

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedros**

Austėjos Bočkutės
V kurso, finansų ir mokesčių teisės
studijų šakos studentės

Magistro darbas

**PVM atskaitos ribojimas: pagrindai ir taikymo problemos
Limitations of VAT Deduction: Grounds and Application
Problems**

Vadovas: partnerystės prof. dr. Gediminas Užubalis
Recenzentas: Doc. dr. Martynas Endrijaitis

Vilnius
2026

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame darbe nagrinėjami trys savarankiški teisės į PVM atskaitą ribojimo pagrindai: piktnaudžiavimas PVM teise, paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas PVM srityje ir dalyvavimas sukčiavime, kai asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad dalyvauja sukčiavime – jų taikymo sąlygos ir praktinės taikymo problemos, atskleidžiamos remiantis Europos Sąjungos Teisingumo Teismo ir Lietuvos teismų praktika.

Pagrindiniai žodžiai: PVM atskaita, piktnaudžiavimas, sukčiavimas, žinojo turėjo žinoti, neutralumo principas, sąžiningas asmuo, pridėtinės vertės mokestis.

This thesis examines three independent grounds for restricting the right to VAT deduction: abuse of VAT law, VAT fraud committed by the taxable person itself, and participation in fraud where a person knew or should have known that they were participating in fraud – their conditions of application and practical problems of application, as revealed through the case law of the Court of Justice of the European Union and Lithuanian courts.

Keywords: VAT deduction, abuse of law, fraud, knew or should have known, principle of neutrality, bona fide taxpayer, value added tax.

TURINYS

IŽANGA	2
1. TEISĖS Į PVM ATSKAITĄ: TURINYS IR RIBOJIMO PAGRINDAI	5
1.1. Mokestinio neutralumo principas kaip PVM sistemos pagrindas.....	6
1.2. Teisės į PVM atskaitą atsiradimo sąlygos	7
1.3. Teisės į PVM atskaitą ribojimo pagrindų sistema	10
2. PVM PIKTNAUDŽIAVIMAS KAIP PVM ATSKAITOS RIBOJIMO PAGRINDAS.....	13
2.1. PVM piktnaudžiavimo samprata.....	13
2.2. Piktnaudžiavimo taikymo problemos	19
3. SUKČIAVIMAS PVM SRITYJE KAIP PVM ATSKAITOS RIBOJIMO PAGRINDAS.....	22
3.1. Sukčiavimo PVM srityje samprata	22
3.2. Paties apmokestinamojo asmens dalyvavimas sukčiavime	25
3.3. PVM atskaitos ribojimas dėl apmokestinamojo asmens žinojimo ar galėjimo žinoti apie dalyvavimą sukčiavime	29
3.3.1. Sąžiningas asmuo	37
3.3.2. Informacijos apie verslo partnerį surinkimas ir patikrinimas	40
3.4. PVM sukčiavimo taikymo problemos	46
IŠVADOS	55
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	57
SANTRAUKA	62
SUMMARY	63

IŽANGA

Temos aktualumas. Pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM) yra vienas svarbiausių mokesčių dėl jo surenkamų pajamų į biudžetą tiek Europos Sąjungoje (toliau – ES), tiek Lietuvoje. Lietuvoje 2025 metų duomenimis PVM pagal surinkimą į valstybės biudžetą užėmė pirmąją vietą, o surinktos pajamos siekė 7 009,5 mln. eurų.¹ Dėl šios priežasties PVM apmokestinimo tvarka ES yra detalai ir griežtai reglamentuota siekiant užtikrinti vienodą mokesčio taikymą, išvengti konkurencijos iškraipymų vidaus rinkoje ir sudaryti sąlygas sklandžiam prekių ir paslaugų judėjimui tarp valstybių narių. Vieningas teisinis reglamentavimas taip pat yra būtinas siekiant užkirsti kelią mokesčių sukčiavimui ir piktnaudžiavimui PVM sistema tarpvalstybiniu mastu. Vis dėlto, nepaisant griežto reglamentavimo, PVM sistema išlieka viena labiausiai pažeidžiamų mokesčių sukčiavimo atžvilgiu. Europos Komisijos duomenimis 2025 m. PVM atitikties spragos ataskaita atskleidžia, kad 2023 m. ES nesurinktas PVM siekė 128 mlrd. eurų.² PVM atitikties spragą lemia kelios priežasčių grupės: sukčiavimas ir mokesčių piktnaudžiavimas, teisėtas mokesčių optimizavimas, bankrotai ir nemokumas bei administracinės klaidos.³ Nors spraga nėra tapatinama išimtinai su sukčiavimu, ji atspindi bendrą mokestinės drausmės lygį ir patvirtina, kad teisės į PVM atskaitą ribojimo pagrindų klausimas yra ne tik teorinis, bet ir praktiškai reikšmingas. Lietuva šiame kontekste užima nepalankią poziciją: 2023 m. duomenimis šalies PVM atitikties spraga siekė 1 048 mln. eurų, t. y. 15,1 procento teorinių įplaukų, o pagal šį rodiklį Lietuva užėmė 23 vietą iš 27 ES valstybių narių.³ Tai atsispindi ir praktikoje, Lietuvos teismuose bei Mokestinių ginčų komisijoje nuolat nagrinėjamos bylos, susijusios su PVM atskaitos ribojimu, o bylų gausa rodo, kad PVM atskaitos ribojimo pagrindų taikymas, kelia ginčų. Tai reiškia, kad problema nėra išspręsta nei teisės aktų, nei nusistovėjusios teismų praktikos lygmeniu. Kol šie klausimai lieka nepakankamai išaiškinti, teisinį neapibrėžtumą patiria abu ir valstybė, siekianti apsaugoti biudžetą, ir mokesčių mokėtojas, norintis užtikrinti savo teises.

¹ Lietuvos Respublikos finansų ministerija. 2025 metais į biudžetą pajamų surinkta daugiau nei planuota [interaktyvus]. <https://finmin.lrv.lt/lt/naujienos/2025-metais-i-biudzeta-pajamu-surinkta-daugiau-nei-planuota-5C6O/>

² European Commission (n.d.). VAT Gap in the EU: 2025 Report [interaktyvus]. https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/fight-against-vat-fraud/vat-gap_en

³ Ibidem.

Darbo tikslas. Atskleisti teisės į PVM atskaitą ribojimo pagrindų taikymo sąlygas ir praktines taikymo problemas, remiantis Europos Sąjungos Teisingumo Teismo ir Lietuvos teismų praktika.

Darbo uždaviniai. Tikslui pasiekti keliama šie uždaviniai:

- 1) išanalizuoti teisės į PVM atskaitą atsiradimo sąlygas ir aptarti ribojimo pagrindus;
- 2) atskleisti piktnaudžiavimo PVM teise taikymo pagrindus ir taikymo problemas;
- 3) atskleisti paties apmokestinamojo asmens sukčiavimo PVM srityje taikymo pagrindus;
- 4) atskleisti teisės į PVM atskaitą ribojimo dėl apmokestinamojo asmens žinojimo ar turėjimo žinoti apie dalyvavimą sukčiavime taikymo pagrindus ir taikymo problemas.

Tyrimo objektas. Teisės į PVM atskaitą ribojimo pagrindai: piktnaudžiavimas PVM teise, paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas PVM srityje ir dalyvavimas sukčiavime per žinojimo kriterijų.

Tyrimo metodai. Darbe naudojami šie tyrimo metodai:

- 1) Sisteminis - naudojant sisteminį metodą teisės į PVM atskaitą ribojimo pagrindai nagrinėjami kaip vieninga sistema, atskleidžiant kiekvieno pagrindo ryšį su teisės į atskaitą atsiradimo sąlygomis ir tarpusavio skirtumus.
- 2) Lyginamasis - naudojant lyginamąjį metodą lyginami Lietuvos Aukščiausiojo Teismo, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimai bylose dėl piktnaudžiavimo PVM teise, sukčiavimo PVM srityje ir dalyvavimo sukčiavime.
- 3) Aprašomasis - naudojamas pristatant nagrinėjamų bylų faktines aplinkybes ir jose priimtų sprendimų turinį kaip pagrindą analizei.
- 4) Dokumentų analizės - naudojamas analizuojant ESTT sprendimus, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo ir Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nutartis, Mokestinių ginčų komisijos sprendimus, teisės aktus ir Valstybinės mokesčių inspekcijos rekomendacinius leidinius.
- 5) Lingvistinis - naudojamas atskleidžiant tokių sąvokų kaip piktnaudžiavimas, sukčiavimas PVM srityje ir žinojo ar turėjo žinoti turinį ir reikšmę.

Darbo originalumas. Lietuvoje teisės į PVM atskaitą ribojimo tema yra nagrinėta, tačiau esami darbai analizuoja arba atskirus ribojimo pagrindus, arba PVM atskaitą bendrai, apsiribodami ribojimo pagrindų sampratos ir turinio atskleidimu. Šiame darbe visi trys LVAT suformuluoti ribojimo pagrindai: piktnaudžiavimas PVM teise, paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas PVM srityje ir dalyvavimas sukčiavime per žinojimo kriterijų, nagrinėjami kaip vieninga sistema, atskleidžiant ne tik jų sampratą, bet ir praktines taikymo problemas. Tai aktualu, kadangi ribojimo pagrindų taikymo sąlygos ir ribos praktikoje vis dar kelia ginčų. Šio darbo naujumą sustiprina tai, kad darbe analizuojami 2025 m. ESTT ir LVAT sprendimai, kurie, autorės žiniomis, dar nėra išsamiai aptarti Lietuvos teisės doktrinoje.

Svarbiausi šaltiniai. Mokslinės literatūros šia tema praktiškai nėra, todėl pagrindiniai šaltiniai yra ESTT jurisprudencija bylose dėl PVM atskaitos ribojimo: visų pirma Halifax, Optigen, Kittel, Mahagében ir vélesni sprendimai, kuriais formuojami piktnaudžiavimo, sukčiavimo ir žinojimo kriterijaus standartai. Kiti svarbūs šaltiniai yra LVAT nutartys, ypač 2013 m. vasario 5 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis, suformavusi ribojimo pagrindų sistemą nacionalinėje praktikoje, taip pat vélesnės bylos. Kadangi paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas PVM srityje yra nusikaltimas, už kurį numatyta baudžiamoji atsakomybė, darbe taip pat remiamasi Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktika baudžiamosiose bylose.

1. TEISĖS Į PVM ATSKAITĄ: TURINYS IR RIBOJIMO PAGRINDAI

Teisės į PVM atskaitą ribojimo klausimas negali būti nagrinėjamas atskirai nuo bendros PVM sistemos logikos. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau - ESTT) jurisprudencijoje teisė į atskaitą pripažįstama pagrindiniu PVM sistemos principu, o bet kokie jos ribojimai laikomi išimtimis, kurios turi būti aiškinamos siaurai.⁴ Lietuvos mokesčių administratoriaus praktikoje atsisakymas suteikti teisę į atskaitą grindžiamas ne vien formalių reikalavimų nesilaikymu, bet ir trimis savarankiškais pagrindais: piktnaudžiavimu, sukčiavimu ir kai asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad dalyvauja sukčiavime. Todėl klausimas, kokiomis sąlygomis toks ribojimas yra suderinamas su neutralumo principu, įgyja savarankišką teisinę reikšmę.

Šio klausimo išspręsti neįmanoma nenustačius teisės į PVM atskaitą atsiradimo sąlygų ir jos santykio su neutralumo principu. Tik nustatčius šį pagrindą galima vertinti, ar konkretus ribojimas yra pateisinama išimtis, ar neutralumo principo pažeidimas. Todėl šioje dalyje nuosekliai analizuojami trys tarpusavyje susiję elementai.

Pirmajame skyriuje aptariamas mokestinio neutralumo principas kaip visos PVM sistemos pagrindas, atskleidžiama jo samprata, teisinė reikšmė ir ryšys su teise į PVM atskaitą, taip pat ESTT jurisprudencijoje suformuotos šio principo ribos. Antrajame skyriuje analizuojamos teisės į PVM atskaitą atsiradimo sąlygos. Nustatoma, kokius kriterijus privalo atitikti apmokestinamasis asmuo, kad ši teisė apskritai susiformuotų, ir aptiriamos ekonominės bei apmokestinamosios veiklos sąlygos. Trečiajame skyriuje pristatoma teisės į PVM atskaitą ribojimo pagrindų sistema. Identifikuojami trys savarankiški ribojimo pagrindai, kuriais remiantis nacionalinės institucijos gali atsisakyti suteikti teisę į atskaitą.

Toks nuoseklumas yra analitiškai būtinas, ribojimo pagrindai įgyja prasmę tik tada, kai aiški teisės atsiradimo logika, o ši logika neatsiejama nuo neutralumo principo. Kartu šis nuoseklumas sudaro analitinį pagrindą tolesniam ribojimo pagrindų turinio ir taikymo sąlygų tyrimui.

⁴ Kittel ir Recolta Recycling [ESTT], Nr. C-439/04 ir C-440/04, [2006-07-06]. ECLI:EU:C:2006:446, 52 punktas; Halifax plc ir kt. prieš Commissioners of Customs & Excise [ESTT], Nr. C-255/02, [2006-02-21]. ECLI:EU:C:2006:121, 92 punktas.

1.1. Mokestinio neutralumo principas kaip PVM sistemos pagrindas

Pridėtinės vertės mokestis yra netiesioginis vartojimo mokestis, kurio ekonominė našta galutiniame rezultate tenka vartotojui, o ne verslo subjektams. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 3 straipsnis nustato, kad PVM objektas yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, tenkinantis tris sąlygas: prekės tiekiamos ir paslaugos teikiamos už atlygį, tiekimas ar teikimas vyksta šalies teritorijoje ir jį vykdo apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.⁵ Mokestis apskaičiuojamas kiekviename tiekimo grandinės etape, kiekvienas grandinės dalyvis išskaičiuoja iš savo mokėtino PVM pirkimo etape sumokėtą PVM ir į biudžetą sumoka tik skirtumą, atitinkantį jo paties sukurtos pridėtinės vertės mokestį. Tokiu būdu galutinė mokestinė našta tenka tik galutiniam vartotojui, kuris neturi teisės į PVM atskaitą.

Šio mechanizmo veikimas neatsiejamas nuo PVM atskaitos instituto. PVMĮ 2 straipsnio 28 dalis apibrėžia PVM atskaitą kaip pirkimo ir (arba) importo PVM dalies atskaitymą, kuriuo apskaičiuota atskaitoma suma sumažinama mokėtina į biudžetą arba padidinama grąžintina iš biudžeto PVM suma.⁶ Verslo subjektai veikia kaip tarpininkai, jie surenka mokestį ir perveda jį į valstybės biudžetą, tačiau patys mokestinės naštos nepatiria. Teisė į PVM atskaitą yra būtina šio mechanizmo veikimo sąlyga, nes be jos mokestinė našta kauptųsi kiekviename tiekimo grandinės etape, nepagrįstai didindama galutinio vartotojo mokamą kainą.

Iš šio mechanizmo išplaukia mokestinio neutralumo principas - vienas svarbiausių bendros PVM sistemos principų. Jis reiškia, kad PVM sistema neturi sukelti mokestinės naštos verslo subjektams. Teisė į PVM atskaitą leidžia verslo subjektui panaikinti pirkimo etape patirtą mokestinę naštą ir užtikrinti, kad apmokestinama būtų tik kiekviename etape sukurta pridėtinė vertė. Šio principo teisinę reikšmę pabrėžė ESTT sprendimas byloje *Rompelman prieš Minister van Financiën*, kuriame teismas konstatavo, kad atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo bet kokios ekonominėje veikloje mokėtino ar sumokėto PVM naštos, o bendra PVM sistema užtikrina visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus.⁷ ESTT jurisprudencijoje neutralumo principas pripažįstamas pagrindiniu bendros PVM

⁵ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX-751. Valstybės žinios, 2002, 35–1271, 3 straipsnio 1 dalis

⁶ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, 2 straipsnio 28 dalis

⁷ *Rompelman prieš Minister van Financiën* [ESTT], Nr. C-268/83, [1985-02-14]. ECLI:EU:C:1985:74.

sistemos principu, o teisė į atskaitą iš esmės negali būti ribojama, bet koks ribojimas laikomas išimtimi iš bendrosios taisyklės.⁸ Kartu ESTT patvirtina, kad šis principas nėra absoliutus: teisė į atskaitą nesuteikiama tiems, kurie patys dalyvavo piktnaudžiavime ar sukčiavime, taip pat tiems, kurie žinojo arba turėjo žinoti, jog dalyvavo sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje.⁹ Šios išimtys sudaro pagrindą ribojimo pagrindų sistemai, kuri aptariama 1.3 poskyryje.

Apibendrinant, mokestinio neutralumo principas yra ne tik teorinis PVM sistemos principas, bet ir praktinis teisės į PVM atskaitą egzistavimo pagrindas. Be šio principo įgyvendinimo mechanizmo PVM taptų mokesčiu, slegiančiu kiekvieną tiekimo grandinės etapą ir didinančiu galutinę vartotojo mokamą mokesčio sumą. Tačiau ESTT jurisprudencijoje neutralumo principas pripažįstamas neabsoliučiu, jo taikymas apsiriboja atvejais, kai teisė į atskaitą kyla iš sąžiningos ekonominės veiklos. Kokiomis konkrečiomis sąlygomis ši teisė atsiranda, nagrinėjama kitame skyriuje.

1.2. Teisės į PVM atskaitą atsiradimo sąlygos

Teisės į PVM atskaitą atsiradimas priklauso nuo kelių sąlygų visumos, kurias nustato PVM direktyva ir nacionalinė teisė, o ESTT jurisprudencija jas papildo ir konkretizuoja. Šių sąlygų nustatymas yra būtina prielaida ribojimo pagrindų analizei - ribojimo problema kyla tik tada, kai teisė į atskaitą iš principo jau yra susiformavusi.

PVMĮ 2 straipsnio 8 dalis apibrėžia ekonominę veiklą kaip bet kokią veiklą, įskaitant gamybą, prekybą, paslaugų teikimą, žemės ūkio veiklą, žuvininkystę, kasybą, profesinę veiklą, naudojimąsi turtu ir (arba) turtinėmis teisėmis, kurią vykdant siekiama gauti bet kokių pajamų, neatsižvelgiant į tai, ar siekiama pelno.¹⁰ Pagal Valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau - VMI) komentarą, ekonominė veikla yra vienas iš pagrindinių požymių nustatant, ar konkreti veikla yra PVM objektas, o pati sąvoka suprantama pačia plačiausia prasme, lemiamas kriterijus yra atlygintinumumas, t. y. siekimas gauti pajamų, nepriklausomai nuo veiklos tikslo ar rezultatų.¹¹ Dėl šio apibrėžimo platumo įstatyme

⁸ Commission prieš French Republic [ESTT], Nr. C-50/87, [1988-09-21]. ECLI:EU:C:1988:429.

⁹ Kittel ir Recolta Recycling [ESTT], Nr. C-439/04 ir C-440/04, [2006-07-06]. ECLI:EU:C:2006:446; Halifax plc ir kt. prieš Commissioners of Customs & Excise [ESTT], Nr. C-255/02, [2006-02-21]. ECLI:EU:C:2006:121.

¹⁰ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX-751. Valstybės žinios, 2002, 35–1271, 2 straipsnio 8 dalis.

¹¹ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (2026-02-10). PVMĮ komentaras [interaktyvus]. <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/390965/PVMĮ+komentaras+%28aktuali+redakcija+2026-02->

išvardinamos veiklos rūšys, kurios nelaikomos ekonomine veikla, net jei formaliai atitinka jos požymius: darbo veikla ir valstybės bei savivaldybių veikla.¹²

Svarbu pabrėžti, kad ekonominei veiklai yra būdingas pasikartojamumas ir tęstinumas, atsitiktiniai sandoriai ekonomine veikla nelaikomi. VMI komentaras nurodo, kad ši nuostata yra vertinamojo pobūdžio ir negali būti susieta su konkrečiu sandorių skaičiumi per apibrėžtą laikotarpį ar kitu kiekybiškai išreikštu kriterijumi, aplinkybės kiekvienu atveju vertinamos individualiai. Juridinių asmenų, įsteigtų ekonominės veiklos vykdymui, bet kokia veikla laikoma ekonomine neatsižvelgiant į veiklos mastą (išskyrus įstatyme nurodytas išimtis), tačiau fizinio asmens atveju papildomai reikia nustatyti, ar jo sandoriai nėra atsitiktiniai.¹³ Taigi ekonominės veiklos sąvokos ribos yra tiesiogiai susijusios su teise į PVM atskaitą: darbo santykių pagrindu dirbantis asmuo, valstybė ar savivaldybė, vykdančios viešosios valdžios funkcijas, ar fizinis asmuo, sudarantis atsitiktinius sandorius, nelaikomi ekonominės veiklos vykdytojais PVM prasme, todėl jiems teisė į PVM atskaitą apskritai negali atsirasti. Tai reiškia, kad ribojimo problema šiais atvejais nekyla - atskaita neribojama, ji tiesiog neatsiranda, nes nėra įvykdyta pagrindinė sąlyga.

Ekonominės veiklos ribos ESTT jurisprudencijoje nustatomos ne pagal turto pobūdį, o pagal tai, ar asmuo aktyviai dalyvauja rinkoje kaip ūkio subjektas. Byloje Harnas & Helm CV prieš Staatssecretaris van Financiën ESTT nustatė, kad vien obligacijų įsigijimas ir turėjimas nėra ekonominė veikla, o iš jų gaunamos pajamos nėra atlygis už ekonominės veiklos vykdymą.¹⁴ Priešingą išvadą ESTT padarė byloje Cibo Participations SA prieš Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais, kurioje patronuojančios kompanijos dalyvavimas valdant įsigytą įmonę, teikiant jai administracines, finansines, komercines ir technines paslaugas, buvo pripažintas ekonomine veikla.¹⁵ Šios bylos parodo esminį skirtumą: pasyvi turto nuosavybė savaime nelaikoma ekonomine veikla, tačiau aktyvus dalyvavimas rinkoje, atlygintinų paslaugų teikimas ar kita atlygintina veikla, šią ribą peržengia.

Vis dėlto ekonominės veiklos vykdymas yra būtina, bet nepakankama sąlyga teisei į PVM atskaitą atsirasti. Ne visa ekonominė veikla sukuria teisę į atskaitą, lemiamas

[10%29.pdf/f6d2b91a-2a6b-19fe-8606-8a163daddb36?t=1770714381715](#) , 2 straipsnio 8 dalies komentaras, 1–2 punktai.

¹² Ibid.

¹³ Ibid.

¹⁴ Harnas & Helm CV prieš Staatssecretaris van Financiën [ESTT], Nr. C-80/95, [1997-02-06]. ECLI:EU:C:1997:56.

¹⁵ Cibo Participations SA prieš Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais [ESTT], Nr. C-16/00, [2001-09-27]. ECLI:EU:C:2001:495.

veiksnys yra tai, ar ši veikla yra apmokestinama PVM. PVM direktyvos 168 straipsnis nustato, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti pirkimo PVM tik tuo atveju, kai prekės ir paslaugos naudojamos jo apmokestinamiesiems sandoriams.¹⁶ Analogiškai PVMĮ 58 straipsnio 1 dalis nustato, kad pirkimo PVM gali būti įtraukiamas į atskaitą tik tada, kai įsigytos prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui.¹⁷ Taigi apmokestinamoji veikla yra siauresnė sąvoka nei ekonominė veikla: ji apima tik tuos sandorius, kurie PVM apmokestinami arba kuriems taikomas nulinis tarifas, tačiau neapima PVM atleistų sandorių. Kai apmokestinamasis asmuo vykdo mišrią veiklą, tiek apmokestinamąją, tiek PVM atleistą, teisė į atskaitą atsiranda tik proporcingai tai daliai, kuri susijusi su apmokestinamaisiais sandoriais, o proporcingumas nustatoma pagal PVMĮ 60 straipsnyje ir PVM direktyvos 173-175 straipsniuose įtvirtintas taisykles.

Dar viena būtina sąlyga teisės į PVM atskaitą yra priežastinio ryšio buvimas tarp mokesčio mokėtojo įgyjamų prekių ar paslaugų ir vykdomo apmokestinamo pardavimo. Šis priežastinis ryšys yra kriterijus, pagal kurį skiriasi mokesčių mokėtojų, vykdančių apmokestinamą ekonominę veiklą, teisės nuo galutinio vartotojo teisių. Teisė į atskaitą atsiranda visais atvejais, jeigu mokesčių mokėtojas patvirtina bent jau bendro pobūdžio priežastinį ryšį tarp įgyjamų prekių ar paslaugų bei jo vykdomos ekonominės veiklos, apmokestintos PVM. Jeigu nustatomas tiesioginis priežastinis ryšys tarp mokesčio mokėtojo vykdomų pirkimų bei apmokestinamų veiksmų, teisė į atskaitą priklauso pilna apimtimi. Taigi priežastinis ryšys veikia dviem lygmenimis: bendras ryšys su ekonomine veikla yra pakankamas teisės į atskaitą atsiradimui, o tiesioginis ryšys su konkrečiu apmokestinamu sandoriu lemia visišką atskaitą pilna apimtimi.¹⁸

Kartu su ekonominės ir apmokestinamosios veiklos kriterijais teisės į PVM atskaitą atsiradimui būtinos ir dvi papildomos sąlygos. Pirma, asmuo turi turėti PVM mokėtojo statusą, vien registracijos faktas atskaitos teisės nesuteikia, tačiau be šio statuso ji apskritai negali atsirasti.¹⁹ Svarbu pažymėti, kad ESTT byloje *Grundstückgemeinschaft Schlossstraße* prieš *Finanzamt Paderborn* yra konstatavęs, jog teisė į PVM atskaitą gali būti realizuota iš karto, dar nepradėjus realiai vykdyti veiklos, ji negali būti siejama su pajamų

¹⁶ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. OL L 347, 2006, 168 straipsnis.

¹⁷ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, 58 straipsnio 1 dalis.

¹⁸ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išplėstinės teisėjų kolegijos 2013 m. vasario 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A602-705/2013.

¹⁹ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, 57 straipsnio 1 dalis.

uždirbimo pradžia, o asmuo, galintis pagrįsti objektyviais įrodymais ketinimą vykdyti ekonominę veiklą, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu.²⁰ Antra, teisės į atskaitą įgyvendinimui būtina turėti tinkamą PVM sąskaitą faktūrą, PVM direktyvos 178 straipsnis nustato, kad apmokestinamasis asmuo privalo turėti pagal direktyvos 226 straipsnį išrašytą sąskaitą faktūrą.²¹ Svarbu pabrėžti, kad sąskaita faktūra ir PVM mokėtojo statusas, yra teisės į atskaitą įgyvendinimo, o ne jos atsiradimo sąlyga, ji nesuteikia atskaitos teisės, o tik leidžia ją realizuoti, todėl formalieji reikalavimai lemia tik teisės įgyvendinimo galimybę, o ne pačios teisės egzistavimą.

Apibendrinant, teisės į PVM atskaitą atsiradimas priklauso nuo kelių sąlygų visumos. Pagrindinės iš jų yra: asmuo turi vykdyti ekonominę veiklą PVM prasme ir ši veikla turi būti apmokestinama PVM. Būtent šios dvi sąlygos sudaro esminį teisės į atskaitą pagrindą. Be jų teisė į atskaitą apskritai neatsiranda. Papildomai reikalaujama, kad asmuo turėtų PVM mokėtojo statusą ir turėtų tinkamą PVM sąskaitą faktūrą, tačiau šios sąlygos yra tik įrankis, jos ne sukuria teisę į atskaitą, o sudaro sąlygas ją įgyvendinti. Ribojimo problema aktuali tik tada, kai visos šios sąlygos yra įvykdytos, tačiau susiformavusi teisė į atskaitą paneigiama dėl piktnaudžiavimo, sukčiavimo ar dalyvavimo sukčiavime. Šių ribojimo pagrindų sistema nagrinėjama kitame skyriuje.

1.3. Teisės į PVM atskaitą ribojimo pagrindų sistema

Kaip matyti iš ankstesniame skyriuje išdėstytų sąlygų, teisė į PVM atskaitą nėra absoliuti, ji atsiranda tik tada, kai asmuo yra ekonominės veiklos vykdytojas ir kai įsigytos prekės ar paslaugos skirtos apmokestinamiesiems sandoriams. Tais atvejais, kai šios sąlygos apskritai netenkinamos, kalbėti apie atskaitos ribojimą nėra tikslinga, nes atskaita tiesiog neatsiranda. Ribojimo problema atsiranda tik tada, kai ekonominės veiklos vykdytojas, kurio atskaitos teisė iš principo susiformavo, ją praranda dėl konkrečių aplinkybių.

Nors teisės į PVM atskaitą ribojimas ES teisėje laikomas išimtimi iš bendrosios taisyklės, ESTT nuosekliai patvirtina, kad teisė į atskaitą yra pagrindinis PVM sistemos principas, o bet kokie jos ribojimai turi būti aiškinami siaurai ir negali paneigti neutralumo

²⁰ Grundstückgemeinschaft Schlossstraße GbR prieš Finanzamt Paderborn [ESTT], Nr. C-396/98, [2000-06-08]. ECLI:EU:C:2000:303

²¹ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. OL L 347, 2006, 178 straipsnis ir 226 straipsnis.

principo esmės.²² Iš to išplaukia svarbi praktinė išvada, teisės į PVM atskaitą ribojimo pagrindas turi būti aiškiai nustatytas ir pagrįstas objektyviais duomenimis, todėl mokesčių administratorius negali atsisakyti suteikti teisę į atskaitą remdamasis vien prielaidomis ar nepatvirtintais įtarimais.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išplėstinė teisėjų kolegija, remdamasi ESTT praktika, konstatavo, kad nacionalinės institucijos turi teisę atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą trimis savarankiškais pagrindais: 1) kai sandoriai sudaryti piktnaudžiaujant teise, 2) kai pats apmokestinamasis asmuo sukčiavo, ir 3) kai apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėjo ar kito ūkio subjekto sukčiavimu PVM srityje.²³ Išplėstinė teisėjų kolegija pabrėžė, kad šie trys pagrindai yra turinio prasme besiskiriantys atvejai, kiekvienas iš jų savarankiškai pagrindžia teisės į PVM atskaitą ribojimą.

Pirmasis pagrindas - piktnaudžiavimas teise - apima atvejus, kai sandoriai formaliai atitinka visus teisės aktų reikalavimus ir yra realiai įvykdyti, tačiau jų struktūra yra dirbtinė ir sukurta vieninteliu tikslu, įgyti mokestinę naudą, prieštaraujančią PVM direktyvos tikslams. Šį pagrindą ESTT suformulavo byloje Halifax plc ir kt. prieš Commissioners of Customs & Excise, kurioje buvo suformuotas dviejų elementų testas: pirma, sandoriais įgyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas pažeistų direktyvos tikslus, ir antra, objektyvių požymių visuma patvirtina, kad pagrindinis sandorių tikslas yra mokestinio pranašumo įgijimas.²⁴ Nustačius piktnaudžiavimą, jam panaudoti sandoriai apibrėžiami iš naujo taip, kad būtų atstatyta situacija, kuri būtų egzistavusi nesant dirbtinės struktūros.

Antrasis pagrindas - paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas - apima atvejus, kai apmokestinamasis asmuo pats aktyviai dalyvauja sukčiavimo schemeje: išrašo fiktyvias sąskaitas faktūras, vykdo apgaulingus sandorius ar kitaip sąmoningai pažeidžia PVM sistemos taisykles. ESTT yra konstatavęs, kad tokie veiksmai, klaidingų deklaracijų pateikimas, neteisingų sąskaitų faktūrų išrašymas ar realių sandorių vykdymas turint tikslą nesumokėti PVM, ar jį neteisėtai susigrąžinti, pažeidžia objektyvias sąlygas, kurių

²² Halifax plc ir kt. prieš Commissioners of Customs & Excise [ESTT], Nr. C-255/02, [2006-02-21]. ECLI:EU:C:2006:121, 92 punktas.

²³ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išplėstinės teisėjų kolegijos 2013 m. vasario 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A602-705/2013.

²⁴ Halifax plc ir kt. prieš Commissioners of Customs & Excise [ESTT], Nr. C-255/02, [2006-02-21]. ECLI:EU:C:2006:121, 74–75 punktai.

reikalaujama prekių tiekimo ar paslaugų teikimo sąvokai pripažinti, todėl teisė į atskaitą šiais atvejais neatsiranda iš esmės.²⁵

Trečiasis pagrindas - dalyvavimas sukčiavime per žinojimo kriterijų - apima atvejus, kai apmokestinamasis asmuo pats tiesiogiai nesukčiauja, tačiau žinojo arba turėjo žinoti, kad dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėjo ar kito ūkio subjekto sukčiavimu PVM srityje. Šį pagrindą ESTT įtvirtino byloje *Axel Kittel ir Recolta Recycling*, kurioje buvo suformuluota vadinamoji Kittel doktrina: apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekes dalyvauja į sukčiavimą PVM įtrauktame sandoryje, PVM direktyvos tikslais turi būti laikomas šiame sukčiavime dalyvaujančiu asmeniu ir jo teisė į atskaitą būna paneigta.²⁶ Kartu ta pačia byla buvo patvirtinta, kad sąžiningas pirkėjas, kuris nežinojo ir negalėjo žinoti apie tiekėjo sukčiavimą, teisės į atskaitą nepraranda - tokia pasekmė būtų nesuderinama su neutralumo principu.²⁷

Kiekvienas iš šių trijų ribojimo pagrindų yra išimtis iš pagrindinio neutralumo principo ir visi jie ribojami bendro proporcingumo reikalavimo, kylančio iš bendrųjų ES teisės principų. Pagal nusistovėjusią ESTT praktiką valstybės narės turi teisę imtis priemonių, užtikrinančių teisingą mokesčių surinkimą ir užkertančių kelią sukčiavimui, tačiau šios priemonės negali viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti.²⁸

Apibendrinant, šiame darbe teisės į PVM atskaitą ribojimo sistema nagrinėjama per tris LVAT suformuluotus ir ESTT praktika pagrįstus pagrindus: mokestinį piktnaudžiavimą, paties apmokestinamojo asmens sukčiavimą ir dalyvavimą sukčiavime per žinojimo kriterijų. Nors šie ribojimo pagrindai skiriasi savo turiniu bei taikymo sąlygomis, visi yra išimtys iš pagrindinio neutralumo principo ir kiekvienas savarankiškai pagrindžia teisės į PVM atskaitą ribojimą. Kiekvieno iš šių pagrindų turinys ir taikymo problemos nagrinėjamos tolesniuose darbo skyriuose.

²⁵ *Axel Kittel ir Recolta Recycling* [ESTT], Nr. C-439/04 ir C-440/04, [2006-07-06]. ECLI:EU:C:2006:446, 53 punktas.

²⁶ *Ibid.*, 56-59 punktai.

²⁷ *Ibid.*, 52 punktas.

²⁸ *Halifax plc ir kt. prieš Commissioners of Customs & Excise* [ESTT], Nr. C-255/02, [2006-02-21]. ECLI:EU:C:2006:121, 92 punktas.

2. PVM PIKTNAUDŽIAVIMAS KAIP PVM ATSKAITOS RIBOJIMO PAGRINDAS

Pirmojoje dalyje nustatyta, kad teisė į PVM atskaitą atsiranda tik tada, kai asmuo vykdo ekonominę veiklą, ji yra apmokestinama PVM. Bei papildomos sąlygos, kai asmuo turi PVM mokėtojo statusą ir tinkamą sąskaitą faktūrą. Kartu nustatyta, kad net ir visoms šioms sąlygoms esant įvykdytoms, susiformavusi teisė į atskaitą gali būti paneigta trimis savarankiškais pagrindais, kurių pirmasis yra piktnaudžiavimas PVM teise, kuris bus nagrinėjamas šioje dalyje.

Piktnaudžiavimo pagrindas išsiskiria tuo, kad jis taikomas ne tada, kai sandoriai yra fiktyvūs ar dokumentai suklastoti, o tada, kai sandoriai yra realūs ir formaliai teisėti, tačiau jų struktūra sukurta vieninteliu tikslu - įgyti mokestinę naudą, prieštaraujančią PVM direktyvos tikslams. Nei PVM direktyva, nei PVMĮ šio pagrindo tiesiogiai nereglamentuoja, jis formuojamas išimtinai per ESTT jurisprudenciją, o tai savo ruožtu lemia, kad tiek konstatavimo kriterijai, tiek taikymo ribos nėra aiškiai apibrėžti teisės aktuose. Todėl šioje dalyje piktnaudžiavimas nagrinėjamas dviem aspektais: pirmajame skyriuje atskleidžiama jo samprata ir konstatavimo sąlygos, antrajame - praktinio taikymo problemos, kylančios dėl kriterijų ne išsamumo ir atskaitos ribojimo proporcingumo reikalavimo nesilaikymo.

2.1. PVM piktnaudžiavimo samprata

Piktnaudžiavimo samprata PVM srityje formuojama išimtinai per ESTT jurisprudenciją, nes nei PVM direktyva, nei PVMĮ šio instituto tiesiogiai nereglamentuoja. Todėl šiame poskyryje pirmiausia nustatomas piktnaudžiavimo teisinis pagrindas ir konstatavimo sąlygos, aptariamas jų patikslinimas vėlesnėje jurisprudencijoje, įrodinėjimo naštos paskirstymas bei piktnaudžiavimo pasekmės.

Nei PVM direktyva, nei PVMĮ tiesiogiai neįtvirtina piktnaudžiavimo sąvokos kaip savarankiško atskaitos ribojimo pagrindo. Tačiau šis draudimas kyla tiesiogiai iš mokestinio neutralumo principo ribų. ESTT yra konstatavęs, kad neutralumo principas negali būti taikomas sandoriams, kurių tikslas yra ne realios ekonominės veiklos vykdymas, o mokestinės naudos gavimas, todėl PVM direktyva turi būti aiškinama taip, kad ji draudžia

atskaityti sumokėtą PVM, jeigu sandoris buvo grįstas piktnaudžiavimu.²⁹ Ir čia jau nebėra svarbu, jog visos sąlygos yra įvykdytos, kuriomis būtų leidžiamas atskaitymas. Taigi, nors PVM direktyva ir PVMĮ neturi specialios nuostatos, apibrėžiančios piktnaudžiavimą ar nustatančios jo konstatavimo sąlygas, todėl tiek materialinis standartas, tiek įrodinėjimo tvarka formuojami išimtinai per teismų praktiką.³⁰

Pagrindinis šaltinis, kuriame ESTT suformulavo piktnaudžiavimo PVM srityje testą, yra byla Halifax plc ir kt. prieš Commissioners of Customs & Excise. Byloje Halifax - Jungtinės Karalystės bankas, kurio veikla daugiausia buvo atleista nuo PVM, todėl bankas galėjo atskaityti tik apie 5 proc. pirkimo PVM. Bankui prireikus statyti skambučių centrus, buvo sukurta dirbtinė sutarčių grandinė per dukterines bendroves, kurios leido generuoti PVM atskaitą, tiesiogiai neįmanomos dėl banko atleidžiamos veiklos pobūdžio. ESTT konstatavo, kad tokie sandoriai objektyviai yra ekonominė veikla direktyvos prasme, tačiau direktyva draudžia jais remtis teisei į atskaitą, jei jie sudaryti piktnaudžiaujant.³¹ Remdamasis šiomis aplinkybėmis ESTT suformulavo dvi būtinas sąlygas:

- 1) Pirma, sandoriais turi būti įgyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas pažeistų direktyvos tikslą;
- 2) Antra, objektyvių požymių visuma turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra mokestinio pranašumo įgijimas.³²

Draudimas piktnaudžiauti nebeturi reikšmės, jei sandoriai gali būti pateisinami kitaip nei vien mokestinio pranašumo įgijimu. Tačiau, tai sudarė spragą, kuri leido apeiti piktnaudžiavimo taisyklę. Taigi ESTT patikslino antrąją sąlygą byloje Ministero dell'Economia e delle Finanze prieš Part Service Srl, kurioje dvi vienos finansų grupės bendrovės dirbtinai suskaidė lizingo sandorį į atskiras dalis, iš kurių daliai buvo taikomas PVM atleidimas. ESTT nurodė, kad piktnaudžiavimas gali būti konstatuotas ir tada, kai mokestinės naudos gavimas nebuvo vienintelis, bet buvo pagrindinis sandorių tikslas.³³ Praktiškai tai reiškia, kad apmokestinamasis asmuo negali išvengti piktnaudžiavimo konstatavimo vien tuo, kad sandorių struktūra turėjo ir kitų tikslų, rizikos valdymo ar

²⁹ Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise [ESTT], Nr. C-255/02, [2006-02-21]. ECLI:EU:C:2006:121, 85 punktas.

³⁰ ČERKA, Paulius ir GRIGIENĖ, Jurgita (2017). Piktnaudžiavimas mokesčių teisėje, kurio pagrindu prarandama teisė į PVM atskaitą. Teisės apžvalga, 2(16), 103.

³¹ Halifax plc [ESTT], Nr. C-255/02, [2006-02-21]. ECLI:EU:C:2006:121, 58-60 punktai.

³² Ibid., 74-75 punktai.

³³ Ministero dell'Economia e delle Finanze prieš Part Service Srl [ESTT], Nr. C-425/06, [2008-02-21]. ECLI:EU:C:2008:108, 42-45 punktai.

organizacinių, jei šie tikslai yra antraeiliai ir struktūra be mokestinės naudos neturėtų prasmės. Vertinant antrąją sąlygą, ESTT nurodė, kad nacionalinis teismas gali atsižvelgti į visiškai dirbtinį sandorių pobūdį bei į teisinius, ekonominius ir asmeninius mokestinės naštos sumažinimo plane dalyvaujančių subjektų ryšius, tačiau šie požymiai vertinami kaip aplinkybių visuma, vieno požymio nepakanka piktnaudžiavimui konstatuoti.³⁴

Tačiau svarbu pabrėžti, kad piktnaudžiavimo doktrina nedraudžia teisėto mokesčių planavimo, apmokestinamasis asmuo turi teisę pasirinkti sandorių struktūrą, kuri sumažintų mokestinę naštą, jei ta struktūra turi savarankišką ekonominį pagrindimą ir atitinka rinkos sąlygas. Taigi, pirmosios sąlygos turinį patikslino byla *The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs prieš Weald Leasing Ltd*, kurioje Churchill grupė, teikianti daugiausia nuo PVM atleistas draudimo paslaugas, vietoj tiesioginio įrangos pirkimo naudojo nuomos schemą per susijusias bendroves. ESTT konstatavo, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę pasirinkti tokį veiklos planą, kuris sumažintų mokestinę naštą, ir kad nuomos sandoriai savaime nėra mokestinis pranašumas, prieštaraujantis direktyvos tikslui, jei sandorių sąlygos atitinka įprastas rinkos sąlygas.³⁵ Tai reiškia, kad PVM direktyva nereikalauja iš apmokestinamojo asmens pasirinkti struktūros, kuri lemtų didžiausią mokesčių naštą, teisėtas mokesčių planavimas, grindžiamas realiu komerciniu turiniu ir rinkos sąlygas atitinkančiais sandoriais, piktnaudžiavimu nelaikomas. Kaip nurodo *De la Feria*, būtent per *Halifax* ir vėlesnę jurisprudenciją piktnaudžiavimo draudimo principas tapo bendruoju ES teisės principu, kuris vienu metu ir riboja piktnaudžiavimą, ir saugo teisėtą mokesčių planavimą.³⁶ Taigi lemiamas kriterijus yra ne gautos mokestinės naudos dydis, o tai, ar sandoriai turi realų ekonominį turinį be mokestinės naudos.

Įrodinėjimo našta piktnaudžiavimo bylose tenka mokesčių administratoriui, kuris privalo aktyviai įrodyti struktūros dirbtinumą, pateikdamas konkrečią faktinių aplinkybių analizę, o ne vien bendro pobūdžio rizikos vertinimus.³⁷ Ši našta atitinka abiejų sąlygų struktūrą: dėl pirmosios administratorius turi parodyti, kad sandorių struktūra lemia mokestinę naudą, prieštaraujančią PVM direktyvos tikslams. Dėl antrosios, privalo įrodyti, kad šios naudos įgijimas buvo esminis sandorių tikslas.

³⁴ *Halifax plc* [ESTT], Nr. C-255/02, [2006-02-21]. ECLI:EU:C:2006:121, 81 punktas.

³⁵ *The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs prieš Weald Leasing Ltd* [ESTT], Nr. C-103/09, [2010-12-22]. ECLI:EU:C:2010:804, 33–34 punktai.

³⁶ *DE LA FERIA*, Rita (2008). Prohibition of Abuse of (Community) Law: The Creation of a New General Principle of EC Law through Tax. *Common Market Law Review*, 45(2), 414.

³⁷ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išplėstinės teisėjų kolegijos 2013 m. vasario 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A602-705/2013

Nustačius piktnaudžiavimą, kyla klausimas apie pasekmes. ESTT Halifax byloje nurodė, kad piktnaudžiavimui panaudoti sandoriai turi būti apibrėžti iš naujo taip, kad būtų atkurta situacija, kuri būtų egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudarytų sandorių.³⁸ Halifax atveju tai reiškė, kad bankas turėjo būti vertinamas kaip tiesiogiai užsakęs statybos darbus, o ne kaip veikęs per tarpines bendroves, ir atitinkamai jam taikoma ribota atskaita, atitinkanti jo apmokestinamosios veiklos dalį. Kartu ESTT pabrėžė dvi svarbias ribas: pirma, piktnaudžiavimo konstatavimas turi lemti ne baudą, o tik pareigą iš dalies ar visiškai atlyginti nepagrįstai įgytas atskaitas³⁹. Antra, PVM atskaita turi būti paneigiama tik ta apimtimi, kuria sandoriai buvo dirbtiniai, piktnaudžiavimo konstatavimas dėl vienos sandorio dalies automatiškai nereiškia, kad visa atskaita turi būti panaikinama.

Kaip šios sąlygos veikia praktikoje, parodo Lietuvos Mokestinių ginčų komisijos (toliau – MGK) 2022 m. sausio 25 d. sprendimas byloje UAB „B1“. Šioje byloje įmonė įsigijo motociklą iš susijusios bendrovės už 36 300 EUR, nors to paties modelio rinkos kaina tuo metu sudarė apie 13 000 Eur, o vėliau jį išnuomojo asmeniui, neturinčiam teisės jo vairuoti, už 250 Eur per mėnesį. Abiejų bendrovių direktorius ir vienintelis akcininkas buvo tas pats fizinis asmuo, buhalterinę apskaitą tvarkė tas pats asmuo, o atsiskaitymas atliktas grynaisiais pinigais, įmonei neturint faktinių finansinių galimybių savarankiškai įsigyti turto. Pirmoji Halifax sąlyga buvo konstatuota nustačius, kad dirbtinai padidinta sandorio kaina lėmė nepagrįstai didelę PVM atskaitą, kartu numatant būsimą pelno mokesčio bazės mažinimą per nusidėvėjimo sąnaudas. Tokia nauda neatitiko PVM atskaitos instituto paskirties, užtikrinti mokesčio neutralumą atskaitant tą PVM, kuris sumokėtas įsigyjant prekes ar paslaugas, skirtas realiai apmokestinamajai ekonominei veiklai vykdyti.

Antroji Halifax sąlyga, pagrindinis sandorių tikslas, buvo įrodytas objektyvių požymių visuma: sandoriai sudaryti tarp susijusių asmenų, mokėta grynaisiais pinigais, įmonė neturėjo finansinių galimybių įsigyti turto iš nuosavų lėšų, nuomos sandoris buvo struktūriškai nuostolingas (mėnesinės nuomos pajamos 250 Eur nesidengė net su nusidėvėjimo sąnaudomis, siekusiomis 416 Eur per mėnesį), o socialiniuose tinkluose rasti įrodymai patvirtino asmeninį turto naudojimą. Komisija pabrėžė, kad nė vienas iš šių požymių atskirai nebūtų pakankamas, tačiau jų visuma vienareikšmiškai patvirtino

³⁸ Halifax plc [ESTT], Nr. C-255/02, [2006-02-21]. ECLI:EU:C:2006:121, 94–98 punktai.

³⁹ Ibid.

piktnaudžiavimo tikslą.⁴⁰ MGK konstatavo, jog įmonė turėjo būti vertinama tarsi motociklo verslo tikslais iš viso nebūtų įsigijusi, ir visa 6 300 Eur PVM atskaita buvo panaikinta. Kartu pažymėtina, kad byloje UAB „B1“ mokesčių administratorius skyrė ir 30 proc. dydžio baudą pagal Mokesčių administravimo įstatymo 139 - 140 straipsnius. Tačiau tai nereiškia, kad bauda piktnaudžiavimo atveju apskritai draudžiama. ESTT tik nurodė, kad ji negali kilti iš piktnaudžiavimo doktrinos pačios savaime, tačiau nedraudžia valstybėms narėms numatyti baudų savarankišku nacionalinės teisės pagrindu.

Dar viena piktnaudžiavimo situaciją nagrinėjo LVAT 2025 m. spalio 29 d. nutartį byloje bendrovė UAB „Bokšto 10“ (toliau - Bendrovė arba UAB „Bokšto 10“) . Pareiškėja UAB „Bokšto 10“ yra nekilnojamojo turto valdymo bendrovė, kuriai nuosavybės teise priklauso gyvenamosios paskirties patalpos Vilniuje. Bendrovė atliko gyvenamųjų patalpų esminį pagerinimą ir apstatymą, į PVM atskaitą įtraukdama 392 205 Eur pirkimo PVM. Siekdama pagrįsti teisę į šią atskaitą, Bendrovė patalpas išnuomojo su PVM susijusiam asmeniui, UAB „SV Asset Management“ (toliau - SVAM), kuri yra vienintelė Bendrovės akcininkė ir kurią bei Bendrovę UAB „Bokšto 10“ valdo tas pats fizinis asmuo. SVAM 97,12 proc. nuomojamo ploto pernuomojo fiziniam asmeniui G. K., bendrovės UAB „Bokšto 10“ direktorės sūnui, advokato veiklą vykdančiam asmeniui, be PVM gyvenimui, o likusius 2,88 proc. (15 m²) SVAM naudojo savo ūkinėje veikloje.

Pirmoji Halifax sąlyga, mokestinis pranašumas, prieštaraujantis direktyvos tikslui, buvo konstatuota nustačius, kad be tarpinės SVAM grandies Bendrovė patalpas būtų nuomojusi tiesiogiai fiziniam asmeniui gyvenimui, o gyvenamųjų patalpų nuoma pagal PVMĮ 31 straipsnio 1 dalį yra PVM neapmokestinama veikla, nesuteikianti teisės į pirkimo PVM atskaitą. Įterpus SVAM į sandorių grandinę atsirado formalus PVM apmokestinamas sandoris tarp Bendrovės ir SVAM, kuris suteikė teisę į atskaitą, nors galutinis turto naudojimas, gyvenamųjų patalpų nuoma fiziniam asmeniui gyvenimui, liko PVM neapmokestinamas. Tokia atskaita prieštarauja direktyvos tikslui užtikrinti mokesčio neutralumą, atskaitant tą PVM, kuris sumokėtas įsigyjant prekes ar paslaugas, skirtas realiai apmokestinamajai ekonominei veiklai vykdyti.

Antroji Halifax sąlyga, pagrindinis tikslas, buvo konstatuota remiantis objektyvių aplinkybių visuma: sandoriai sudaryti tarp susijusių asmenų (SVAM yra vienintelė Bendrovės UAB „Bokšto 10“ akcininkė, G. K. yra Bendrovės direktorės sūnus), SVAM

⁴⁰ Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, 2022 m. sausio 25 d. sprendimas Nr. S-8 (7-170/2021) byloje UAB „B1“

neturėjo savarankiško ekonominio vaidmens, kadangi 97,12 proc. nuomojamo ploto pernuomojo toliau be PVM, o apskaičiuojamos mėnesinės pardavimo PVM sumos atskaitomą PVM viršytų tik po 15,8 metų. LVAT konstatavo, kad ginčo sandoriai negali būti pateisinami kitaip nei siekiu įgyti mokestinį pranašumą.⁴¹ Todėl Bendrovės dirbtinai sudaryti tarpiniai nuomos sandoriai su SVAM buvo panaikinti iš sandorių grandinės. Pripažinta, kad bendrovė UAB „Bokšto 10“ pati tiesiogiai išnuomojo gyvenamąsias patalpas G. K., o tai yra PVM neapmokestinama veikla. Atitinkamai Bendrovės teisė į 352 884 Eur pirkimo PVM atskaitą buvo panaikinta.⁴²

Panagrinėjime atveji, kada nebuvo pripažintas piktnaudžiavimas. RBS Deutschland byloje ESTT nagrinėjo situaciją, kai mokestinė nauda atsirado ne dėl dirbtinai sukurtos schemos, o dėl dviejų valstybių narių teisės neatitikimo. Vokietijoje įsteigta Royal Bank of Scotland dukterinė bendrovė įsigijo automobilius Jungtinėje Karalystėje ir išnuomojo juos britų bendrovei. Dėl skirtingo lizingo kvalifikavimo abiejose valstybėse nuompinigiai liko neapmokestinami PVM niekur. ESTT konstatavo, kad tokiomis aplinkybėmis piktnaudžiavimo draudimo principas netaikytinas, sandoriai buvo sudaryti tarp teisiškai nepriklausomų šalių rinkos sąlygomis ir turėjo realų komercinį turinį, todėl mokestinė nauda buvo ne schemos tikslas, o teisinio reguliavimo skirtumų pasekmė.⁴³ Kartu ESTT pažymėjo, kad šalių nepriklausomumas nėra absoliutus užtikrinimas, jei kitos aplinkybės vis tiek rodytų sandorių dirbtinumą, piktnaudžiavimas galėtų būti konstatuotas.

Apibendrinant, PVM piktnaudžiavimas yra išimtinai ESTT jurisprudencijos suformuotas institutas, kurio nei PVM direktyva, nei PVMĮ tiesiogiai nereglamentuoja. Pagrindinės konstatavimo sąlygos suformuluotos Halifax byloje: sandoriais turi būti įgyjamas mokestinis pranašumas, prieštaraujantis direktyvos tikslui, ir objektyvių požymių visuma turi patvirtinti, kad pagrindinis sandorių tikslas yra mokestinio pranašumo įgijimas. Vėlesnėje jurisprudencijoje šios sąlygos buvo patikslintos - Part Service byloje nustatyta, kad pakanka pagrindinio, o ne vienintelio tikslo, Weald Leasing byloje patvirtinta, kad teisėtas mokesčių planavimas, grindžiamas realiu komerciniu turiniu ir rinkos sąlygomis, piktnaudžiavimu nelaikomas. Lietuvos praktika, nagrinėta bylose UAB „B1“ ir UAB „Bokšto 10“, patvirtina, kad šios sąlygos taikomos nuosekliai, piktnaudžiavimas konstatuojamas remiantis objektyvių aplinkybių visuma, o ne pavieniais požymiais.

⁴¹ LVAT 2025 m. spalio 29 d. nutartis byloje UAB „Bokšto 10“, eA-417-556/2025, 44 p.

⁴² Ibid., 44-45 punktai.

⁴³ ESTT 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimas byloje RBS Deutschland, C-277/09, EU:C:2010:810, 50 p.

Nustačius piktnaudžiavimą, sandoriai apibrėžiami iš naujo atkuriant situaciją, kuri būtų egzistavusi be piktnaudžiaujant sudarytų sandorių, tačiau atskaita ribojama tik toje apimtyje, kuria sandoriai buvo dirbtiniai. Tai, kaip šios taisyklės veikia praktikoje ir kokių sunkumų kyla jas taikant, aptariama kitame poskyryje.

2.2. Piktnaudžiavimo taikymo problemos

Nors ESTT Halifax byloje suformulavo dvi būtinas piktnaudžiavimo konstatavimo sąlygas, jų praktinis taikymas kelia reikšmingų sunkumų. Šiame poskyryje analizuojamos dvi pagrindinės taikymo problemos, kylančios skirtingose piktnaudžiavimo vertinimo stadijose: pirmoji - piktnaudžiavimo konstatavimo kriterijų ne išsamumas, antroji - proporcingumo reikalavimo nesilaikymas panaikinant PVM atskaitą.

Pirmoji problema kyla dėl to, kad ESTT, nustatęs piktnaudžiavimo testą, nenustatė aiškių, baigtinių kriterijų, pagal kuriuos būtų galima atskirti piktnaudžiavimą nuo teisėto mokesčių planavimo. Teismas nurodė, kad nacionalinis teismas gali atsižvelgti į visiškai dirbtinį sandorių pobūdį bei teisinius, ekonominius ir asmeninius subjektų ryšius, tačiau šie požymiai nėra savarankiški ir baigtiniai kriterijai, jie vertinami tik kaip aplinkybių visuma.⁴⁴ Tai reiškia, kad tas pats požymis, pavyzdžiui, susijusių asmenų ryšys, vienoje byloje gali lemti piktnaudžiavimo konstatavimą, kitoje ne, priklausomai nuo kitų aplinkybių. Galutinis vertinimas paliekamas nacionaliniams teismams, suteikiant jiems plačią diskreciją. Praktinė šios problemos pasekmė yra tiesioginė: apmokestinamasis asmuo, planuodamas sandorius, negali iš anksto patikimai žinoti, ar jo pasirinkta struktūra bus kvalifikuota kaip piktnaudžiavimas, ar kaip teisėtas mokesčių planavimas. Tai kelia grėsmę vienam iš esminių mokesčių teisės principų - teisinio tikrumo ir apibrėžtumo principui, pagal kurį mokesčių mokėtojas turi turėti galimybę iš anksto nuspėti savo mokesstinės padėties teises pasekmes.

Šią problemą papildomai sustiprina tai, kad piktnaudžiavimo ir teisėto mokesčių planavimo riba nėra aiškiai nubrėžta. ESTT Weald Leasing byloje patvirtino, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę pasirinkti sandorių struktūrą, kuri sumažintų mokesstinę naštą, jei ta struktūra turi savarankišką ekonominį turinį ir atitinka rinkos sąlygas.⁴⁵ Tačiau tai, ar konkretus sandoris turi pakankamą ekonominį turinį, taip pat vertinama aplinkybių

⁴⁴ Halifax plc [ESTT], Nr. C-255/02, [2006-02-21]. ECLI:EU:C:2006:121, 81 punktas.

⁴⁵ Weald Leasing Ltd [ESTT], Nr. C-103/09, [2010-12-22]. ECLI:EU:C:2010:804, 32 punktas.

visumos pagrindu, be aiškių ribų. Taigi apmokestinamasis asmuo atsiduria situacijoje, kai nė vienas iš galimų veiksmų nesuteikia jam teisinio tikrumo, ir struktūra su mokestine nauda, ir be jos gali būti vertinama skirtingai, priklausomai nuo to, kaip nacionalinis teismas įvertins aplinkybių visumą.

Antroji taikymo problema susijusi ne su piktnaudžiavimo konstatavimu, bet su jo pasekmėmis, būtent su klausimu, kokia apimtimi atskaita turi būti panaikinta. Skirtingai nuo pirmosios problemos, ESTT čia yra pateikęs aiškų atsakymą: atskaita ribojama tik toje apimtyje, kuria sandoriai buvo dirbtiniai, o piktnaudžiavimo konstatavimas dėl vienos sandorio dalies automatiškai nereiškia, kad visa atskaita turi būti panaikinama.⁴⁶ Šis reikalavimas kyla tiesiogiai iš PVM neutralumo principo, jei dalis sandorio turi realų ekonominį turinį ir yra susijusi su apmokestinama veikla, atskaita toje dalyje yra teisėta ir turi būti išsaugota. Praktikoje, tačiau, šio reikalavimo ne visada laikomasi: mokesčių administratorius, konstatavęs piktnaudžiavimą, linkęs panaikinti visą atskaitą, neatliekant išsamios proporcingos kiekvienos sandorio dalies analizės. Tokiu būdu pažeidžiamas ne tik proporcingumo reikalavimas, bet ir neutralumo principas, atskaita atimama ir toje dalyje, kurioje piktnaudžiavimo nebuvo.

Šią problemą konkrečiai parodo LVAT 2025 m. spalio 29 d. nutartis byloje UAB „Bokšto 10“. Mokesčių administratorius konstatavo piktnaudžiavimą ir panaikino visą 352 884 Eur PVM atskaitą, nors paties administratoriaus nustatytos aplinkybės patvirtino, kad 15 m² patalpų ir 2 parkavimo vietos buvo naudojamos susijusios bendrovės SVAM apmokestinamajai veiklai.⁴⁷ LVAT šiuo aspektu iš dalies panaikino administratoriaus sprendimą, nuroydamas, kad buvo apsiribota bendro pobūdžio pozicija, ne atliekant išsamaus tyrimo dėl tos turto dalies teisės į atskaitą.⁴⁸ Ši byla analitiškai svarbi tuo, kad LVAT ne tik konstatavo proporcingumo reikalavimo pažeidimą, bet ir patvirtino, kad piktnaudžiavimo konstatavimas negali automatiškai reikšti visos atskaitos panaikinimo, kiekviena sandorio dalis turi būti vertinama atskirai.

Apibendrinant, abi aptartos problemos atskleidžia skirtingo pobūdžio trūkumus taikant piktnaudžiavimo doktriną. Pirmosios problemos atveju trūksta teisės normos aiškumo. ESTT nesuteikė pakankamo teisinio tikrumo nei mokesčių mokėtojams, nei nacionaliniams teismams, palikdamas per daug erdvės diskrecijai. Antrosios problemos

⁴⁶ Halifax plc [ESTT], Nr. C-255/02, [2006-02-21]. ECLI:EU:C:2006:121, 94–98 punktai.

⁴⁷ LVAT 2025 m. spalio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-417-556/2025 (UAB „Bokšto 10“), 47-48 punktai.

⁴⁸ Ibid., 49 p.

atveju teisinis standartas yra aiškus, tačiau jo praktinis įgyvendinimas nepakankamas, administratoriai ne visada atlieka proporcingą analizę, nors ESTT to aiškiai reikalauja. Abiem atvejais pažeidžiami tie patys PVM sistemos principai: teisinio tikrumo principas, reikalaujantis nuspėjamumo, ir neutralumo principas, reikalaujantis, kad mokestinė našta nekristų ten, kur veikla yra reali ir teisėta. Kitame skyriuje bus nagrinėjami likę du atskaitos ribojimo pagrindai: paties asmens sukčiavimas bei kai asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad vyksta sukčiavimas.

3. SUKČIAVIMAS PVM SRITYJE KAIP PVM ATSKAITOS RIBOJIMO PAGRINDAS

Pirmojoje darbo dalyje nustatyta, kad teisė į PVM atskaitą atsiranda tik tada, kai asmuo vykdo ekonominę veiklą, apmokestinamą PVM, turi PVM mokėtojo statusą ir tinkamą sąskaitą faktūrą. Antrojoje dalyje išanalizuotas pirmasis ribojimo pagrindas, piktnaudžiavimas PVM teise, pasižymintis tuo, kad sandoriai yra realūs ir formaliai teisėti, tačiau jų struktūra yra dirbtinė ir sukurta vieninteliu tikslu - įgyti mokestinę naudą, prieštaraujančią PVM direktyvos tikslams. Nustatyta, kad piktnaudžiavimo konstatavimui taikomas dviejų sąlygų Halifax testas, o praktikoje kyla dvi pagrindinės problemos: konstatavimo kriterijų neišsamumas ir proporcingumo reikalavimo nesilaikymas panaikinant atskaitą.

Šioje darbo dalyje nagrinėjami likę du savarankiški ribojimo pagrindai: paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas PVM srityje ir dalyvavimas sukčiavime per žinojimo kriterijų. Šie pagrindai skiriasi nuo piktnaudžiavimo tuo, kad sandoriai nėra formaliai teisėti arba pirkėjas yra susijęs su kito asmens vykdomu sukčiavimu. Tarpusavyje šie du pagrindai taip pat iš esmės skiriasi: pirmasis apima aktyvius apgaulės veiksmus, kuriuos atlieka pats apmokestinamasis asmuo, antrasis apima situacijas, kai asmuo pats tiesiogiai nesukčiauja, tačiau žinojo arba turėjo žinoti apie tiekimo grandinėje vykstantį sukčiavimą. Kadangi kiekvienam iš šių pagrindų taikomi skirtingi teisiniai standartai, jie bus nagrinėjami atskirai.

3.1. Sukčiavimo PVM srityje samprata

PVM direktyva tiesiogiai neapibrėžia sukčiavimo sąvokos ir nenustato sąlygų, kurioms esant apmokestinamojo asmens teisė į atskaitą gali būti ribojama šiuo pagrindu. Nepaisant to, ESTT nuosekliai patvirtino, kad kova su sukčiavimu yra direktyvos pripažintas ir skatinamas tikslas, todėl valstybės narės turi teisę atsisakyti suteikti teisę į atskaitą, kai nustatoma, kad ją pagrindžiantys sandoriai yra sukčiavimo dalis.⁴⁹ Apibrėžimo nebuvimas direktyvoje nėra atsitiktinis, ESTT sąmoningai nesuformulavo vieno formalaus

⁴⁹ Axel Kittel prieš Belgijos valstybę ir Belgijos valstybė prieš Recolta Recycling SPRL [ESTT], Nr. C-439/04 ir C-440/04, [2006-07-06]. ECLI:EU:C:2006:446, 54 p.

sukčiavimo apibrėžimo, nurodydamas, kad dėl galimų sukčiavimo atvejų įvairovės jis gali būti konstatuotas tik kiekvienu konkrečiu atveju, ištyrus visas nustatytas aplinkybes ir turimus įrodymus. Toks požiūris leidžia lanksčiau reaguoti į nuolat kintančias sukčiavimo formas ir užtikrina, kad sprendimas priimamas atsižvelgus į kiekvieną situaciją individualiai, pagal tikrąjį sandorio turinį, šalių elgesį ir ekonominį kontekstą. Iš šios ESTT pozicijos išplaukia, kad sukčiavimas PVM srityje apima dvi skirtingas situacijas, kurioms taikomi iš esmės skirtingi teisiniai standartai. Pirmoji, kai pats apmokestinamasis asmuo aktyviai sukčiauja, klastodamas dokumentus ar pateikdamas neteisingus duomenis mokesčių administratoriui. Antroji, kai asmuo pats tiesiogiai nesukčiaavo, tačiau žinojo arba turėjo žinoti, kad jo sandoris yra susijęs su kito asmens sukčiavimu. Abiem atvejais teisė į PVM atskaitą gali būti paneigta, tačiau teisiniai pagrindai ir įrodinėjimo standartai iš esmės skiriasi. Svarbu pabrėžti, kad ne kiekvienas PVM taisyklių pažeidimas laikomas sukčiavimu. Sandorio šalies nemokumas, apskaitos klaidos ar formalūs dokumentų trūkumai savaime sukčiavimo nesudaro. Taip pat reikia skirti situaciją, kai asmuo yra įtrauktas į sukčiavimo grandinę to visiškai nežinodamas - tokiu atveju jo teisė į atskaitą negali būti paneigta vien dėl to, kad kitas grandinės dalyvis nevykdė mokesčių prievolių.⁵⁰

Mokesčių administratorius sukčiavimu PVM srityje laiko tokią veiką, kuria sąmoningai ir apgaulės būdu siekiama neteisėtai susigrąžinti arba įskaityti PVM, pasisavinti pirkėjo sumokėtą PVM, išvengti prievolės jį sumokėti į biudžetą arba sumažinti PVM prievolės didinant PVM atskaitą.⁵¹ Mokesčių administratorius yra pateikęs, kokios trys dažniausiai pasitaikančios sukčiavimo schemos pasitaiko praktikoje:

Pirmoji ir labiausiai paplitusi yra karuselinis sukčiavimas. Jo mechanizmas grindžiamas tuo, kad ta pati prekė cirkuliuoja per susijusių įmonių grandinę keliose valstybėse narėse. Pirmasis grandinės narys, vadinamasis dingęs prekeivis, įsigyja prekes be PVM pasinaudodamas tarpvalstybinio tiekimo neapmokestinimo taisykle, vėliau jas parduoda su PVM, tačiau to PVM į biudžetą nesumoka ir išnyksta. Kiti grandinės nariai teisėtai reikalauja PVM atskaitos, grindžiamos jau nesumokėtu mokesčiu.⁵² ESTT byloje Optigen ir kt. konstatavo, kad karuselinėje sukčiavimo schemoje dalyvaujančio pirkėjo sandoriai patys savaime atitinka objektyvius ekonominės veiklos ir prekių tiekimo

⁵⁰ Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise [ESTT], Nr. C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, [2006-01-12]. ECLI:EU:C:2006:16, 52 p.

⁵¹ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (n.d.). PVM sukčiavimas. Kas tai? [interaktyvus]. <https://www.vmi.lt/evmi/pvm-sukciavimas.-kas-tai->

⁵² Ibid.

kriterijus, todėl vien dalyvavimas tokioje grandinėje, apie kurią pirkėjas nežinojo ir negalėjo žinoti, nekeičia sandorio pobūdžio ir nesukelia automatinio atskaitos praradimo.⁵³

Antroji situacija - sukčiavimas įsigyjant prekes. Šioje schemoje į sandorių grandinę įtraukiami fiktyvūs tarpiniai subjektai. Dingęs prekeivis įsigyja prekes iš kitos ES valstybės narės, parduoda jas šalies rinkoje su PVM, tačiau apskaičiuoto PVM į biudžetą nesumoka ir dingsta. Tarpininko paskirtis yra atriboti galutinius pirkėjus nuo dingusio prekeivio. Prekės paprastai gabenamos tiesiogiai galutiniam pirkėjui, todėl fizinis prekių judėjimas ir dokumentinis sandorių srautas nesutampa.⁵⁴ Galutinis pirkėjas šioje schemoje dažnai yra sąžiningas, jis gavo realias prekes, sumokėjo rinkos kainą ir turėjo sąskaitą faktūrą. Būtent todėl klausimas, ar toks pirkėjas žinojo arba turėjo žinoti apie sukčiavimą, tampa centrine bylos problema.

Trečioji situacija, sąskaitų kryžminimas. Čia sukčiavimas pasireiškia suklastotų apskaitos dokumentų būdu. Prekybininkas apskaitoje fiksuoja fiktyvias įsigijimo sąskaitas faktūras, kuriomis dirbtinai didinamas pirkimo PVM ir mažinama mokėtina suma į biudžetą, o vėliau įforminamas tariamas prekių pardavimas į kitą ES valstybę taikant 0 proc. tarifą.⁵⁵

Svarbu paminėti, kad dalyvavimo sukčiavimo schemoje forma nėra vienoda, apmokestinamieji asmenys gali atlikti skirtingus vaidmenis: veikti kaip apgaulės organizatoriai, sąmoningai dalyvauti žinant apie vykdomą sukčiavimą arba būti įtraukti į sukčiavimo grandinę to nežinant. Kiekvieno dalyvio atsakomybė nustatoma individualiai, atsižvelgiant į jo konkretų vaidmenį, subjektyvųjį santykį su vykdytu sukčiavimu bei tai, ar jis elgėsi taip, kaip būtų elgęsis rūpestingas ūkio subjektas, t. y. ar ėmėsi visų pagrįstų priemonių, kad įsitikintų sandorio teisėtumu.

Apibendrinant, sukčiavimas PVM srityje apima dvi iš esmės skirtingas situacijas, kai pats apmokestinamasis asmuo sukčiauja ir kai jis žinojo arba turėjo žinoti apie vykstantį sukčiavimą. Kadangi kiekvienai iš jų taikomi skirtingi teisiniai standartai ir įrodinėjimo taisyklės, toliau šie ribojimo pagrindai bus nagrinėjami atskirai.

⁵³ Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise [ESTT], Nr. C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, [2006-01-12]. ECLI:EU:C:2006:16, 51 p.

⁵⁴ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (n.d.). PVM sukčiavimas. Kas tai? [interaktyvus]. <https://www.vmi.lt/evmi/pvm-sukciavimas.-kas-tai->

⁵⁵ Ibid.

3.2. Paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas sukčiavime

Paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas PVM srityje yra vienas iš teisę į PVM atskaitą ribojančių pagrindų, kurių pripažįsta tiek ESTT, tiek LVAT jurisprudencija. Skirtingai nei piktnaudžiavimo atveju, čia nekyla klausimas apie dirbtinai sukurtą sandorių struktūrą ar formaliai teisėtus sandorius, sukčiavimas pasireiškia aktyviais apgaulės veiksmis: fiktyvių sąskaitų faktūrų išrašymu, apskaitos dokumentų klastojimu ir žinomai neteisingų duomenų teikimu mokesčių administratoriui PVM deklaracijose. Kadangi tokie veiksmai sudaro nusikalstamos veikos sudėtį pagal BK 182 straipsnį, šio ribojimo pagrindo analizė natūraliai formuojasi ne administracinėse, o baudžiamosiose bylose. Administracinių bylų, kuriose teisė į PVM atskaitą apribota būtent paties apmokestinamojo asmens sukčiavimo pagrindu, pasitaiko itin retai.

ESTT byloje Kittel ir Recolta Recycling suformulavo principą, kad paties apmokestinamojo asmens sukčiavimo atveju objektyvūs kriterijai, kuriais grindžiamos prekių tiekimo ar paslaugų teikimo ir ekonominės veiklos sąvokos, nėra patenkinti.⁵⁶ Tai reiškia, kad sukčiaujantis asmuo netenka teisės į PVM atskaitą ne dėl formalių dokumentų trūkumų ar specialios sankcijos taikymo, o dėl to, kad jo vykdomi sandoriai realiai neatitinka ekonominės veiklos kriterijų direktyvos prasme. Kadangi ESTT šio pagrindo turinio detaliau neišplėtoja, o sukčiavimo požymių analizė išsamiausiai atskleista Lietuvos Aukščiausiojo Teismo (toliau - LAT) baudžiamųjų bylų jurisprudencijoje, tolesnė šio ribojimo pagrindo analizė remiasi būtent ja.

Pagal BK 182 straipsnio 1 dalį sukčiavimas apibūdinamas kaip veika, kuria kaltininkas apgaule savo ar kitų naudai įgyja svetimą turtą ar turtinę teisę, išvengia turtinės prievolės arba ją panaikina. BK 182 straipsnio dispozicijoje suformuluoti objektyvieji požymiai: turto ar turtinės teisės įgijimas, turtinės prievolės išvengimas ir turtinės prievolės panaikinimas. Kad atsirastų pagrindas kilti baudžiamajai atsakomybei užtenka, kad būtų įvykdyta bent viena iš jų.⁵⁷ PVM srityje aktualiausios yra dvi iš jų: turtinės prievolės panaikinimas, kai fiktyviais atskaitos ir įskaitymo būdais sumažinama į biudžetą mokėtina PVM suma, ir turtinės teisės įgijimas, kai neteisėtai susigrąžinamas iš biudžeto PVM, kurio faktiškai nebuvo sumokėta. BK 182 straipsnis numato ir juridinio asmens baudžiamąją

⁵⁶ Axel Kittel prieš Belgijos valstybę ir Belgijos valstybė prieš Recolta Recycling SPRL [ESTT], Nr. C-439/04 ir C-440/04, [2006-07-06]. ECLI:EU:C:2006:446, 53 p.

⁵⁷ Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2015 m. sausio 27 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-32-696/2015.

atsakomybę, o tai ypač svarbu PVM sukčiavimo bylose, kuriose sukčiavimas dažnai vykdomas per juridinį asmenį.

Esminis sukčiavimo požymis yra apgaulė. LAT praktikoje nuosekliai pabrėžiama, kad apgaulė turi būti esminė. Ji turi turėti lemiamą įtaką asmens apsisprendimui.⁵⁸ PVM sukčiavimo bylose ši esminė apgaulė pasireiškia mokesčių administratoriaus suklaidinimu dėl tikrojo mokestinių prievolių dydžio, išrašant sąskaitas faktūras dėl sandorių, kurių iš viso nebuvo, dirbtinai padidinant realiai įvykusių sandorių vertę, arba deklaruojant mažesnę pardavimo PVM nei faktiškai surinkta iš pirkėjų. Kiekvienu iš šių atvejų VMI pateikiama informacija, neatitinkanti tikrovės, o tai sudaro pagrindą konstatuoti apgaulės požymį. Apgaulės buvimo nepakanka, būtinas ir tiesioginės tyčios elementas. LAT praktikoje pabrėžiama, kad kvalifikuojant veiką pagal BK 182 straipsnį būtina nustatyti, jog kaltininkas suvokė, kad sukuria valstybei fiktyvią prievolę kompensuoti neva sumokėtą PVM, numatė, kad atitinkamas ūkio subjektas įgis fiktyvią teisę į PVM atskaitą arba panaikins savo mokestinę prievolę, o valstybės biudžetas dėl to patirs žalą, ir to siekė.⁵⁹ Išvada dėl kaltininko tyčios daroma atsižvelgiant į visą faktinių aplinkybių visumą, tai yra faktinis, o ne formalus klausimas, todėl vien kaltininko parodymai, kad jis nežinojo apie neteisėtumą, tyčios nepaneigia.

PVM sukčiavimas pasižymi ir tuo, kad jis praktiškai niekada negali būti įvykdytas kaip savarankiška, pavienė veikla. LAT plenarinė sesija yra konstatavusi, jog siekdamas panaikinti prievolę sumokėti PVM į valstybės biudžetą, kaltininkas paprastai tai gali padaryti tik klastodamas atitinkamus dokumentus pagal BK 300 straipsnį ir kartu apgaulingai tvarkydamas buhalterinę apskaitą pagal BK 222 straipsnį.⁶⁰ Nusikaltimai, numatyti BK 222 ir 300 straipsniuose, tokioje situacijoje yra neatskiriamos ir būtinos visos kaltininko veikos dalys, be jų pagrindinis tikslas, PVM prievolės panaikinimas, apskritai nebūtų pasiekiamas. Praktiškai ši schema veikia taip: kaltininkas išrašo fiktyvias PVM sąskaitas faktūras arba klastoja tikras, tuomet šių suklastotų dokumentų duomenis įtraukia į buhalterinę apskaitą kaip teisėtus, o galiausiai šiais duomenimis remdamasis teikia VMI PVM deklaracijas su žinomai neteisingsais duomenimis, tokiu būdu nepagrįstai sumažindamas į biudžetą mokėtiną PVM sumą.⁶¹

⁵⁸ Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2011 m. birželio 21 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-329/2011

⁵⁹ Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2011 m. balandžio 5 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-102/2011.

⁶⁰ Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2012 m. gegužės 8 d. plenarinės sesijos nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-P-78/2012.

⁶¹ Ibid.

Svarbu paminėti, kada yra laikoma baigta nusikalstama veika. LAT išplėstinė teisėjų kolegija yra pažymėjusi, kad nors dokumentų klastojimas ir apgaulinga apskaita chronologiškai yra padaroma anksčiau, baudžiamoji teisė apgaulės panaudojimą sieja būtent su suklastotos PVM deklaracijos pateikimo VMI momentu.⁶² Priežastis yra esminė, būtent PVM deklaracijų duomenimis mokesčių inspekcijoje fiksuojami ūkio subjektų teisių ir prievolių dydžiai, o jų neatitikimas tikrovei gali būti paneigiamas tik atlikto patikrinimo aktais. Iki deklaracijos pateikimo suklastoti dokumentai gali egzistuoti įmonės viduje, tačiau VMI apie juos nieko nežino ir jokio suklaidinimo dar nėra, apgaulė atsiranda tik tada, kai deklaracija pateikiama į mokesčių administratoriaus sistemą kaip oficiali informacija. Šis apgaulės momento nustatymas turi reikšmingų praktinių padarinių: sukčiavimas panaikinant turtinę prievolę laikomas baigtu nusikaltimu nuo suklastotos PVM deklaracijos pateikimo VMI momento, tai reikšminga tiek baudžiamosios atsakomybės, tiek senaties terminų skaičiavimo požiūriu.

Kaip paties asmens sukčiavimas atrodo praktikoje, parodo LAT byloje nagrinėta situacija. Fizinis asmuo įsteigė įmonę, realiai jokios veiklos nevykdžiusią, tačiau sistemingai kūrusią fiktyvias PVM sąskaitas faktūras ir teikusią suklastotas PVM deklaracijas, taip išvengdamas 164 160 Lt mokesčių sumokėjimo į biudžetą. LAT konstatavo tiesioginę tyčią ir kaltininko veiką kvalifikavo pagal BK 182 straipsnio ir 203 straipsnio 2 dalies nusikalstamų veikų sutaptį.⁶³ Ši byla iliustruoja paprasčiausią PVM sukčiavimo schemą - visiškai fiktyvią įmonę, sukurtą ne realiai veiklai vykdyti, o mokestinėms prievolėms panaikinti.

Analogišką schemą, tačiau susijusią su pirkimo dokumentų klastojimu, iliustruoja LAT byloje nagrinėtas atvejis, kuriame G. S., būdamas UAB „A&G Autotrade“ direktoriumi, 2015-2018 m. laikotarpiu įsigijo 116 naudotų automobilių, tačiau pirkimo dokumentuose nurodė fiktyvius Danijos piliečius kaip pardavėjus ir dirbtinai padidintas automobilių kainas. Šie netikri dokumentai buvo pateikti buhalterinę apskaitą tvarkančiam asmeniui ir įtraukti į bendrovės apskaitos registrus, pagal juos nepagrįstai pritaikyta maržos schema skaičiuojant PVM, o vėliau suklastotos PVM deklaracijos elektroniniu būdu pateiktos Kauno apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai. Tokiu būdu G. S. apgaule

⁶² Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2016 m. kovo 3 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-29-942/2016.

⁶³ Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2011 m. balandžio 5 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-102/2011.

išvengė 259 220 Eur PVM sumokėjimo į biudžetą.⁶⁴ LAT šioje byloje patvirtino, kad žinomai neteisingų duomenų pateikimas mokesčių administratoriui paprastai susijęs su apgaulinga buhalterine apskaita: apskaitos dokumente fiksuojama tikrovės neatitinkanti informacija apie sandorį, užregistravus suklastotą dokumentą įmonės apskaitoje jo pagrindu daromi atitinkami įrašai PVM deklaracijoje, kuri dėl to taip pat tampa suklastota, o apgaulė pasireiškia šių suklastotų dokumentų įtraukimu į buhalterinę apskaitą ir jų pagrindu sukurtos suklastos PVM deklaracijos pateikimu VMI, taip ją suklaidinant ir siekiant panaikinti turtinę prievolę valstybės biudžetui.⁶⁵

Aptartos praktinės situacijos leidžia tiksliau nubrėžti ribą tarp sukčiavimo ir paprastų dokumentų tvarkymo klaidų. Tiek LVAT, tiek ESTT praktikoje nuosekliai patvirtinama, kad vien netinkamos PVM sąskaitos faktūros turėjimas pats savaime negali būti pagrindu apriboti teisę į PVM atskaitą, jeigu sandoris realiai įvyko. LVAT plenarinė sesija yra konstatavusi, kad aplinkybė, jog mokesčių mokėtojo turimoje PVM sąskaitoje faktūroje nėra nurodyti arba neteisingai nurodyti visi formalieji rekvizitai, pati savaime dar nepaneigia teisės į PVM atskaitą, jeigu įrodymų visuma patvirtina, kad atitinkamo turinio ūkinė operacija iš tiesų įvyko.⁶⁶ Ši pozicija atitinka Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 10 straipsnyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą, pagal kurį tikrajam ūkinės operacijos turiniui teikiama pirmenybė prieš jos įforminimą. Tačiau ši taisyklė turi aiškią ribą: kai dokumentų formalieji trūkumai nėra atsitiktiniai, o yra tyčinės klastojimo schemos, kaip abiejose aptartose bylose, sudedamoji dalis, jie vertintini ne kaip administracinė klaida, o kaip nusikalstamos veikos požymis, paneigiančios teisę į PVM atskaitą iš esmės. Nustačius paties apmokestinamojo asmens sukčiavimą, teisę į PVM atskaitą paneigiama visa apimtimi. Skirtingai nei piktnaudžiavimo atveju, kur atskaita ribojama tik toje apimtyje, kuria sandoriai buvo dirbtiniai, sukčiavimo atveju proporcingumo vertinimas netaikomas, nes, kaip konstatavo ESTT Kittel byloje, sukčiaujančio asmens sandoriai iš esmės neatitinka ekonominės veiklos kriterijų direktyvos prasme, todėl teisę į atskaitą paneigiama nepriklausomai nuo sandorių apimties ar dalinio realumo.

⁶⁴ Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2025 m. gruodžio 18 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-187-788/2025.

⁶⁵ Ibid.

⁶⁶ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. spalio 27 d. plenarinės sesijos nutartis administracinėje byloje Nr. A1-355/2004.

Apibendrinant, paties apmokestinamojo asmens sukčiavimo PVM srityje konstatavimas reikalauja įrodyti tiek objektyviuosius požymius - apgaulę, dokumentų klastojimą, žinomai neteisingų duomenų teikimą mokesčių administratoriui, tiek subjektyvųjį tiesioginės tyčios elementą, o nustačius šiuos požymius, teisė į PVM atskaitą paneigiama visa apimtimi. Skirtingai nei piktnaudžiavimo ar žinojimo kriterijaus atveju, šis ribojimo pagrindas atskirų taikymo problemų nekelia - tai paaiškinama tuo, kad tie patys veiksmai sudaro nusikalstamos veikos sudėtį pagal BK 182 straipsnį ir yra vertinami baudžiamajame procese, kuriame taikomi aiškūs įrodinėjimo standartai. Todėl toliau nagrinėjamas trečiasis ribojimo pagrindas, teisės į PVM atskaitą ribojimas, kai apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu.

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

Ankstesniame skyriuje aptartas atvejis, kai apmokestinamasis asmuo pats tiesiogiai sukčiauja - tokiu atveju teisės į atskaitą paneigimas kyla iš jo paties veiksmų ir nekelia didesnių abejonių. Tačiau PVM sukčiavimas dažnai vyksta tiekimo grandinėse, kuriose ne visi dalyviai žino apie sukčiavimą ar tiesiogiai jame dalyvauja. Būtent čia iškyla esminis klausimas: ar tiekimo grandinėje vykstantis sukčiavimas, kuriame pirkėjas tiesiogiai nedalyvavo, gali lemti jo teisės į atskaitą praradimą, ir jei taip - kokiomis sąlygomis? Atsakymas priklauso nuo to, ką pirkėjas žinojo arba turėjo žinoti sandorio sudarymo metu. Šio kriterijaus turinys, ribos ir įrodinėjimo taisyklės yra centrinė praktinė problema, didžioji dalis PVM ginčų Lietuvoje kyla ne dėl tiesiogiai sukčiaujančių asmenų, o dėl pirkėjų, kurie įsigijo prekes ar paslaugas iš tiekėjų, vėliau pasirodžiusių nesąžiningais.

Šio kriterijaus teisinį pagrindą suformavo ESTT 2006 m. liepos 6 d. sprendimas sujungtose bylose Axel Kittel prieš Belgijos valstybę ir Belgijos valstybė prieš Recolta Recycling SPRL. Byloje buvo nagrinėjami du atskiri atvejai, leidę ESTT nubrėžti aiškia ribą tarp sąžiningo ir nesąžiningo pirkėjo. Pirmajame Computime Belgium NV sąmoningai dalyvavo karuselinėje sukčiavimo scheme - Belgijos mokesčių administratorius konstatavo, kad bendrovė pirkdama ir perparduodama kompiuterinius reikmenis dalyvavo scheme, kurioje vienas grandinės dalyvis nedeklaravo ir nemokėjo PVM. Antrajame

Recolta Recycling SPRL įsigijo transporto priemones iš asmens, kuris organizavo karuselinį sukčiavimą. Belgijos pirmosios instancijos teismas konstatavo, kad niekas neleidžia manyti, jog Recolta ir jos vadovai žinojo arba suprato esą įtraukti į sukčiavimą, o baudžiamasis teismas nutraukė bylą Recolta vadovo atžvilgiu dėl įrodymų stokos.⁶⁷ Abiem atvejais Belgijos mokesčių administratorius paneigė teisę į atskaitą remdamasis tuo, kad pirkimo-pardavimo sutartys yra niekinės pagal Belgijos civilinę teisę. ESTT šį pagrindą atmetė, bei konstatavo, kad kai prekės tiekiamos apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo arba negalėjo žinoti, kad atitinkamas sandoris yra įtrauktas į pardavėjo sukčiavimą, direktyvos 17 straipsnis turi būti aiškinamas kaip draudžiantis nacionalinės teisės normą, pagal kurią panaikinus pirkimo-pardavimo sutartį vadovaujantis civilinės teisės nuostata, apmokestinamasis asmuo praranda teisę į sumokėto PVM atskaitą.⁶⁸ Tačiau tuo pačiu sprendimu ESTT suformulavo esminę taisyklę: apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekes jis dalyvavo į sukčiavimą PVM įtrauktame sandoryje, direktyvos tikslais turi būti laikomas šiame sukčiavime dalyvaujančiu asmeniu, neatsižvelgiant į tai, ar perparduodamas prekes jis gauna naudos, ar ne.⁶⁹ Šis sprendimas reikšmingas ir dėl jo pagrindimo: ESTT 57 punkte nurodė, kad tokioje situacijoje apmokestinamasis asmuo padeda sukčiavimo organizatoriams ir tampa jų bendrininku. Taigi teisė į atskaitą paneigta ne dėl formalios sąlygos pažeidimo, o dėl to, kad dalyvavimas sukčiavime, net ir netiesioginis, prieštarauja pačiai PVM sistemos paskirčiai.

Norint paneigti teisę į atskaitą šiuo pagrindu, LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2013 m. vasario 5 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A602-705/2013 konstatavo, kad privalu įrodyti tris sąlygas:

- 1) pirma, kad tiekėjas sukčiavo PVM;
- 2) antra, kad sandoris, iš kurio kylančią teisę į atskaitą siekiama paneigti, yra susijęs su tuo sukčiavimu;
- 3) trečia, kad pirkėjas žinojo arba turėjo žinoti apie tą sukčiavimą.⁷⁰

Visos trys sąlygos turi būti įrodytos - neįrodžius bent vienos iš jų, teisė į atskaitą negali būti paneigta šiuo pagrindu.

⁶⁷ Axel Kittel ir Recolta Recycling [ESTT], Nr. C-439/04 ir C-440/04, [2006-07-06]. ECLI:EU:C:2006:446.

⁶⁸ Ibid.

⁶⁹ Ibid.

⁷⁰ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. vasario 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A602-705/2013, IX skyrius.

Pirmosios sąlygos turinys reikalauja atskiros aptarimo, nes praktikoje dažnai klaidingai tapatinamas sukčiavimas su paprastu mokesčių nesumokėjimu. Ta pati LVAT nutartis aiškiai įtvirtino, kad vien pardavimo PVM nesumokėjimo faktas pats savaime negali būti pagrindu apriboti pirkėjo teisę į atskaitą.⁷¹ Sukčiavimas PVM teisės prasme reiškia sąmoningus ir kryptingus tiekėjo veiksmus siekiant išvengti mokestinių prievolių, tai skiriasi nuo mokestinių prievolių nevykdymo dėl finansinių sunkumų. Todėl vien pardavimo PVM nesumokėjimo faktas pats savaime negali būti pagrindu apriboti pirkėjo teisę į atskaitą.⁷² LVAT tai nuosekliai taiko praktikoje: byloje dėl UAB „Ripol“ konstatavo, kad įmonė, kuri žinodama apie bankroto bylos iškėlimo neišvengiamumą vengė sumokėti mokestį pirmenybę teikdama atsiskaitymams su kitais kreditoriais, vykdė tikslingą veiklą siekiant išvengti su PVM susijusių prievolių ir toks elgesys laikytinas sukčiavimu PVM prasme.⁷³ Pažymėtina, kad bankroto bylos nepripažinimas tyčine civilinėje byloje savaime nepaneigia mokestinės atsakomybės, mokestinė ir civilinė atsakomybė kyla iš skirtingų teisės šakų normų ir vertinamos pagal skirtingus kriterijus. Tačiau kai PVM nesumokamas dėl tikro nemokumo, nesant veiksmuose sukčiavimo požymių, teisė į atskaitą nėra paneigiama.

Pirmosios dvi sąlygos yra objektyvaus pobūdžio ir vertinamos remiantis tiekimo grandinės aplinkybėmis. Trečioji sąlyga, pirkėjo žinojimas arba turėjimas žinoti, yra subjektyvaus pobūdžio ir yra viso šio ribojimo pagrindo esmė. Kittel byloje nubrėžtas standartas apima du savarankiškus žinojimo lygius, kurių kiekvienas yra pakankamas pagrindas paneigti teisę į atskaitą. Pirmasis - faktinis žinojimas, kai pirkėjas turėjo informacijos apie sukčiavimą sudarydamas sandorį. Antrasis - turėjimas žinoti, kai pirkėjas turėjo žinoti apie sukčiavimą, tai yra, būdamas pakankamai atidus ir rūpestingas, jis galėjo ir privalėjo tai sužinoti. Abu lygiai yra teisiškai lygiaverčiai - abiem atvejais teisinė pasekmė yra ta pati. Skirtumas tarp jų yra pirkėjo santykio su sukčiavimu pobūdyje: faktinio žinojimo atveju pirkėjas turėjo informacijos apie sukčiavimą, turėjimo žinoti atveju - jos neturėjo, tačiau turėjo būti pakankamai rūpestingas ir apdairus, kad tai pastebėtų.

Turėjimo žinoti pareiga nėra bendra ir besąlyginė - ji atsiranda tik tada, kai yra konkrečių įtarimų keliančių aplinkybių. Tai tiksliau apibrėžė ESTT 2012 m. birželio 21 d.

⁷¹ Ibid.

⁷² Ibid.

⁷³ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. vasario 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A602-133/2013 (UAB „Ripol“).

sprendimas sujungtose bylose Mahagében kft ir Péter Dávid.⁷⁴ Šioje byloje ESTT nubrėžė esminę ribą: kai yra požymių, leidžiančių įtarti pažeidimus ar sukčiavimą, apdairus ūkio subjektas pagal konkretaus atvejo aplinkybes gali būti įpareigojamas pasidomėti kitu ūkio subjektu, iš kurio ketina pirkti prekes ar paslaugas, siekiant užtikrinti jo patikimumą.⁷⁵ Tačiau tuo pačiu ESTT konstatavo, kad mokesčių administratorius negali iš apmokestinamojo asmens bendrai reikalauti tikrinti, ar tiekėjas turi apmokestinamojo asmens statusą, ar turi atitinkamas prekes ir gali jas pristatyti, ar įvykdė savo pareigas deklaruoti ir mokėti PVM. Be to, ESTT pabrėžė, kad apmokestinamasis asmuo, kuris ėmėsi visų priemonių, kurių galima pagrįstai iš jo reikalauti, siekiant įsitikinti, jog dėl sandorio nedalyvauja sukčiavime, privalo turėti galimybę pasikliauti šių sandorių teisėtumu be rizikos prarasti teisę į PVM atskaitą.⁷⁶ Kaip ši riba veikia praktikoje ir ar mokesčių administratorius jos laikosi - aptariama 3.5 poskyryje.

Žinojimo vertinimas Lietuvos teismų praktikoje grindžiamas aplinkybių visumos analize. LVAT 2013 m. vasario 5 d. nutartyje konstatavo, kad žinojimo faktas gali būti konstatuotas tik objektyviai įvertinus realų nagrinėjamų sandorių pobūdį, jų prasmę, turinį ir paskirtį, sudarymo priežastis ir ekonominį kontekstą, taip pat pirkėjo ir pardavėjo veiksmus, turimus skolinius įsipareigojimus tiek sandorių metu, tiek iki ir po jų sudarymo, atsiskaitymo už sandorius formas, tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų pobūdį, teisinius, ekonominius, asmeninius sandoriuose dalyvaujančių subjektų ryšius.⁷⁷ Šis sąrašas nėra baigtinis - tai orientacinės aplinkybės, o svarbiausia yra tai, kad joks vienas požymis pats savaime automatiškai nereiškia žinojimo.

Lietuvos teismų praktikoje galima išskirti tris dažniausiai pasitaikančias situacijų kategorijas, kuriose pirkėjo žinojimas buvo konstatuojamas: pirmoji - kai sandorio šalis siejo glaudūs asmeniniai ar verslo ryšiai; antroji - kai tiekėjo verslas nutraukiamas iškelus bankroto bylą ir jo veikla perkeliama į naujai įkurtą įmonę; trečioji - kai pirkėjas aktyviai prisidėjo prie tiekėjo mokesčių prievolių nevykdymo. Pažymėtina, kad šios situacijos praktikoje dažnai persipina, glaudūs asmeniniai ryšiai gali kartu lemti ir verslo perkėlimą, o aktyvus prisidėjimas neretai taip pat yra susijęs su artimais šalių tarpusavio santykiais.

⁷⁴ Mahagében kft ir Péter Dávid [ESTT], Nr. C-80/11 ir C-142/11, [2012-06-21]. ECLI:EU:C:2012:373.

⁷⁵ Ibid.

⁷⁶ Ibid.

⁷⁷ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. vasario 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A602-705/2013.

Pirmoji - glaudūs asmeniniai ar verslo ryšiai tarp pirkėjo ir tiekėjo, dėl kurių pirkėjas turėjo galimybę žinoti apie tiekėjo finansinę padėtį. Byloje dėl UAB „Euro kapitalo fondas“ LVAT konstatavo, kad pirkėjo ir tiekėjo vadovus siejo giminystės ryšiai, bendrovių vadovai buvo pusbroliai, ilgalaikis bendras verslo vykdymas ir santykiai, grindžiami abipusiu pasitikėjimu, todėl pirkėjas žinojo apie tiekėjo finansinę padėtį ir tai, kad šis nesumokės PVM. Šioje byloje pirkėjas taip pat faktiškai padėjo tiekėjui padengti jo turimas skolas kreditoriams, sudarydamas trišales sutartis ir tiesiogiai atsiskaitydamas su tiekėjo kreditoriais, o tai patvirtino, jog pirkėjas ne tik žinojo apie tiekėjo padėtį, bet ir aktyviai prisidėjo prie to, kad tiekėjas galėjo pirmenybę teikti kitų kreditorių reikalavimams, o ne mokestinėms prievolėms valstybei.⁷⁸

Antroji kategorija - kai perkeliamas verslas. Byloje dėl UAB „Kakela“ LVAT konstatavo, kad pirkėjas nuosekliai perėmė tiekėjo verslą - gamybinės patalpas, darbuotojus, prekybinius taškus ir prekybinį ženklą, dar iki tiekėjo bankroto bylos iškėlimo, o tokios aplinkybės aiškiai rodė, jog pirkėjas neabejotinai žinojo, kad tiekėjas nebetęs veiklos. Teismas nustatė, kad UAB „Kakela“ ir UAB „Alkava“ siejo glaudūs asmeniniai ryšiai: UAB „Kakela“ direktorius buvo UAB „Alkava“ direktoriaus sūnus ir tuo pat metu ėjo UAB „Alkava“ komercijos direktoriaus pareigas, todėl žinojo arba turėjo realią galimybę žinoti, kad UAB „Alkava“ nesumokės pardavimo PVM į biudžetą, o UAB „Alkava“ sistemingai ignoravo atsiskaitymų eiliškumo tvarką ir pirmenybę teikė ne mokesčių mokėjimui valstybei, o kitų kreditorių reikalavimų tenkinimui - tai teismas kvalifikavo kaip tikslingą PVM prievolių vengimą.⁷⁹ Bylos reikšmė ta, kad LVAT joje patvirtino, jog verslo perkėlimo faktas aplinkybių visumos kontekste gali būti pakankamas objektyvus pagrindas konstatuoti pirkėjo žinojimą apie tiekėjo padėtį ir tikruosius sandorių tikslus. Taigi, šiais dviem atvejais, tiek kai šalis siejo glaudūs asmeniniai ryšiai, tiek kai buvo perkeltas verslas, teismas rėmėsi objektyviomis aplinkybėmis, kurios nepaliko abejonių dėl pirkėjo žinojimo.

Trečioji kategorija - aktyvus prisidėjimas prie tiekėjo mokestinių prievolių nevykdymo. Byloje dėl UAB „Viržis“ LVAT konstatavo, kad pirkėjas nuo tam tikro momento perėjo prie atsiskaitymų grynaisiais pinigais per atskaitingus asmenis, tokiu būdu sąmoningai padėdamas tiekėjui išvengti lėšų nurašymo iš banko sąskaitų, pirkėjo

⁷⁸ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. vasario 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-229-556/2017 (UAB „Euro kapitalo fondas“).

⁷⁹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. vasario 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-365-575/2021 (UAB „Kakela“).

direktorius pats patvirtino, kad jam buvo kilę įtarimų dėl tiekėjo siekio išvengti lėšų nurašymo, o tolimesni jo veiksmai buvo aktyvi pagalba tiekėjui išvengti mokestinių prievolių.⁸⁰ Šioje byloje buvo atskleista, kad pirkėjo dalyvavimas sukčiavime nebuvo pasyvus ar atsitiktinis. LVAT nustatė, jog tam tikru momentu pirkėjas sąmoningai pakeitė atsiskaitymo būdą ir perėjo prie grynujų pinigų mokėjimų per atskaitingus asmenis, tokiu būdu tikslingai padėdamas tiekėjui išvengti lėšų nurašymo iš banko sąskaitų. Ypač svarbu tai, kad pirkėjo direktorius pats patvirtino, jog jam buvo kilę įtarimų dėl tiekėjo siekio išvengti bankinės kontrolės, tačiau jis vis tiek tęsė ir netgi pritaikė savo veiksmus prie šios schemos. Dėl to LVAT šį elgesį kvalifikavo ne kaip neatsargumą ar nepakankamą apdairumą, o kaip aktyvią pagalbą vykdant mokestinį sukčiavimą. Bylos reikšmė ta, kad ji aiškiai atskiria nepakankamai rūpestingą pirkėją, nuo to, kuris sąmoningai prisideda prie neteisėtos schemos.

Taigi, kaip atspindėjo aptartose situacijose, pirkėjo žinojimas buvo konstatuotas remiantis skirtingais, tačiau vienas kitą papildančiais požymiais. Visoms trimis situacijoms bendra tai, kad jos dažnai persipina tarpusavyje, glaudūs asmeniniai ryšiai sudaro sąlygas verslo perkėlimui, aktyvus prisidėjimas prie tiekėjo mokestinių prievolių nevykdymo neretai taip pat kyla iš artimų šalių tarpusavio santykių, o pirmojoje byloje glaudūs ryšiai ir aktyvus prisidėjimas apskritai sutapo vienoje situacijoje. Todėl teismas kiekvienu atveju vertina aplinkybių visumą, o ne atskirus pavienius požymius.

Aptarkime dar vieną situaciją, kuri skiriasi nuo prieš tai aptartų. Čia kalbama ne apie žinojimą, o kai asmuo nebuvo pakankamai rūpestingas, kad užtikrintu, kad kita sandorio pusė nėra sukčiaujanti. Byloje dėl UAB „RKJ Grupė“ pirkėjas neturėjo jokio tiesioginio asmeninio ryšio su sukčiaujančiais subjektais grandinės pradžioje, tačiau vis tiek buvo pripažintas dalyvavusiu sukčiavime - LVAT rėmėsi tuo, kaip pirkėjas elgėsi sudarydamas sandorį: jis nepareikalavo iš tiekėjo prekių kilmės dokumentų, nors pirkimo sutartyse buvo numatyta galimybė tokių dokumentų reikalauti, o sudarydamas sutartis pats pateikė tikrovės neatitinkančią informaciją apie savo sertifikatą.⁸¹ LVAT šioje byloje nustatė, kad dalyvavimui sukčiavime PVM srityje konstatuoti nebūtinas tiesioginis asmeninis pirkėjo ryšys su nesąžiningais grandinės dalyviais. Lemiamą reikšmę turėjo paties pirkėjo elgesys sandorio sudarymo metu: jis nepasinaudojo sutartyje įtvirtinta teise

⁸⁰ Lietuvos vyriausiojo administracinio 2019 m. kovo 20 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A-521-442/2019 (UAB „Viržis“)

⁸¹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. gegužės 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1270-815/2021 (UAB „RKJ Grupė“).

reikalauti prekių kilmės dokumentų iš tiekėjo ir pats pateikė klaidingą informaciją apie turimą sertifikatą. Tai rodo, kad teismas taikė objektyvų elgesio standartą, apdairaus ir sąžiningo ūkio subjekto kriterijų ir konstatavo, jog tokios aplinkybės kartu sudaro pakankamą pagrindą pripažinti pirkėją žinojus arba turėjus žinoti apie sukčiavimą PVM grandinėje.

Aptartos bylos taip pat atskleidžia svarbų principą, susijusį su įrodinėjimo pareigos apimtimi: ji turi būti vykdoma individualiai kiekvieno tiekėjo atžvilgiu. Byloje dėl UAB „Jostatyba“ LVAT išanalizavęs kiekvieną tiekėją atskirai padarė skirtingą išvadą dėl UAB „Deimeka“, palyginti su trimis kitais tiekėjais. Dėl UAB „Deimeka“ LVAT konstatavo, kad mokesčių administratorius vertino su byla nesusijusias aplinkybes - tikrinimo metu buvo analizuojamas transporto paslaugų teikimas, nors sutartis buvo sudaryta dėl buhalterinės apskaitos paslaugų, o sąskaitose faktūrose nurodytas paslaugos pavadinimas buvo techninė klaida, todėl administratoriaus išvada dėl šio tiekėjo buvo pripažinta neteisėta.⁸² Dėl trijų kitų tiekėjų LVAT patvirtino administratoriaus išvadą, nes visų trijų įmonių vadovas buvo tas pats asmuo, nuteistas už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą, o pirkėjo apskaitą tvarkė tas pats asmuo, kuris tvarkė ir visų trijų tiekėjų apskaitą. Šis sprendimas aiškiai parodo, kad bendro pobūdžio išvados apie nesąžiningumą, nepagrįstos konkrečiais kiekvieno sandorio įrodymais, neatitinka įrodinėjimo reikalavimų.

Kyla klausimas, kas turi įrodyti šias aplinkybes. LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2013 m. vasario 5 d. nutartyje konstatavo, kad teisė į PVM atskaitą, kai egzistuoja tiek materialios, tiek formalios sąlygos jai atsirasti, gali būti nesuteikta tik tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo žino arba turi žinoti, kad dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM. Šią teisiškai reikšmingą aplinkybę objektyviais įrodymais privalo pagrįsti mokesčių administratorius.⁸³ Sprendimas, kuriuo siekiama paneigti mokesčio mokėtojo teisę, turi būti pagrįstas, nes tai nėra mokesčio lengvata ar kitoks mokesčio mokėtojo prašymas, kurį pagrįsti turėtų mokesčio mokėtojas. Šią poziciją patvirtino ir ESTT Mahagében byloje, konstatavęs, kad mokesčių institucija turi nustatyti objektyvius įrodymus, leidžiančius daryti išvadą, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar galėjo žinoti, jog sandoris susijęs su sukčiavimu, bei kad įrodinėjimo pareiga negali būti perkelta

⁸² Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2018 m. sausio 25 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-2812-602/2018 (UAB „Jostatyba“).

⁸³ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. vasario 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A602-705/2013.

mokesčių mokėtojui.⁸⁴ Šią poziciją neseniai patvirtino ir ESTT 2025 m. vasario 14 d. nutartyje byloje Granulines Invest, kurioje pabrėžė, kad net kelių nepalankių aplinkybių visuma, per didelė kaina, pavėluotas mokėjimas ar klaidingas terminas sąskaitoje, automatiškai nepagrindžia teisės į atskaitą paneigimo, jei nėra tikrojo sukčiavimo fakto įrodymo.⁸⁵ Tai reiškia, kad pirkėjas preziumuojamas sąžiningas tol, kol administratorius neįrodo priešingai.

Apibendrinant šį skyrių, pažymėtina, kad teisės į PVM atskaitą paneigimas dėl dalyvavimo sukčiavime grindžiamas trimis sąlygomis, kurios visos turi būti įrodytos: tiekėjo sukčiavimo faktu, sandorio sąsaja su tuo sukčiavimu ir pirkėjo žinojimu arba turėjimu žinoti, o įrodinėjimo pareiga visais atvejais tenka mokesčių administratoriui, apmokestinamasis asmuo preziumuojamas sąžiningas tol, kol administratorius neįrodo priešingai. Svarbu pabrėžti, kad sukčiavimas PVM teisės prasme nėra tapatus paprastam mokesčių nesumokėjimui, nes reikalingi sąmoningi ir kryptingi tiekėjo veiksmai siekiant išvengti mokesčių prievolių. Praktikoje pirkėjo žinojimas dažniausiai konstatuojamas esant trimis situacijoms: glaudiems asmeniniams ar verslo ryšiams, verslo perkėlimo požymiams arba aktyviam prisidėjimui prie tiekėjo mokesčių prievolių nevykdymo, tačiau šios situacijos dažnai persipina ir vertinamos kaip aplinkybių visuma. Atskira ir iš esmės skirtinga situacija susiklosto tada, kai pirkėjas tiesiogiai nežinojo apie sukčiavimą, tačiau nebuvo pakankamai rūpestingas sudarydamas sandorį, o tokiu atveju nesąžiningumas gali būti konstatuotas net ir nesant jokių tiesioginių ryšių su sukčiaujančiais grandinės dalyviais. Įrodinėjimo pareiga turi būti vykdoma individualiai kiekvieno tiekėjo atžvilgiu, o bendro pobūdžio išvados, nepagrįstos konkrečiais kiekvieno sandorio įrodymais, neatitinka įrodinėjimo reikalavimų, tai, kaip patvirtino ir ESTT Granulines Invest byloje, reiškia, kad atskiri nepalankūs požymiai patys savaime nepagrindžia teisės į atskaitą paneigimo be tikrojo sukčiavimo fakto įrodymo. Aptarti principai sudaro bendrą žinojimo kriterijaus teisinį pagrindą ir nustato, kokiomis sąlygomis pirkėjo teisė į atskaitą gali būti paneigta. Tačiau šio kriterijaus analizė nebus išsami neaptarus jo kitos pusės. Žinojimo kriterijus yra dvipusis: jis ne tik nustato, kada pirkėjas laikomas dalyvavusiu sukčiavime, bet ir garantuoja, kad tokia pasekmė netaikoma tam, kuris elgėsi sąžiningai. Todėl tolesniuose poskyriuose nagrinėjami du vienas kitą

⁸⁴ Mahagében kft ir Péter Dávid [ESTT], Nr. C-80/11 ir C-142/11, [2012-06-21]. ECLI:EU:C:2012:373, 49 p.

⁸⁵ Granulines Invest Kft. prieš Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága [ESTT], Nr. C-270/24, [2025-02-14]. ECLI:EU:C:2025:143.

papildantys aspektai: pirmajame aptariamas sąžiningo pirkėjo statusas ir jo apsaugos ribos, antrajame analizuojama, kokių konkrečių veiksmų rinkdamas informaciją apie verslo partnerį apmokestinamasis asmuo turi imtis, kad galėtų šia apsauga pasinaudoti.

3.3.1. Sąžiningas asmuo

Ankstesniuose skyriuose aptarti atvejai, kai apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą ribojama dėl jo paties sukčiavimo ar dalyvavimo sukčiavimo scheme. Tačiau PVM atskaitos ribojimo sistema yra dvipusė, ji ne tik nustato, kada teisė į atskaitą gali būti paneigta, bet ir garantuoja, kad ši pasekmė netaikoma tam, kuris neturėjo nieko bendra su sukčiavimu. Jei kiekvienas tiekimų grandinės dalyvis rizikuotų prarasti teisę į atskaitą dėl kitų dalyvių veiksmų, apie kuriuos jis nežinojo ir negalėjo žinoti, visa PVM neutralumo sistema taptų neveiksminga. Todėl sąžiningo pirkėjo apsaugos principas yra ne vien gynybinė pozicija mokestiniame ginče, bet struktūrinis PVM sistemos elementas: pirkėjui, nežinojusiam ir neturėjusiam žinoti apie kontrahento sukčiavimą, teisė į atskaitą turi būti išsaugota neatsižvelgiant į kitų tiekimų grandinės dalyvių veiksmus.

Sąžiningo pirkėjo apsaugos principas ESTT praktikoje buvo suformuluotas bylose *Optigen*, *Fulcrum Electronics* ir *Bond House Systems*, kuriose nagrinėtas karuselinis sukčiavimas, įtraukęs tiekimų grandinės dalyvius, neturėjusius jokio ryšio su pareigų nevykdančiu ūkio subjektu. ESTT įtvirtino, kad sąžiningo pirkėjo teisė į atskaitą nepriklauso nuo kitų grandinės dalyvių veiksmų, nei nuo jų ketinimų, nei nuo galimo sukčiavimo, apie kurį pirkėjas nežinojo ir negalėjo žinoti.⁸⁶ Tuo pačiu patvirtinta, kad apmokestinamojo asmens teisei atskaityti sumokėtą pirkimo PVM neturi daryti įtakos faktas, kad tiekimų grandinėje kitas sandoris yra susijęs su sukčiavimu, apie kurį pirkėjas nežinojo.⁸⁷ Vėlesnėje byloje *Axel Kittel ir Recolta Recycling* ESTT suformulavo abipusę taisyklę: kai pirkėjas nežinojo ir negalėjo žinoti apie sukčiavimą, teisė į atskaitą išlieka, kai žinojo arba turėjo žinoti, gali būti paneigta.⁸⁸

Šią poziciją vėliau patvirtino ir byla *Bonik*, tačiau ji prideda svarbų aspektą, atsisakymas suteikti teisę į atskaitą yra galimas tik jeigu, atsižvelgiant į objektyvius

⁸⁶ *Optigen* ir kt. [ESTT], Nr. C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, [2006-01-12]. ECLI:EU:C:2006:16, 51 punktas.

⁸⁷ *Ibid.*

⁸⁸ *Kittel ir Recolta Recycling* [ESTT], Nr. C-439/04 ir C-440/04, [2006-07-06]. ECLI:EU:C:2006:446, 60–61 punktai.

įrodymus, nustatyta, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti apie sukčiavimą.⁸⁹ Formuliuotė „atsižvelgiant į objektyvius įrodymus“ yra reikšminga, ji reiškia, kad mokesčių administratoriaus išvada negali būti grindžiama prielaidomis ar bendro pobūdžio vertinimais, o turi remtis konkrečiais, faktiškai nustatytais duomenimis. Su teisės į atskaitą sistema yra nesuderinama situacija, kai ši teisė atimama iš apmokestinamojo asmens, nežinojusio ir negalėjusio žinoti apie sukčiavimą.⁹⁰ Taigi sąžiningumo prezumpcija veikia pirkėjo naudai, pareiga ją paneigti tenka mokesčių administratoriui.

Sąžiningo asmens apsaugos analizei svarbu suprasti, kad „nežinojo“ ir „neturėjo žinoti“ nėra tapačios sąvokos, tai du skirtingi klausimai, į kuriuos reikia atsakyti atskirai. „Nežinojo“ reiškia faktinį nežinojimą: pirkėjas sudarydamas sandorį subjektyviai neturėjo informacijos apie kontrahento sukčiavimą. Tai grynai subjektyvus klausimas, priklausantis nuo to, kokią informaciją pirkėjas turėjo sandorio sudarymo metu. Jei nėra jokio tiesioginio ryšio tarp pirkėjo ir sukčiavimo schemos, giminystės ryšių, dalyvavimo verslo perkėlime, žinojimo apie bankroto neišvengiamumą ar panašių aplinkybių, laikoma, kad faktinio žinojimo nebuvo. Šis klausimas paprastai sprendžiamas remiantis objektyviomis aplinkybėmis, patvirtinančiomis arba paneigiančiomis tiesioginį ryšį tarp pirkėjo ir sukčiavimo. „Neturėjo žinoti“ grindžiama objektyviu rūpestingumo kriterijumi: ar protingas ir atidus ūkio subjektas, esantis pirkėjo situacijoje, būtų galėjęs sužinoti apie sukčiavimą? ESTT byloje Mahagében ir Dávid šį standartą suformulavo taip: kai yra požymių, leidžiančių įtarti pažeidimus ar sukčiavimą, apdairus ūkio subjektas pagal konkretaus atvejo aplinkybes gali būti įpareigojamas pasidomėti kitu ūkio subjektu, iš kurio ketina pirkti prekes ar paslaugas.⁹¹ Tačiau tas pats sprendimas aiškiai nubrėžė ribą, mokesčių administratorius negali bendrai reikalauti, kad pirkėjas tikrintų, ar disponuoja atitinkamomis prekėmis, gali jas pristatyti arba tinkamai vykdo savo mokesčines prievoles. Pareiga tikrinti atsiranda tik tada, kai yra konkrečių įtarimų keliančių požymių, o ne iš bendros atsargumo pareigos. Tik esant aiškiems rizikos požymiams, neįprastai mažoms kainoms, netipinėms mokėjimo schemoms, žinomiems finansiniams sunkumams ar kitiems objektyviems įspėjamiesiems faktams, galėtų atsirasti pareiga domėtis plačiau. Kai nė vienas iš šių standartų nepaneigtas, nei faktinis žinojimas, nei turėjimas žinoti, pirkėjas laikomas sąžiningu. Vis dėlto praktikoje mokesčių administratorius dažnai ginčija

⁸⁹ ESTT 2012-12-06, C-285/11, Bonik, 40 p.

⁹⁰ Ibid.

⁹¹ Mahagében ir Dávid [ESTT], Nr. C-80/11 ir C-142/11, [2012-06-21]. ECLI:EU:C:2012:373, 60 punktas.

sąžiningumo prezumpciją remdamasis aplinkybėmis, kurių pakankumas kiekvienoje byloje vertinamas skirtingai. Ši atotrūkio tarp teorinio standarto ir jo praktinio taikymo problema bus nagrinėjama taikymo problemų skyriuje.

Kaip šie principai veikia praktikoje, rodo Lietuvos teismų sprendimai. LVAT administracinėje byloje UAB „Digrama“ atmetė mokesčių administratoriaus argumentą, kad pirkėjas buvo nesąžiningas, nes nesidomėjo, iš kur ir koku būdu tiekėjai gavo prekes, bei nesiėmė pakankamų aktyvių veiksmų kontrahentų patikimumui nustatyti. Teismas konstatavo, kad tokių veiksmų ėmimąsi nulemia pirkėjo įtarimai apie galbūt neteisėtus kontrahentų veiksmus sandorių sudarymo metu, o šioje byloje pagrįstų įtarimų nebuvo.⁹² Sandorių sudarymo metu tiekėjai buvo veikiančios, registruotos PVM mokėtojomis įmonės, sąskaitos faktūros atitiko reikalavimus, pirkėjas atsiskaitė banko pavedimais ir patikrino įmonių registraciją Juridinių asmenų registre. Teismas pabrėžė esminį principą: aplinkybė dėl neteisėto kontrahento vertimosi ūkine veikla paprastai negali patvirtinti pirkėjo žinojimo apie sukčiavimą, o vėliau nustatytos aplinkybės, susijusios su kontrahentų neteisėta veikla, negali retrospektyviai paneigti pirkėjo sąžiningumo „turėjo žinoti“ standartas, turi būti vertinamas atsižvelgiant išimtinai į aplinkybes, egzistavusias sandorio sudarymo metu. Byla UAB „Nostrada“ papildė šią logiką dviem konkrečiais aspektais. Pirma, Vilniaus apygardos administracinis teismas konstatavo, kad aplinkybė, jog tiekėjai buvo įsteigti prieš kelis mėnesius, nesukuria pareigos abejoti jų galimybėmis vykdyti komercinę veiklą, jokie teisės aktai nenustato minimalaus veiklos termino, o toks reikalavimas nepagrįstai ribotų konkurenciją ir naujų rinkos dalyvių galimybes.⁹³ Antra, teismas atmetė argumentą, kad pirkėjas turėjo žinoti apie sukčiavimą vien dėl to, kad nesidomėjo tiekėjų infrastruktūra ir neapsilankė jų buveinėse, mokesčių administratorius nepagrindė, kad iš viešai prieinamų šaltinių sandorių sudarymo metu buvo galima nustatyti tiekėjų neteisėtą veiklą. Papildomai reikšminga, kad ikiteisminiai tyrimai dėl tiekėjų veiklos buvo pradėti vėliau nei buvo įsigytos ginčo prekės, o prokuratūra patvirtino, jog pirkėjas nebuvo susijęs su tiriamomis nusikalstamomis veikomis. Taigi Nostrada ne tik patvirtina Digrama principą, bet ir konkretizuoja jo taikymą: nei tiekėjo įmonės amžius, nei infrastruktūros neturėjimas, nei vėliau pradėti ikiteisminiai tyrimai negali retrospektyviai paneigti pirkėjo sąžiningumo.

⁹² LVAT 2016 m. spalio 19 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-1206-438/2016 (UAB „Digrama“).

⁹³ Vilniaus apygardos administracinis teismas (toliau – VAAT) 2020 m. sausio 8 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I3-726-872/2020 (UAB „Nostrada“).

Iš šių bylų matyti, kad pirkėjas, atlikęs bazinius patikrinimus ir neturėjęs objektyvių pagrindų įtarti sukčiavimą sandorio sudarymo metu, turi būti saugomas sąžiningo pirkėjo apsaugos nepaisant to, kas paaiškėja vėliau. Šiame kontekste taip pat svarbu pažymėti, kad mokesčių administratorius, siekdamas paneigti teisę į atskaitą, negali remtis vien tai, kad civilinės teisės tvarka, buvo paneigta sutartis. ESTT byloje Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie konstatavo, kad vien civilinės teisės pagrindu nustatytas sandorio negaliojimas negali automatiškai lemti teisės į atskaitą praradimo, net jei sandoris pripažintas fiktyviu pagal nacionalinę civilinę teisę, mokesčių administratorius privalo atskirai nustatyti, kad buvo sukčiaujama PVM arba piktnaudžiaujama teise PVM direktyvos prasme.⁹⁴ Tai reiškia, kad sąžiningo pirkėjo apsauga veikia nepriklausomai nuo to, kaip sandoris kvalifikuojamas civilinės teisės požiūriu, sprendžiamasis klausimas visada yra tas pats: ar pirkėjas žinojo arba turėjo žinoti apie sukčiavimą PVM teisei būdingų kriterijų prasme.

Apibendrinant, sąžiningo pirkėjo apsauga yra struktūrinis PVM sistemos elementas, užtikrinantis, kad atsakomybė be kaltės šioje srityje netaikoma. Tiek ESTT, tiek Lietuvos administraciniai teismai nuosekliai patvirtina, kad pirkėjui, nežinojusiam ir neturėjusiam žinoti apie kontrahento sukčiavimą, teisė į atskaitą turi būti išsaugota, o sąžiningumas vertinamas pagal aplinkybes, egzistavusias sandorio sudarymo metu. Tačiau teorinis aiškumas ir praktinis veiksmingumas nesutampa: nepakankamai apibrėžtas „žinojo arba turėjo žinoti“ kriterijus sudaro sąlygas, kuriomis sąžiningo pirkėjo apsauga gali būti ne visada išsaugoma.

3.3.2. Informacijos apie verslo partnerį surinkimas ir patikrinimas

Ankstesniame poskyryje aptartas sąžiningumo kriterijus, kitaip tariant, kada apmokestinamas asmuo yra laikomas sąžiningu, nors ir buvo įtrauktas į sukčiavimo grandinę. Svarbu įvertinti kokių konkrečių veiksmų apmokestinamasis asmuo privalo imtis prieš sudarydamas sandorį, kad galėtų remtis sąžiningo pirkėjo apsauga, bei kokie jo atlikti veiksmai bus laikomi pakankamai rūpestingais. Šis klausimas yra esminis tiek teoriniu, tiek praktiniu požiūriu, nes nuo jo atsakymo priklauso, ar mokesčių mokėtojas, paaiškėjus

⁹⁴ ESTT 2023-05-25, C-114/22, Dyrektor, 43 ir 50–51 p.

kontrahento sukčiavimui, išsaugos teisę į PVM atskaitą. Svarbu pažymėti, kad Lietuvos teisės aktuose tiesiogiai nėra įtvirtinta pareiga tikrinti verslo partnerį prieš sudarant sandorį. Tačiau, kaip konstatuota tiek ESTT, tiek LVAT, tokia pareiga kyla netiesiogiai iš sąžiningumo principo ir protingumo reikalavimų: apmokestinamasis asmuo turi atlikti bazinius patikrinimus, tačiau išsamesnė tikrinimo pareiga atsiranda tik tada, kai yra konkrečių įtarimų keliančių aplinkybių, atsižvelgiant į konkretaus sandorio pobūdį ir riziką. LVAT dar 2007 m. administracinėje byloje UAB „Alsiga“ konstatavo, kad sąžiningumas reikalauja atidumo ir rūpestingumo bei draudžia piktnaudžiauti teise, o mokesčių mokėtojas, įsigydamas prekes ar paslaugas ir žinodamas ar turėdamas galimybę žinoti, jog pardavėjas nesumokės PVM, elgiasi nesąžiningai ir neįgyja teisės į atskaitą.⁹⁵ Šioje byloje teismas taip pat suformulavo svarbų principą: iš mokesčio mokėtojo negali būti reikalaujama imtis neprotingų priemonių sutarties partnerio veiklos teisėtumui nustatyti, tai yra imtis specialioms tarnyboms priskirtų operatyvinės veiklos funkcijų, tačiau bent minimalius veiksmus, susijusius su ūkinės operacijos subjekto veiklos teisėtumu, jis gali atlikti. Tikrinimo pareiga yra taigi ne absoliuti, o proporcinga. Jos apimtis priklauso nuo sandorio pobūdžio, apimties, tęstinumo ir konkrečių aplinkybių, o kiekvienu atveju vertinama ne tai, ar pirkėjas atliko tam tikrą formalų patikrinimo veiksmą, o tai, ar jo elgesys atitiko protingo ir rūpestingo ūkio subjekto standartą konkrečioje situacijoje. Siekdama suteikti praktinių gairių apmokestinamiesiems asmenims, Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengė rekomendacinį leidinį „Kaip išvengti įtraukimo į sandorius, susijusius su sukčiavimu, mokesčių vengimu ar piktnaudžiavimu PVM srityje“ (toliau – VMI leidinys), kurio aktuali redakcija patvirtinta 2025 m. liepos 10 d.⁹⁶ Svarbu pabrėžti, kad šis leidinys yra išimtinai rekomendacinio pobūdžio ir jo nesilaikymas nesukuria tiesioginių teisinių pasekmių. Tačiau jis yra vertingas kaip institucinis orientyras, atspindintis mokesčių administratoriaus poziciją dėl to, kokių veiksmų tikimasi iš apdairaus ūkio subjekto. VMI leidinyje išskiriamos kelios informacijos surinkimo ir patikrinimo kategorijos.

Pirma, rekomenduojama surinkti pagrindinę identifikacinę informaciją: buveinės ir veiklos vykdymo vietos adresus, kontaktinius duomenis, taip pat pasidomėti asmenimis, kurie turės įgaliojimus atstovauti kitai šaliai bendradarbiaujant bei pasirašant

⁹⁵ LVAT 2007 m. gegužės 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A14-382/07 (UAB „Alsiga“).

⁹⁶ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Leidinys „Kaip išvengti įtraukimo į sandorius, susijusius su sukčiavimu, mokesčių vengimu ar piktnaudžiavimu PVM srityje“ (2025 m. liepos 10 d. Nr. VA-64 redakcija).

dokumentus. Asmenų, kurie derybų ir sandorių vykdymo metu atstovaus kitai šaliai, tapatybei ir įgaliojimams patikrinti turėtų būti skiriamas ypatingas dėmesys.⁹⁷ Ši rekomendacija yra itin aktuali praktikoje, nes ne viena teismų nagrinėta byla rodo atvejus, kai pirkėjas niekada nebuvo susitikęs su tiekėjo direktoriumi, dokumentus pasirašinėjo nenustatyti asmenys, o sandorius kuravo tarpininkai, kurių įgaliojimai nebuvo patikrinti.

Antra, siekiant įsitikinti, kad kita būsimų sandorių šalis vykdo veiklą vadovaudamasi teisės aktų reikalavimais, VMI leidinyje rekomenduojama paprašyti pateikti: įmonės registravimo pažymėjimą arba atitinkamo registro išrašą, PVM mokėtojo registracijos pažymą, leidimų, atestatų, susijusių su vykdoma veikla, bei licencijų atitinkamai veiklai vykdyti kopijas, kai veikla yra ribojama ar licencijuojama. Pažymėtina, kad šis dokumentų sąrašas yra orientacinis, o ne baigtinis, konkrečiai veiklos rūšiai gali būti aktualūs specifiniai papildomi dokumentai. Svarbu ir tai, kad VMI leidinys rekomenduoja tikrinti verslo partnerio patikimumą ne tik prieš sudarant pirmąjį sandorį, bet ir tęstinių santykių metu, periodiškai stebėti PVM kodo galiojimą ir įgaliotų asmenų pasikeitimus. Ši nuostata turi tiesioginę sąsają su teismų praktika: kaip bus aptarta toliau, tęstiniai sandoriai sukuria pirkėjui realią galimybę ir pareigą rinkti informaciją apie kontrahentą ilgesnį laiką.

Trečia, VMI leidinyje nurodoma galimybė apsilankyti būsimo verslo partnerio buveinėje arba veiklos vykdymo vietoje ir atkreipti dėmesį, ar jis turi realias priemones veiklai vykdyti: prekių sandėliavimo ar gamybinės patalpas, personalą ir pan. Tačiau svarbu pabrėžti, kad ESTT Mahagében byloje konstatavo, jog mokesčių administratorius negali bendrai reikalauti, kad pirkėjas tikrintų tiekėjo infrastruktūrą, darbuotojus ar galimybes pristatyti prekes,⁹⁸ taigi šis veiksmas yra rekomenduojamas, bet ne privalomas, ir jo neatlikimas pats savaime nesudaro nesąžiningumo prezumpcijos.

Ketvirta, VMI leidinyje nurodoma, kad papildomos informacijos apie būsimą verslo partnerį galima rasti internete, taip pat galima pasinaudoti įmonių, teikiančių verslo partnerių patikimumo vertinimo paslaugas, paslaugomis. Remiantis šiais šaltiniais, galima patikrinti, ar būsimo verslo partnerio komerciniuose pasiūlyimuose teikiama informacija yra tikra, ar apie jį nėra neigiamos ar prieštaringos informacijos. VMI leidinyje taip pat

⁹⁷ Ibid.

⁹⁸ ESTT 2012 m. birželio 21 d. sprendimas sujungtose bylose Mahagében kft ir Péter Dávid, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 59–61 p.

pažymima, kad viešumas, aktyvi rinkodaros veikla ir ilgalaikės investicijos į vykdomą veiklą netiesiogiai patvirtina būsimo verslo partnerio patikimumą ir jo veiklos tęstinumą.

Penkta, ypač svarbi VMI leidinyje pateikiama rizikos požymių sistema, kuria siūloma vadovautis vertinant būsimo verslo partnerio patikimumą. Tarp svarbiausių požymių leidinyje nurodomi: nežinomas ar neaiškus buveinės ir veiklos adresas, neaiškūs arba slepiami kontaktiniai duomenys, atsiskaitymų grynaisiais pinigais arba per trečiuosius asmenis reikalavimas, neįprastai žema siūloma kaina, neaiški prekių kilmė, informacija apie ankstesnę neteisėtą vadovų veiklą, neįprastos prekių pristatymo aplinkybės. VMI leidinyje pabrėžiama, kad sprendimai dėl išvardytų ir papildomų galimybių išnaudojimo priimami vadovaujantis protingumo ir proporcingumo kriterijais bei atsižvelgiant į konkrečias aplinkybes. Surinktą informaciją apie verslo partnerį VMI leidinys rekomenduoja tikrinti konkrečiais viešai prieinamais šaltiniais. Lietuvos kontrahentų atveju tai apima VMI interneto svetainę, kurioje galima patikrinti įmonės registraciją, PVM mokėtojo kodo galiojimą, įregistravimo ir išregistravimo datas, taip pat Juridinių asmenų registro duomenis.⁹⁹ Be to, VMI svetainėje galima patikrinti, ar verslo partneris nėra įtrauktas į nesažiningai mokesťines prievoles vykdžiusių asmenų sąrašus arba ar jam nėra duotas nurodymas atsiskaityti negrynaisiais pinigais. Licencijuotų veiklų atveju rekomenduojama tikrinti atitinkamus registrus, pavyzdžiui, krovinių pervežimo licencijas Lietuvos transporto saugos administracijos svetainėje arba statybos atestatų duomenis Statybos produkcijos sertifikavimo centro registre. Užsienio kontrahentų PVM mokėtojo kodus galima patikrinti Europos Komisijos VIES sistema. Šių šaltinių naudojimas yra praktiškai reikšmingas, viešai prieinamos informacijos patikrinimas yra paprasčiausias ir mažiausiai pastangų reikalaujantis žingsnis, kurį gali atlikti bet kuris ūkio subjektas prieš sudarydamas sandorį.

Pažymėtina, kad verslo partnerių tikrinimo problema nėra išimtinai Lietuvos kontekstas, ji buvo aptarta ir Europos Sąjungos lygmeniu. ES PVM forumas 2016 m. vasario 24 d. patvirtino Valstybių narių ir įmonių administracinio bendradarbiavimo vadovą sukčiavimo PVM klausimais (toliau - ES bendradarbiavimo vadovas), kuriame įtvirtintos vadinamosios „Pažink savo klientą“ (KYC) ir „Pažink savo mokesčių mokėtoją“

⁹⁹ VMI leidinys, III skyrius „Surinktos informacijos apie būsimą verslo partnerį (Lietuvos kontrahentą) patikrinimas“; IV skyrius „Surinktos informacijos apie būsimą verslo partnerį (užsienio kontrahentą) patikrinimas“.

(KYT) procedūros.¹⁰⁰ Šis vadovas taip pat yra rekomendacinio pobūdžio, tačiau atspindi bendrą ES poziciją dėl verslo praktikos standartų. Vadove pabrėžiama, kad KYC ir KYT procedūros turėtų įvertinti šalių būklę pagal tą informaciją, kurią pagrįstai turi įmonės ir mokesčių institucijos, ir turėtų būti įtraukiamos į kasdienes procesus, tačiau jų apimtis turi atitikti mokesčių mokėtojo dydį, veiklą ir rūšį, taip pat atsižvelgti į transakcijų apimtis ir vertę bei tiekėjų ir klientų skaičių. Tai iš esmės atitinka proporcingumo principą: tikrinimo apimtis turi būti proporcinga rizikos lygiui ir sandorio pobūdžiui. Vadove taip pat nurodoma, kad netgi tuo atveju, kai buvo atlikta KYC procedūra, „geras“ mokesčių mokėtojas laikui bėgant gali tapti „blogu“ arba į tiekimo grandinę gali įžengti sukčiaujanti šalis, o tikėtis, kad įmonė sukontroliuos visus tiesioginių tiekėjų ir klientų partnerius, nėra nei protinga, nei komercine prasme perspektyvu. Ši ES lygmens pozicija patvirtina principą, kad tikrinimo pareiga apsiriboja tiesioginio kontrahento patikrinimu ir neapima viso tiekimo grandinės patikimumo užtikrinimo.

Lietuvos teismų praktikoje suformuotos aiškos tikrinimo ribos, nustatančios, ko iš pirkėjo galima reikalauti ir ko ne. Esminis principas išlieka tas, kurį dar 2007 m. suformulavo LVAT Alsiga byloje: iš mokesčio mokėtojo negali būti reikalaujama imtis specialioms tarnyboms priskirtų operatyvinės veiklos funkcijų, kaip antai patikrinti, ar naftos produktus atvežusios transporto priemonės yra registruotos vežėjų vardu, ar tiekėjas teisėtai įsigijo prekes iš trečiųjų ūkio subjektų.¹⁰¹ Šioje byloje teismas konstatavo, kad pareiškėja, patikrinus kontrahentus VMI interneto puslapyje ir įsitikinus, kad jie turi licencijas ir yra PVM mokėtojos, atliko pakankamus veiksmus, o aplinkybė, kad kontrahentų veiklos neteisėtumas paaiškėjo tik po sandorių sudarymo, negali retrospektyviai paneigti pirkėjo sąžiningumo. Mokesčių administratorius turi pats atlikti reikiamus patikrinimus, šios funkcijos negali būti perkeltos pirkėjui.

LVAT sprendimas byloje UAB „Digrama“ ir Vilniaus apygardos administracinio teismo sprendimas byloje UAB „Nostrada“ patvirtina, kad baziniai patikrinimai, registracijos ir PVM kodo patikrinimas, atsiskaitymai banko pavedimais, formalių reikalavimų atitinkančios sąskaitos faktūros yra pakankami sąžiningumo prezumpcijos išsaugojimui, kai sandorių sudarymo metu nebuvo objektyvių požymių,

¹⁰⁰ ES PVM forumas. Valstybių narių ir įmonių administracinio bendradarbiavimo vadovas sukčiavimo PVM klausimais, 2016 m. vasario 24 d.

¹⁰¹ LVAT 2007 m. gegužės 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A14-382/07 (UAB „Alsiga“).

leidžiančių įtarti sukčiavimą.¹⁰² Abiejose bylose teismai pabrėžė esminį principą: vėliau nustatytos kontrahentų neteisėtos veiklos aplinkybės negali retrospektyviai paneigti pirkėjo sąžiningumo, nes tikrinimo pakankamumas vertinamas išimtinai pagal informaciją, buvusią prieinamą sandorio sudarymo metu. Šį principą pagrindžia ESTT Optigen byloje suformuluota taisyklė, kad kito tiekimų grandinės dalyvio sukčiavimas, apie kurį pirkėjas nežinojo ir negalėjo žinoti, neturi įtakos jo teisei į atskaitą, sandorio teisėtumas vertinamas pagal pirkėjui prieinamus objektyvius duomenis jo sudarymo momentu, o ne pagal vėliau paaiškęsias aplinkybes.¹⁰³

Vienas iš esminių praktinių sunkumų yra tai, kad nei teisės aktuose, nei teismų praktikoje nėra nubrėžta aiški riba tarp pakankamo ir nepakankamo kontrahento patikrinimo. VMI leidinyje pateikiamas rizikos požymių sąrašas yra rekomendacinio pobūdžio ir neturi privalomosios teisinės galios, o teismų praktikoje tikrinimo pakankamumas vertinamas kiekvienu atveju individualiai, atsižvelgiant į visas bylos aplinkybes. Tai lemia teisinį neapibrėžtumą: apmokestinamasis asmuo iš anksto negali tiksliai žinoti, ar jo atlikti kontrahento patikrinimai bus pripažinti pakankamais.

Šiame kontekste ESTT Mahagében byloje suformuluotas proporcingumo principas suteikia bent dalį orientyrų.¹⁰⁴ Aukštesnės rizikos situacijose, kai kontrahentas yra naujai įsteigta įmonė kartu su kitais rizikos požymiais, siūloma kaina akivaizdžiai žemesnė už rinkos, sandorio vertė didelė arba prašoma atsiskaityti grynaisiais, iš pirkėjo pagrįstai galima tikėtis išsamesnių patikrinimo veiksmų. Tuo tarpu ilgalaikiuose verslo santykiuose su žinomais rinkos dalyviais, kai nėra jokių rizikos požymių, pakankamu gali būti laikomas minimalus tikrinimas. Kartu būtina atkreipti dėmesį, kad, kaip rodo Nostrada byla, pats savaime trumpas įmonės gyvavimo laikotarpis negali būti vieninteliu pagrindu abejoti jos patikimumu, padidinta tikrinimo pareiga atsiranda ne dėl įmonės amžiaus, o dėl konkrečių rizikos požymių visumos.

Apibendrinant, verslo partnerio tikrinimo pareiga yra realus, nors ir netiesiogiai įtvirtintas, sąžiningos ūkinės veiklos reikalavimas. VMI leidinys ir ES bendradarbiavimo vadovas kartu formuoja nuoseklią institucinę poziciją: tikrinimas turi būti proporcingas

¹⁰² LVAT 2016 m. spalio 19 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-1206-438/2016 (UAB „Digrama“); VAAT 2020 m. sausio 8 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I3-726-872/2020 (UAB „Nostrada“).

¹⁰³ ESTT 2006 m. sausio 12 d. sprendimas sujungtose bylose Optigen ir kt., C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, 51–52 p.

¹⁰⁴ ESTT 2012 m. birželio 21 d. sprendimas sujungtose bylose Mahagében kft ir Péter Dávid, C-80/11 ir C-142/11, EU:C:2012:373, 59–61 p.

rizikai, orientuotas į sandorio sudarymo momentą, grindžiamas viešai prieinamais šaltiniais ir neperžengiantis mokesčių administratoriui priklausančių funkcijų ribų. Teismų praktika šią poziciją patvirtina ir konkretizuoja: pirkėjas, atlikęs bazinius patikrinimus ir neturėjęs objektyvių pagrindų įtarti sukčiavimą, yra saugomas, tačiau sistemiškas neveikimas ir rizikos požymių ignoravimas lemia teisės į atskaitą praradimą. Šių principų supratimas sudaro pagrindą kitame poskyryje aptariamai analizei, kurioje nagrinėjama, kokias konkrečias teises pasekmes sukelia žinojimas arba turėjimas žinoti apie sukčiavimą ir kaip šis standartas taikomas teismų praktikoje.

3.4. PVM sukčiavimo taikymo problemos

Ankstesniuose poskyriuose nustatyta, kad sąžiningo pirkėjo apsauga yra vienas iš pagrindinių PVM sistemos principų. Pirkėjui, neturėjusiam objektyvių pagrindų įtarti sukčiavimą ir atlikusiam kontrahento patikrinimus, teisė į PVM atskaitą turi būti išsaugota. Tačiau praktikoje šio principo taikymas kelia sisteminę teisinio tikrumo problemą. Žinojo arba turėjo žinoti kriterijai teisės aktuose nėra apibrėžti, egzistuoja tik rekomendacinio pobūdžio leidiniai, neturintys privalomosios teisinės galios, o teismų praktikoje konkretūs kriterijai, kuriais apmokestinamas asmuo galėtų vadovautis sudarydamas sandorį, taip pat nėra suformuluoti. Dėl to apmokestinamasis asmuo negali iš anksto žinoti, kada jo atlikti patikrinimai kontrahentui bus laikomi pakankamai rūpestingais, o kada vis dėlto bus laikomas, turėjusiu žinoti apie sukčiavimą ir kokie įrodymai bus pripažinti tinkamais sąžiningumui pagrįsti. Ši problema geriausiai atsispindi teismų praktikoje, būtent ten galima stebėti, kaip skirtingose faktinėse situacijose formuojasi (arba nesiformuoja) aiškūs vertinimo kriterijai.

Analizę tikslinga pradėti nuo bylų, kuriose susiklosčiusios aplinkybės jau pačios savaime kryptingai rodė į galimą sukčiavimą. Šiose situacijose standarto turinys atrodo aiškiausiai ir būtent jos sudaro atskaitos tašką tolesnei analizei, kurioje atsiskleidžia, kad už šių atvejų ribų kriterijaus taikymas tampa mažiau nuspėjamas, o sąžiningo pirkėjo ir pakankamų įrodymų ribos, sunkiau identifikuojamos.

Byloje *Certa* mokesčių administratorius paneigė pirkėjo teisę į PVM atskaitą remdamasis aplinkybių visuma, iš kurios matyti, kad pirkėjas ir kontrahentas buvo glaudžiai susiję: tas pats akcininkas valdė abi įmones, tie patys darbuotojai perėjo iš vienos

įmonės į kitą, ta pati buhalterė tvarkė abiejų įmonių apskaitą, veikla vykdyta tuo pačiu adresu.¹⁰⁵ Pareiškėjas nesutiko su šiais argumentais ir nurodė, kad patikrino kontrahentą viešai prieinamuose šaltiniuose ir tuo metu įmonė buvo moki, todėl informacijos apie nemokumą apskritai nebuvo galima rasti, taip pat akcentavo, kad ikiteisminis tyrimas jo direktoriaus atžvilgiu buvo nutrauktas ir kad civilinėje byloje teismas konstatavo jo sąžiningumą. Tačiau šie argumentai nebuvo pripažinti pakankamais. Teismas konstatavo, kad susiklosčiusios aplinkybės buvo tokios objektyvios ir akivaizdžios, jog pareiškėjas negalėjo jų nepastebėti, o priešingų įrodymų, galinčių jas paneigti, nepateikė. Reikšminga ir tai, kad pareiškėjas nenurodė jokių aktyvių patikrinimo veiksmų: jo gynyba grįsta ne tuo, ką jis tikrino, o tuo, ko administratorius neįrodė. Byloje UAB „Euro kapitalo fondas“ konstatuotas nesąžiningumas buvo grindžiamas giminystės ryšiais, bendrovių vadovai buvo pusbroliai, juos siejo ilgalaikis bendras verslo vykdymas ir santykiai, grindžiami abipusiu pasitikėjimu.¹⁰⁶ Tačiau reikšminga buvo ir kita aplinkybė, bendrovė aktyviai padėjo kontrahentui padengti skolas kreditoriams, sudarydama trišales sutartis ir tiesiogiai atsiskaitydama su jo kreditoriais, taip žinodama, kad kontrahentas nevykdys mokestinių prievolių valstybei. Abiejų aplinkybių visuma sudarė pakankamą pagrindą konstatuoti pirkėjo žinojimą. Taigi glaudūs asmeniniai ar verslo ryšiai yra vienas iš požymių, kurių buvimas sandorio metu gali pagrįsti išvadą, kad pirkėjas žinojo arba turėjo žinoti apie kontrahento sukčiavimą. Prie šių požymių priskirtinas ir aktyvus dalyvavimas kontrahento finansinių įsipareigojimų valdyme, kai pirkėjas ne tik sudaro trišales sutartis, bet ir tiesiogiai atsiskaito su kontrahento kreditoriais, toks elgesys objektyviai rodo, kad jis suvokė kontrahento negebėjimą vykdyti įsipareigojimų savarankiškai, įskaitant mokestines prievoles valstybei, ir sąmoningai prisidėjo prie tokios padėties išlaikymo. Tačiau tai nėra vienintelis pagrindas, lygiai taip pat reikšmingi gali būti ir ekonomiškai nepagrįstos sandorių sąlygos, visų pirma prekių pardavimas žemiau įsigijimo kainos, kuris pats savaime kelia pagrįstą klausimą dėl sandorio tikrojo pobūdžio. Tai matoma byloje SIA „TF Europa“ požymiai buvo kitokio pobūdžio - komerciniai, tačiau ne mažiau akivaizdūs.¹⁰⁷ Bendrovė devynis mėnesius pardavinėjo prekes nuostolingai, kuras buvo parduodamas žemiau įsigijimo kainos, o tai neatitinka įprastinių ekonominių santykių logikos ir savaime kelia

¹⁰⁵ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. balandžio 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-140-602/2017

¹⁰⁶ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. vasario 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-229-556/2017.

¹⁰⁷ Vilniaus apygardos administracinio teismo 2023 m. rugpjūčio 31 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eI3-918-1066/2023.

pagrįstą klausimą dėl sandorių tikrojo pobūdžio. Be to, bendrovė nesiėmė jokių veiksmų identifikuoti kontrahentų atstovų, o bendrovė išrašė PVM sąskaitas faktūras pirkėjui Europa Consortium LLP, tačiau CMR važtaraščiuose gavėjais buvo nurodytos visai kitos įmonės, ir prekių faktinio pristatymo nurodytiems pirkėjams patvirtinti nebuvo galima. Teismas pabrėžė, kad elementariomis ir pakankamomis priemonėmis, esant didelės vertės sandoriams, laikomas ūkinių operacijų partnerių ir juos atstovaujančių asmenų identifikavimas, o nesidomėjimas asmenų tapatybėmis ir įgaliojimais prieštarauja sąžiningo, rūpestingo ir apdairaus verslo subjekto veikimo būdui.¹⁰⁸ Aplinkybių visuma, nuostolingi sandoriai, nenustatyti atstovai, pirkėjų imituojama veikla, sudarė pakankamą pagrindą konstatuoti, kad bendrovė žinojo arba turėjo žinoti apie dalyvavimą sukčiavime. Reikšminga, kad teismas šioje byloje akcentavo ne tai, ką bendrovė žinojo, o tai, ko ji nedarė, neidentifikavo atstovų, nesidomėjo prekių pristatymo aplinkybėmis. Tai rodo, kad turėjo žinoti kriterijus gali būti grindžiamas ne tik teigiamais žinojimo įrodymais, bet ir neveikimu ten, kur rūpestingas apmokestinamasis asmuo privalėjo veikti.

Šiose trijose bylose, nors faktinės aplinkybės buvo skirtingos: vienoje asmeniniai ryšiai, kitoje giminystės ryšiai ir aktyvus dalyvavimas kontrahento finansinių įsipareigojimų valdyme, dar kitoje komerciniai požymiai, požymių visuma buvo tokia objektyvi ir akivaizdi, kad priešingų argumentų nepakako jai paneigti. Tai parodo, kad žinojo arba turėjo žinoti kriterijus nėra susietas su vienu konkrečiu požymių tipu, jis gali būti pagrįstas tiek asmeniniais ryšiais, tiek ekonomiškai nenaudingais sandoriais, tiek dokumentiniu neatitikimu, jeigu šie požymiai yra pakankamai konkretūs ir objektyviai stebimi sandorio sudarymo metu. Svarbu ir tai, kad visose trijose bylose teismai akcentavo ne vien teigiamus žinojimo įrodymus, bet ir apmokestinamojo asmens neveikimą, gynybos pozicija, grįsta vien tuo, ko administratorius neįrodė, o ne tuo, ką pats pareiškėjas tikrino, šiose bylose nebuvo pripažinta pakankama. Taigi glaudūs tarpusavio ryšiai, aktyvus dalyvavimas kontrahento finansiniuose reikaluose bei ekonomiškai nepagrįsta kainodara yra požymiai, kurių buvimas sandorio metu turėtų paskatinti apmokestinamąjį asmenį papildomai įvertinti sandorio tikrąjį pobūdį - jų ignoravimas vertintinas kaip nukrypimas nuo rūpestingo apmokestinamojo asmens elgesio standarto.

Aptarkime situacija, kai apmokestinamas asmuo atliko tik minimalius kontrahento patikrinimus. Byloje Iramita pareiškėjo nesąžiningumas buvo konstatuotas

¹⁰⁸ Ibid.

remiantis šių aplinkybių visuma: atsiskaitymai su kontrahентаis vyko grynaisiais pinigais, dokumentus pateikdavo nenustatytos tapatybės asmuo, kurio įgaliojimai nebuvo patikrinti, kontrahentai neturėjo nei infrastruktūros, nei darbuotojų, reikalingų vykdyti sutartinius įsipareigojimus, o vieno kontrahento direktorius vėliau buvo įtrauktas į asmenų, neturinčių deklaruotos gyvenamosios vietos sąrašą.¹⁰⁹ Pareiškėjas gynėsi nurodydamas, kad patikrino kontrahentus viešai prieinamuose registruose, jie buvo registruoti PVM mokėtojais ir interneto puslapyje nurodė vykdančią veiklą, bei kad nei jam, nei bendrovės direktoriui ikiteisminiame tyrime nebuvo pareikšti įtarimai. Tačiau šie įrodymai teismo nebuvo pripažinti pakankamai konstatuoti, kad tęstinių sandorių pobūdis suteikė pareiškėjui realią galimybę per pakankamai ilgą laiką surinkti išsamesnę informaciją apie kontrahentus, tačiau jis to nepadarė. Galima pastebėti, kad teismas rūpestingumo pareigą siejo ir su sandorių trukme. Tai, kad pareiškėjo rūpestingumas buvo įvertintas per sandorių trukmę, jog ilgesni verslo santykiai, didina pareigą surinkti išsamesnę informaciją. Tačiau nei minimali tokių santykių trukmė, nei konkretūs veiksmai, kurių per tą laiką reikėtų imtis, byloje nebuvo apibrėžti. Papildomą klausimą kelia ir tai, kad vienas iš aplinkybių, kuriomis grįstas nesąžiningumo konstatavimas, buvo kontrahento direktoriaus įtraukimas į asmenų, neturinčių deklaruotos gyvenamosios vietos, sąrašą. Aplinkybė, susiklosčiusi jau po sandorių sudarymo ir sandorio metu objektyviai nepatikrinama. Tai kelia pagrįstą klausimą, ar požymiai, apie kuriuos apmokestinamas asmuo negalėjo žinoti sandorio sudarymo metu, iš viso gali būti teisėtas pagrindas konstatuoti jo žinojimą. Taigi byla atskleidžia pirmąjį standarto neapibrėžtumo aspektą: minimalus patikrinimas nepakankamas, tačiau kokio lygio patikrinimas ir per kokį laikotarpį būtų pripažintas pakankamu, lieka neatsakyta.

Byloje LIT-INVEST aptariama problema atsiskleidžia dar aiškiau, nes čia pareiškėjas atliko iš esmės išsamų patikrinimą.¹¹⁰ Prieš sudarydamas sandorius su Lenkijos įmonėmis HERMES OIL ir HELIOS TRAFFIC jis patikrino kontrahentus Lenkijos nacionaliniame teismų registre, patikrino PVM kodus VIES sistemoje, sandorių sąlygas derino oficialiais įmonių el. pašto adresais, prekes tiekė tik gavęs išankstinį apmokėjimą iš kontrahentų banko sąskaitų, prekes perdavė tik tiems vairuotojams ir į tas transporto priemones, kurias iš anksto nurodė kontrahentai, gavo tinkamai užpildytus CMR važtaraščius ir akcizines prekes lydinčius dokumentus. Tokia patikrinimo apimtis atitiko

¹⁰⁹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. kovo 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-103-438/2019.

¹¹⁰ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. gruodžio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-276-602/2019.

tiek ESTT praktikoje suformuluotus reikalavimus, tiek įprastą verslo praktiką šio tipo sandoriuose. Tačiau mokesčių administratorius šiuos įrodymus vertino kaip nepakankamus ir pareiškėjo rūpestingumą grindė tuo, kad šis nesidomėjo kontrahentų buveinėmis, netikrino ar jie turi reikiamą infrastruktūrą ir neidentifikavo tikrųjų sandorius vykdžiusių asmenų. Šie reikalavimai kelia esminį klausimą: kaip verslo subjektas galėjo žinoti, kad oficialiai registruotas direktorius yra tik formalus, jei šią aplinkybę nustatė tik Lenkijos teisėsaugos institucijos, atlikusios baudžiamąjį tyrimą? Kitaip tariant, administratorius iš esmės reikalavo, kad pareiškėjas atliktų tyrimo funkcijas, kurios pagal ESTT praktiką jam nepriklauso. LVAT šį vertinimą įvertino kritiškai ir konstatavo, kad abstrakti įrodinėjimo pareigos formuluotė neatitinka teisinio saugumo principo reikalavimų, o administratorius analizavo aplinkybes pasirinktinai, neatsižvelgdamas į pareiškėjui palankius įrodymus. Nepaisant šios kritikos, byla buvo grąžinta nagrinėti iš naujo, o aiškaus standarto LVAT nesuformulavo.

Byloje Imlitex atsiskleidė tas pats modelis, tačiau pareiškėjo atlikti patikrinimai buvo dar išsamesni.¹¹¹ Jis patikrino kontrahentus Lenkijos ir Vokietijos nacionaliniuose teismų registruose, patikrino PVM kodus VIES sistemoje, reikalavo išankstinio apmokėjimo bankiniais pavedimais, gavo tinkamai užpildytus CMR važtaraščius ir prekių lydinčius dokumentus, pateikė kontrahentų PVM deklaracijų kopijas, o kai kuriems kontrahentams netgi organizavo antstolio protokoluojamas apklausas, kurių metu jų atstovai patvirtino sandorių vykdymo aplinkybes. Tačiau mokesčių administratorius šiuos įrodymus vertino kaip nepakankamus ir pareiškėjo rūpestingumą grindė CMR važtaraščių trūkumais, vizualiai skirtingais parašais dokumentuose, nesilankymu kontrahentų buveinėse ir rašytinių sutarčių nesudarymu kai kuriais atvejais.¹¹² Pažymėtina, kad LVAT aiškiai nurodė, jog rašytinių sutarčių nesudarymas negali būti laikomas reikšminga aplinkybe, nes tokios formos sandoriai nereikalaujami nei Sąjungos, nei nacionalinės teisės aktų. Be to, mokesčių administratorius nepaaiškino, iš kokių aplinkybių pareiškėjas turėjo įtarti sukčiavimą ir kokių veiksmų šioje situacijoje iš jo buvo tikimasi. LVAT konstatavo, kad administratorius neargumentavo, kaip nustatytos aplinkybės leidžia daryti išvadą apie pareiškėjo žinojimą, ir neatsižvelgė į jo pateiktus palankius įrodymus, tačiau byla buvo grąžinta nagrinėti iš naujo, o aiškaus standarto taip ir nesuformulavo. Šios bylos atskleidė,

¹¹¹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. vasario 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-807-602/2020.

¹¹² Ibid.

kad abiejose situacijose mokesčių administratorius kaip rūpestingumo trūkumą nurodė kontrahentų buveinių nelankymo aplinkybę. Vis dėlto toks reikalavimas kelia abejonių, nes nei ESTT praktikoje, nei nacionaliniuose teisės aktuose fizinis apsilankymas kontrahento buveinėje nėra aiškiai įtvirtintas kaip privalomas rūpestingo apmokestinamojo asmens elgesio elementas. Kyla klausimas, ar tokio pobūdžio lūkestis neperžengia įprastos rūpestingumo pareigos ribų ir nepriartėja prie tyrimo funkcijų, kurios pagal ESTT, jurisprudenciją nėra perkeliamos mokesčių mokėtojui. Be to, atsižvelgtina ir į tai, kad fiktyviai registruotų subjektų atveju formalus apsilankymas buveinėje savaime nebūtinai leistų identifikuoti sukčiavimo aplinkybes, kurios nagrinėtose bylose buvo nustatytos tik kompetentingų institucijų atliktų tyrimų metu. Tai leidžia abejoti tokio reikalavimo praktiniu veiksmingumu vertinant apmokestinamojo asmens rūpestingumą.

Iramita, LIT-INVEST ir Imlitex bylos kartu atskleidžia standarto neapibrėžtumo problemą iš abiejų pusių vienu metu. Iramita parodo, kad minimalus registrų patikrinimas nepakankamas, tačiau kokio lygio patikrinimas būtų pripažintas pakankamu - nepasakoma. LIT-INVEST ir Imlitex parodo, kad net išsamus dokumentinis patikrinimas, apimantis užsienio registrų tikrinimą, VIES sistemos patikrinimą, išankstinį apmokėjimą ir notarines apklausas, gali būti atmestas kaip nepakankamas ir čia riba taip pat nenustatoma. Taigi standartas nėra apibrėžtas nei iš apačios, nei iš viršaus, o apmokestinamasis asmuo negali remtis jokių konkrečių veiksmų sąrašu, nes tokio sąrašo paprasčiausiai nėra. Šis neapibrėžtumas išlieka net ir tada, kai teismas pats kritikuoja mokesčių administratoriaus vertinimą ir bylą grąžina nagrinėti iš naujo, nes kritika be aiškos taisyklės problemos neišsprendžia.

Byloje Pajūrio beržas aptariama problema atsiskleidžia iš visiškai kitos pusės, ne kaip neapibrėžto standarto problema, o kaip įrodinėjimo naštos perkėlimas.¹¹³ Pirmosios instancijos teismas pareiškėjo skundą atmetė remdamasis tuo, kad pareiškėjas neįrodė ginčo operacijų realumo ir savo sąžiningumo. Taigi, teisė į PVM atskaitą buvo apribota ne todėl, kad mokesčių administratorius įrodė pareiškėjo nesąžiningumą, o todėl, kad pareiškėjas neįrodė priešingai. Kitaip tariant, įrodinėjimo našta buvo tiesiogiai perkelta apmokestinamajam asmeniui, jis turėjo įrodyti savo sąžiningumą. Toks reikalavimas prieštarauja tiek ESTT, tiek LVAT suformuluotam principui, pagal kurį mokesčių administratorius privalo objektyviais įrodymais pagrįsti pareiškėjo žinojimą. LVAT ši

¹¹³ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. balandžio 3 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-2753-442/2017.

vertinimą pripažino klaidingu ir nurodė du esminius mokesčių administratoriaus trūkumus. Pirma, administratorius nepagrindė, kad pareiškėjo sandorių aplinkybės aiškiai neatitiko įprastos medienos prekybos praktikos. Antra, administratorius nepateikė duomenų, kad iš viešai prieinamų šaltinių sandorių sudarymo metu buvo galima sužinoti apie neteisėtą kontrahentų veiklą. Pareiškėjo skundas buvo patenkintas ir administratoriaus sprendimai panaikinti. Taigi, šioje byloje galima matyti, kaip iš esmės buvo apverta įrodinėjimo našta, vietoj to, kad mokesčių administratorius įrodytų apmokestinamojo asmens žinojimą, apmokestinamasis asmuo privalėjo įrodyti, kad nežinojo. Toks požiūris prieštarauja ne tik ESTT ir LVAT suformuotam įrodinėjimo principui, bet ir bendrajai administracinės teisės logikai, pagal kurią valdžios institucija, apribojanti asmens teisę, privalo šį apribojimą pagrįsti objektyviais įrodymais, o ne reikalauti, kad pats asmuo įrodytų savo teisės egzistavimą.

Byloje Lanx aptariama problema atsiskleidžia iš visiškai kitos pusės, ne kaip neapibrėžto ar neteisingai taikomo standarto problema, o kaip jo nenuoseklaus taikymo problema, kai objektyviai identiškomis aplinkybėmis skirtingi subjektai gauna skirtingus rezultatus.¹¹⁴ Pareiškėjas 2012-2013 metais pirko dyzeliną iš UAB „Togesta“ ir UAB „EEFC“. Prieš sudarydamas sutartis jis patikrino kontrahentus VMI duomenų bazėje, abi įmonės buvo registruotos PVM mokėtojomis, turėjo licencijas verstis naftos produktų prekyba ir nebuvo įtrauktos į asmenų, nevykdančių mokesčių administratoriaus nurodymų, sąrašą. Kainų skirtumas lyginant su kitais tiekėjais sudarė tik 0,42 proc., šių tiekėjų sandoriai tesudarė 15 proc. visų pareiškėjo kuro pirkimų, o kurą realiai pristatė trečiųjų šalių vežėjai, jis buvo apskaitytas ir parduotas degalinėse. Pareiškėjo direktorius baudžiamojoje byloje buvo išteisintas. Mokesčių administratorius patikrinimo metu nustatė, kad abu tiekėjai veikė kaip „dingę prekeiviai“, klastojo dokumentus, jų vardu veikė nenustatyti asmenys, gauti pinigai tą pačią dieną buvo pervedami į užsienio įmones. UAB „Togesta“ atveju direktorius buvo miręs, tačiau jo vardu dokumentai buvo toliau išrašinėjami, o kuro kokybės pažymėjimai buvo suklastoti. Remdamasis šiomis aplinkybėmis, mokesčių administratorius konstatavo pareiškėjo žinojimą ir apribojo jo teisę į PVM atskaitą. LVAT apeliacinį skundą atmetė. Tačiau šios bylos esmė atsiskleidžia ne tiek pačiame sprendime, kiek pareiškėjo pateiktame argumente, kuris byloje liko neatsakytas. UAB „Nostrada“, pagrindinis UAB „Togesta“ pirkėjas, kurio įsigijimai sudarė

¹¹⁴ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2022 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-942-602/2022.

81 proc. visų Togesta pardavimų, analogiškoje byloje teisę į PVM atskaitą išsaugojo. Pareiškėjas, pirkęs tik 12 proc. to paties tiekėjo kuro, tą pačią teisę prarado. LVAT šio argumento iš esmės nenagrinėjo, nurodė tik, kad Nostrada byloje galutinis sprendimas dar nepriimtas, nes ji buvo grąžinta mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Taigi klausimas, kodėl tas pats tiekėjas, tas pats laikotarpis ir tos pačios aplinkybės lėmė skirtingą rezultatą, byloje liko neatsakytas.

Ši byla reikšminga ne tuo, kad joje buvo padaryta akivaizdi teisės taikymo klaida, o tuo, kad ji konkrečiai atskleidžia aptariamąsias problemas esmę. Tas pats tiekėjas, tas pats laikotarpis, tos pačios sandorių aplinkybės, tačiau skirtingi subjektai gavo skirtingus rezultatus. Šio skirtumo negalima paaiškinti tuo, kad UAB „Lanx“ turėjo daugiau objektyvių požymių apie sukčiavimą, priešingai, logiškai vertinant, pagrindinis tiekėjo pirkėjas, sudaręs 81 proc. visų jo sandorių, turėjo žinoti labiau nei tas, kurio pirkimai sudarė tik 12 proc. Vienintelis galimas paaiškinimas yra tas, kad „turėjo žinoti“ kriterijaus turinys nėra apibrėžtas, o jo taikymas priklauso nuo kiekvienos bylos aplinkybių vertinimo, kuris gali skirtis net ir tada, kai išorinės sandorių sudarymo aplinkybės yra iš esmės vienodos. Tuo labiau galima atsižvelgti į anksčiau nagrinėtos bylos aplinkybes, kai mokesčių administratorius grindė turėjimą žinoti tuo, kad verslo santykiai buvo tęstiniai ir tai turėjo pareiškėjui suteikti galimybę per ilgesnį laiką surinkti išsamesnę informaciją. Vienoje byloje tai reikšmingas požymis, kitoje ne.

Aptarta teismų praktika leidžia konstatuoti, kad žinojo arba turėjo žinoti kriterijaus taikymo problemos yra turinio neapibrėžtumas, nenuoseklus taikymas ir pasitaikantis įrodinėjimo naštos disbalansas, nėra atskiri, vienas nuo kito nepriklausomi trūkumai, o to paties esminio trūkumo skirtingos pasireiškimo formos. Šis trūkumas pasireiškia tuo, kad vertinimo kriterijus nėra apibrėžtas, todėl jo taikymas priklauso nuo kiekvienos konkrečios bylos aplinkybių interpretacijos, kuriai nei teisės aktai, nei teismų praktika nesuteikia pakankamų orientyrų. Toks neapibrėžtas turinys sudaro sąlygas tą patį standartą taikyti skirtingai iš esmės identiškoms aplinkybėms, leidžia retrospektyviai kelti reikalavimus, kurių nebuvo galima numatyti sandorio sudarymo metu, ir pasitaiko situacijų, kuomet perkeliama įrodinėjimo našta apmokestinamajam asmeniui, nors ji tenka mokesčių administratoriui. Kiekviena iš šių požymių atskirai jau neigiamai veikia teisinio tikrumo principą, o jų visuma rodo, kad aptariama problema kyla ne iš atskirų teisės taikymo klaidų, bet yra paties žinojo arba turėjo žinoti kriterijaus padarinys. Taigi sąžiningas asmuo net

patikrinęs kontrahentą, elgęsis sąžiningai ne visada bus apsaugotas, o jo pateiktų įrodymų ne visada gali užtekti įrodant savo sąžiningumą.

Paradoksalu yra tai, kad apibrėžus žinojo arba turėjo žinoti vertinimo kriterijus, sudarius jų sąrašą, problema neišsprendžiama, nes bet koks konkretus reikalavimų sąrašas sukurtų naują pažeidžiamumą, sukčiaujantys asmenys adaptuotųsi prie žinomų reikalavimų, formaliai juos atitiktų ir kartu išlaikytų sukčiavimo turinį, todėl teisinio reguliavimo rezultatas būtų ne problemos sprendimas, o jos perkėlimas į kitą lygmenį.

IŠVADOS

1. Teisė į PVM atskaitą yra pagrindinė ir svarbiausia mokesčio mokėtojo teisė bei pagrindinė priemonė neutralumo principui įgyvendinti, kuriuo siekiama visiškai atleisti verslininką nuo PVM naštos. Ši teisė atsiranda apmokestinamajam asmeniui vykdant PVM apmokestinamą ekonominę veiklą. Tačiau ši teisė nėra absoliuti, PVM direktyvoje pripažintas ir siekiamas tikslas yra kova su mokesčių slėpimu, vengimu ir piktnaudžiavimu. Todėl ESTT praktikos pagrindu LVAT išskyrė tris savarankiškus ribojimo PVM pagrindus: piktnaudžiavimą PVM teise, paties apmokestinamojo asmens sukčiavimą PVM srityje ir dalyvavimą sukčiavime per žinojimo kriterijų, kurių kiekvienas iš šių pagrindų yra pakankamas paneigti apmokestinamojo asmens teisę į PVM atskaitą.

2. Piktnaudžiavimo PVM teise analizė atskleidė dvi pagrindines taikymo problemas. Pirma, nors ESTT suformulavo dvi piktnaudžiavimo konstatavimo sąlygas, (1) sandoriais turi būti įgyjamas mokestinis pranašumas, kuris prieštarauja PVM direktyvos tikslams, ir (2) objektyvių požymių visuma turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra mokesčio pranašumo įgijimas. Antrosios sąlygos, pagrindinio sandorių tikslo, vertinimui baigtinių požymių nėra nustatyta, o galutinis sprendimas paliekamas nacionalinių teismų vertinimui, kas neigiamai veikia teisinio tikrumo principą. Apmokestinamasis asmuo negali iš anksto patikimai nuspėti, ar jo pasirinkta sandorių struktūra bus kvalifikuota kaip piktnaudžiavimas ar kaip mokesčių planavimas. Antra, nors nustatyta, kad PVM atskaita turi būti panaikinama tik toje apimtyje, kuria sandoriai buvo dirbtiniai, tačiau praktikoje pasitaiko atvejų, kai mokesčių administratorius panaikina visą atskaitą neatsižvelgdamas į tai, kad dalis sandorio turėjo realų ekonominį turinį, kas pažeidžia tiek proporcingumo, tiek neutralumo principus.

3. Paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas PVM srityje kaip atskaitos ribojimo pagrindas pasireiškia apmokestinamojo asmens siekiu išvengti mokesčio prievolės sumokėti PVM į valstybės biudžetą arba neteisėtai susigrąžinti iš jo faktiškai nesumokėtą mokestį, tam pasitelkiant apgaulę - fiktyvių sąskaitų faktūrų išrašymą ir žinomai neteisingu duomenų teikimą mokesčių administratoriui PVM deklaracijose. Tokio apmokestinamojo asmens sandoriai objektyviai neatitinka ekonominės veiklos kriterijų PVM direktyvos

prasme, todėl nustačius apgaulės ir tiesioginės tyčios požymius, teisė į PVM atskaitą paneigiama visa apimtimi.

4. Išanalizavus PVM atskaitos ribojimą dėl apmokestinamojo asmens žinojimo ar galėjimo žinoti apie dalyvavimą sukčiavime, nustatyta, kad šis pagrindas yra grindžiamas aiškiu principu - teisė į atskaitą paneigiama tik tam apmokestinamajam asmeniui, kuris žinojo arba turėjo žinoti apie sukčiavimą, o sąžiningas ir pakankamai rūpestingas pirkėjas apsaugomas nuo teisės į PVM atskaitą praradimo. Tačiau praktikoje šis pagrindas kelia didelę problemą. Pakankamo rūpestingumo turinio kriterijai nėra apibrėžti nei teisės aktuose, nei teismų praktikoje, todėl apmokestinamasis asmuo negali iš anksto žinoti, ar jo atlikti kontrahento patikrinimai bus pripažinti pakankamais, nes tie patys požymiai vienoje byloje vertinami kaip pakankamo rūpestingumo išraiška, kitose kaip nepakankamas patikrinimas. Kol šie kriterijai lieka neapibrėžti, sąžiningo pirkėjo apsauga išlieka ne teisine garantija, o tikimybe.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

TEISĖS NORMINIAI AKTAI

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. OL L 347, 2006.
2. Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas. 2000 m. rugsėjo 26 d. Nr. VIII-1968. *Valstybės žinios*, 2000, 89–2741.
3. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX-751. *Valstybės žinios*, 2002, 35–1271.
4. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112 (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243.

SPECIALIOJI LITERATŪRA

5. ČERKA, Paulius ir GRIGIENĖ, Jurgita (2017). Piktnaudžiavimas mokesčių teisėje, kurio pagrindu prarandama teisė į PVM atskaitą. *Teisės apžvalga*, 2(16).
6. DE LA FERIA, Rita (2008). Prohibition of Abuse of (Community) Law: The Creation of a New General Principle of EC Law through Tax. *Common Market Law Review*.

TEISMŲ PRAKTIKA

EUROPOS SĄJUNGOS TEISINGUMO TEISMO SPRENDIMAI:

7. Axel Kittel prieš Belgijos valstybę ir Belgijos valstybė prieš Recolta Recycling SPRL [ESTT], Nr. C-439/04 ir C-440/04, [2006-07-06]. ECLI:EU:C:2006:446.
8. Bonik [ESTT], Nr. C-285/11, [2012-12-06]. ECLI:EU:C:2012:774.
9. Cibo Participations SA prieš Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais [ESTT], Nr. C-16/00, [2001-09-27]. ECLI:EU:C:2001:495.
10. Commission prieš French Republic [ESTT], Nr. C-50/87, [1988-09-21]. ECLI:EU:C:1988:429.
11. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie [ESTT], Nr. C-114/22, [2023-05-25]. ECLI:EU:C:2023:430.

12. Granulines Invest Kft. prieš Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága [ESTT], Nr. C-270/24, [2025-02-14]. ECLI:EU:C:2025:143.
13. Grundstücksgemeinschaft Schlossstraße GbR prieš Finanzamt Paderborn [ESTT], Nr. C-396/98, [2000-06-08]. ECLI:EU:C:2000:303.
14. Halifax plc ir kt. prieš Commissioners of Customs & Excise [ESTT], Nr. C-255/02, [2006-02-21]. ECLI:EU:C:2006:121.
15. Harnas & Helm CV prieš Staatssecretaris van Financiën [ESTT], Nr. C-80/95, [1997-02-06]. ECLI:EU:C:1997:56.
16. Mahagében kft ir Péter Dávid [ESTT], Nr. C-80/11 ir C-142/11, [2012-06-21]. ECLI:EU:C:2012:373.
17. Ministero dell'Economia e delle Finanze prieš Part Service Srl [ESTT], Nr. C-425/06, [2008-02-21]. ECLI:EU:C:2008:108.
18. Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise [ESTT], Nr. C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, [2006-01-12]. ECLI:EU:C:2006:16.
19. RBS Deutschland [ESTT], Nr. C-277/09, [2010-12-22]. ECLI:EU:C:2010:810.
20. Rompelman prieš Minister van Financiën [ESTT], Nr. C-268/83, [1985-02-14]. ECLI:EU:C:1985:74.
21. The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs prieš Weald Leasing Ltd [ESTT], Nr. C-103/09, [2010-12-22]. ECLI:EU:C:2010:804.

LIETUVOS AUKŠČIAUSIOJO TEISMO NUTARTYS:

22. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2011 m. balandžio 5 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-102/2011.
23. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2011 m. birželio 21 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-329/2011.
24. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2012 m. gegužės 8 d. plenarinės sesijos nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-P-78/2012.
25. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2015 m. sausio 27 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-32-696/2015.

26. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2016 m. kovo 3 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-29-942/2016.
27. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2025 m. gruodžio 18 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-187-788/2025.

LIETUVOS VYRIAUSIOJO ADMINISTRACINIO TEISMO NUTARTYS:

28. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. spalio 27 d. plenarinės sesijos nutartis administracinėje byloje Nr. A1-355/2004.
29. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. gegužės 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A14-382/07 (UAB „Alsiga“).
30. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išplėstinės teisėjų kolegijos 2013 m. vasario 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A602-705/2013.
31. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. vasario 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A602-133/2013 (UAB „Ripol“).
32. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. spalio 19 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-1206-438/2016 (UAB „Digrama“).
33. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. vasario 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-229-556/2017 (UAB „Euro kapitalo fondas“).
34. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. balandžio 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-140-602/2017 (UAB „Certa“).
35. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2018 m. sausio 25 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-2812-602/2018 (UAB „Jostatyba“).
36. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. kovo 20 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-521-442/2019 (UAB „Viržis“).
37. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. vasario 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-365-575/2021 (UAB „Kakela“).
38. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. gegužės 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1270-815/2021 (UAB „RKJ Grupė“).
39. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2025 m. spalio 29 d. nutartis byloje Nr. eA-417-556/2025 (UAB „Bokšto 10“).
40. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. balandžio 3 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-2753-442/2017.

41. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. kovo 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-103-438/2019.
42. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. gruodžio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-276-602/2019.
43. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. vasario 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-807-602/2020.
44. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2022 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-942-602/2022.

VILNIAUS APYGARDOS ADMINISTRACINIO TEISMO SPRENDIMAI:

45. Vilniaus apygardos administracinio teismo 2017 m. kovo 23 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I-1302-189/2017 (UAB „Iramita“).
46. Vilniaus apygardos administracinio teismo 2020 m. sausio 8 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I3-726-872/2020 (UAB „Nostrada“).
47. Vilniaus apygardos administracinio teismo 2023 m. rugpjūčio 31 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eI3-918-1066/2023.

MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJOS SPRENDIMAI:

48. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2022 m. sausio 25 d. sprendimas Nr. S-8 (7-170/2021) (UAB „B1“).

KITI ŠALTINIAI:

49. European Commission (2025). VAT Gap in the EU: 2025 Report [interaktyvus]. https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/fight-against-vat-fraud/vat-gap_en
50. ES PVM forumas (2016-02-24). Valstybių narių ir įmonių administracinio bendradarbiavimo vadovas sukčiavimo PVM klausimais.
51. Lietuvos Respublikos finansų ministerija (2026-01-26). 2025 metais į biudžetą pajamų surinkta daugiau nei planuota [interaktyvus].

<https://finmin.lrv.lt/lt/naujienos/2025-metais-i-biudzeta-pajamu-surinkta-daugiau-nei-planuota-5C6O/>

52. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras (su pakeitimais ir papildymais) Valstybinė mokesčių inspekcija, 2004. Nr. KD-5644. <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/390965/PVMĮ+komentaras+%28aktuali+redakcija+2026-02-10%29.pdf/f6d2b91a-2a6b-19fe-8606-8a163daddb36?t=1770714381715>
53. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (2025-07-10). Kaip išvengti įtraukimo į sandorius, susijusius su sukčiavimu, mokesčių vengimu ar piktnaudžiavimu PVM srityje [interaktyvus]. <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/738619/LEIDINYS+KAIP+IŠVENGTI+ĮTRAUKIMO+Į+SANDORIUS+SUSIJUSIUS+SU+SUKČIAVIMU+MOKEŠČIŲ+VENGIMU+AR+PIKTNAUDŽIAVIMU+PVM+SRITYJE.pdf/6cc6af7e-1e56-a6f6-a17a-5a198cf47c6c?t=1757056546998>
54. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (n.d.). PVM sukčiavimas. Kas tai? [interaktyvus]. <https://www.vmi.lt/evmi/pvm-sukciavimas.-kas-tai->

SANTRAUKA

PVM ATSKAITOS RIBOJIMAS: PAGRINDAI IR TAIKymo PROBLEMOS

Austėja Bočkutė

Magistro darbe nagrinėjami trys savarankiški teisės į PVM atskaitą ribojimo pagrindai: piktnaudžiavimas PVM teise, paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas PVM srityje ir dalyvavimas sukčiavime per žinojimo kriterijų. Tyrimo tikslas – atskleisti šių pagrindų taikymo sąlygas ir praktines taikymo problemas. Darbe taikyti sisteminis, lyginamasis, aprašomasis ir dokumentų analizės metodai.

Tyrimas parodė, kad teisė į PVM atskaitą yra pagrindinė mokesčio mokėtojo teisė ir pagrindinė neutralumo principo įgyvendinimo priemonė, tačiau nėra absoliuti – ESTT praktikos pagrindu LVAT išskyrė tris savarankiškus ribojimo pagrindus, kurių kiekvienas yra pakankamas paneigti teisę į atskaitą. Piktnaudžiavimo PVM teise analizė atskleidė dvi taikymo problemas: baigtinių kriterijų, leidžiančių atskirti piktnaudžiavimą nuo teisėto mokesčių planavimo, nebuvimą, kas pažeidžia teisinio tikrumo principą, bei praktikoje pasitaikančią visos atskaitos panaikinimą neatsižvelgiant į dalinio sandorio realumą, kas pažeidžia proporcingumo ir neutralumo principus. Paties apmokestinamojo asmens sukčiavimo analizė parodė, kad šis pagrindas pasireiškia apgaule siekiant išvengti mokesstinės prievolės, o nustačius apgaulės ir tiesioginės tyčios požymius, teisė į atskaitą paneigiama visa apimtimi. Dalyvavimo sukčiavime per žinojimo kriterijų analizė atskleidė, kad nors sąžiningas ir pakankamai rūpestingas pirkėjas apsaugomas nuo teisės į atskaitą praradimo, pakankamo rūpestingumo kriterijai nėra apibrėžti nei teisės aktuose, nei teismų praktikoje, todėl sąžiningo pirkėjo apsauga išlieka ne teisine garantija, o tikimybe.

SUMMARY

LIMITATIONS OF VAT DEDUCTION: GROUNDS AND APPLICATION

PROBLEMS

Austėja Bočkutė

This master's thesis examines three independent grounds for restricting the right to VAT deduction: abuse of VAT law, VAT fraud committed by the taxable person itself, and participation in fraud through the knowledge criterion. The aim of the research is to reveal the conditions of application and practical problems of application of these grounds. The study employs systematic, comparative, descriptive and document analysis methods.

The research demonstrated that the right to VAT deduction is the primary right of a taxable person and the main instrument for implementing the principle of neutrality, however it is not absolute - on the basis of CJEU case law, the Supreme Administrative Court of Lithuania identified three independent grounds for restriction, each of which is sufficient to deny the right to deduction. The analysis of abuse of VAT law revealed two problems of application: the absence of exhaustive criteria allowing abuse to be distinguished from legitimate tax planning, which undermines the principle of legal certainty, and the practice of disallowing the entire VAT deduction without regard to the partial reality of a transaction, which violates the principles of proportionality and neutrality. The analysis of VAT fraud committed by the taxable person itself demonstrated that this ground manifests through deceptive conduct aimed at avoiding a tax obligation, and once the elements of deception and direct intent are established, the right to deduction is denied in its entirety. The analysis of participation in fraud through the knowledge criterion revealed that although a bona fide and sufficiently diligent purchaser is protected from the loss of the right to deduction, the criteria for sufficient diligence are not defined either in legislation or in case law, meaning that the protection of a bona fide purchaser remains not a legal guarantee, but a matter of probability.