. ESTT pažymi, kad toks PVM sistemos aiškinimas apsunkina sukčiavimo sandorių vykdymą ir gali padėti jiems užkirsti kelią.⁷²

Dėka šios bylos Jungtinėje Karalystėje yra naudojamas terminas Kittelio principas, atitinkamai naudojamas kovai su karuseliniu sukčiavimu. Kaip ir minėta aukščiau byloje Kittelio principas numato, kad apmokestinamojo asmens teisė susigrąžinti PVM mokesčių gali būti atimta, jei mokesčių administratorius įrodo, kad bendrovė žinojo arba turėjo žinoti, kad verslo sandoriai buvo susiję su PVM sukčiavimo schema. Tai taikoma net ir tuo atveju, jei bendrovė tiesiogiai nebandė įvykdyti sukčiavimo. Svarbu tai, ar bendrovė buvo tiekimo grandinės, kurioje įvyko PVM sukčiavimas, dalis ir ar turėjo galimybę apie tai žinoti. Tai reiškia, kad bendrovės gali būti laikomos atsakingomis už kito asmens sukčiavimą, net jei jos nežinojo, kad yra įtrauktos į jį. Bendrovė dažnai turi įrodyti, kad veikė sąžiningai.⁷³ Taip pat tame pačiame straipsnyje yra nurodytos rekomendacinės priemonės, kurių reiktų imtis norint išvengti įtraukimo į PVM sukčiavimo schemą: (i) visada būtina tikrinti kitas bendroves, su kuriomis bendradarbiaujama. Reikia peržiūrėti jų įmonių registracijos duomenis, ištirti prekybos istoriją, patikrinti kredito reitingus ir netgi išanalizuoti vadovų

⁷² *Kittel* [ESTT], Nr. C-439/04, C-440/04 [2006-06-06]. ECLI:EU:C:2006:446.

⁷³ GOOD, Louis (2025-07-01). *VAT Carousel Fraud: Your Simple UK Guide to MTIC & Missing Trader Scams* [interaktyvus] <https://deeksvat.co.uk/vat-carousel-fraud-a-comprehensive-guide-2025/>

praeitį. Taip pat itin svarbu patikrinti banko sąskaitų duomenis; (ii) pasiūlytas kainas įmonė turi palyginti su įprastomis rinkos kainomis. Ji privalo įsitikinti, kad tiekimo grandinė yra tikra ir kad prekės iš tiesų egzistuoja. Taip pat būtina atidžiai patikrinti mokėjimo sąlygas ir pristatymo dokumentus; (iii) įmonė turi tvarkyti aiškiai ir išsamiai visų savo verslo sandorių įrašus. Tinkamai tvarkomi įrašai yra svarbus įrodymas, patvirtinantis sąžiningą prekybą tuo atveju, jei mokesčių administratorius kada nors pradėtų PVM sukčiavimo tyrimą; (iv) įmonė turi aktyviai ieškoti anksčiau minėtų įspėjamųjų ženklų. Jei kas nors atrodo įtartina, ji privalo atlikti papildomus patikrinimus arba kreiptis į ekspertus patarimo; (v) jei įmonė pastebi įtartina veiklą arba nėra tikra, kad sandoris yra tikras, derėtų kreiptis į profesionalus, jog jie tinkamai įvertintų situaciją. Laikydamosi šių svarbių patikrinimo veiksmų, įmonės sumažina riziką tapti atsitiktinėmis PVM karuselės schemos dalyvėmis ir susidurti su rimtomis teisinėmis problemomis. Be kita ko, VMI yra išleidęs leidinį: Kaip išvengti įtraukimo į sandorius, susijusius su sukčiavimu, mokesčių vengimu ar piktnaudžiavimu PVM srityje? Ten pateikiamos rekomenduojamos priemonės, rizikos požymiai verslo patikimumui įvertinti, pažymėtina, kad šis leidinys yra rekomendacinio pobūdžio. Priemonės, kurių reikėtų imtis norint patikrinti kontrahentą su kuriuo bus prekiaujama yra:

1. Ar pateikti konkretūs atstovai, jų telefono numeriai, el. paštai. Informacijos slėpimas gali rodyti bandymą nuslėpti atsakomybę.
2. Ar įgaliotas asmuo geba tinkamai pristatyti įmonę ir jos veiklą.
3. Ar partneris neprašo atsiskaityti per trečiuosius asmenis, akcijų perleidimais, skolų perkėlimu ar grynaisiais. Patikimos įmonės paprastai atsiskaito per banko sąskaitas.
4. Ar susitikus įmanoma patvirtinti atstovo tapatybę ir įgaliojimus, ar jis nebijo pateikti dokumentų.
5. Ar sandoris siūlomas su įmonėmis iš lengvatinių mokesčių zonų („mokesčių rojų“) nors prekės ar paslaugos iš tikrųjų atkeliauja iš kitur.
6. Ar siūlomas atsitiktinis vienkartinis sandoris, ar ilgalaikis bendradarbiavimas, kiek laiko įmonė veikia, ar turi patirties savo srityje. Nežinomų įmonių atsitiktiniai sandoriai kelia didesnę riziką, todėl svarbu surinkti informaciją apie jų veiklą ir tiekimo grandinę.
7. Ar siūloma prekių ar paslaugų kaina nėra nepagrįstai maža lyginant su rinkos vidurkiu, nes tai gali rodyti mokesčių vengimą ar nelegalių prekių realizavimą.
8. Ar aišku, iš kur prekės atkeliauja, ar sumokėti importo ar ES įsigijimo mokesčiai. Didesnė rizika kyla, jei prekės perparduodamos per daug tarpinių grandžių ar atsiskaitymuose dalyvauja trečiosios šalys.

9. Ar yra duomenų, kad vadovai ar savininkai anksčiau dirbo bankrutavusiose ar neteisėtai veiklą vykdžiusiose įmonėse.

10. Ar aiškiai nurodytos pakrovimo ir iškrovimo vietos. Rizika didesnė, jei numatomos trečiųjų įmonių vietos ar partneris negali tiksliai įvardinti, kur prekės bus pakraunamos ar pristatomos.

Jei prekės tiekiamos į kitas šalis, rekomenduojama iš anksto aptarti, kaip bus įrodytas prekių pristatymas: pirkėjui raštu patvirtinant gavimą važtaraštyje ir papildomai el. paštu nurodant gavimo datą, adresą, sandėlio duomenis ir prekes priėmusio asmens informaciją. Autoriaus nuomone, tokie leidinio išaiškinimai stiprina prevenciją, nes verslo subjektams aiškiai pateikiamos praktinės rekomendacijos, kaip elgtis prieš pradėdant bendradarbiauti su nauju partneriu, t.y. į ką atkreipti dėmesį, kokią informaciją surinkti ir kaip įvertinti galimas rizikas, todėl įmonės gali iš anksto atpažinti neskaidrius veiklos modelius ir apsisaugoti nuo galimų sukčiavimo ar mokestinių pažeidimų.

Be to teoriškai galima išskirti kelias priemones, skirtas kovai su dingusio prekeivio ir karuselės tipo PVM sukčiavimu. Kai kurios kovos su sukčiavimu priemonės apima tokias, kurios nereikalauja Bendrijos vidaus PVM sistemos pakeitimų, todėl jas kiekviena valstybė narė gali įgyvendinti savarankiškai. Pirmoji ir mažiausiai radikali galimybė yra gerinti mokesčių administracijos efektyvumą ir sustiprinti kontrolės mechanizmus, nes tai leidžia iš karto reaguoti į galimus sukčiavimo atvejus, nekeičiant dabartinio Bendrijos vidaus tiekimo apmokestinimo principų. Praktikoje tai gali būti pasiekta diegiant organizacines priemones, tokias kaip specialių padalinių, skirtų dingusio prekeivio ir karuselės sukčiavimo atvejams tirti, steigimas, mokesčių inspektorių nuolatinis mokymas bei bendradarbiavimo stiprinimas tarp skirtingų valstybių narių mokesčių institucijų. Be to, reikėtų taikyti griežtesnius patikrinimus įmonėms, siekiančioms gauti PVM mokėtojo statusą, tai galėtų apimti įmonės patikrinimą, sudarytų sutarčių peržiūrą, verslo planų analizę.⁷⁴ Galiausiai reikia pažymėti, kad nors minėtos priemonės gali iš dalies sumažinti dingusio prekeivio ir karuselės tipo sukčiavimo riziką, tačiau galimybės visiškai eliminuoti nėra, be to, jos sukelia nuolatinės papildomas išlaidas tiek įmonėms, tiek mokesčių administratoriui. Todėl nuolatinis sprendimas galėtų būti arba technologinių priemonių diegimas, arba Bendrijos vidaus verslo įmonių tarpusavio prekybos apmokestinimo sistemos pakeitimas. Tačiau dėl politinės valios stokos valstybėse narėse tokie pokyčiai yra sunkiai įgyvendinami, nors visos valstybės narės iš esmės sutinka, kad sistema turi keistis,

⁷⁴ PODLIPNIK, Jernej (2012-12-16). Missing trader intra-community and carousel vat frauds - ECJ and ECtHR case law. *Croatian Yearbook of European Law and Policy*. [interaktyvus] https://www.researchgate.net/publication/290320360_Missing_trader_intra-community_and_carousel_vat_frauds_-_ECJ_and_ECtHR_case_law

tačiau negali susitarti dėl konkrečių jos pertvarkymo būdų.⁷⁵

Autoriaus teigimu, priemonės gali būti įgyvendintos greitai ir nepriklausomai nuo Bendrijos teisės sistemos pokyčių, todėl leistų nedelsiant sustiprinti kovą su dingusio prekeivio ir karuselės tipo sukčiavimu. Šios siūlomos priemonės galimai padėtų mažinti sukčiavimo atvejų skaičių, o griežtesni patikrinimai įmonėms, kuriuos registruojasi PVM mokėtoju bei mokesčių inspektorių mokymai yra sveikintinos iniciatyvos. Iš esmės jos negali panaikinti sukčiavimo rizikos, taip pat tai įmonėms sukeltų papildomas finansines išlaidas. Todėl ilgalaikė išeitis būtų technologinių sprendimų diegimas, kaip minėtas Italijos pavyzdys arba Bendrijos vidaus prekybos apmokestinimo sistemos pakeitimai, bet dėl politinės valios stokos valstybėse narėse tokie pokyčiai sunkiai įgyvendinami, nes nors visos šalys sutinka, kad sistema turi keistis, jos negali susitarti dėl konkrečių sprendimų.

Šio darbo pirmame skyriuje pateiktas byloje išaiškinimas su degalais koreliuoja ir su karuselinio sukčiavimo schema, kadangi degalų sektorius yra ypač pažeidžiamas, nes jie yra lengvai transportuojami, greitai perparduodami. Degalai įprastai būna vienodi, todėl sunku atskirti skirtingus tiekimus. Didelė apyvarta, ir mažos maržos, todėl kainų skirtumai įtartini, bet dažnai sunkiai pastebimi, todėl degalai yra patraukli sritis karuselinėms schemoms, pažeidėjai fiktyviai importuoja ar eksportuoja degalus, o valstybės patiria nemažus PVM nuostolius. Būtent Čekijoje degalų PVM praradimai buvo tokie dideli, kad vyriausybė 2010 m. kreipėsi į Europos Komisiją, prašydama leidimo taikyti atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą (angl. *reverse charge*) degalams. Komisija atsisakė ir rekomendavo pirmiau išbandyti kitus metodus. Vėliau Čekija sprendama, kaip sumažinti prarastas pajamas įvedė kelias nacionalines Čekijos PVM įstatymo (toliau – **ČPVMĮ**) pataisas, t.y. įvedė atskirą pirkėjo atsakomybę už tiekėjo nesumokėtą PVM, PVMĮ 109 straipsnyje jei pirkėjas žinojo arba turėjo žinoti, kad tiekėjas dalyvauja PVM sukčiavime (pavyzdžiui, neįprastai maža kaina, tiekėjas naujas rinkoje, atsiskaitymai vykdomi į užsienio sąskaitas ir pan.), jis gali būti bendrai atsakingas už nesumokėtą PVM. Taip buvo įtvirtintas pažink savo tiekėją (angl. *know your supplier*) principas. Taip pat nustatė specialų mokesčio užtikrinimo būdą. Pagal ČPVMĮ 109a straipsnį pirkėjas gali sumokėti ČPVMĮ tiesiogiai į valstybės sąskaitą, apeidamas tiekėją, taip jis išvengia rizikos būti laikomas atsakingu, jei tiekėjas nesumoka mokesčio. Nuo 2013 m. buvo įvesta degalų platintojų registracija, kuria privalo būti įregistruoti kaip degalų platintojai, pateikti užstatą arba banko garantiją 20 mln. CZK, mažesniems platintojams 10 mln. CZK. Dėl šio pakeitimo rinkoje iš 1950 platintojų liko tik apie 160, tai smarkiai sumažino fiktyvių įmonių

⁷⁵ *Ibid*

kiekį, pasirodo ši priemonė yra labai efektyvi sukčiavimo prevencijai. Buvo įvesta ir speciali apskaitos prievolė, nuo 2010 m. visi apmokestinamieji asmenys kurie perka ar parduoda degalus, privalo kaupti atskirus įrašus kiekvienam sandoriui bei pateikti detalią informaciją apie kilmę, kiekį, laiką ir gavėją, nuo 2015 m. šios prievolės vykdymą perėmė tikrinti muitinė. Taip pat buvo imtasi kontroliuoti PVM ataskaitas, kadangi nuo 2016 m. jos privalomai turėjo būti pateiktos elektroninės su visais išrašytais ir gautais PVM dokumentais, tokiu būdu yra galima sulygtinti pardavėjo ir pirkėjo duomenis ir jei randami neatitikimai, sistema iš karto signalizuoja, o PVM grąžinimai stabdomi iki paaiškinimo kodėl taip yra. Iš esmės šie pokyčiai lėmė, kad degalų rinka tapo daug mažesnė, bet skaidresnė, sukčiavimo mastas sumažėjo žymiai, valstybė įgijo realaus laiko kontrolės įrankius bei padalinta atsakomybė lėmė, kad tiek tiekėjai, tiek pirkėjai būtų atsargesni ir tikrintų kontrahentus, su kuriais bendradarbiaujama.⁷⁶

Autoriaus nuomone, karuselinio sukčiavimo prevencija nėra įmanoma viena priemone ar vienu teisiniu pakeitimu, pabrėžiama, kad tokio tipo apgaulės pasižymi sudėtingu, tarptautiniu pobūdžiu, todėl joms būtina kompleksiška, nuolat besivystanti strategija, apjungianti teises, administracines ir technologines priemones. Kaip pažymima moksliniame straipsnyje, kiekviena atskirai taikoma priemonė gali būti veiksminga tik trumpalaikėje perspektyvoje, nes pažeidėjai greitai prisitaiko prie naujų taisyklių, randa spragas teisės aktuose ar pasinaudoja institucijų koordinacijos trūkumu. Todėl tik sisteminis ir dinamiškas priemonių derinys gali sukurti veiksmingą sistemą prieš karuselinį sukčiavimą, ypač tokioje jautrioje srityje kaip degalų prekyba.

Čekijos patirtis, parodė, kad Čekija buvo priversta sukurti sudėtingą priemonių sistemą, kurioje vienas elementas stiprina kitą, tiek teisės aktų pakeitimais, tiek institucijų bendradarbiavimas, tiek technologinė duomenų kontrolė. Vienas iš pagrindinių principų, yra atsakomybės paskirstymas, t. y. ne tik valstybės institucijos, bet ir verslo subjektai turi būti aktyvūs mokesčių kontrolės dalyviai. Todėl ČPVMĮ pataisomis įtvirtinta bendra pirkėjo atsakomybė už tiekėjo nesumokėtą mokestį tapo itin reikšminga. Ji ne tik drausmina įmones, bet ir verčia jas atlikti vidinį tiekėjų patikrinimą, vertinti kainų logiškumą, mokėjimo sąlygas, tiekėjų reputaciją. Tokiu būdu pati rinka tampa savireguliuojanti, nes dalis kontrolės perkeliama iš mokesčių administratoriaus į privačių subjektų rankas. Kartu svarbus vaidmuo tenka ir ne mokesčių pobūdžio priemonėms. Degalų platintojų registracijos sistema bei privalomas užstatas, pasak autoriaus, turi itin reikšmingą poveikį

⁷⁶ SEMERÁD Pavel (2016-01-12). Carousel fraud in fuel and its solution from the viewpoint of the Czech VAT Act. *Annual Center Review* [interaktyvus] https://www.researchgate.net/publication/318396245_Carousel_fraud_in_fuel_and_its_solution_from_the_viewpoint_of_the_Czech_VAT_Act

rinkai, ji sumažino dalyvių skaičių beveik dešimteriopai, palikdama tik patikimus, finansiškai pajėgius verslus. Tai pavyzdys, kaip ekonominiai barjerai gali tapti veiksminga prevencijos priemone. Dar viena kartinė priemonė, elektroninės kontrolės stiprinimas. PVM kontrolinė ataskaita suteikė mokesčių administracijai galimybę beveik realiu laiku stebėti sandorius tarp įmonių, lyginti pirkėjų ir pardavėjų duomenis, identifikuoti neatitikimus. Kartu ši sistema tampa vertingu analitiniu įrankiu, leidžiančiu atpažinti įtartinas prekybos grandines, kurios būdingos karuselinėms schemoms. Tačiau net ir pažangiausios priemonės nėra absoliučiai efektyvios. Kiekvienas teisinis pakeitimas neišvengiamai sukelia naujus būdus jam apeiti. Todėl būtina nuolatinė stebėseną, greita reakcija ir institucijų bendradarbiavimas. Kova su karuselinio sukčiavimu turi būti suvokiama kaip nuolatinis procesas, o ne vienkartinė kampanija. Reikia ne tik įstatymų, bet ir efektyvios administracijos, tinkamai apmokyto pareigūnų, prieigos prie duomenų bei tarptautinio koordinavimo. Taigi, karuselinio sukčiavimo prevencija degalų sektoriuje yra daugiasluoksnė sistema, kurioje kiekviena priemonė, ar tai, teisinė, ekonominė ar technologinė, jos veikia tik tada, kai yra derinamos su kitomis. Čekijos pavyzdys rodo, kad kompleksinis požiūris gali duoti realių rezultatų, rinkos skaidrumas padidėjo, o mokesčių praradimai ženkliai sumažėjo.⁷⁷

Apibendrinant galima teigti, kad karuselinio sukčiavimo problema yra sudėtinga, nes ji apima daugelį įmonių, veikiančių skirtingose valstybėse, ir pasižymi nuolatiniu gebėjimu prisitaikyti prie pokyčių. Šis sukčiavimo tipas parodo, kad PVM sistema yra pažeidžiama, kai trūksta efektyvios priežiūros, kontrolės ir bendradarbiavimo tarp institucijų bei verslo. Todėl kovai su tokiu sukčiavimu reikalingas ne vienas sprendimas, o visuma priemonių, kurios veiktų kartu ir papildytų viena kitą. Veiksminga prevencija turi būti grindžiama keliomis kryptimis. Visų pirma, įmonės privalo atidžiai vertinti savo partnerius, tikrinti kainas, sandorių sąlygas ir mokėjimų patikimumą. Tokiu būdu verslas tampa aktyvia kovos su sukčiavimu dalimi, o ne tik kontrolės objektu. Antra, svarbus technologijų naudojimas, pavyzdžiui, elektroninės ataskaitos, duomenų palyginimas ir automatizuota sandorių analizė leidžia greičiau aptikti įtartinas situacijas ir užkirsti joms kelią. Trečia, būtinas nuolatinis institucijų bendradarbiavimas, nes karuselinės schemas dažnai peržengia nacionalines ribas. Taip pat svarbu, kad įmonės įvertintų sandorio kontrahentus, turėtų pareigą įsitikinti, jog jų veikla nesusijusi su apgaulėmis. Karuselinio sukčiavimo prevencija yra nuolatinis procesas, reikalaujantis koordinuotų veiksmų, aiškių taisyklių, informacijos ir modernių kontrolės priemonių.

⁷⁷ *Ibid*

2.3. Dokumentų pagrindžiančių vidaus tiekimą trūkumas ir kiti pažeidimų atvejai

Vidaus tiekimo sandorių pagrindimui skirtų dokumentų tvarkymas yra vienas iš svarbiausių aspektų užtikrinant ūkinių operacijų skaidrumą. Nepakankamai tinkamai dokumentuotas vidaus tiekimas ar dokumentų trūkumas gali lemti mokesčių teisės pažeidimus. LVAT 2013 m. nagrinėjo bylą *UAB „ALSO Lietuva“ v. VMI*, kurioje bendrovė įformindavo prekių tiekimus Portugalijos ir Prancūzijos įmonėms, tačiau neturėdama pakankamų įrodymų šioms operacijoms pagrįsti neteisėtai taikė 0 proc. PVM tarifą, taip pažeisdama PVMĮ nuostatas. Patikrinimo metu nustatyta, kad įmonė įformino prekių, kompiuterinės ir buitinės technikos (LCD televizorių, DVD grotuvų ir kt.) tiekimus Portugalijos įmonei už 8 mln. litų, tačiau Portugalijos bendrovė nurodė su Lietuvos įmone jokių sandorių neturėjusi. Tą patvirtino ir vežėjų pateikti duomenys, paaiškėjo, kad prekės nebuvo pristatytos sąskaitose faktūrose nurodytam gavėjui, o nugabentos į sandėlius Ispanijoje. Be to, sąskaitas apmokėjo Ispanijos įmonė, kuri, kaip nurodė šios šalies mokesčių administratorius, įtariama dalyvavusi PVM sukčiavimo grandinėje. Dėl šių priežasčių VMI šiems sandoriams pritaikė standartinį PVM tarifą ir papildomai apskaičiavo „ALSO Lietuvai“ daugiau nei 1,5 mln. litų PVM. Taip pat nustatyta, kad bendrovė tiekė prekes šešioms Prancūzijos įmonėms, tačiau faktiškai prekes gavo nenustatyti asmenys. Tikrosios Prancūzijos įmonės, kurių duomenimis buvo pasinaudota apgaulės būdu, apie šiuos sandorius nežinojo ir prekių nebuvo užsakę. Teismas pritarė VMI išvadai, kad prekės, kurių vertė beveik milijonas litų, nebuvo patiektos Prancūzijos PVM mokėtojams, todėl bendrovei apskaičiuota dar 185 tūkst. litų PVM suma. Teismas taip pat pažymėjo, kad vien formaliai pateikti dokumentai ne visada yra pakankami, jog pasitaiko situacijų, kai dokumentas atitinka visus formalius reikalavimus, tačiau jo turinys yra neefektyvus, nes nesuteikia aiškių, išsamių ir patikimų faktų apie prekių išgabėnimą ar sandorio realumą. Tokiais atvejais tokie dokumentai negali būti laikomi tinkamu pagrindu taikyti 0 proc. PVM tarifą.⁷⁸

Autoriaus nuomone, teismas pagrįstai akcentavo, kad vien formalių dokumentų buvimas negali būti laikomas pakankamu pagrindu taikyti 0 proc. PVM tarifą. Ši pozicija skatina ūkio subjektus ne tik tvarkingai įforminti sandorius, bet ir realiai užtikrinti jų ekonominį turinį bei skaidrumą. Be to, tokia praktika prisideda prie mokesčių neutralumo principo įgyvendinimo, nes užkerta kelią situacijoms, kai fiktyvūs ar nepatvirtinti sandoriai suteikia nepagrįstą mokestinį pranašumą nesąžiningiems ūkio dalyviams. Teismo

⁷⁸ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. liepos 11 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-602-996-13

sprendimas atitinka ESTT formuojamą praktiką, kuri aptarta pirmame šio darbo skyriuje, pagal kurią 0 proc. PVM tarifo taikymas leidžiamas tik tada, kai yra aiškiai įrodyta, kad prekės faktiškai išgabentos į kitą valstybę narę. Tai užtikrina teisės vienodą taikymą ir atitinka turinio viršenybės prieš formą principą, kuris yra vienas pagrindinių mokesčių teisės aiškinimo kriterijų. Toks precedentas be kita ko prisideda prie PVM sukčiavimo prevencijos, nes praktikoje būtent fiktyvūs tarptautiniai tiekimai dažnai naudojami PVM sukčiavimo schemoms.

ESTT nagrinėjo bylą, kurioje Šveicarijoje įsikūrusi įmonė Nec, teikianti kosmetikos produktus ES teritorijoje, mokesčio patikrinimo metu buvo paprašyta pateikti dokumentus, pagrindžiančius eksportą į Slovėniją. Įmonė pateikė sąskaitas faktūras ir važtaraščių kopijas, patvirtinančias prekių išvežimą į kitą valstybę narę, tačiau nurodė neturinti lydraščių ar kitų važtaraščiuose minimų dokumentų, kuriuos žadėjo gauti vėliau. Po tam tikro laiko Nec pateikė papildomus įrodymus apie prekių išgabenimą, tačiau paaiškėjo, kad prekės buvo išgabentos ne į Slovėniją, o į kitą valstybę. Mokesčių administratorius nurodė, kad dokumentai buvo pateikti per vėlai. Nors tam tikrais atvejais galima atsisakyti taikyti PVM neapmokestinimą, pavyzdžiui, kai įmonė pavėluotai pateikia reikiamus įrodymus po kelių mokesčių administratoriaus priminimų ar kai byla jau nagrinėjama teisme, mokesčių administratorius iki apmokestinimo procedūros pabaigos vis tiek privalo užtikrinti mokesčių neutralumo principo laikymąsi. Atsisakymas priimti įrodymus dar prieš priimant sprendimą dėl apmokestinimo gali nepagrįstai apriboti mokesčių mokėtojo teisę į PVM neapmokestinimą, nes trukdo pateikti duomenis, įrodančius sąlygų šiai teisei taikyti įvykdymą. Todėl nacionalinės taisyklės, kurios draudžia pateikti papildomus įrodymus šiame etape ar neleidžia paaiškinti vėlavimo priežasčių, gali prieštarauti proporcingumo bei PVM neutralumo principams.⁷⁹ Kita vertus, ESTT nagrinėjo bylą, kurioje asmuo vykdė individualią veiklą (užsiėmė bananų importu ir platinimu). Importavo bananus į ES valstybę narę iš trečiųjų šalių. Asmuo pardavė importuotus bananus Rumunijos įmonei, sąskaitos faktūros ir kiti dokumentai buvo siunčiami el. paštu, faksu bei įprastiniu paštu. Be to, pardavėjas patikrino, ar asmuo vykdė ekonominę veiklą ir ar galioja jo PVM kodas bei paprašė pateikti deklaraciją, kurioje būtų nurodyta, kad bananai bus išgabenti į kitą ES valstybę narę. Atliekant patikrinimą, muitinė nustatė, kad keli Rumunijos pirkėjai buvo užregistruoti kaip PVM mokėtojai tik prieš pirmąjį tiekimą ir tą pačią dieną pašalinti iš PVM mokėtojų sąrašo. Be to, CMR važtaraščiai buvo nevisiškai užpildyti, nes juose trūko reikiamų duomenų, pardavimo vertė ir pirkimo

⁷⁹ *NEC PLUS ULTRA COSMETICS* [ESTT], Nr. C-664/21 [2023-03-02]. ECLI:EU:C:2023:142

kaina buvo tokios pačios arba tik nedaug skyrėsi, o svoris nesutapo su informacija, pateikta muitinės deklaracijose. Teismas pabrėžė, kad galima daryti išvadą, kad tiekėjas, tiekdamas prekes Bendrijos viduje pagal PVM direktyvos 138 straipsnį, veikdamas sąžiningai ir imdamasis visų pagrįstai reikalaujamų priemonių, atliko sandorį, kuris, be jo žinios, buvo pirkėjo sukčiavimo dalis, todėl jis neprivalo vėliau *a posteriori* sumokėti PVM.⁸⁰

Autoriaus teigimu, precedentas formuojamas Nec byloje yra itin svarbus, nes Šveicarijos įmonė Nec pavėluotai pateikė dokumentus dėl prekių išgabenimo į kitą valstybę narę, o atitinkamai ESTT pabrėžė, kad mokesčių administratorius privalo sudaryti galimybę mokesčių mokėtojai pagrįsti teisę į PVM neapmokestinimą tol, kol nėra priimtas galutinis sprendimas dėl apmokestinimo. Griežtas atsisakymas priimti papildomus įrodymus vien dėl procedūrinių terminų būtų neproporcingas ir prieštarautų mokesčių neutralumo principui, kuris suponuoja, kad teisė į PVM neapmokestinimą negali būti prarasta dėl formalių klaidų, jei yra realių įrodymų, patvirtinančių sandorio esmę. Kitoje nagrinėtoje byloje dėl bananų importo ESTT akcentavo, jog sąžiningas tiekėjas, kuris ėmėsi visų pagrįstų priemonių patikrinti sandorio teisėtumą (pvz., tikrino pirkėjo PVM kodą, veiklos statusą ir pan.) negali būti nubaustas už tai, kad pirkėjas galimai dalyvavo sukčiavimo schemeje jei buvo neatsargiai įtrauktas į sukčiavimo schemą.

Taip pat pabrėžiama, kad remiantis ESTT suformuota jurisprudencija, pagal teisinio saugumo principą valstybė narė, kuri iš pradžių priėmė pardavėjo pateiktus dokumentus kaip teisę į neapmokestinimą pagrindžiančius įrodymus, vėliau negali įpareigoti šio pardavėjo sumokėti PVM už tą tiekimą dėl pirkėjo sukčiavimo, apie kurį pardavėjas nežinojo ir negalėjo žinoti, nebent minėtas apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad vykdant tiekimą po atitinkamo importo pirkėjas vykdė sukčiavimą, ir nesiėlgė taip, lyg imdamasis visų pagrįstų priemonių, kurios galėtų užkirsti kelią šiam sukčiavimui.⁸¹ Be kita ko trikampės prekybos atveju ypač dažni pažeidimai, susiję su prekių judėjimo tarp kelių valstybių narių dokumentavimu bei tinkamu sandorio kvalifikavimu, tai yra tipinė tarpvalstybinės prekių tiekimo grandinės forma, kai prekės fiziškai juda iš vienos ES valstybės narės A į kitą C, o prekybos sutartys sudaromos tarp trijų skirtingų subjektų, įsikūrusių trijose valstybėse A, B ir C. Tiekėjas A parduoda prekes tarpininkui B, o šis, galutiniam pirkėjui C. Prekės keliauja tiesiogiai iš A į C, nors sąskaitos ir apmokėjimai vyksta tarp A-B ir B-C. Pagal ES PVM direktyvą, kai prekės gabenamos tarp valstybių narių, taikomas neapmokestinimas, jei tiekimas vyksta iš vienos valstybės narės į kitą.

⁸⁰ *Božičević Ježovnik* [ESTT], Nr. C-528/17 [2018-10-25]. ECLI:EU:C:2018:868

⁸¹ *Teleos and Others*, [ESTT], Nr. C-409/04 [2007-09-27] EU:C:2007:548, *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis*, [ESTT], Nr. C-26/16, [2017-06-14] EU:C:2017:453.

Tačiau kadangi trikampėje prekyboje vyksta dvi tiekimo sutartys, o tik vienas fizinis prekių judėjimas, būtina nustatyti, kuri iš jų turi būti laikoma tarptautine tiekimo operacija, o kuri vidaus tiekimu. Tai lemia PVM prievolės vietą ir mokesčių surinkimo valstybę. Trikampio prekybos sukčiavimas yra susijęs su dingusio prekeivio schema, tokiuose atvejuose dingęs prekeivis įsitraukia į tiekimo grandinę, surenka PVM iš pirkėjo ir dingsta, nesumokėjęs jo valstybei. Tuo pat metu galutinis pirkėjas arba tarpininkas susigražina tariamai sumokėtą PVM. Trikampė schema padeda maskuoti prekių ir pinigų srautus, nes prekės juda tarp kelių valstybių, o dokumentuose deklaruojami sudėtingi tarpusavio sandoriai. Tokiu būdu sukčiai sukuria nematomumo šydą, paslepiančią realius prekių judėjimus nuo mokesčių administratorių. Vienas įdomiausių faktų apie šį sukčiavimą, jog pinigų srautai gali būti slepiami taip pat kaip ir prekių judėjimas. Vokietijos *Augsburgo* byla (milijardinės vertės tyrimas) atskleidė, kad sukčiai naudojo virtualiomis mokėjimo sistemomis, kurie veikė Skandinavijoje, Turkijoje, Jungtinėje Karalystėje ir kitur.⁸² Šios platformos: *Sweblin AB*, *Etrade Factoring*, *Skan Finans*, *Black Eagle Capital Inc.*, leido pervesti milijonus eurų tarp sąmokslininkų, nepaliekant jokio pėdsako tradicinėje bankinėje sistemoje. Tokiu būdu buvo sukuriamas visiškai nematomas trikampis: prekių srautas, pinigų srautas, tarpininkų tinklas, kurį identifikuoti įmanoma tik bendradarbiaujant kelioms šalims vienu metu. Taip pat Vokietija pradėjo bausti savo teritorijoje esančius asmenis už kitos ES valstybės PVM vengimą. Pagal naujas taisykles, nuo 2011 m. Vokietijos baudžiamasis kodeksas leidžia persekioti už užsienio PVM slėpimą, net jei nuostoliai padaromi ne Vokietijos biudžetui.⁸³ Tai rodo, kad ES šalys pereina prie kolektyvinės atsakomybės principo kovoje su trikampiu sukčiavimu.

Būtent PVM direktyvos 41 straipsnis (angl. *Safety Net*) yra vienas svarbiausių mechanizmų kovai su trikampiu sukčiavimu. Jis numato, kad jei tarpininkas B neapskaičiuoja PVM toje valstybėje, į kurią prekės patenka C, tuomet jis privalo mokėti PVM toje valstybėje, kuri išdavė jo PVM kodą, paprastai jo buveinės valstybė. Tai reiškia, kad net jei prekės fiziškai niekada nebuvo toje šalyje, B vis tiek turi mokėti PVM. Iš esmės, tai labai įdomus teisinis paradoksas, nes dvigubas apmokestinimas naudojamas kaip apsauginis mechanizmas. Siekiant kovoti ir stiprinti bendradarbiavimą dėl vidaus pažeidimo atvejų, Europos Komisija 2016 m. parengė vadovą dėl sustiprinto valstybių narių ir verslo bendradarbiavimo kovojant su PVM sukčiavimu pabrėžia, kad ES PVM sistema tapo itin sudėtinga ir pažeidžiama dėl globalizacijos, technologinės pažangos, paslaugų

⁸² AINSWORTH T. Richard (2012-07-12). VAT Fraud & Triangulation. *Boston University School of Law* [interaktyvus] https://scholarship.law.bu.edu/faculty_scholarship/1447/.

⁸³ *Ibid*

skaitmenizacijos ir išorės paslaugų teikimo plėtros, todėl būtina sukurti paprastą, aišką, patikimą ir efektyvų teisinį bei administracinį pagrindą, kuriuo būtų remiamasi kovojant su PVM sukčiavimu. Šio vadovo tikslas yra skatinti glaudesnį bendradarbiavimą tarp Europos Komisijos, valstybių narių mokesčių administracijų, įmonių bei verslo asociacijų, kad būtų užkirstas kelias PVM praradimams. Vadove nurodoma, kad nors ES jau įdiegė tokias priemones kaip Eurofisc tinklas, greito reagavimo mechanizmas QRM ir atvirkštinio apmokestinimo sistema, jos dažniausiai sprendžia tik sukčiavimo simptomus, o ne jo priežastis, todėl būtina stiprinti tarptautinį koordinavimą, skatinti savanorišką informacijos dalijimąsi ir įtraukti verslą į prevencijos procesus. Dokumente nustatomi pagrindiniai principai, kurie yra teisinis aiškumas, neutralumas, proporcingumas ir skaidrumas bei įsipareigojimai tiek verslui, tiek mokesčių institucijoms. Abi šalys turi keistis informacija apie naujus sukčiavimo modelius, rizikingus sektorius, rinkos pokyčius, įtartinas operacijas ir naujus rinkos dalyvius. Verslas įsipareigoja stiprinti vidaus kontrolės sistemas, taikyti angl. *Know Your Counterparty* (KYC) ir angl. *Know Your Taxpayer* (KYT) procedūras, rengti darbuotojų mokymus, užtikrinti atitiktį bei bendradarbiauti su institucijomis, o mokesčių administracijoms griežtinti PVM registracijos procesus, keistis patirtimi tarp šalių, konsultuotis su įmonėmis prieš diegiant naujas priemones, užtikrinti pateiktos informacijos konfidencialumą ir naudoti ją tik pagal paskirtį. Vadove pabrėžiama, kad efektyvus bendradarbiavimas įmanomas tik tada, kai abi pusės supranta verslo procesų realijas, todėl būtina dalintis komercinėmis žiniomis, kurti bendras gerosios praktikos gaires sektoriuose, kuriuose sukčiavimo rizika didžiausia. KYC procedūros įpareigoja įmones tikrinti tiekėjus ir pirkėjus, vertinti jų patikimumą, registraciją, finansinę būklę, o KYT užtikrina, kad mokesčių administracijos taikytų rizikos analizės metodus ir bendradarbiautų su kitų valstybių institucijomis per ES sistemas, tokias kaip VIES.

Informacijos mainai apima kelis lygius: tarp verslo ir mokesčių administratorių, tarp pačių administracijų per Eurofisc tinklą bei sektoriaus lygmeniu per seminarus ar kontaktinius punktus. Įmonės turėtų turėti galimybę tiesiogiai pranešti apie įtartinus sandorius, o institucijos siųsti perspėjimus, gaires ar įspėjamuosius laiškus. Mokesčių institucijos privalo saugoti duomenų konfidencialumą, neperduoti jų tretiesiems asmenims ir po panaudojimo sunaikinti. Taip pat rekomenduojama užtikrinti, kad vadovas būtų viešai prieinamas Europos Komisijos ir nacionalinių mokesčių institucijų svetainėse, o jo įgyvendinimą skatintų nacionalinės darbo grupės, sudarytos iš verslo ir administracijų atstovų, kurios kasmet teiktų ataskaitas VAT forumui. Vadove numatyta periodiškai jį atnaujinti pagal kintančius sukčiavimo modelius. Pirmasis priedas skirtas energijos sektoriui jame aiškinama, kad dėl privalomos registracijos TSO ir ACER sistemose bei

REMIT reglamento reikalavimų rizika šioje srityje yra ribota, nes kiekvienas dalyvis turi būti identifikuotas, o prekyba skaidri. Nuo 2015 m. spalio 7 d. nebeįmanoma vykdyti PVM sukčiavimo naudojant neregistruotus energetikos didmenininkus, todėl šis sektorius laikomas mažos rizikos. Trečiajame priede pateikiami Nyderlandų ir Jungtinės Karalystės mokesčių institucijų laiškų pavyzdžiai, kuriais įspėjami verslai apie galimą dalyvavimą sukčiavimo grandinėse, primenamos pareigos tikrinti tiekėjus, pateikti prekybos duomenis, laikytis atidumo principo ir primenama rizika prarasti teisę į PVM atskaitą. Laiškuose išvardijami tipiški sukčiavimo požymiai dažni partnerių pasikeitimai, prekyba aukštos rizikos prekėmis, sandoriai be fizinio prekių judėjimo, mokėjimai trečiosioms šalims, mažos kainos ir keistos apmokėjimo sąlygos. Vadove pabrėžiama, kad PVM sukčiavimo prevencija yra bendras verslo ir valstybės interesas, tik abipusis pasitikėjimas, duomenų mainai, grįžtamasis ryšys ir nuolatinis mokymasis gali sumažinti riziką. Technologiniai pokyčiai, nauji verslo modeliai ir paslaugų skaitmenizacija nuolat kuria naujas spragas, todėl būtina reguliariai peržiūrėti priemones, atnaujinti vadovą, stiprinti Eurofisc ir REMIT tinklų vaidmenį, plėtoti gerosios praktikos mainus ir skatinti, kad visa ES PVM sistema būtų vienodai apsaugota, skaidri, veiksminga ir patogi tiek valstybėms narėms, tiek sąžiningam verslui.⁸⁴

Autoriaus nuomone, Europos Komisijos parengto vadovo pagrindinė idėja yra ta, kad valstybės institucijos ir verslas turi veikti kartu, o ne atskirai. Šis vadovas iš esmės keičia požiūrį ir skatina dalintis atsakomybe tarp mokesčių administratorių ir įmonių. Tokia partnerystė gali padėti anksčiau pastebėti įtartinus sandorius ir užkirsti kelią sukčiavimui dar prieš jam įvykstant. Vadove pabrėžiama, kad verslas ir valdžios institucijos turi keistis informacija, būti atviri, tokiu būdu yra kuriamas pasitikėjimas ir tai leidžia geriau apsaugoti tiek valstybės biudžetą, tiek sąžiningus verslus. Teigiamas aspektas yra ir tai, kad dokumente pateikiamos labai praktiškos rekomendacijos, pavyzdžiui, kaip taikyti KYC, kaip stebėti rizikingus partnerius ar kaip bendradarbiauti su kitų valstybių institucijomis. Vadovas remiasi realia verslo patirtimi, todėl jis nėra tik teorinis. Be to, jame aiškiai nurodoma, kad PVM sukčiavimas yra tarptautinė problema, todėl būtinas glaudesnis šalių bendradarbiavimas per Europos tinklus, tokius kaip Eurofisc ar REMIT, nes tai padeda greitai dalintis informacija apie galimus pažeidimus ir užtikrinti vienesnę požiūrį visoje ES. Tačiau reikėtų pabrėžti jog jis nėra privalomas dokumentas, todėl kiekviena valstybė

⁸⁴ EU VAT Forum (2016) *Guide on enhanced cooperation between Member States and Business in the field of fighting VAT fraud* [interaktyvus] <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/391077/KD0001829+%28KD-8777%29+Valstybi%C5%B3+nari%C5%B3+bendradarbiavimo+vadovas+%28angl%C5%B3+k.%29.pdf/3dcc86e4-77bc-6e91-67d3-bc98084dc926?t=1545118706691>

pati sprendžia, ar ir kaip jį taikyti. Dėl to vienos šalyse priemonės gali būti įgyvendinamos veiksmingai, o kitose tik iš dalies. Ne visos įmonės, ypač mažesnės, turi pakankamai žinių, darbuotojų ar laiko atlikti išsamius patikrinimus, taip pat vadove daug kalbama apie prevenciją ir rizikos vertinimą, bet mažiau dėmesio skiriama modernioms technologijoms, tokioms kaip dirbtinis intelektas ar automatizuota duomenų analizė, kurios galėtų padėti greičiau aptikti sukčiavimo atvejus.

Taip pat reiktų išskirti kaip vieną iš prevencijos priemonių kovai su PVM sukčiavimu nustatytą solidarią atsakomybę pagal PVM direktyvos 205 straipsnį. Straipsnyje numatyta, kad 193–200 ir 202, 203 bei 204 straipsniuose nurodytomis aplinkybėmis valstybės narės gali numatyti, kad kitas asmuo nei tas, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, turi būti laikomas asmeniu, kuriam tenka prievolė solidariai sumokėti PVM. ESTT nagrinėdamas bylas susijusias su solidaria atsakomybe yra konstatavęs jog valstybės narės gali priimti nacionalines taisykles, kurios numato, kad asmuo, kuriam atlikta prekių ar paslaugų tiekimo operacija, ir kuris žinojo ar turėjo pagrįstų priežasčių manyti, jog kai kuri ar visa PVM suma šioje tiekimo operacijoje ar ankstesniuose/sekančiuose tiekimuose liks neapmokėta, gali būti nustatytas solidariai atsakingu su pagrindiniu mokėtoju už PVM sumokėjimą. Kitaip tariant, valstybė narė gali numatyti, kad pirkėjas (ar kitas tiekimo grandinėje asmuo) taptų solidariai atsakingu už PVM sumokėjimą, jeigu jis žinojo arba turėjo pagrįstų priežasčių manyti, kad tiekimo grandinėje bus nesumokėtas PVM.⁸⁵

Be kita ko ESTT praktikoje yra nurodęs, kad teisės į PVM atskaitą atėmimas dėl sukčiavimo ir solidarioji atsakomybė yra vienas kitą papildančios priemonės, nes atskaitos teisės atėmimas savaime siekia atgrasyti nuo dalyvavimo sukčiavime, o solidarioji atsakomybė siekia užtikrinti, kad valstybė narė galėtų efektyviai surinkti PVM iš kitų subjektų, kai tiekėjas neįvykdo mokėjimo. Todėl ESTT padarė išvadą, kad PVM direktyvos 205 straipsnis nenumato kliūties tam, kad nacionalinė teisė vienu metu atimtų atskaitos teisę ir kartu pritaikytų solidarią atsakomybę gavėjui už tiekėjo PVM.⁸⁶ Dėl proporcingumo principo taikymo solidaria atsakomybe reiktų pažymėti, kad nacionalinės taisyklės, kurios automatiškai daro žmogų atsakingu už kito asmens PVM, be jokios jo kaltės, yra per griežtos ir nesuderinamos su ES teisės principais, todėl valstybės priemonės turi būti tinkamos ir reikalingos, bet ne tokios, kad būtų neteisingos ar per daug griežtos. Taigi neproporcinga priskirti mokestinę atsakomybę žmogui, kuris neturėjo jokios galimybės paveikti kito asmens veiksmų.⁸⁷ Teismas šiuo klausimu yra įtvirtinęs solidariosios

⁸⁵ *Federation of Technological Industries and Others* [ESTT], Nr.C-384/04, [2006-05-11]. ECLI:EU:C:2006:309

⁸⁶ *Konreo* [ESTT], Nr. C-276/24, [2025-07-10]. ECLI:EU:C:2025:554

⁸⁷ *Vlaamse Oliemaatschappij* [ESTT], Nr. C-499/10, [2011-12-21]. ECLI:EU:C:2011:871

atsakomybės prezumpciją, t.y. pagal PVM direktyvos 205 straipsnį ir proporcingumo principą, taisyklė, kad apmokestinamasis asmuo automatiškai būtų laikomas solidariai atsakingu už kito asmens PVM, negali būti per griežta. Kitaip tariant, negali būti taip, kad jam praktiškai neįmanoma arba pernelyg sudėtinga paneigti šią prezumpciją. Apmokestinamasis asmuo turi turėti galimybę parodyti, kad jis ėmėsi visų protingų priemonių, kad jo sandoriai nebūtų susiję su PVM sukčiavimo schema. Jei tokia galimybė neegzistuoja, priemonė laikoma neproporcinga ir nesuderinama su ES teisės principais.⁸⁸

Pagal 205 straipsnį, siejant jį su proporcingumo principu, nacionalinė teisė gali numatyti, kad už PVM mokėjimą solidariai atsako kitas apmokestinamasis asmuo nei tas, kuriam paprastai tenka prievolė, net jeigu tam asmeniui negalima priskirti kaltės. Tuo pat metu, siejant šią normą su mokesčių neutralumo principu, nedraudžiama nustatyti, kad PVM prievolė gali būti priskirta kitam apmokestinamajam asmeniui, neatsižvelgiant į jo teisę į mokėtino ar sumokėto pirkimo PVM atskaitą. Tokiu būdu užtikrinama, kad PVM sistema išliktų neutrali, nesutrikdytų konkurencija tarp sąžiningų apmokestinamųjų asmenų ir būtų efektyviai apsaugoma valstybės mokesčių surinkimo funkcija, tuo pat metu išlaikant galimybę sąžiningiems asmenims ginti savo veiksmus ir parodyti, kad jie ėmėsi visų pagrįstų priemonių siekiant išvengti sukčiavimo.⁸⁹

Reikia pažymėti, kad solidariosios atsakomybės mechanizmu, siekiama palengvinti PVM sumų, kurių apmokestinamasis juridinis asmuo nesumokėjo per PVM direktyvos nuostatose nustatytus imperatyvius terminus, išieškojimą, taigi jis padeda užtikrinti tinkamą PVM rinkimą. Valstybės narės pareiga imtis visų tinkamų priemonių, kad būtų užtikrintas viso PVM surinkimas, tam tikrais atvejais gali reikšti, jog valstybė narė privalo laikyti atsakingais už PVM neapmokestinamuosius asmenis, dalyvaujančius apmokestinamojo juridinio asmens sprendimų priėmimą, nes priešingu atveju gali būti kompromituotas šių priemonių veiksmingumas. Tokiais atvejais valstybės narės teisė nustatyti kitą solidarųjį skolininką, nei tas, kuris turi prievolę sumokėti mokesťį, siekiant užtikrinti veiksmingą mokesčio surinkimą, turi būti pagrįsta faktais arba teisiniais santykiais tarp atitinkamų asmenų, atsižvelgiant į teisinio saugumo ir proporcingumo principus. Taigi, vadovui taikoma atsakomybė yra atribojama tokiu būdu, kad solidariai atsakingas asmuo turi būti apmokestinamojo subjekto, kuris nesumokėjo PVM, vadovas. Todėl šis asmuo gali būti laikomas dalyvaujančiu priimančiam subjekto sprendimus, o tai reiškia, kad jis negali būti laikomas visiškai nesusijusiu su subjekto veiksmais. Jei subjekto nurodytas negalėjimas sumokėti mokesčių buvo tinkamai praneštas, vadovas nėra solidariai

⁸⁸ *Dranken Van Eetvelde* [ESTT], Nr. C-331/23, [2024-12-12]. ECLI:EU:C:2024:1027

⁸⁹ *Ibid*

atsakingas už skolos sumokėjimą, išskyrus atvejus, kai mokesčių institucija nustato, jog mokėjimas nebuvo atliktas dėl akivaizdžiai netinkamo vadovo valdymo trejus metus iki pranešimo dienos.⁹⁰ Be kita ko, ESTT, išaiškino, kad solidarioji atsakomybė gali būti taikoma tik jei: (i) gavėjas žinojo arba turėjo pagrįstą pagrindą žinoti apie nesumokėtą PVM, (ii) egzistuoja faktinis ar teisinis ryšys tarp gavėjo ir pagrindinio PVM mokėtojo, ir (iii) pagrindinis mokėtojas dar gali atsakyti už skolą, t. y. turi turtinių ar teisinių galimybių sumokėti PVM. Jei tiekėjas yra likviduotas be teisių perėmėjo ir negali atsakyti už skolą, solidarioji atsakomybė neįmanoma, nes ji būtų neproporcinga. Teismas taip pat pabrėžė, kad žinojimas apie PVM nemokėjimą skiriasi nuo žinojimo apie sukčiavimą, todėl negalima automatiškai priskirti atsakomybės gavėjui vien dėl formalaus PVM nesumokėjimo, o tik kai yra pagrįstas faktinis ar teisinis pagrindas manyti, kad mokestis nebus sumokėtas.⁹¹ Anot ESTT jurisprudencijos, toks mechanizmas padeda užtikrinti tinkamą PVM surinkimą. PVM direktyvos 273 straipsnio nuostatose, be jose numatytų apribojimų, nepatikslinamos nei sąlygos, nei prievolės, kurias valstybės narės gali nustatyti. Taigi jomis valstybėms narėms suteikiama diskrecija pasirinkti priemones, skirtas pasiekti tikslams, t. y. išieškoti visą PVM ir kovoti su sukčiavimu.⁹²

Autoriaus požiūriu, solidariosios atsakomybės mechanizmas, nustatytas PVM direktyvos 205 straipsnyje, yra svarbi prevencinė priemonė kovojant su PVM sukčiavimu. Įgalinant valstybę narę priskirti atsakomybę kitam apmokestinamajam asmeniui, automatiškai subjektui turėtų kilti paskata veikti atsakingai ir atidžiai vertinti savo sandorius. Proporcingumas taip pat yra užtikrinamas, kadangi pirkėjui ar kitoje grandinėje dalyvaujančiam asmeniui gali būti priskirta atsakomybė tik tada, kai jis žinojo arba turėjo pagrįstų priežasčių manyti, kad PVM nebus sumokėtas. Visgi, šios priemonės efektyvumas priklauso nuo jos teisingo taikymo. Tinkamai reglamentuota ir proporcingai taikoma, ši priemonė gali ne tik užkirsti kelią PVM sukčiavimui, nes asmenys suvokia, kad jų veiksmai tiekimo grandinėje gali turėti realių finansinių pasekmių.

Kovai su sukčiavimu viena reikšmingiausių pastarojo dešimtmečio reformų ES PVM sistemoje yra supaprastintos vieno langelio sistemos (angl. *One Stop Shop*, *OSS*) įdiegimas elektroninės prekybos sektoriuje. Ši schema buvo sukurta siekiant sumažinti tarpvalstybinės prekybos administracinę naštą verslui bei užtikrinti efektyvų PVM surinkimą vidaus rinkoje. Įsigaliojus 2021 m. liepos 1 d., OSS schema suteikia galimybę elektroninės prekybos subjektams registruotis PVM mokėtojais vienoje valstybėje narėje ir

⁹⁰ *Herdijk* [ESTT], Nr. C-613/23, [2024-11-14]. ECLI:EU:C:2024:961

⁹¹ *Vaniz* [ESTT], Nr. C-121/24, [2025-09-04]. ECLI:EU:C:2025:675

⁹² *Adjak* [ESTT], Nr. C-277/24, [2025-02-27]. ECLI:EU:C:2025:130

per ją deklaruoti bei sumokėti PVM už pardavimus galutiniams vartotojams kitose valstybėse narėse. Ši sistema eliminuoja pareigą registruotis kiekvienoje šalyje atskirai, taip supaprastinant su PVM mokėtojo statusu susijusius įsipareigojimus. Tuo tarpu ne ES valstybėse registruoti elektroninių paslaugų teikėjai neturi galimybės pasinaudoti OSS schema ir privalo registruotis bei sumokėti PVM kiekvienoje valstybėje narėje, kurioje jų paslaugomis naudojasi privatūs klientai. Reikšminga tai, kad atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas B2C (verslas klientui) tiekimui netaikomas, kadangi fiziniai asmenys, paprasti pirkėjai nėra PVM mokėtojai ir neturi nei teisinės galimybės, nei ekonominių paskatų patys atlikti mokėjimą.⁹³ Tokiu būdu OSS schema tampa esminiu instrumentu užtikrinant PVM surinkimą ir suderinant verslo poreikius su mokestinėmis prievolėmis, susijusiomis su PVM mokėtojo statusu. Siekiant palengvinti ne ES elektroninių paslaugų teikėjų, teikiančių paslaugas ES privatiems klientams, atitikties reikalavimus, PVM direktyvoje numatyta speciali schema elektroninėmis priemonėmis teikiamoms paslaugoms yra 357-369 straipsniuose. Pagal specialiąją schemą ne ES elektroninių paslaugų teikėjai, teikiantys elektronines paslaugas ES privatiems klientams, privalo registruotis ir gauti PVM identifikavimo numerį identifikavimo valstybėje narėje. Ne ES elektroninis tiekėjas privalo pranešti identifikavimo valstybės narės mokesčių institucijoms, kai jis pradeda arba nutraukia veiklą kaip apmokestinamasis asmuo arba kai jo veiklos pobūdis pasikeičia taip, kad nebeatitinka specialiosios schemos taikymo sąlygų.⁹⁴ Identifikavimo valstybė narė ne ES tiekėjui priskiria individualų PVM identifikavimo numerį.⁹⁵

Taigi, įvedus OSS sistemą įmonės moka PVM kitoms ES šalims, į kurias pristato prekes, bet tik tada, kai viršija 10 000 eurų ribą. Vieno langelio ES deklaraciją reikia pateikti tik kartą per ketvirtį tos šalies, kurioje yra įsikūrusi įmonė, mokesčių administratoriui. Tada ši mokesčių institucija paskirsto teisingą PVM sumą kitoms ES šalims, kuriose įmonė vykdo veiklą⁹⁶. Autoriaus nuomone, ši schema yra naudinga todėl, nes nebereikia turėti atskirų PVM kodų, o PVM kodas reikalingas tik toje šalyje, kurioje yra registruotas pardavėjas. Taip pat proceso kaštai automatiškai yra mažesni, nes vietoje to, kad mokėti PVM atskiriems ES mokesčių administratoriams, reikia mokėti tik savo šalyje, o toji šalis užtikrina, kad reikalinga suma pasieks atitinkamą dalį vietinis mokesčių

⁹³ LAMENSCH, Maria (2015-05-07). Are 'reverse charging' and the 'one-stop-scheme' efficient ways to collect VAT on digital supplies? *World Journal of VAT/GST Law* [interaktyvus]. <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.5235/WJOVL.1.1.1>

⁹⁴ PVM direktyvos 360 straipsnis

⁹⁵ PVM direktyvos 362 straipsnis

⁹⁶ Renée van Dal (2023-08-21). *Understanding the One Stop Shop EU: How Does It Work?* [interaktyvus]. <https://staxxer.com/understanding-the-one-stop-shop-eu-how-does-it-work/>

administratorius.

Be kita ko svarbu aptarti ir IOSS (angl. *Import One-Stop Shop*) sistemą, nes ji yra tiesiogiai susijusi su PVM surinkimu importuojamoms prekėms iš trečiųjų šalių į ES. IOSS taip pat buvo sukurta siekiant palengvinti ir supaprastinti PVM deklaravimą ir mokėjimą už nuotolinę importuotų prekių, kurių vertė neviršija 150 EUR, prekybą.⁹⁷ Ši schema įsigaliojo nuo 2021 m. liepos 1 d. kaip dalis ES e. prekybos PVM paketo, skirta supaprastinti PVM deklaravimą už mažos vertės prekes, importuojamas į ES iš trečiųjų šalių, kai pirkėjai yra galutiniai vartotojai (B2C). Ji leidžia tiekėjams ar elektroninėms prekybos platformoms deklaruoti ir sumokėti PVM visiems pardavimams ES per vieną elektroninį portalą vietoj atskiros registracijos kiekvienoje valstybėje narėje. Schema taikoma tiek ES įsisteigusiems, tiek už ES ribų veikiantiems pardavėjams, tačiau pastarieji privalo paskirti tarpininką, ES įsisteigusį apmokestinamąjį asmenį, kuris teikia PVM deklaracijas ir moka mokestį pardavėjo vardu, išskyrus atvejus, kai pardavėjas veikia šalyje, su kuria ES turi savitarpio pagalbos susitarimą, pavyzdžiui, Norvegijoje. Registracija vykdoma tik vienoje valstybėje narėje, vadinamoje identifikacijos valstybėje, kurioje suteikiamas unikalus IOSS PVM identifikacijos numeris. Naudojantis šia schema, pirkėjas sumoka PVM dar pirkimo metu, pardavėjas jį deklaruoja mėnesinėje IOSS deklaracijoje, o importuojant prekę ES muitinei pateikiamas IOSS numeris, todėl importo PVM nebemokamas atskirai. Kaip ir minėta aukščiau, schema taikoma tik prekėms iki 150 eurų vertės, neapima akcizinių prekių ir netaikoma prekėms, jau esančioms ES teritorijoje. IOSS supaprastina tarptautinę e. prekybą, užtikrina, kad PVM būtų surenkamas vartojimo valstybėje, mažina administracines išlaidas ir leidžia greičiau pristatyti prekes vartotojams, nes jiems nebereikia mokėti importo mokesčių pristatymo metu.⁹⁸

Aptarus OSS ir IOSS reikšmę reikėtų paminėti, kad pastaruoju metu yra vis dažniau siūloma peržiūrėti dabartinę PVM sistemą ir ypač 0 proc. tarifo taikymą. Kai kurie ekonomistai siūlo svarstyti jo panaikinimą ir pakeisti modernesniu, paprastesniu mechanizmu, pavyzdžiui, pasak A. Thomas⁹⁹ šiuolaikinė PVM sistema turėtų būti grindžiama vieningu tarifu, kuris būtų taikomas visoms prekėms ir paslaugoms be jokių išimčių, o socialinės politikos tikslai turėtų būti pasiekiami ne per tarifų diferencijavimą, o

⁹⁷ Europos Komisija (2025-05-15). *New approach to VAT for e-commerce imports to simplify trade and compliance* [interaktyvus]. https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/new-approach-vat-e-commerce-imports-simplify-trade-and-compliance-2025-05-15-0_en

⁹⁸ Europos Komisija (2021) *Guide to the VAT One Stop Shop* [interaktyvus]. https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/system/files/2021-07/OSS_guidelines_en.pdf

⁹⁹ A. Thomas (2024) *VAT Rate Structures in Theory and Practice*. [interaktyvus] <https://openknowledge.worldbank.org/server/api/core/bitstreams/e93800bb-184d-40ca-a4ff-5e347103fe2e/content>

per fiskalines perlaidas ir kompensacinius mechanizmus. Tai reiškia, kad vietoje 0 proc. tarifo ar sumažintų tarifų būtų renkamas pilnas PVM tarifas, o valstybė šias papildomas pajamas panaudotų tiesioginėms išmokoms mažas pajamas gaunantiems gyventojams. Svarbu pažymėti, kad toks vieningo tarifo taikymas nereiškia paskirties šalies principo atsisakymo. Priešingai, jis būtų įgyvendinamas kitaip, be 0 proc. tarifo taikymo. Pagal siūlomą modelį tiekėjas, parduodamas prekes kitai ES valstybei narei, taikytų pirkėjo šalies PVM tarifą, o surinktą mokestį deklaruotų ir sumokėtų per bendrą OSS sistemą, kuri aptarta aukščiau. Tuomet kilmės šalies mokesčių administracija automatiškai perduotų tą PVM paskirties šaliai, kurioje prekės bus suvartotos. Taip būtų išsaugoma pagrindinė PVM logika, mokestis sumokamas vartojimo vietoje, tačiau nebereikėtų 0 proc. tarifo ir sudėtingo atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo. Tai užtikrintų skaidrų, tiesioginį ir realiu laiku veikiančią apmokestinimo procesą, kuriame mokesčio surinkimas vyktų be tarpinio etapo, mažinant sukčiavimo riziką ir supaprastinant administravimą. Taip pat Thomas pabrėžia, kad 0 proc. tarifas, taikomas prekėms, išvežamoms į kitą valstybę narę, kelia rimtų problemų, būtent dėl jo egzistuoja vadinamasis karuselinis PVM sukčiavimas. Thomas atkreipia dėmesį, jog tokia sistema leidžia prekėms judėti tarp valstybių be jokio faktinio mokesčio surinkimo, todėl sukčiai gali pasisavinti PVM, o valstybės praranda milijardus eurų. Be to, Thomas pažymi, kad šis vieningos sistemos modelis leistų ES šalims kurti paprastesnę ir labiau skaitmenizacijos principu grįstą PVM aplinką, kurioje mokesčiai būtų surenkami per automatizuotas sistemas, pavyzdžiui, momentinį PVM surinkimą per mokėjimo kanalus (angl. *real-time VAT collection*).

Kitame atliktame tyrime apie PVM 0 proc. tarifo atsisakymą pabrėžiama, kad dauguma PVM sistemų, ypač ES valstybėse, tapo per daug sudėtingos, o jų daugiatarifinė struktūra yra istorinio kompromiso, o ne ekonominio racionalumo rezultatas¹⁰⁰. Kalbant apie 0 proc. tarifą ES vidaus tiekimams, aiškinama, kad ši nuostata yra dirbtinis mechanizmas, sukurtas tam, kad PVM apmokestinimas vyktų paskirties šalyje. Ji sutinka, jog toks sprendimas teoriškai pagrįstas, tačiau praktiškai jis sukuria didelę sukčiavimo riziką, ypač kaip ir Thomas minėtoje karuselinėje schemoje, kai prekės juda tarp valstybių be PVM. Autorė siūlo palaipsniui atsisakyti 0 proc. tarifo vidaus tiekimams ir pereiti prie vieningo paskirties šalies apmokestinimo mechanizmo, kurį vykdytų tiekėjai per bendrą ES sistemą. Ji iš esmės palaiko tą pačią reformos kryptį, kurią išplėtojo Thomas, vadinamąjį definitive VAT regime, pagal kurį tiekėjas taiko pirkėjo šalies tarifą, o surinktą PVM perveda per centralizuotą platformą, tokią kaip OSS. Tokiu būdu PVM būtų tiesiogiai surenkamas

¹⁰⁰ R. de la Feria (2019) Blueprint for Reform of VAT Rates In Europe [interaktyvus] https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3372383

kilmės šalyje, bet paskirties šalies naudai, todėl 0 proc. tarifas taptų perteklinis. Išlaikant vieningą tarifą visoje ES ir taikant centralizuotą surinkimo sistemą, būtų pasiektas tikrasis PVM neutralumas, visos prekės būtų apmokestinamos vienodai, be išimčių, o sukčiavimo galimybės būtų minimalios. Be kita ko, Europos Parlamento rezoliucijoje¹⁰¹ manoma, kad veiksmingiausias būdas kovoti su PVM sukčiavimu, susijusiu su tarpvalstybiniu tiekimu, būtų įvesti sistemą, pagal kurią PVM netaikymas Bendrijos viduje būtų pakeistas 15% tarifu. Anot Europos Parlamento, toks modelis veiktų geriau, jei būtų mažiau sumažintų tarifų ir jie būtų paprastesni, taip mažinant administracinę naštą verslui ir mokesčių institucijoms. Pripažįstama, kad dėl skirtingų PVM tarifų tarpvalstybiniam tiekimui reikia dar kartą subalansuoti mokėjimus tarp valstybių narių. Decentralizuota tarpuskaitos namų sistema gali būti tinkamesnė ir greičiau įgyvendinama, nes ji leistų valstybėms narėms dvišaliu pagrindu spręsti svarbius klausimus, atsižvelgiant į prekybos balansą, PVM sistemų panašumus bei tarpusavio pasitikėjimą.

Autoriaus nuomone, tokios iniciatyvos, kuriomis siekiama atsisakyti 0 proc. PVM tarifo ir pereiti prie modernesnio, vieningo tarifo mechanizmo vertinamos teigiamai. Kaip teigia abu mokslinių tyrimų autoriai dabartinės daugiatarifės PVM struktūros, įskaitant 0 proc. tarifą, yra labiau istorinių kompromisų ir politinių sprendimų pasekmė, nei racionalios ekonominės logikos išraiška. Jos ne tik didina administracinį sudėtingumą, bet ir sukuria reikšmingas prielaidas mokesčių vengimui bei sukčiavimui, ypač tarptautinėje prekyboje. 0 proc. tarifas, nors teoriškai pagrįstas paskirties šalies principu, praktikoje tapo viena iš silpniausių PVM sistemos grandžių, nes būtent jo egzistavimas leidžia manipuluoti prekių judėjimu ir sudaryti fiktyvias sandorių grandines, dėl kurių valstybės kasmet praranda milijardus eurų biudžeto pajamų. Pastebima, kad Europos Parlamentas, netgi 2008 m. jau siūlė reformuoti 0 proc. PVM tarifą.

Šiame pažeidimų prevencijos kontekste vertėtų paminėti Lietuvos Aukščiausiojo Teismo (toliau – LAT) formuojamą praktiką, nes PVM pažeidimai dažnai yra ir baudžiamojo tipo ir susiję su didelėmis lėšų pasisavinimo sumomis bei dokumentų klastojimu (BK XXXII skyriuje numatyti straipsniai reglamentuojantys nusikaltimus finansų sistemai). Kadangi PVM yra netiesioginis apyvartos mokestis, kurį faktiškai sumoka galutinis vartotojas, tačiau jį į biudžetą perveda ūkio subjektas, pastarojo rankose laikinai atsiduria ne jo, o valstybės lėšos. LAT nagrinėdamas bylą dėl PVM sukčiavimo konstatavo, kad PVM sukčiavimas pasireiškia tuomet, kai asmuo, veikdamas tiesiogine tyčia, į įmonės buhalterinę apskaitą įtraukia fiktyvias, realiai neįvykusius sandorių PVM

¹⁰¹ 2008 m. rugsėjo 2 d. Europos Parlamento rezoliucija dėl suderintos kovos su mokestiniu sukčiavimu gerinimo strategijos (2008/2033(INI))

sąskaitas faktūras ir jų pagrindu pateikia VMI melagingas PVM deklaracijas, taip siekdamas nepagrįstai sumažinti mokėtiną į biudžetą mokestį ar gauti neteisėtą PVM atskaitą. Tokia apgaulė pasireiškia sąmoningu melagingų duomenų įtraukimu į apskaitą bei jų pateikimu mokesčių administratoriui, siekiant suklaidinti valstybę ir išvengti turtinės prievolės. Teismas akcentavo, kad mokesčių, įskaitant PVM, surinkimas yra valstybės finansinės sistemos pagrindas, todėl šių reikalavimų pažeidimai vertinami iš valstybės biudžeto apsaugos ir PVM pažeidimų prevencijos perspektyvos. LAT taip pat išaiškino, kad baudžiamojon atsakomybėn gali būti traukiamas ne tik formaliai paskirtas, bet ir faktinis įmonės vadovas, asmuo, faktiškai valdantis įmonės veiklą, duodantis privalomus nurodymus, organizuojantis sandorius, atsiskaitymus bei buhalterinės apskaitos tvarkymą. Teismas, sprendamas civilinio ieškinio klausimą, pabrėžė, kad už nusikalstamais veiksmais padarytą žalą valstybės biudžetui asmuo privalo atsakyti solidariai, kartu su kitais bendrininkais, jei jų veiksmai buvo bendro nusikalstamo plano dalis ir tiesiogiai lėmė žalos atsiradimą.¹⁰²

Autoriaus nuomone, nors nutartyje tiesiogiai necituojama ESTT jurisprudencija, LAT pozicija aiškiai atitinka ESTT suformuotus PVM principus, pagal kuriuos valstybės narės turi užtikrinti, kad už sąmoningą dalyvavimą sukčiavimo grandinėse būtų taikoma veiksminga, proporcinga ir atgrasyti galinti atsakomybė, įskaitant solidariąją atsakomybę už valstybės biudžetui padarytą žalą. Be kita ko, LAT pateikė išaiškinimą dėl solidariosios atsakomybės taikymo ne bendrininkų atveju, t.y. LAT nurodė, kad bendrovės vadovas, būdamas vienasmenis valdymo organas, privalo užtikrinti, jog bendrovės veikla atitiktų teisės aktų reikalavimus, įskaitant mokesčių apskaičiavimą, deklaravimą ir sumokėjimą, o nevykdydamas šių pareigų jis gali būti patrauktas civilinėn atsakomybėn. Nagrinėtoje byloje vadovas neįsitikino, kad bendrovė pagrįstai taikė 0 proc. PVM tarifą tiekdamą prekes Kipro įmonei, nors egzistavo akivaizdūs sukčiavimo požymiai, todėl buvo laikoma, kad vadovas nebuvo pakankamai rūpestingas ir pažeidė LR civilinio kodekso 2.87 straipsnyje įtvirtintas fiduciarines pareigas veikti sąžiningai, protingai ir lojalumo pagrindu.

LAT pažymėjo, kad mokesčių nemokėjimas, kylantis dėl netinkamo vadovo veikimo, yra žala tiek bendrovei, tiek valstybei, o vadovas atsako tuo atveju, jei būtent jo veiksmai ar neveikimas lėmė prievolės neįvykdymą. Kartu teismas pabrėžė, jog prievolė sumokėti mokesčius savo esme negali būti sutapatinama su civiline atsakomybe, juridinio asmens prievolės lieka bendrovės pareiga, tačiau vadovui gali būti taikoma atsakomybė už delspinigius, baudas ir kitus finansinius padarinius, atsiradusius dėl netinkamo prievolės

¹⁰² Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2024 m. liepos 22 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-213-511/2024

vykdymo. Spręsdamas dėl galimybės taikyti solidarią atsakomybę vadovui, LAT atkreipė dėmesį, kad ES PVM direktyva leidžia valstybėms narėms numatyti solidarią atsakomybę už PVM prievoles, Lietuva tokios galimybės nacionaliniuose teisės aktuose nėra įtvirtinusi, todėl mokesčių administratorius negali perkelti bendrovės PVM prievolių jos vadovui tiesiogiai. Taigi vadovo atsakomybė yra civilinio, o ne mokestinio pobūdžio, ir kyla tik esant įrodytam neteisėtų veiksmų, kaltės ir priežastinio ryšio egzistavimui. Tai reiškia, kad Lietuvoje nėra taikoma solidari atsakomybė be kaltės, todėl teismas vertina ne mokestinę prievolę, o civilinę žalą.¹⁰³ LAT yra nustatęs ir ribą tarp to, kas yra jau nusikaltimas PVM pažeidimų atveju ir pasikėsinimas. LAT pabrėžė, kad jei asmuo veikė tiesiogine tyčia, t. y. klastodamas prekių pirkimo ir jų eksporto į Čekiją dokumentus, suvokė, jog prekių nepirko, už jas PVM nemokėjo, tų prekių neeksportavo, atitinkamai jokios PVM permokos nebuvo. Nuteistasis vis tiek neteisėtai sukūrė PVM deklaraciją, kuri buvo pateikta VMI prašant grąžinti PVM permoką. Dėl šios apgaulės iš valstybės biudžeto buvo pasikėsinta pasisavinti 615 000 litų, gaunamų kaip grąžintinas PVM. Teismas šiuos veiksmus pripažino nusikalstamais, pasikėsiniu sukčiauti, nors VMI nepervedė permokos į UAB sąskaitą, tačiau pradėjo planinį įmonės patikrinimą, dėl neteisėtų lėšų pasisavinimo.¹⁰⁴

Apibendrinant, dokumentų trūkumas, norint pagrįsti vidaus tiekimą, grindžiamas tuo, kad tai yra privaloma sąlyga, jog sandoris būtų laikomas nefiktyviu ir būtų taikomas PVM neapmokestinimas. Nepakankami įrodymai, patvirtinantys prekių judėjimą, neleidžia tinkamai pagrįsti neapmokestinamo tiekimo teisėtumo. Ypač didelę riziką kelia trikampės prekybos situacijos, kai prekės keliauja per kelias šalis ir tarpininkus, todėl yra būtina, kad verslo subjektai tinkamai dokumentuotų sandorius, o valstybės institucijos turėtų galimybes stebėti ir kontroliuoti prekių judėjimą, siekiant užkirsti kelią sukčiavimo rizikai. Tiek OSS, tiek IOSS sistemos yra ES pastarųjų metų iniciatyvos, skirtos supaprastinti PVM administravimą elektroninės prekybos sektoriuje ir užtikrinti efektyvų mokesčių surinkimą. OSS leidžia ES įmonėms centralizuotai deklaruoti PVM už tarpvalstybinius B2C pardavimus, o ne ES tiekėjams suteikiama speciali schema elektroninėms paslaugoms. IOSS, savo ruožtu, taikoma importuojamoms mažos vertės prekėms iš trečiųjų šalių, užtikrina PVM surinkimą dar pirkimo metu ir leidžia išvengti papildomų muitinės procedūrų bei mokėjimų. Abi schemas orientuotos į procesų supaprastinimą, administracinių kaštų mažinimą ir PVM surinkimo tikslumo užtikrinimą, taip palengvinant tarptautinę prekybą tiek ES įmonėms, tiek ne ES tiekėjams. LAT nuosekliai pabrėžia, jog

¹⁰³ Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2023 m. gruodžio 12 d. nutartis civilinėje byloje Nr. e3K-3-315-421/2023

¹⁰⁴ Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2009 m. birželio 30 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-283/2009.

PVM yra valstybės biudžeto dalis, todėl bet kokie tyčiniai veiksmai, kuriais siekiama nepagrįstai sumažinti ar išvengti šio mokesčio, laikytini ne tik finansiniu, bet ir baudžiamuoju pažeidimu. Teismo suformuoti precedentai taip pat išplečia atsakomybės ribas, už neteisėtus veiksmus gali būti traukiamas ne tik formalus, bet ir faktinis įmonės vadovas, o civilinė atsakomybė taikoma už netinkamą prievolių vykdymą ir fiduciarinių pareigų pažeidimą. LAT pabrėžia, kad vadovai gali atsakyti už valstybės biudžetui padarytą žalą, kai jų kaltė ir priežastinis ryšys yra įrodyti. Ši praktika atspindi tiek nacionalinės, tiek ES teisės principus, užtikrinant, kad už sąmoningą dalyvavimą PVM sukčiavimo schemose būtų taikomos veiksmingos ir atgrasančios sankcijos, o kartu stiprinama vadovų atsakomybė mokesčių administravimo srityje.

IŠVADOS

1. Išanalizavus teismų praktiką dėl vidaus tiekimo sandorių PVM neapmokestinimo, galima teigti, kad šis neapmokestinimo mechanizmas pagrįstas principu, kad prekės turi būti apmokestinamos vartojimo vietoje, todėl tiekimas iš vienos valstybės narės į kitą yra neapmokestinamas, o įsigijimas apmokestinamas vartojamosios valstybės narės teritorijoje, taip yra išvengiama dvigubo apmokestinimo tarp valstybių narių. Pagal ESTT ir nacionalinių teismų praktiką, prekių tiekimas į kitą valstybę narę, privalo atitikti šias sąlygas: nuosavybės teisės į prekę perdavimas įgijėjui, prekių išsiuntimas ar išgabenimas į kitą valstybę narę, prekės gabenamos PVM mokėtojo statusą turinčiam asmeniui. Šie reikalavimai yra vadinami formaliais reikalavimais, atitinkamai teisė taikyti PVM neapmokestinimą gali būti prarasta jeigu apmokestinamasis asmuo sąmoningai dalyvavo mokesčių sukčiavime arba žinojo (ar turėjo žinoti), kad jo vykdomas sandoris yra susijęs su prekių įgijėjo sukčiavimu, ir nesiėmė visų pagrįstų priemonių tam išvengti, jeigu dėl šio pažeidimo neįmanoma pateikti aiškių ir neabejotinų įrodymų, kad formalūs reikalavimai buvo įvykdyti.
2. PVM reglamentavimas vidaus tiekimo sandoriuose ES siekia užtikrinti vienodą mokesčio taikymą, užtikrinanti prekių judėjimą tarp valstybių narių ir vienodas sąlygas visiems rinkos dalyviams. Atkreiptinas dėmesys, kad pačioje PVM direktyvoje nėra numatytas dokumentų sąrašas norint pagrįsti jog prekės yra išgabentos iš ES valstybės narės. Tačiau nuo 2020 m. įsigaliojus greitosioms priemonėms, buvo numatytas vieningas dokumentų sąrašas, kuriuos reikia pateikti norint įrodyti prekių išgabenimą iš valstybės narės. Taip pat PVMĮ komentaro 56 straipsnyje yra numatytas pavyzdinių dokumentų sąrašas, norint pagrįsti prekių išgabenimą į kitą valstybę narę. Pažymėtina, kad pagal Reglamentą (ES) Nr. 282/2011 reikia pateikti du vienas kitam neprieštaraujančius įrodymus. Dokumentų, reikalingų pagrįsti prekių tiekimą į kitą valstybę narę, sąrašas pateiktas tiek Reglamente, tiek PVMĮ komentare nėra baigtinis, kadangi PVM direktyva tokio nenustato.
3. Solidarioji atsakomybė yra viena iš priemonių kovai su PVM sukčiavimu, nes ji užtikrina, kad valstybė galėtų surinkti nesumokėtą mokestį net ir tais atvejais, kai pagrindinis mokėtojas jo nesumoka. Pagal PVM direktyvos 205 straipsnį valstybės narės gali nustatyti, kad už PVM mokėjimą solidariai atsako ir kitas asmuo, pavyzdžiui, pirkėjas ar tiekimo grandinės dalyvis, jei jis žinojo arba turėjo pagrįstų

priežasčių manyti, jog PVM nebus sumokėtas. Tačiau reikia pažymėti, kad solidari atsakomybė negali būti priskirta asmeniui, kuris neturėjo realios galimybės numatyti ar paveikti sukčiavimo. ESTT praktikoje pabrėžta, kad PVM atskaitos teisės atėmimas dėl sukčiavimo ir solidarioji atsakomybė veikia kaip viena kitą papildančios priemonės, atskaitos teisės atėmimas siekia atgrasyti nuo sukčiavimo, o solidarioji atsakomybė užtikrina, kad valstybė galėtų efektyviai surinkti PVM iš kitų subjektų, jei pagrindinis tiekėjas nesumoka mokesčio.

4. Dingusio prekeivio schema yra PVM sukčiavimo modelis, kai įmonė įsigyja prekes iš kitos ES šalies be PVM, jas perparduoda savo šalyje su PVM, tačiau surinktų mokesčių neperveda į valstybės biudžetą ir dingsta. Prevencijai dėl dingusio prekeivio PVM sukčiavimo schemas rekomenduojama taikyti kelias konkrečias priemones, t.y., naudoti realaus laiko ataskaitų teikimą mokesčių administracijoms, taikyti prekių sekimą pagal unikalius numerius (IMEI, serijos numeriai), bei naudoti padalinto mokėjimo mechanizmą, kad PVM dalis tiesiogiai patektų į valstybės biudžetą, nes padalinto mokėjimo mechanizmo atveju PVM dalis išskiriama į atskirą sąskaitą ir esančių lėšų joje negalima naudoti.
5. Atlikus karuselinio sukčiavimo modelio analizę, galima teigti jog karuselės sukčiavimas yra sudėtingesnė dingusio prekeivio sukčiavimo forma, nes joje grupė įmonių vykdo pakartotinius sandorius su tomis pačiomis prekėmis ar paslaugomis, siekdama gauti neteisėtą pelną, kartodama dingusio prekeivio modelį. Itin reikšmingos prevencinės priemonės šiai schemai yra technologiniai sprendimai kaip eCMR, e. sąskaitos ir duomenų mainai tarp institucijų, kurie leidžia realiu laiku patikrinti, ar prekės ir sąskaitos atitinka faktinius judėjimus. Taip pat Eurofisc tinklas, kuriuo valstybės narės bendradarbiauja. Šio tinklo tikslas yra greitai keistis informacija tarp valstybių narių mokesčių administratorių apie galimai sukčiaujančias įmones ir sandorius.
6. Pagrindinės prevencijos priemonės apima Eurofisc tinklą, CESOP, taip pat greito reagavimo mechanizmas, kuris leidžia taikyti atvirkštinį apmokestinimą. Visos šios priemonės yra reglamentuojamos ES direktyvų. Beveik visose Europos šalyse yra pastebimas pagerėjimas, tačiau reikėtų implementuoti ir dirbtinio intelekto priemones, kurios padeda ženkliai kovoti su PVM pažeidimais, pavyzdžiui, Italija naudoja DI tikrindama PVM sandorius, ši priemonė 2022 m. VeRa sistema nustatė daugiau nei

milijoną įtartinų sandorių. Čekijos patirtis įrodo, kad kompleksinis priemonių derinys gali reikšmingai sumažinti sukčiavimo mastą, t.y. nuo 2012 m. 20% iki dabar 8%. Šis kompleksas apima kelias pagrindines priemones, bendrą pirkėjo atsakomybę už tiekėjo nesumokėtą PVM, bei elektroninę PVM kontrolinę ataskaitą, leidžiančią stebėti sandorius realiu laiku, taip atpažinant sukčiavimo schemas. Sektinu pavyzdžiu galima laikyti Lenkijos taikomas PVM sukčiavimo prevencijos priemones. Šioje šalyje buvo konsoliduota mokesčių ir muitinės sistema į vieningą nacionalinę pajamų administraciją, įdiegta pažangi IT ir duomenų analizės sistema. Be to, įdiegtas baltasis sąrašas, leidžiantis tikrinti partnerių patikimumą, ir išplėsta atvirkštinio apmokestinimo taikymo sritis rizikingoms prekėms. Taikant šias priemones PVM atotrūkis Lenkijoje sumažėjo nuo 26,6 % 2012 m. iki 3,32 % 2021 m. Be kita ko, OSS sistema veikia kaip svarbi sukčiavimo prevencijos priemonė, nes centralizuotai užtikrina PVM surinkimą tarpvalstybiniuose pardavimuose. Ji sumažina administracinę naštą verslui ir eliminuoja poreikį registruotis kiekvienoje valstybėje narėje, taip sumažindama galimybes vengti mokesčių. OSS deklaraciją įmonė privalo pateikti tik kartą per ketvirtį tos valstybės narės mokesčių institucijai, kurioje ji yra registruota. Vėliau ši mokesčių institucija paskirsto tinkamą PVM sumą kitoms ES šalims, kuriose įmonė vykdo veiklą.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Teisės aktai:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos;
2. Europos Tarybos 2013 m. liepos 22 d. direktyva (ES) 2013/42/ES kuria iš dalies keičiama Direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, kiek tai susiję su kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčiu Greitojo reagavimo mechanizmu. OL L 2013, p. 1–3
3. Europos Tarybos 2010 m. spalio 7 d. reglamentas (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje. OL L 268, 2010, p. 1-18
4. Europos Tarybos 2018 m. lapkričio 6 d. direktyva (ES) 2018/1695 kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostatos, susijusios su neprivalomo atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo taikymo tam tikroms prekėms ir paslaugoms, kurias tiekiant ar teikiant gali būti sukčiaujama, laikotarpiu ir su kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčiu greitojo reagavimo mechanizmo taikymo laikotarpiu. OL L 282, p. 5–7
5. Europos Tarybos 2022 m. birželio 3 d. direktyva (ES) 2022/890 kuria dėl neprivalomo atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo, taikomo tam tikroms prekėms ir paslaugoms, kurias tiekiant ar teikiant gali būti sukčiaujama, ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčiu Greitojo reagavimo mechanizmo taikymo laikotarpio pratęsimo iš dalies keičiama Direktyva 2006/112/EB. OJ L 155, 2022, p. 1–2.
6. Europos Tarybos 2020 m. vasario 18 d. direktyva (ES) 2020/284 kuria dėl tam tikrų reikalavimų mokėjimo paslaugų teikėjams nustatymo iš dalies keičiama Direktyva 2006/112/EB. OJ L 62, 2020, p. 7–12.
7. 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės;
8. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (2002). *Valstybės žinios*, Nr. 35-1271.
9. Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas (2000). *Valstybės žinios*, Nr. 89-2741.

10. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2021 m. spalio 6 d. įsakymas Nr. 1K-317 „Dėl Šešėlinę ekonomiką ir pridėtinės vertės mokesčio atotrūkį mažinančių veiksmų plano patvirtinimo“. TAR, 2021, 995.
11. Valstybinės mokesčių inspekcijos Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras (2002). *Valstybės žinios*, Nr. IX-751.
12. Zákon č. 235/2004 Sb. Čekijos PVM įstatymas. (2004).

Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika:

13. *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* [ESTT], Nr. 154/80, [1981-02-05], ECLI:EU:C:1981:38;
14. *Empire Stores v Commissioners of Customs and Excise* [ESTT], Nr. C-33/93, [1994-07-02], ECLI:EU:C:1994:225;
15. *Argos Distributors v Commissioners of Customs & Excise* [ESTT], Nr. C-288/94, [1996-10-24], ECLI:EU:C:1996:398;
16. *Twoh International* [ESTT], Nr. C-184/05, [2007-09-27], EU:C:2007:550;
17. *Collée* [ESTT], Nr. C-146/05, [2007-09-27], ECLI:EU:C:2007:549;
18. *Teleos and Others* [ESTT], Nr. C-409/04, [2007-09-27], EU:C:2007:548;
19. *Optigen and others* [ESTT], Nr. C-354/03, C-355/03, C-484/03, [2006-01-12], ECLI:EU:C:2006:16;
20. *Federation of Technological Industries and Others* [ESTT], Nr. C-384/04, [2006-05-11]. ECLI:EU:C:2006:309
21. *Kittel* [ESTT], Nr. C-439/04, C-440/04, [2006-06-06], ECLI:EU:C:2006:446;
22. *Euro Tyre Holding* [ESTT], Nr. C-430/09, [2010-12-16], EU:C:2010:786;
23. *De Fruytier* [ESTT], Nr. C 237/09, [2010-06-03], EU:C:2010:316;
24. *R.* [ESTT], Nr. C-285/09, [2010-12-07], ECLI:EU:C:2010:742;
25. *Vlaamse Oliemaatschappij* [ESTT], Nr. C-499/10, [2011-12-21]. ECLI:EU:C:2011:871
26. *VSTR* [ESTT], Nr. C-587/10, [2012-09-27], EU:C:2012:592;
27. *Mecsek-Gabona* [ESTT], Nr. C-273/11, [2012-09-06], ECLI:EU:C:2012:547;
28. *Evita-K* [ESTT], Nr. C-78/12, [2013-07-18], ECLI:EU:C:2013:486;

29. *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr* [ESTT], Nr. C 219/12, [2013-06-20], ECLI:EU:C:2013:413;
30. *Fast Bunkering Klaipėda* [ESTT], Nr. C-526/13, [2015-09-03], ECLI:EU:C:2015:536;
31. *Itales* [ESTT], Nr. C 123/14, [2015-07-15], EU:C:2015:511;
32. *Plöckl* [ESTT], Nr. C-24/15, [2016-10-20], ECLI:EU:C:2016:791;
33. *Litdana* [ESTT], Nr. C-624/15, [2017-05-18], EU:C:2017:389;
34. *Toridas* [ESTT], Nr. C-386/16, [2017-07-26], ECLI:EU:C:2017:599;
35. *Santogal M Comércio e Reparação de Automóveis* [ESTT], Nr. C 26/16, [2017-06-14], EU:C:2017:453;
36. *Euro Tyre* [ESTT], Nr. C-21/16, [2017-02-09], ECLI:EU:C:2017:106;
37. *AREX CZ* [ESTT], Nr. C 414/17, [2018-12-19], EU:C:2018:1027;
38. *Enteco Baltic* [ESTT], Nr. C-108/17, [2018-06-20], ECLI:EU:C:2018:473;
39. *Božičević Ježovnik* [ESTT], Nr. C-528/17, [2018-10-25], ECLI:EU:C:2018:868;
40. *Vinš* [ESTT], Nr. C-275/18, [2019-03-28], ECLI:EU:C:2019:265;
41. *Vetsch Int. Transporte* [ESTT], Nr. C-531/17, [2019-02-14], ECLI:EU:C:2019:114;
42. *Unitel* [ESTT], Nr. C-653/18, [2019-10-17], ECLI:EU:C:2019:876;
43. *KrakVet Marek Batko* [ESTT], Nr. C-276/18, [2020-06-18], ECLI:EU:C:2020:485;
44. *Dyrektor Izby Skarbowej w W. (Qualification erronée d'opérations en chaîne)* [ESTT], Nr. C-696/20, [2022-07-07], ECLI:EU:C:2022:528;
45. *NEC PLUS ULTRA COSMETICS* [ESTT], Nr. C-664/21, [2023-03-02], ECLI:EU:C:2023:142;
46. *B2 Energy s.r.o.* [ESTT], Nr. C 676/22, [2024-02-29], ECLI:EU:C:2024:186.
47. *Herdijk* [ESTT], Nr. C-613/23, [2024-11-14]. ECLI:EU:C:2024:961
48. *Dranken Van Eetvelde* [ESTT], Nr. C-331/23, [2024-12-12]. ECLI:EU:C:2024:1027
49. *Adjak* [ESTT], Nr. C-277/24, [2025-02-27]. ECLI:EU:C:2025:130
50. *Konreo* [ESTT], Nr. C-276/24, [2025-07-10]. ECLI:EU:C:2025:554

Lietuvos Respublikos teismų praktika:

52. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2009 m. birželio 30 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-283/2009;
53. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. liepos 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-415/2011.
54. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. rugpjūčio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1842/2012,
55. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. rugsėjo 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1890/2012
56. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. liepos 11 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-602-996-13;
57. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. kovo 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-244-602/2015;
58. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. vasario 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1477-438/2017;
59. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. lapkričio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-516-602/2017;
60. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. gruodžio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-276-602/2019;
61. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. birželio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2077-442/2021;
62. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. lapkričio 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2401-438/2021;
63. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2023 m. gruodžio 12 d. nutartis civilinėje byloje Nr. e3K-3-315-421/2023;
64. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2024 m. liepos 22 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-213-511/2024.

Specialioji literatūra:

65. Ainsworth T. Richard (2006). Carousel Fraud in the EU: A Digital Vat Solution, 2006;
66. Ainsworth T. Richard (2012). VAT Fraud & Triangulation. Boston University School of Law, 2012;
67. Bartes, R., (2018). Evolution of VAT. Financial Law Review. Gdanskas: Jagiellonian University Press;
68. Bikas, E., (2019). Mokesčių šerdis – PVM. Vadovėlis. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2019;
69. Brodzka Alicja, Biernacki Krzysztof (2024). Fighting the VAT Gap – The Polish Experience, 2024.
70. Cedric Andrew, BEAR Katherine (2023). How to Combat Value-Added Tax Refund Fraud. IMF elibrary, 2023;
71. Herbain, Charlene (2020). VAT: quick fixes 2020. Sweet & Maxwell 5 Canada Square Canary Wharf London E14 5AQ (Law Publishers), 2020;
72. Hangacova, N., Stremy, T. (2018). Value Added Tax and Carousel Fraud Schemes in the European Union and the Slovak Republic. European Journal of Crime, Criminal Law and Criminal Justice, 2018;
73. Lamensch, Maria (2015). Are ‘reverse charging’ and the ‘one-stop-scheme’ efficient ways to collect VAT on digital supplies, 2015;
74. Podlipnik, Jernej (2012). Missing trader intra-community and carousel vat frauds - ECJ and ECtHR case law. Croatian Yearbook of European Law and Policy, 2012;
75. Renée van Dal (2023). Understanding the One Stop Shop EU: How Does It Work, 2023;
76. Semerád, Pavel (2016). Carousel fraud in fuel and its solution from the viewpoint of the Czech VAT Act. Annual Center Review, 2016.
77. A. Thomas (2024) VAT Rate Structures in Theory and Practice, 2024.
78. R. de la Feria (2019) Blueprint for Reform of VAT Rates In Europe, 2019.
79. WITHAM Tom (2025). Italy turns to AI to tackle VAT fraud – Is your master data ready? 2025.

Kiti šaltiniai:

80. Lietuvos Respublikos finansų ministerija (2025) *2024 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų pajamų surinkimas*. [interaktyvus] prieiga per internetą: <https://finmin.lrv.lt/lt/naujienos/2024-metu-valstybes-biudzeto-ir-savivaldybiu-biudzetu-pajamu-surinkimas/>.
81. Transporeon (2024) *eCMR: Revolutionising freight documentation for modern logistics* [interaktyvus]. <https://www.transporeon.com/en/community/blog/ecmr-guide-for-shippers>
82. Valstybinė mokesčių inspekcija (2017-04-03). Karuselinis PVM sukčiavimas [video] prieiga per internetą: <https://www.youtube.com/watch?v=KETtDvtVdR4>
83. Europos Komisija (2022). VAT gap in the EU. [interaktyvus] prieiga per internetą: <https://case-research.eu/app/uploads/2023/01/vat-gap-in-the-eu-KPAK22001ENN.pdf>
84. Europos Komisija (2025). *Towards Paperless Freight Transport: EU takes a step forward with eFTI Regulation implementation* [interaktyvus] prieiga per internetą: https://transport.ec.europa.eu/news-events/news/towards-paperless-freight-transport-eu-takes-step-forward-efti-regulation-implementation-2025-01-09_en
85. Europol (2015). EUR 50 billion each year lost to VAT fraud. [interaktyvus] prieiga per internetą: https://www.europol.europa.eu/annual_review/2015/fraud.html.
86. Europol (2025). MTIC (Missing Trader Intra Community) fraud. [interaktyvus] prieiga per internetą: <https://www.europol.europa.eu/crime-areas/fraud-schemes-against-eu-and-member-states/mtic-missing-trader-intra-community-fraud>.
87. Europos Komisija (2024). VAT Compliance Gap Due To Missing Trader Intracommunity (MTIC) Fraud, Final Report – Phase 1 [interaktyvus]. <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/1dcdad55-e0f2-11ee-8b2b-01aa75ed71a1>
88. Pažangiųjų studijų institutas (2017). Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report [interaktyvus] prieiga per internetą: https://www.researchgate.net/publication/324660303_Study_and_Reports_on_the_VAT_Gap_in_the_EU-28_Member_States_2017_Final_Report
89. Pažangiųjų studijų institutas (2018). Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report [interaktyvus] prieiga per internetą: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-10/2018_vat_gap_report_en.pdf

90. Europos Audito Rūmai (2015). Tackling intra-Community VAT fraud: More action needed. [interaktyvus] prieiga per internetą: https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_EN.pdf
91. EU VAT Forum (2016) *Guide on enhanced cooperation between Member States and Business in the field of fighting VAT fraud* [interaktyvus] prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/391077/KD0001829+%28KD-8777%29+Valstybi%C5%B3+nari%C5%B3+bendradarbiavimo+vadovas+%28angl%C5%B3+k.%29.pdf/3dcc86e4-77bc-6e91-67d3-bc98084dc926?t=1545118706691>
92. GOOD, Louis (2025). *VAT Carousel Fraud: Your Simple UK Guide to MTIC & Missing Trader Scams* [interaktyvus] prieiga per internetą: <https://deeksvat.co.uk/vat-carousel-fraud-a-comprehensive-guide-2025/>
93. Romos sutartis (1957) dėl Europos Ekonominės Bendrijos įsteigimo, 1957. [interaktyvus] prieiga per internetą: <https://www.europarl.europa.eu/about-parliament/lt/in-the-past/the-parliament-and-the-treaties/treaty-of-rome>.
94. 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 [interaktyvus] prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/ALL/?uri=CELEX%3A52008IP0387>

SANTRAUKA

PVM pažeidimų prevencija vidaus tiekimo sandoriuose

Tautvydas Rimkus

Magistro darbe analizuojama PVM pažeidimų prevencijos vidaus tiekimo atvejuose tema, nagrinėjant teismų praktiką, reikšmingus teisės aktus, doktrininis šaltinius ir kitus šaltinius. Šios temos pagrindas – teismų praktika bei doktrininiai šaltiniai, kurie aptaria PVM pažeidimus, prevencines priemones bei jų efektyvumą. Tyrime siekiama atskleisti, kokie yra pagrindiniai PVM pažeidimai ir kokios priemonės yra taikomos šių pažeidimų prevencijai. Analizuojami įmonių atsakomybės aspektai, Europos mokslininkų siūlomos priemonės kovai su pažeidimais bei teismų požiūris į sąžiningo mokesčių mokėtojo ir fiktyvaus sandorio atribojimą.

Pirmoje darbo dalyje, analizuojamos PVM Bendrijos viduje vykdomų sandorių sąlygos, teismų kuriami precedentai ir būsimi pokyčiai.

Antroje darbo dalyje, nagrinėjami skirtingi PVM pažeidimai vidaus tiekimo sandoriuose bei pateikiamos jų prevencinės priemonės.

SUMMARY

Prevention of VAT Fraud in Internal Supply Transactions

Tautvydas Rimkus

This master's thesis analyzes the prevention of VAT violations in cases of domestic supply, examining court practice, relevant legislation, doctrinal sources, and other sources. The basis of this topic is court practice and doctrinal sources that discuss VAT violations, preventive measures, and their effectiveness. The study aims to reveal the main VAT violations and the measures applied to prevent them. It analyzes aspects of corporate responsibility, measures proposed by European scholars to combat violations, and the courts' approach to distinguishing between honest taxpayers and fictitious transactions.

The first part of the thesis analyzes the conditions of intra-Community VAT transactions, precedents set by courts, and future changes.

The second part of the thesis examines various VAT violations in domestic supply transactions and presents measures for their prevention.