

Vilniaus universiteto teisės fakulteto

Viešosios teisės katedra

Linos Miliauskaitės

V kurso, finansų ir mokesčių teisės

studijų šakos studentės

Magistro darbas

**Atsisakymas suteikti teisę į PVM atskaitą, kai apmokestinamasis asmuo
(pirkėjas) žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvauja
sukčiavime PVM srityje**

Vadovas: Dr. Martynas Endrijaitis

Recenzentas: Prof. Dr. Bronius Sudavičius

Vilnius

2018

TURINYS

ĮVADAS	3
1. PIRMA DALIS	
1.1.1. PVM samprata ir raida	6
1.1.2. PVM atskaitos reikšmė ir svarba	10
1.1.3. Teisės į PVM atskaitą atsiradimas	13
2. ANTRA DALIS	
2.1.1. PVM atskaitos ribojimas	16
2.1.2. Piktnaudžiavimas PVM	18
2.1.3. Dalyvavimas sukčiavime PVM srityje.....	21
2.1.4. Žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigytas prekes jis sukčiauja PVM sirtyje.....	23
2.1.5. Žinojo ir turėjo įrodinėjimas	24
2.1.6. Kontrahento veiklos tikrinimas	31
2.1.7. Nežinojo ir neturėjo žinoti pasekmės.....	35
2.1.8. Dėl įrodinėjimo naštos, paneigiant teisę į PVM atskaitą	41
IŠVADOS	48
LITERATŪRA	50
SANTRAUKA	55
SUMMARY	56

Ivadas

Darbo originalumas. Pridėtinės vertės mokestis (PVM) jau yra analizuotas teisės mokslininkų. Ypatingai gausu PVM ekonomine prasme analizuotų darbų. Tačiau, pabrėžtina, kad visgi teisinėje plotmėje įvairūs šio mokesčio aspektai dar nėra iki galo iširti. Teisinėje literatūroje galime rasti darbų bendrai aptariančių PVM. Taip pat kaip didesnę grupę galime išskirti darbus analizuojančius PVM atskaitą iš pozityviosios pusės. Pavyzdžiui Kazakauskaitės I. magistro darbas „Teisė į PVM atskaitą kaip fundamentalus PVM principas: praktinės šios teisės realizavimo problemos Lietuvoje“, Vainoro A., magistro darbas „Teisės į PVM atskaitą problematika mokesčiuose ginčiuose“, Bagdonavičiaus R., magistro darbas „Teisės į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą įgyvendinimo teoriniai ir praktiniai aspektai“. Pabrėžtina, kad visi šie darbai labiau analizuoja teisę į PVM atskaitą kaip esminį PVM sistemos elementą. Todėl būtent šio magistro darbo originalumas pasireiškia tuo, jog čia analizuojamas atsisakymas suteikti teisę į PVM atskaitą kai apmokestinamasis asmuo (pirkėjas) žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvauja sukčiavime PVM srityje. Svarbu akcentuoti tai, jog yra būtina analizuoti atvejus, kada yra atsisakoma suteikti tokią teisę, kadangi toks atsisakymas gali būti taikomas tik išimtiniais atvejais ir jis tiesiogiai koreliuoja su teisės į PVM atskaitą atsiradimu, kuris užtikrina esminio PVM neutralumo principo įgyvendinimą.

Temos aktualumas. Šiuolaikinė teisinė sistema stengiasi vis labiau užtikrinti efektyvių priemonių panaudojimą kovojant su mokesčiu vengimu, slėpimu, sukčiavimu bei piktnaudžiavimu. Pridėtinės vertės mokesčio surinkimas į valstybės biudžetą yra ypatingai svarbus, kadangi iš visų mokesčių, šio mokesčio surenkama didžiausia dalis, todėl tai yra esminis mokestis formuojant biudžeto pajamas. Mokesčių mokėtojo teisė į PVM atskaitą yra esminė šio mokesčio dalis, kuri gali būti ribojama tik ypatingais atvejais. Ekonominę veiklą vykdančias asmuo- verslo subjektas, tiekiantis prekes ar teikiantis paslaugas įgyja teisę susigrąžinti sumokėtą pridėtinės vertės mokesčio dalį iš biudžeto. Tačiau vystantis technologijoms kuriamos vis sudėtingesnės verslo schemas, už kurių egzistuoja šešėlinė ekonomika. Nesąžiningi ekonominę veiklą vykdančias asmenys neteisėtais būdais siekia, susigrąžinti sumokėtą pridėtinės vertės mokesčio dalį ar jos visai nemokėti, taip mažinant valstybės biudžetines pajamas, kuriomis dengiamos valstybės bei visuomenės išlaidos. Visa tai suponuoja būtinybę analizuoti situacijas, kurios numato galimybę riboti teisę į PVM atskaitą.

Šio darbo objektas yra teisės į PVM atskaitą ribojimas.

Darbo tikslas- išanalizuoti atsisakymo suteikti PVM atskaitą, kai apmokestinamasis asmuo dalyvauja sukčiavime PVM srityje atvejus.

Darbo uždaviniai.

- a) Išanalizuoti PVM atskaitos ribojimo atvejus;
- b) Detaliai išanalizuoti teismų praktiką, atsisakymo suteikti teisę į PVM atskaitą kai apmokestinamas asmuo (pirkėjas) žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekes jis dalyvauja sukčiavime PVM srityje;
- c) Išsiaiškinti ir apibrėžti būtinausias sąlygas reikalingas norint nustatyti kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvauja sukčiavime PVM srityje;

Darbo metodai. Magistro darbe aptariant PVM sampratą bei raidą naudojamas istorinis metodas, kurio pagalba analizuojamas PVM atsiradimas bei raida. Taip pat naudojami loginis bei lingvistinis metodai, kurių pagalba siekiama pateikti kuo tikslesnius PVM bei PVM atskaitos sąvokų apibrėžimus. Be kita ko, visame darbe siekiama dėstyti mintis logiškai, nenukrypstant nuo nagrinėjamos temos. Vienas iš pagrindinių metodų naudojamų darbe yra sisteminis, kuriuo buvo siekiama sistemiškai analizuoti teisės aktuose įtvirtintas teisės normas. Svarbiausias iš šiame darbe naudojamų metodų yra lyginamasis, kadangi visose šio darbo dalyse lyginami tarptautiniai bei nacionaliniai teisės aktai reglamentuojantys PVM, taip pat lyginami tarptautinių bei nacionalinių teismų sprendimai.

Pagrindiniai šaltiniai panaudoti šiame darbe yra teisės aktai tiesiogiai reglamentuojantys PVM. Svarbiausiu tarptautiniu šaltiniu laikytina Europos Sąjungos Tarybos Šeštoji direktyva 2006/112/EB, kuri tiesiogiai apibrėžia PVM veikimo mechanizmą, nustato PVM apmokestinimo tvarką ir pan. Nacionaliniu lygmeniu svarbiausiu šaltiniu laikytinas Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. Nagrinėjant PVM atskaitą neatsiejama yra teismų praktika. Rengiant darbą vadovautasi Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimais bei Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo sprendimais. Tiek tarptautiniu lygmeniu, tiek nacionaliniu priimti teismų sprendimai buvo ypatingai svarbūs nagrinėjant teisės į PVM atskaitą ribojimą, kadangi tik atsižvelgę į formuojamą teismų praktiką galime išvelgti tam tikras PVM atskaitos ribojimo tendencijas, tik analizuojant teismų praktiką galime pamatyti kaip yra įgyvendinamos

teisės aktų nuostatos. Be jau minėtų šaltinių, darbe taip pat plačiai naudojama specialioji literatūra, moksliniai straipsniai PVM srityje.

1.1.1. PVM samprata ir raida

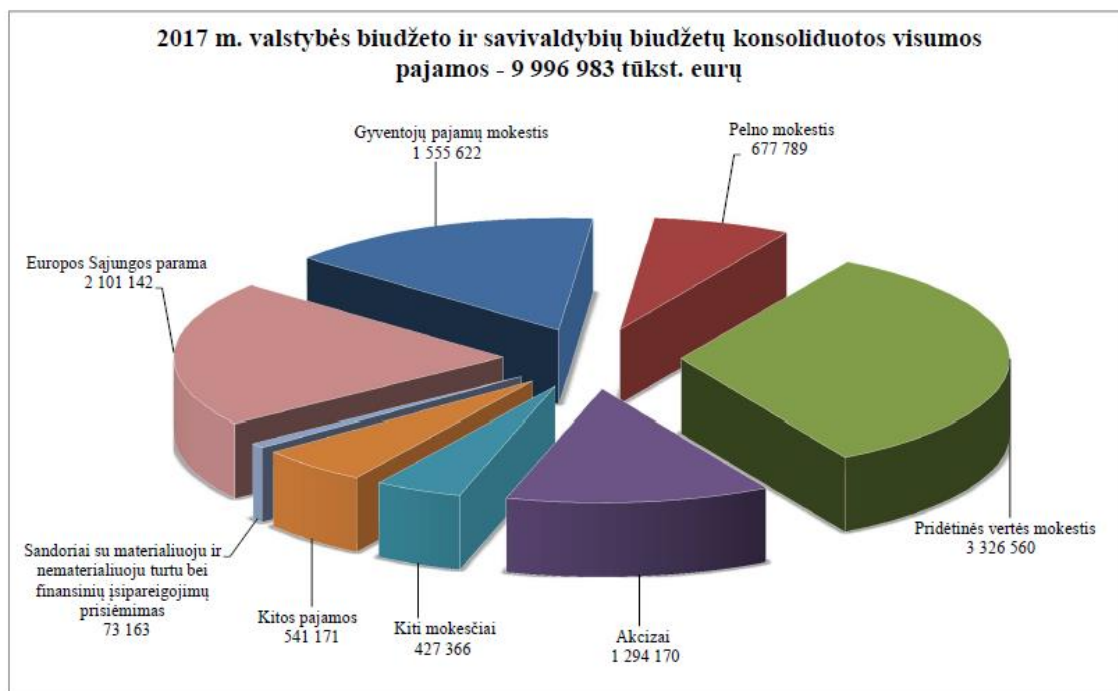
Pridėtinės vertės mokesčio (toliau- PVM) sąvoka pirmą kartą buvo panaudota 1954 m., kurią įvedė M. Lore. M. Lore savo teorijoje teigė, kad PVM tarifas turėtų būti taikomas bendrajai prekės ar paslaugos vertei, akumuliuotai visose ankstesnėse prekių judėjimo stadijose.¹ Tarptautiniu mastu PVM pirmą kartą buvo įtvirtintas 1967 m. balandžio mėn. priimtose pirmojoje ir trečiojoje direktyvoje, pagal kurias Europos ekonominės bendrijos (toliau- EEB) šalys privalėjo įvesti PVM kaip pagrindinį netiesioginį mokestį.² Vėliau siekiant užtikrinti Europos Sąjungos vidaus rinkos funkcionavimą, apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu tvarka buvo harmonizuota Europos Sąjungos teise, įvedant bendrą PVM sistemą. Tokios harmonizacijos pagrindu tapo 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas.³ Budzinskaitė, J., teigia, jog PVM yra parankus instrumentas, gauti kuo daugiau pajamų į valstybės biudžetą, šio mokesčio populiarumą lemia tai, jog jis turi plačią apmokestinimo bazę, nėra sudėtingas paslaugų apmokestinimas, mokesčio veikimo principas trukdo išvengti neapmokestinimo, jį lengva surinkti.⁴ Atsižvelgiant į 2017 m. valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų konsoliduotos visumos pajamų diagramą galime matyti, jog didžiąją valstybės ir savivaldybių biudžetų pajamų dalį, sudaro pajamos surinktos iš PVM apmokestinamų prekių ir paslaugų sandorių.

¹ BUŠKEVIČIŪTĖ, E., PUKELIENĖ V. *Valstybės mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija, 1998, p. 5.

² SMALAKIENĖ, E., *Pridėtinės vertės mokesčio atskaitos probleminiai aspektai*. Jurisprudencija, 2004, p. 63.

³ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo išplėstinė teisėjų kolegija. 2013 m. vasario 5 d. nutartis administracinėje byloje UAB „MEVEX“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A602-705/2013.

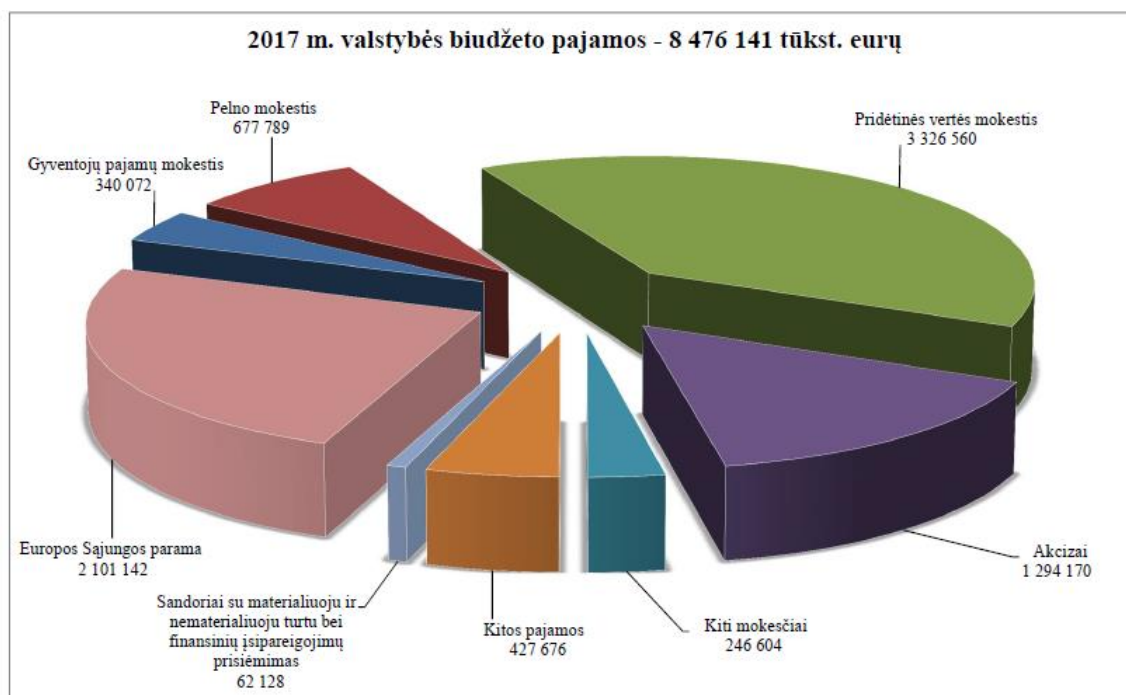
⁴ BUDZINSKAITĖ, J., *Lengvatinių pridėtinės vertės mokesčio tarifų taikymo tikslingumo analizė*. Vilnius, 2007, p. 7-8.



1 paveikslas. **2017m. valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų konsoliduotos visumos pajamos – 9 996 983 tūkst. eurų**

Šaltinis: Sudaryta remiantis: Lietuvos Respublikos finansų ministerijos duomenimis. Prieiga per internetą: www.finmin.lrv.lt.

Norint įžvelgti dar didesnę PVM mokesčio svarbą surenkant pajamas į biudžetą, reikia atkreipti dėmesį į 2017 m. valstybės biudžeto pajamų diagramą iš kurios matyti, jog PVM pajamos sudaro didžiąją valstybės biudžeto pajamų dalį. Pabrėžtina, kad tiek bendrojoje konsoliduotoje valstybės ir savivaldybių biudžetų, tiek valstybės biudžeto diagramoje galime aiškiai matyti PVM atotrūkį nuo kitų biudžetų pajamų įplaukų, ypatingai sudarytoje valstybės biudžeto pajamų sąmatoje aiškiai matoma, jog kitų mokesčių t.y. gyventojų pajamų mokesčio, pelno mokesčio surenkama dalis yra ganėtinai maža atsižvelgiant į surenkamą PVM mokesčio dalį. Išimtinai akcizinės pajamos galėtų iš dalies konkuruoti su PVM surenkamų pajamų dydžiu.



2 paveikslas. 2017 m. valstybės biudžeto pajamos – 8 476 141 tūkst. eurų

Šaltinis: Sudaryta remiantis: Lietuvos Respublikos finansų ministerijos duomenimis. Prieiga per internetą: www.finmin.lrv.lt.

Taigi PVM yra ypatingai svarbus mokestis, kadangi jis sudaro didžiausia nacionalinių biudžetinių pajamų dalį. Kadangi tai yra ypatingai svarbus mokestis, todėl yra būtina, jog šio mokesčio surinkimo, tarifų nustatymo, susigražinimo ir kiti svarbūs aspektai būtų kuo aiškiau ir tiksliau sureglamentuoti. Todėl vystantis Europos sąjungai kartu buvo tobulinamas ir PVM reglamentavimas. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo buvo reformuota ir jos pagrindu 2006 m. lapkričio 28d. buvo priimta Europos sąjungos tarybos direktyva 2006/112/EB, kuri dabar yra pagrindinis dokumentas reglamentuojantis PVM apmokestinimo tvarką.⁵ Direktyva 2006/112/EB pateikia PVM sistemos principo apibūdinimą, direktyvoje numatyta, kad pagal bendros PVM sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nors daugelis sandorių vykdomi gamybos ir paskirstymo

⁵ Finmin.lrv.lt [interaktyvus]. [žiūrėta 2018m. spalio 22d.]. Prieiga per internetą: <https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/mokesčiai/pagrindiniai-mokesčiai/pridetines-vertes-mokestis>

metu iki to etapo, kai skaičiuojamas mokestis.⁶ Iš pateikto apibrėžimo galime išskirti pagrindinius PVM požymius:

- 1) Tai bendras vartojimo mokestis, kadangi galutinė mokesčio našta tenka vartotojui įsigijusiam prekę ar paslaugą apmokestinamą PVM;
- 2) Proporcingas prekių ir paslaugų kainai;
- 3) Tai yra daugiapakopis mokestis, kadangi apmokestinimas vykdomas kiekvienu gamybos ir paskirstymo etapu;
- 4) Apmokestinamos prekės ir paslaugos;
- 5) Tai netiesioginis mokestis, nors PVM mokestinė našta tenka galutiniam vartotojui, tačiau į valstybės biudžetą mokestį sumoką prekių ar paslaugų pardavėjai.

Lietuvai atkūrus nepriklausomybę buvo būtina sukurti mokesčių sistemą. 1991-1992 m. per gana trumpą laikotarpį buvo priimti pagrindinių mokesčių įstatymai, taisyklės, nutarimai. Novošinskienė A. teigia, jog mokesčių sistemos kūrimas buvo skubotas, todėl vėliau Lietuvos mokesčių sistema buvo daug kartų pertvarkoma – keičiami tarifai, plečiama apmokestinimo bazė, naikinamos ir kuriamos naujos lengvatos.⁷ Tik sukūrus pirminę valstybinę mokesčių sistemą buvo priimta nemažai naujų įstatymų, tokių kaip Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymas, valstybino socialinio draudimo įstatymas, juridinių asmenų pelno mokesčio laikinasis įstatymas, bendrojo akcizo įstatymas bei kiti įstatymai. 1991 m. gruodžio 10 d. Lietuvos Respublikos vyriausybė priėmė nutarimą, dėl apyvartos mokesčio pakeitimo į bendrąjį akcizą, šiuo nutarimu buvo panaikintas apyvartos mokestis bei įvestas bendrasis akcizas. Minėtame nutarime numatyta, jog bendrojo akcizo objektas yra kiekviename prekių gamybos ir realizavimo etape bei paslaugų teikimo procese pridėtoji vertė. Bendrojo akcizo galutinis mokėtojas yra pirkėjas (paslaugų gavėjas).⁸ Nors šiuo įstatymu buvo apmokestinamos įstaigos ir organizacijos, gaunančios pajamų iš komercinės-ūkinės veiklos, apmokestinant sukuriama pridėtinė vertė, tačiau pabrėžtina, jog bendrojo akcizo mokestis ir PVM yra skirtingi mokesčiai. Žinoma, toks pajamų apmokestinimas buvo pirmasis žingsnis toliau plečiant mokesčių surinkimą per

⁶ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl Pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. spalio 22 d.]. Prieiga per internetą: <http://eurlex.europa.eu/legalcontent/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=LT>

⁷ NOVOŠINSKIENĖ, A. *Nepriklausomos Lietuvos mokesčių sistemos raidos tyrimas*. Science and studies of accounting and finance: problems and perspectives, scientific journal, 2012, p. 166. [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. spalio 22 d.]. Prieiga per internetą: <file:///C:/Users/user/Downloads/177-355-2-PB.pdf>

⁸ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1991m. gruodžio 10d. nutarimas „Dėl apyvartos mokesčio pakeitimo į bendrąjį akcizą“, Valstybės žinios. 1992, Nr. 6-132, 2 dalis, 2.2 punktas.

prekių ir paslaugų apmokestinimą, vėliau priimant PVM įstatymą. 1993 m. gruodžio 22 d. Lietuvos Respublikos seimui priėmus Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymą, buvo panaikintas iki tol galiojęs bendrojo akcizo mokestis bei pirmą kartą Lietuvoje buvo sureglamentuotas PVM apmokestinimas. Pirmoji PVM redakcija taikoma nuo 1994 m. gegužės 1 d. Pirmoji PVM mokesčio redakcija galiojo iki 2002 m. birželio 30 d. Nuo 2002 m. liepos 1d. įsigaliojo nauja PVM redakcija. Lietuvai tapus Europos sąjungos nare, PVM įstatymas buvo dar kartą reformuotas, siekiant įgyvendinti reikalavimus kylančius iš bendrosios ES rinkos. Naujausia PVM įstatymo redakcija įsigaliojo 2004 m. gegužės 1 d., šiais pakeitimais buvo galutinai perkelti Europos sąjungos teisės aktai, reglamentuojantys PVM apmokestinimo tvarką.⁹ Dabar galiojantis PVM įstatymas tiesiogiai neapibrėžia, kas yra PVM. Atsižvelgiant į tai, kad minėtos direktyvos 2006/112/EB nuostatos yra inkorporuotos į Lietuvos Respublikos PVM įstatymą, manytina, jog reikėtų vadovautis šioje direktyvoje įtvirtinta sąvoka. PVM direktyvoje 2006/112/EB pateikiamas išaiškinimas kaip yra apskaičiuojamas PVM. Už kiekvieną sandorį PVM apskaičiuojamas taip – iš PVM, apskaičiuoto prekių ar paslaugų kainai taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, atimama įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma.¹⁰ Bendra PVM sistema taikoma visuose etapuose, įskaitant ir mažmeninę prekybą.¹¹ Vadovaujantis šiuo išaiškinimu, svarbu pabrėžti, kad PVM turi būti mokamas sudarant kiekvieną sandorį, taip pat mokestis yra mokamas visuose gamybos ir distribucijos etapuose, įskaitant ir mažmeninę prekybą.

1.1.2. PVM atskaitos reikšmė ir svarba

Pagrindinis šio magistro darbo objektas yra PVM atskaita, todėl svarbu išsiaiškinti, šios sąvokos reikšmę. PVM atskaitos apibūdinimą pirmiausia galime sutikti Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatyme, kuris apibrėžia, kas yra laikoma PVM atskaita, tai pirkimo ir (arba) importo PVM dalies atskaitymas, kai pagal šio įstatymo nuostatas apskaičiuota atskaitoma pirkimo ir (arba) importo PVM dalimi sumažinama mokėtina į biudžetą ar padidinama gražintina iš biudžeto PVM suma.¹² Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentare pateikiamas taip pat ganėtinai lakoniškas išaiškinimas,

⁹ Finmin.lrv.lt [interaktyvus]. [žiūrėta 2018m. spalio 22d.]. Prieiga per internetą: <https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/mokesciai/pagrindiniai-mokesciai/pridetines-vertes-mokestis>

¹⁰ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl Pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. spalio 22 d.]. Prieiga per internetą: <http://eurlex.europa.eu/legalcontent/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=LT>

¹¹ *Ibid.*

¹² Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2002, Nr. IX-751; 2 straipsnis 28 punktas.

įstatymų leidėjas, teigia, jog PVM atskaita yra pirkimo ir (arba) importo PVM dalis, kurią PVM mokėtojas gali atskaityti (t.y. mažinti mokėtiną į biudžetą mokesčio sumą ar didinti grąžintiną iš biudžeto PVM sumą) šio įstatymo nustatyta tvarka.¹³ Tiek pridėtinės vertės mokesčio įstatyme, tiek šio mokesčio įstatymo komentare, pateikiamas itin siauras aiškinimas, kas neleidžia suprasti tikrosios PVM atskaitos reikšmės bei pačios PVM atskaitos svarbos. Tačiau pabrėžtina, jog teismų praktikoje mokesčių srityje yra ne kartą aptarta bei akcentuota PVM atskaitos reikšmė ir svarba. Pavyzdžiui, Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo išplėstinė teisėjų kolegija. 2013 m. vasario 5 d. nutartis administracinėje byloje UAB „MEVEX“ prieš Valstybinę mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁶⁰²-705/2013, yra konstatavusi, jog pridėtinės vertės mokesčio atskaita yra pagrindinis Europos Sąjungos PVM sistemos elementas, inter alia, teisė atskaityti PVM yra pagrindinė ir svarbiausia mokesčio mokėtojo teisė.¹⁴ Šią teisę ypatingai pagrindžia esminis PVM neutralumo principas. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas 2015 m. balandžio 23 d. sprendimas *GST – Sarviz/AG Germania*, bei ankstesniuose sprendimuose ne kartą yra pažymėjęs, jog PVM neutralumo principas įgyvendinamas naudojant atskaitos sistemą, kurios tikslas – visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM. Todėl bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultata, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM.¹⁵ Atkreiptinas dėmesys į tai, kad nors ir netiesiogiai, tačiau PVM mokesčio našta tenka galutiniam vartotojui įsigijusiam PVM apmokestinamą prekę ar paslaugą, savo ruožtu verslo subjektui suteikiant teisę atskaityti į biudžetą sumokėtą PVM. Toks PVM atskaitos apmokestinimo mechanizmas užtikrina neutralumo principo įgyvendinimą, kuriuo siekiamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas. Lietuvos Vyriausias Administracinis Teismas apibendrinęs Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktiką yra pabrėžęs, jog faktiškai PVM atskaita yra realizuojama mokėtino mokesčio sumą mažinant mokesčio suma priskaičiuota įgyjant prekes ar paslaugas, susijusias su mokesčio mokėtojo ekonomine veikla.¹⁶ Kitaip tariant ekonominę veiklą vykdantis subjektas, pavyzdžiui, įsigijęs PVM apmokestinamą prekę, o

¹³ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras (su pakeitimais ir papildymais) Valstybinė mokesčių inspekcija, 2004. Nr. KD-5644; 2 straipsnis 28 punktą.

¹⁴ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo išplėstinė teisėjų kolegija. 2013 m. vasario 5 d. nutartis administracinėje byloje UAB „MEVEX“ prieš Valstybinę mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁶⁰²-705/2013.

¹⁵ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2015 m. balandžio 23 d. sprendimas *GST – Sarviz/AG Germania* C-111/14, EU:C:2015:267.

¹⁶ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo išplėstinė teisėjų kolegija. 2013 m. vasario 5 d. nutartis administracinėje byloje UAB „MEVEX“ prieš Valstybinę mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁶⁰²-705/2013.

vėliau ją pardavęs turi teisę susigražinti skirtumą tarp pirkimo ir pardavimo PVM. Taip pat Lietuvos Vyriausias Administracinis teismas yra išaiškinęs, jeigu mokėtino mokesčio sumos nėra (mokesčių mokėtojas nevykdė tuo laikotarpiu jokių veiksmų, dėl kurių galėjo atsirasti mokestinė prievolė) arba ši mokestinė prievolė yra mažesnė negu priskaičiuotas PVM, teigiamas priskaičiuoto ir mokėtino PVM skirtumas turi būti gražinamas mokesčių mokėtojui arba perkeltas vėlesniam atsiskaitymo laikotarpiui.¹⁷ Taip pat, pabrėžtina, jog mokesčių mokėtojas, turi teisę atskaityti visą priskaičiuotą mokestį. Apibendrinus galime teigti, jog teisė į PVM atskaitą yra ypatingai reikšminga PVM sistemos dalis. PVM atskaitos tikslas yra užtikrinti PVM neutralumo principo įgyvendinimą, kuriuo siekiama palengvinti ekonominę veiklą vykdančio subjekto mokestinę naštą, ją netiesiogiai perkeliant galutiniam vartotojui. Taip pat svarbu pabrėžti, kad teisę į PVM atskaitą turi tik tie apmokestinamieji asmenys, kurie PVM įstatymo prasme laikomi šio mokesčio mokėtojais. Vadovaujantis Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 57 straipsnio 1 d. teisę į PVM atskaitą turi:

1) PVM mokėtojai, išskyrus:

a) asmenis, kurie PVM mokėtojais įregistruoti vien dėl prekių įsigijimo iš kitų valstybių narių ir nevykdo jokios ekonominės veiklos;

b) apmokestinamuosius asmenis, įsikūrusius už Europos Sąjungos teritorijos ribų (kaip jie apibrėžti šio Įstatymo XII skyriaus penktajame skirsnyje), kuriems taikomos šio Įstatymo XII skyriaus penktojo skirsnio nuostatos;

c) apmokestinamuosius asmenis, įsikūrusius Europos Sąjungos teritorijoje, tačiau ne vartojimo valstybėje narėje (kaip jie apibrėžti šio Įstatymo XII skyriaus penktajame skirsnyje) ir PVM mokėtojais registruotus vien dėl šio Įstatymo XII skyriaus penktajame skirsnyje nustatytos specialios telekomunikacijų, radijo ir televizijos transliavimo ir (arba) elektroniniu būdu teikiamų paslaugų, kurias teikia Europos Sąjungos teritorijoje, tačiau ne vartojimo valstybėje narėje įsikūrę apmokestinamieji asmenys, apmokestinimo schemas (toliau – Sąjungoje įsikūrusių asmenų schema) taikymo;

2) PVM mokėtojais neįregistruoti:

a) Lietuvos Respublikos apmokestinamieji asmenys, privalėję pateikti prašymą įregistruoti juos PVM mokėtojais pagal šio Įstatymo 71 arba 71¹ straipsnį;

¹⁷ *Ibid.*

b) Lietuvos Respublikos apmokestinamieji asmenys, tiekę prekes ir (arba) teikę paslaugas už šalies teritorijos ribų, kai toks prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas pagal šio Įstatymo nuostatas nebūtų neapmokestinamas PVM, jeigu jis vyktų šalies teritorijoje;

c) užsienio apmokestinamieji asmenys, kurie šalies teritorijoje tiekė PVM apmokestinamas prekes ir (arba) teikė paslaugas, išskyrus nurodytąsias šio Įstatymo 117 straipsnio 2 dalyje;

3) visi asmenys tuo atveju, kai jie šio Įstatymo nustatyta tvarka tiekia į kitą valstybę narę naujas transporto priemones.¹⁸

1.1.3. Teisės į PVM atskaitą atsiradimas

Europos Sąjungos Teisingumo teismas 2009 m. spalio 29 d. sprendime byloje *Skatteverket prieš AB SKF*, konstatavo, jog pridėtinės vertės mokesčio atskaita yra pagrindinis Europos Sąjungos PVM sistemos elementas.¹⁹ Inter alia, teisė atskaityti PVM yra pagrindinė ir svarbiausia mokesčio mokėtojo teisė. Taigi yra būtina išsiaiškinti atvejus, kada mokesčių mokėtojui atsiranda teisė į PVM atskaitą. Esminė sąlyga atsirasti teisei į PVM atskaitą yra priežastinio ryšio buvimas tarp įsigyjamų prekių ir paslaugų bei jų pardavimo. Lietuvos Vyriausiasis Administracinis Teismas nutartyse taip pat ne kartą yra konstatavęs, jog atsirasti teisei į PVM atskaitą pagrindinė ir būtina sąlyga yra priežastinio ryšio buvimas tarp mokesčio mokėtojo įgyjamų prekių ar paslaugų ir vykdomo apmokestinamo pardavimo.²⁰ Inter alia, Teismas pabrėžė, jog šis priežastinis ryšys yra kriterijus, pagal kurį skiriasi mokesčių mokėtojų, vykdančių apmokestinamą ekonominę veiklą, teisės nuo galutinio vartotojo teisių.²¹ PVM direktyvoje 2006/112/EB 193 straipsnyje įtvirtinta nuostata, jog PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, išskyrus, kai PVM moka kitas asmuo.²² Ši nuostata jau iš esmės suponuoja teisės į PVM atskaitą atsiradimo momentą t.y. tokia teisė subjektui atsiranda kai jis vykdo PVM apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą. Lietuvos Vyriausiasis Administracinis Teismas apibendrintoje Europos

¹⁸ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751 (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271., 57 straipsnio 1 dalis.

¹⁹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2009 m. spalio 29 d. sprendimas *Skatteverket prieš AB SKF* Nr. C-29/08, EU:C:2009:665.

²⁰ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo išplėstinė teisėjų kolegija. 2013 m. vasario 5 d. nutartis administracinėje byloje UAB „MEVEX“ prieš Valstybinę mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A602-705/2013.

²¹ *Ibid.*

²² 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl Pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. kovo 22 d.]. Prieiga per internetą: <http://eurlex.europa.eu/legalcontent/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=LT>

Sąjungos Teisingumo Teismo praktikoje taikant PVM atskaitos nuostatas yra pažymėjęs, jog prievolės apskaičiuoti atskaitytiną mokestį atsiradimas paprastai suponuoja ir teisės atskaityti šį PVM atsiradimą (PVM direktyvos 167 str.; Šeštosios direktyvos 17 str. 1 d.).²³ Pati prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai mokesčių institucija įgyja teisę pagal tuo metu galiojantį įstatymą reikalauti mokesčio iš asmens, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, net ir tuo atveju, kai mokėjimo terminas gali būti atidėtas (PVM direktyvos 67 str. 2 p.; Šeštosios direktyvos 10 str. 1 d. b p.).²⁴ Apibendrinus galime teigti, jog yra tiesioginis ryšys tarp apmokestinamojo asmens vykdomo prekių tiekimo ir paslaugų teikimo. Nuo to momento kai apmokestinamasis asmuo sudaro bent vieną sandorį, kuris yra apmokestinamas PVM, jam tuo metu ir atsiranda teisė į PVM atskaitą. Inter alia, galima išskirti formalias sąlygas suteikiančias teisę į PVM atskaitą:

- 1) Apmokestinamasis asmuo turi būti PVM mokėtojas. PVM mokėtojo sąvoką apibrėžia PVM įstatymas, kuriame numatyta, jog tai yra asmuo, kuriam pagal šį Įstatymą nustatyta prievolė apskaičiuoti ir mokėti PVM ir kuris mokesčio administratoriaus įregistruotas PVM mokėtoju, įskaitant kitaip PVM tikslais registruotus asmenis.²⁵ Savo ruoštu PVM komentaro 2 dalies 29 punkte yra pateikiama nuoroda į PVM įstatymo 71 straipsnį, kuris numato kokiais atvejais apmokestinamasis asmuo už vykdant ekonominę veiklą patiektas prekes bei suteiktas paslaugas privalo skaičiuoti ir mokėti PVM bei registruotis PVM mokėtoju.²⁶ PVM įstatymo 71 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad prievolė registruotis PVM mokėtoju ir skaičiuoti PVM bei mokėti jį į biudžetą tenka apmokestinamiesiems asmenims, kurie šalies teritorijoje tiekia prekes arba teikia paslaugas, išskyrus atvejus, kai šalies teritorijoje tiekiamos tik tokios prekės ir (arba) teikiamos tik tokios paslaugos, už kurias prievolė apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą PVM pagal šio Įstatymo 95 straipsnio 2, 3 ir 4 dalių nuostatas tenka pirkėjui.²⁷ Apibendrinus visa tai, kas buvo išdėstyta, galime konstatuoti, jog apmokestinamasis asmuo tampa PVM mokėtoju kai jam atsiranda prievolė

²³ Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktikos, aiškinant ir taikant su pridėtinės vertės mokesčio atskaita susijusias teisės aktų nuostatas, apžvalga. 2014 m. sausio- birželio mėn. biuletenis Nr. 27.

²⁴ *Ibid.*

²⁵ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2002, Nr. IX-751; 2 straipsnis 29 punktas.

²⁶ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras (su pakeitimais ir papildymais) Valstybinė mokesčių inspekcija, 2004. Nr. KD-5644; 2 straipsnis 28 punktas.

²⁷ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2002, Nr. IX-751; 71 straipsnis 1 dalis.

apskaičiuoti ir mokėti PVM, o tokia prievolė atsiranda šalies teritorijoje tiekiantiems prekes arba teikiantiems paslaugas apmokestinamiesiems asmenims.

- 2) Apmokestinamasis asmuo vykdo ekonominę veiklą. Ekonominės veiklos sąvoka apibrėžta PVM įstatymo 2 straipsnio 8 punkte, čia numatyta, jog tai yra veikla (įskaitant gamybą, prekybą, paslaugų teikimą, žemės ūkio veiklą, žuvininkystę, kasybą, profesinę veiklą, naudojimąsi turto ir (arba) turtinių teisių turėjimu), kurią vykdant siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdant siekiama gauti pelno).²⁸ Pabrėžtina tai, kad įstatymų leidėjas nereikalauja ekonominės veiklos pelningumo, tai yra logiška, kadangi net ir vykdydamas ekonominę veiklą, kuria siekiama gauti kuo daugiau pajamų, tačiau grynojo pelno ekonominę veiklą vykdančiam subjektui gali ir neatsirasti. Taip pat svarbu akcentuoti tai, kad ne kiekvienas sandoris laikomas ekonomine veikla. Ekonominės veiklos sąvoka yra detalizuojama PVM įstatymo komentare, pabrėžiama, kad ekonominei veiklai yra būdingas pasikartojamumas, tęstinumas, t.y. sandorius sudarantys asmenys turi turėti ketinimą veiklą vykdyti ir siekti iš jos gauti pajamų.²⁹ Taip pat būtina pabrėžti, jog tai ar sandoris atitinka ekonominės veiklos kategoriją yra būtinas objektyvus vertinimas. Teisinis reguliavimas numato, jog ekonominė veikla negali būti susieta nei su tam tikru skaičiumi tapačių sandorių, sudarytų per tam tikrą apibrėžtą laikotarpį, nei su kokiu kitu kiekybiškai išreikštu kriterijumi.³⁰ Taigi visais atvejais būtina išsamiai išnagrinėti visas sandorio sudarymo aplinkybes atsižvelgti tiek į formalias sąlygas bei objektyvias aplinkybes.
- 3) Apmokestinamas prekių ir paslaugų teikimas. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 3 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad PVM objektas yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas. Tai reiškia, kad prekių tiekimas ir paslaugų teikimas laikoma PVM apmokestinama veikla.

Esant jau minėtiems požymiams tokia veiklą galima laikyti PVM apmokestinama veikla ir apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę į PVM atskaitą. Be kita ko, svarbu nepamiršti ir objektyviųjų požymių.

Kaip jau buvo minėta pagrindinė ir būtina sąlyga yra priežastinio ryšio buvimas tarp mokesčio mokėtojo įgyjamų prekių ar paslaugų ir vykdomo apmokestinamo pardavimo.

²⁸ *Ibid.*, 2 straipsnio 8 punktas.

²⁹ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras (su pakeitimais ir papildymais) Valstybinė mokesčių inspekcija, 2004. Nr. KD-5644; 2 straipsnio 8 punktas.

³⁰ *Ibid.*, 2 straipsnio 8 punktas.

Svarbu atsižvelgti į tai, kad Lietuvos Vyriausias Administracinis Teismas apibendrinęs teismų praktiką yra konstatavęs, jog gali būti kelios priežastinio ryšio rūšys suteikiančios teisę į PVM atskaitą. Pirmiausia, 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.³¹ Taip pat gali būti skiriamas tiesioginis priežastinis ryšys tarp mokesčio mokėtojo vykdomų pirkimų bei apmokestinamų veiksmų, tuomet teisė į atskaitą priklauso pilna apimtimi.³² Galiausiai teismų praktikoje skiriamas ir trečiasis atvejis. Teisė į atskaitą atsiranda tuomet, kai kaštai susiję su įgyjamomis prekėmis ar paslaugomis sudaro dalį bendrų mokesčio mokėtojo kaštų ir todėl yra tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalimi.³³

2.1.1.PVM atskaitos ribojimas

Lietuvos Vyriausio Administracinio Teismo išplėstinė teisėjų kolegija 2013 m. vasario 5 d. nutartyje UAB „MEVEX“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją, apibendrindama ESTT praktiką, konstatavo, kad nacionalinės institucijos ir teismai turi teisę apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą, jei, atsižvelgiant į objektyvius įrodymus, nustatoma, kad:

- 1) Sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant;
- 2) Paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas mokesčių srityje;
- 3) Jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo (pirkėjas) žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio šių tiekimų ar paslaugų grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliktu sukčiavimu PVM srityje, net jeigu nagrinėjamas sandoris atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamas apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliekamo prekių tiekimo ir ekonominės veiklos sąvokos.³⁴

³¹ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo išplėstinė teisėjų kolegija. 2013 m. vasario 5 d. nutartis administracinėje byloje UAB „MEVEX“ prieš Valstybinę mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁶⁰²-705/2013.

³² *Ibid.*

³³ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2001 m. vasario 22 d. sprendimas Abbey National pic prieš Commissioners of Customs and Excise, Nr. C-408/98 , C:2001:110.

³⁴ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo išplėstinė teisėjų kolegija. 2013 m. vasario 5 d. nutartis administracinėje byloje UAB „MEVEX“ prieš Valstybinę mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A602-705/2013.

Teismų praktikoje nors ir laikomasi nuomonės, jog teisės į PVM atskaitą apribojimas yra sankcija, tačiau pabrėžiama, kad tokia sankcija turėtų būti taikoma kaip įmanoma mažesne apimtimi. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas yra pabrėžęs, nors valstybės narės, kai nesilaikoma įpareigojimų, gali, pavyzdžiui, nustatyti sankcijas siekiant tinkamai rinkti PVM ir užkirsti kelią sukčiavimui, jos neturi viršyti to, kas būtina šiam tikslui pasiekti.³⁵ Kalbant apie sankciją, kuria visiškai atsisakoma suteikti teisę į atskaitą, teismas pažymėjo, kad bendra PVM sistema siekiama užtikrinti visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, kuri apmokestinamajam asmeniui suponuoja galimybę pagal PVM direktyvos 167 straipsnį atskaityti mokėtiną arba sumokėtą PVM vykdant bet kokią savo ekonominę veiklą (Teisingumo Teismo 2012 m. liepos 12 d. sprendimo byloje EMS).³⁶ Valstybės narės pagal proporcingumo principą privalo imtis tokių priemonių, kurios, leisdamos veiksmingai pasiekti vidaus teisės tikslus, kuo mažiau prieštarautų atitinkamais Sąjungos teisės aktais nustatytiems tikslams ir principams, inter alia pagrindiniam teisės į PVM atskaitą principui (Teisingumo Teismo 2008 m. birželio 10 d. sprendimo byloje Sosnowska).³⁷ Atsižvelgdamas į svarbią teisės į atskaitą vietą bendroje PVM sistemoje, Europos Sąjungos Teisingumo teismas yra konstatavęs, kad tokia sankcija – visiškai teisės į atskaitą paneigimas – būtų neproporcinga, jei, pavyzdžiui, paaiškėtų, jog jokios žalos valstybės biudžetui ar piktnaudžiavimo nebuvo nustatyta.³⁸ Todėl iš esmės ribojant teisę į PVM atskaitą yra svarbu įsitikinti ar toks ribojimas yra teisiškai pagrįstas. Inter alia, išplėstinė teisėjų kolegija akcentuoja, kad pagal Teisingumo Teismo praktiką apmokestinamojo asmens piktnaudžiavimas, apmokestinamojo asmens sukčiavimas ir apmokestinamojo asmens dalyvavimas sukčiavime PVM srityje yra vienas nuo kito turinio prasme besiskiriantys atvejai, savarankiškai pagrindžiantys teisės į PVM atskaitą ribojimą.³⁹ Kadangi šio darbo tikslas yra išsiaiškinti aplinkybes bei sąlygas, kuriomis atsisakoma suteikti teisę į PVM atskaitą kai apmokestinamasis asmuo (pirkėjas) žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekes jis sukčiauja PVM srityje, toliau darbe bus nagrinėjami visi minėti atvejai siekiant,

³⁵ Europos Sąjungos teisingumo teismas. 2008 m. gegužės 8 d. sprendimas sujungtose bylose. *Ecotrade SpA prieš Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3*. Nr. C-95/07 ir C-96/07.

³⁶ Europos Sąjungos teisingumo teismas. 2012 m. liepos 12 d. sprendimas. *EMS-Bulgaria TRANSPORT OOD prieš Direktor na Direksia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ Plovdiv*. Nr. C-284/11. EU:C:2012:458.

³⁷ Europos Sąjungos teisingumo teismas. 2008 m. liepos 10d. sprendimas. *Alicja Sosnowska prieš Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu*. Nr. C-25/07. EU:C:2008:395.

³⁸ Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktikos, aiškinant ir taikant su pridėtinės vertės mokesčio atskaita susijusias teisės aktų nuostatas, apžvalga. 2014 m. sausio-birželio mėn. biuletenis Nr. 27.

³⁹ *Ibid.*

kuo tiksliau juos atriboti bei kuo išsamiau atskleisti minėto trečiojo atvejo įgyvendinimo aplinkybes.

2.1.2. Piktnaudžiavimas PVM

Pirmuoju atveju Europos Sąjungos Teisingumo Teismas byloje *Halifax* apibrėžė bei suformavo piktnaudžiavimo PVM atskaita koncepciją. Šioje byloje teismas konstatavo, jog mokesčių mokėtojas galėjo numatyti kontrahento finansinį nepajėgumą įvykdyti iš PVM kylančias mokestines prievoles, nors sandorių dalyviai atliko realias ekonomines operacijas ir nesiekė PVM sukčiavimo.⁴⁰ Aiškinantis faktines bylos aplinkybes paaiškėjo, jog Halifax yra banko įstaiga, o tai reiškia, jog didžioji jo paslaugų dalis yra neapmokestinama PVM, todėl Halifax galėjo susigrąžinti mažiau nei 5 proc. perkamo PVM. Komerciniais sumetimais Halifax priėmė sprendimą pastatyti 4 „skambučių centrus“, keturiuose skirtinguose jam priklausančiuose ar valdomuose sklypuose. Halifax pasinaudodama susijusiomis įmonėmis, Leeds Development, County ir Halifax Property Investments Ltd (toliau- Property), kurios buvo visiškai Halifax priklausančios dukterinės įmonės sugalvojo sistema, kuri leistų Halifax atskaityti žymiai didesnes PVM sumas, nei tuo atveju, jeigu Halifax būtų tiesiogiai pati įsigijusi statybos paslaugas. Europos Sąjungos Teisingumo teismas konstatavo, jog Halifax Piktnaudžiavo PVM, kadangi statybos paslaugos iš esmės įgijo pati Halifax, nors ir visi sandoriai vyko per dukterines įmones, taip siekiant susigrąžinti didesnę PVM sumą. Halifax per sandorius su dukterinėmis įmonėmis galėjo susigrąžinti didesnę PVM dalį, nei būtų pati tiesiogiai sudarius sandorius. Byloje buvo prašoma priimti sprendimą dviem pagrindiniais klausimais?

- 1) Ar sandoriai, kiekvieno dalyvio įvykdyti dėl vienintelio tikslo- įgyti mokestinį pranašumą – ir neturintys savarankiško ekonominio tikslo, PVM tikslais yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kai šalys tiekia prekes ar teikia paslaugas vykdydamos ekonominę veiklą?
- 2) Ar Teisingumo Teismo išplėtotą piktnaudžiavimo doktrina leidžia atmesti ieškovų prašymus grąžinti arba sumažinti įgyvendinant atitinkamus sandorius už pirkimus sumokėtą atitinkamą mokestį?

Atsakydamas į pirmąjį klausimą Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, vadovavosi 2000 m. rugsėjo 12 d. sprendimu priimtu byloje, *Komisija prieš Graikiją*,

⁴⁰ ČERKA P., GRIGIENĖ J., *Piktnaudžiavimas mokesčių teisėje, kurio pagrindu prarandama teisė į PVM atskaitą* Teisės apžvalga Nr. 2 (16) 2017., p. 103.

kuriame buvo teigiama, jog „apmokestinamojo asmens“ ir „ekonominės veiklos“ sąvokų apibrėžimų analizė patvirtina sąvokos „ekonominė veikla“ taikymo srities apimtį ir jos objektyvų pobūdį ta prasme, kad vertinama pati veikla, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus.⁴¹ Taip pat sandoriu vykdoma veikla turi atitikti „prekių tiekimo“ bei „paslaugų teikimo“ sąvokų reikšmes direktyvos prasme.⁴² Atsižvelgiant į tai, kas buvo išdėstyta ESTT išaiškino, jog tokie sandoriai, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, yra prekių tiekimas arba paslaugų teikimas bei ekonominė veikla, jei jie atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos minėtos sąvokos, net kai jie yra vykdomi dėl vienintelio tikslo - įgyti mokesstinį pranašumą - neturint jokio kito ekonominio tikslo.⁴³ Vadovaujantis Šeštąja PVM direktyva galime teigti, jog PVM apmokestinama veikla yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas. Teisingumo Teismas pabrėžė, jog tiesioginio ir išskarto atsirandančio ryšio egzistavimas tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į perkant sumokėto PVM atskaitą, yra būtinas, kad apmokestinamajam asmeniui būtų pripažinta teisė į PVM atskaitą ir nustatyta tokios teisės apimtis.⁴⁴ Todėl, apibendrinant teismų praktiką, galime teigti, jog nesvarbu koks yra veiklos tikslas ar rezultatas, bet jeigu ta veikla atitinka „ekonominės veiklos“ bei apmokestinamojo asmens“ sąvokų reikšmę Šeštosios direktyvos prasme, jog vertinama pati veikla, o ne jos pobūdis, tokia veikla yra prekių tiekimas arba paslaugų teikimas, kas PVM prasme yra apmokestinama ir suteikia teisę į PVM atskaitą. Dėl antrojo klausimo ESTT pasisakė, jog Šeštoji direktyva turi būti aiškinama taip, kad ji draudžia apmokestinamojo asmens teisę atskaityti perkant sumokėtą PVM, jei sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant.⁴⁵ Taigi teismas nors ir pirmuoju atveju pasisakė, jog tokia veikla yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, nesvarbu, kad tokia veikla neturi jokio ekonominio tikslo, tačiau vis dėlto, nustačius piktnaudžiavimo atvejį apmokestinamasis asmuo netenka teisės į PVM atskaitą. Toliau svarbu paminėti sąlygas, kurios būtinos nustatyti piktnaudžiavimui. ESTT pasisakė, jog piktnaudžiavimo PVM atskaita atvejai yra tokie, kuomet mokesčių mokėtojas sukuria transakcijų eigą nesiejant jų su ekonominiu pagrindimu, pagrindinis tokių veiksmų tikslas yra mokesstinės naudos įgijimas.⁴⁶ Teisingumo Teismas šioje byloje suformulavo piktnaudžiavimo teise taisyklės

⁴¹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2000 m. rugsėjo 12 d. sprendimas *Commission of the European Communities v Hellenic Republic*. Nr. C-260/98, EU:C:2000:429.

⁴² *Ibid.*

⁴³ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. vasario 21 d. sprendimas *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise*. Nr. C-255/02, EU:C:2006:121.

⁴⁴ *Ibid.*

⁴⁵ *Ibid.*

⁴⁶ *Ibid.*

dėl PVM mokesčio, konstatavo, kad piktnaudžiavimas bus tuomet, kai bus nustatytos dvi būtinos sąlygos:

- 1) transakcija atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas Šeštojoje direktyvoje bei nacionalinės teisės aktuose, dėl to yra įgyjamas mokestinis pranašumas, kuris prieštarauja Šeštosios direktyvos tikslams;
- 2) objektyvių požymių visuma turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra mokestinio pranašumo įgijimas.⁴⁷ Nacionalinis teismas vadovaudamasis objektyvių požymiu visuma turi nustatyti realų sandorių turinį ir paskirtį, teismas gali atsižvelgti į visiškai dirbtinį šių sandorių pobūdį bei į teisinius, ekonominius ir (arba) asmeninius mokestinės naštos sumažinimo plane dalyvaujančių subjektų ryšius.

Apibendrinant atsisakymą suteikti teisę į PVM atskaitą dėl piktnaudžiavimo, galima teigti, jog nesvarbu, kad veiklos pagrindinis tikslas yra mokestinio pranašumo įgijimas, jeigu tokia veikla atitinka Šeštosios PVM direktyvos „ekonominės veiklos“ taikymo apimtį ir objektyvųjį pobūdį, „prekių tiekimo“ bei „paslaugų teikimo“ reikšmę direktyvos prasme, tokia veikla yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kas yra apmokestinama PVM, tačiau jeigu objektyvių aplinkybių visuma įrodo, jog tokia veikla buvo įgytas mokestinis pranašumas ir objektyvių aplinkybių visuma įrodo, jog pagrindinis tikslas buvo tokio pranašumo įgijimas, apmokestinamasis asmuo netenka teisės į PVM atskaitą, nes tokia jo veikla atitinka Piktnaudžiavimo PVM kriterijus. Šeštosios direktyvos prasme nustačius piktnaudžiavimą PVM, apmokestinamasis asmuo netenka teisės į PVM atskaitą, kadangi kitu atveju būtų pažeistas mokestinio neutralumo principas, kuris vienas iš šios direktyvos tikslų. Konstatavus piktnaudžiavimą teise, apmokestinimo PVM tikslais piktnaudžiavimui panaudoti sandoriai turi būti apibrėžti iš naujo taip, kad atstatytų situaciją, kuri būtų egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudarytų sandorių.⁴⁸ Situacijos atstatymas iki sandorių sudarytų piktnaudžiaujant yra būtinas, kadangi piktnaudžiaujant buvo sukuriama transakcijų eiga visiškai šios eigos nesiejant su ekonominiu pagrindu t.y. mokesčių mokėtojo tikslas siekiant įgyti mokestinę naudą iš esmės iškreipė sandorių sudarymo pagrindinį tikslą- ekonominės naudos įgijimą.

⁴⁷ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. vasario 21 d. sprendimas Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise. Nr. C-255/02, EU:C:2006:121.

⁴⁸ Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktikos, aiškinant ir taikant su pridėtinės vertės mokesčio atskaita susijusias teisės aktų nuostatas, apžvalga. 2014 m. sausio- birželio mėn. biuletenis Nr. 27

2.1.3. Dalyvavimas sukčiavime PVM srityje

Antruoju atveju numatyta, jog mokesčių mokėtojas netenka teisės į PVM atskaitą, pats dalyvaudamas sukčiavime. Aiškindamas sukčiavimo PVM atvejus Europos Sąjungos Teisingumo Teismas suformavo sąžiningumo koncepciją, kuri buvo išplėtoja bylose *Axel Kittel ir Recolta Recycling*. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad mokesčių mokėtojui, kuris nežino, kad dalyvauja mokesčių sukčiavime, ir kuris elgdamasis rūpestingai negali to žinoti, negali būti ribojama teisė į atskaitą tik todėl, kad paaiškėjo tiekėjo nesąžiningumas.⁴⁹ Taigi Teismas formuodamas sąžiningumo koncepcija atkreipia dėmesį į sąžiningos sandorio šalies, kuri elgėsi rūpestingai, negalėjo žinoti apie sukčiavimą interesų apsauga, išsaugant tokiai šaliai teisę į PVM atskaitą. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, apibendrinamas yra konstatavęs, kad objektyvūs kriterijai, kuriais grindžiamos apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliekamo prekių tiekimo ir ekonominės veiklos sąvokos, paties apmokestinamojo asmens mokesčio sukčiavimo atveju yra nepatenkinami, todėl šis asmuo neįgyja teisės į PVM atskaitą.⁵⁰ Lietuvos Vyriausias Administracinis teismas yra pastebėjęs Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktikos plėtotę, toliau aiškinant sąžiningumo koncepciją. Jau minėtose bylose *Axel Kittel ir Recolta Recycling*, *Bonik*, bei *Mahagében ir Dávid* Teismas yra išskyręs konkrečius atvejus kada galima laikyti, jog apmokestinamasis asmuo sukčiauja. Lietuvos Vyriausias Administracinis Teismas apibendrinamas minėtas Europos Sąjungos Teisingumo Teismo bylas yra konstatavęs, kad Teisingumo Teismas dėl sąžiningumo koncepcijos pasisako tuomet kai, kai sandorių tiekimo grandinėje susiduriama su apgaule atliktais teisei priešingais veiksmais, pavyzdžiui, su klaidingų deklaracijų pateikimu, neteisingų sąskaitų faktūrų išrašymu ar realių sandorių atlikimu turint tikslą nesumokėti iš PVM apmokestinamo sandorio gauto PVM, tai yra tikslingai siekiant pasisavinti PVM („karuselinio sukčiavimo“ atvejis).⁵¹ Pavyzdžiui Europos Sąjungos Teisingumo teismas byloje *Mahagében kft prieš Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága* ir *Péter Dávid prieš Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*, nustatė, jog 2007 m. birželio 1 d. *Mahagében su Rómahegy-Kert kft* (toliau – RK) sudarė sutartį dėl neapdorotų

⁴⁹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. liepos 6 d. sprendimas *Axell Kittel prieš Belgijos valstybę ir Belgijos valstybė prieš Recolta Recycling SPRL* Nr. C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446.

⁵⁰ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. gruodžio 6 d. sprendimas *Bonik EOOD prieš Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* Nr. C-285/11, EU:C:2012:774.

⁵¹ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo išplėstinė teisėjų kolegija. 2013 m. vasario 5 d. nutartis administracinėje byloje UAB „MEVEX“ prieš Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A602-705/2013.

akacijos rąstų tiekimo nuo 2007 m. birželio 1 d. iki gruodžio 31 d. Šiuo laikotarpiu RK išrašė *Mahagében* 16 sąskaitų faktūrų už skirtingą kiekį rąstų. Šešiose iš šių sąskaitų faktūrų nurodytas prie jų pridėto važtaraščio numeris. RK visas sąskaitas faktūras nurodė savo mokesčio deklaracijoje, tvirtindama, kad tiekimai įvykdyti, ir po tiekimo sumokėjo PVM. *Mahagében* taip pat įtraukė šias sąskaitas faktūras į savo mokesčio deklaraciją ir pasinaudojo teise į atskaitą. Iš RK nupirkti akacijos rąstų kiekiai buvo įtraukti į *Mahagében* atsargas ir perparduoti įvairioms įmonėms. Tikrindamas RK atliktus pirkimus ir tiekimus, mokesčių administratorius nusprendė, kad ji neturėjo akacijos rąstų atsargų ir kad 2007 m. nupirktas akacijos rąstų kiekis nebuvo pakankamas tiekimams, už kuriuos išrašytos sąskaitos faktūros *Mahagében*. Nors abi sutarties šalys atliekant patikrinimą pareiškė, kad neišsaugojo važtaraščių, *Mahagében* vėliau mokesčių administratoriui pateikė 22 važtaraščių kopijas, siekdama patvirtinti aptariamų sandorių tikrumą. 2010 m. birželio 1 d. sprendimu mokesčių administratorius pripažino *Mahagében* mokestinę skolą, be to, skyrė baudą ir nurodė sumokėti delspinigius, manydamas, kad *Mahagében* neturėjo teisės į atskaitą pagal šias RK išrašytas sąskaitas faktūras. Iš tiesų, atsižvelgiant į mokesčių administratoriaus atlikto RK patikrinimo rezultatus, šios sąskaitos faktūros negali būti laikomos autentiškomis.⁵² Taigi šioje byloje teismui užteko vien formalių įrodymų, t.y. klaidingos sąskaitos-faktūros, kurios duomenys neatitiko realių *Mahagében* pajėgumų. Kitoje prijungtoje byloje *Péter Dávid* prieš *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága* Europos Sąjungos Teisingumo Teismas taip pat atsisakė suteikti teisę į PVM atskaitą, motyvuodamas tuo, jog PVM sąskaitos-faktūros yra fiktyvios bei neatspindi realaus ekonominio sandorio. Teismas konstatavo, jog *P. Dávid* pagal rangos sutartį įsipareigojo atlikti įvairius statybos darbus. 2006 m. gegužės mėn. įvykdžius šią sutartį užsakovo atstovas išdavė darbų priėmimo–perdavimo aktą, kuriame nurodytos 1992 darbo valandos, remiantis darbuotojų darbo laiko apskaitos žiniaraščiais, kuriuose nurodyta, be kita ko, darbų laikas ir vieta, darbuotojų pavardės, gimimo datos ir parašai bei *P. Dávid* pavardė ir antspaudas. Atliekant šio sandorio mokestinį patikrinimą *P. Dávid* nurodė, kad jis nesamdė darbuotojų ir kad darbą įvykdė pasitelkęs subrangovą *Z. Máté*. Jis negalėjo patvirtinti šio subrangovo įdarbintų darbuotojų tapatybės. *P. Dávid* ir *Z. Máté* sudarytoje sutartyje numatyta kaina sumokėta remiantis darbų priėmimo–perdavimo aktu. Atlikus mokestinius patikrinimus paaiškėjo, kad *Z. Máté* nebuvo įdarbinęs darbuotojų ir neturėjo darbams, už kuriuos išrašytos sąskaitos faktūros, atlikti reikalingų materialinių išteklių, be

⁵² Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. birželio 21 d. sprendimas. *Mahagében kft* prieš *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága* ir *Péter Dávid* prieš *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*. Nr. C-80/11 ir C-142/11. EU:C:2012:373.

to, tik perrašė kito subrangovo išrašytas sąskaitas faktūras. Pastarasis yra *Z. Máté* uošvis, kuris nagrinėjamu laikotarpiu nebuvo pasamdęs darbuotojų, apie kuriuos būtų pranešta, ir už nagrinėjamus mokestinius metus nebuvo pateikęs mokesčių deklaracijos. Atsižvelgdamas į visas šias aplinkybes, mokesčių administratorius pripažino, kad paskutiniojo subrangovo išrašytos sąskaitos faktūros negali pakankamai teisiškai patvirtinti jose nurodyto ekonominio sandorio tikrumo ir kad *Z. Máté* nevykdė faktinės subrangovo veiklos. Nors atlikus patikrinimus nepaneigta, nei kad darbai faktiškai atlikti, nei kad juos atliko darbuotojai, nurodyti darbo laiko apskaitos žiniaraščiuose, neįmanoma pakankamai teisiškai nustatyti, kuris rangovas atliko darbus ir kuris buvo įdarbinęs šiuos darbuotojus. Šiomis aplinkybėmis *P. Dávid* gautos sąskaitos faktūros neatspindi realaus ekonominio sandorio ir yra fiktyvios. Be to, *P. Dávid* nebuvo tinkamai apdairus, kaip tai suprantama pagal PVM įstatymo 44 straipsnio 5 dalį. Taigi iš esmės, teismas šioje byloje nors ir nepateigė, kad darbai buvo faktiškai atlikti, nei kad juos atliko darbuotojai nurodyti žiniaraštyje, tačiau teismas atsižvelgė į tai, jog neaišku, kuris rangovas įdarbino žmones bei neaišku, kuris rangovas iš esmės atliko darbus, todėl nors jie ir buvo atlikti, tačiau sąskaitos- faktūros neatspindi realaus ekonominio sandorio, todėl šis sandoris teismo nuomone buvo palaikytas fiktyviu, sudarytas sukčiaujant, todėl nesuteikia teisės į PVM atskaitą.

2.1.4. Žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigytas prekes jis sukčiauja PVM srityje

Trečiuoju atveju, jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo (pirkėjas) žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio šių tiekimų ar paslaugų grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliktu sukčiavimu PVM srityje, net jeigu nagrinėjamas sandoris atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliekamo prekių tiekimo ir ekonominės veiklos sąvokos, apmokestinamasis asmuo netenka teisės į PVM atskaitą. Svarbu atkreipti dėmesį, kad šiuo atveju apmokestinamasis asmuo nepiktnaudžiauja, nesukčiauja bei neatlieka kitų veiksmų susijusių su mokesčių vengimu, tačiau nors ir atrodo, jog apmokestinamasis asmuo nėra tiesiogiai įtrauktas į realios ekonominės veiklos neatitinkančius sandorius, tačiau atsižvelgiant į objektyvias aplinkybes jo neatidumas, bei neveiknumas, pats savaime jį įtraukia į sukčiavimą PVM srityje. LVAT yra pabrėžęs, jog tokioje situacijoje apmokestinamasis asmuo padeda sukčiavimo organizatoriams ir

tampa jų bendrininku.⁵³ Teismų praktikoje išskiriami du esminiai atvejai ribojant PVM atskaitą šiuo aspektu:

- 1) Kai apmokestinamasis asmuo žinojo ir turėjo žinoti;
- 2) Kai apmokestinamasis asmuo nežinojo ir neturėjo žinoti.

2.1.5. Žinojo ir turėjo žinoti įrodinėjimas

Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad pavyzdžiui apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekes jis dalyvavo su sukčiavimu PVM srityje susijusiame sandoryje, siekiant taikyti PVM direktyvą turi būti laikomas sukčiavime dalyvaujančiu asmeniu, neatsižvelgiant į tai, ar perparduodamas šias prekes arba panaudodamas paslaugas jo vykdomiems apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams jis gauna naudos, ar ne.⁵⁴ Lietuvos Teismų praktikoje yra ne kartą akcentuota, kad norint paneigti teisę į atskaitą, argumentuojant tuo, kad asmuo, siekiantis pasinaudoti PVM atskaitos teise, žinojo (turėjo žinoti), jog jis įsigydamas prekes ir paslaugas dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, privalu įrodyti, kad prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas sukčiavo PVM, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo sandoris, iš kurio kylančią teisę į atskaitą siekiama paneigti, yra susijęs su sukčiavimu PVM ir kad asmuo, siekiantis pasinaudoti PVM atskaitos teise, įsigydamas prekes ir paslaugas, žinojo (turėjo žinoti) apie tai.⁵⁵ Taigi teismų praktika kelia tris sąlygas, kurios yra būtinos norint paneigti apmokestinamojo asmens teisę į PVM atskaitą. Svarbu akcentuoti tai, jog visos sąlygos privalo egzistuoti kartu norint paneigti PVM teisę į PVM atskaitą. Neįrodžius nors vienos būtinos sąlygos, mokesčių administratorius negali paneigti šios apmokestinamojo asmens teisės. Taigi norint atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą kai apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekes jis dalyvauja sukčiavime PVM srityje pirmiausia reikia įrodyti, jog kontrahentai sukčiavo. Pavyzdžiui byloje UAB „Saulės simfonija“ prieš Valstybinę mokesčių inspekcija kilo ginčas dėl teisės į PVM atskaitą minėtuoju trečiuoju pagrindu. Byloje nustatyta, kad tarp pareiškėjos (rangovo) UAB „Saulės simfonija“ ir

⁵³ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktikos, aiškinant ir taikant su pridėtinės vertės mokesčio atskaita susijusias teisės aktų nuostatas, apžvalga. 2014 m. sausio-birželio mėn. biuletenis Nr. 27.

⁵⁴ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. birželio 21 d. sprendimas. Mahagében kft prieš Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága ir Péter Dávid prieš Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága. Nr. C 80/11 ir C 142/11. EU:C:2012:373.

⁵⁵ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo. 2016 m. balandžio 25 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Antėja“ prieš Valstybinę mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-653-442/2016.

UAB „BR Finance“ (užsakovo) buvo sudaryta statybos rangos sutartis. UAB „Saulės simfonija“ nebuvo pajėgi atlikti visų statybos darbų užsakovui, todėl sudarė rangos sutartį su subrangovu UAB „Alorsa“. Mokesčių administratorius pažymėjo apie neatitikimus, pareiškėjos UAB „BR Finance“ išrašytoje ir UAB „Alorsa“ pareiškėjai išrašytose PVM sąskaitose faktūrose. Pareiškėjos UAB „BR Finance“ išrašytoje PVM sąskaitoje faktūrose, nurodyta darbų už 103056 Eur sumą, o pagal UAB „Alorsa“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras pareiškėja nurodo įsigijusi 135297 Eur sumą. Taigi mokesčių administratorius pastebėjo neatitikimus tarp atliekamų darbų vertės. Pareiškėja nurodė, jog šis kainų skirtumas yra dėl to, jog tai yra papildomi darbai, dėl projekto pasikeitimo, tačiau pareiškėja nepateikė jokių tai pagrindžiančių įrodymų. Vilniaus Apygardos Administracinis Teismas (toliau- VAAT) pažymėjo, jog verslo praktikoje nėra būdinga, kai papildomi darbai atliekami nesitariant dėl jų apmokėjimo ir prisiimant dėl jų atlikimo patiriamą nuostolį.⁵⁶ VAAT padarė išvadą, kad ūkinės operacijos tarp pareiškėjos ir UAB „Alorsa“ realiai neįvyko, sutartyse ir UAB „Alorsa“ vardu išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodytomis sąlygomis, UAB „Alorsa“ pareiškėjai neatliko PVM sąskaitose faktūrose nurodytų paslaugų, paaiškėjo, jog vienu iš numatytų statybos darbų adresų darbai nebuvo vykdomi. Pareiškėjos ir UAB „Alorsa“ vardu veikė asmenys, kurie galėjo tarpusavyje derinti ūkinių operacijų deklaravimo veiksmus, sudarant prielaidas apskaitos dokumentuose nurodytam paslaugų gavėjui atskaityti pirkimo PVM sumas.⁵⁷ Taigi pirmiausia buvo nustatyta, jog kontrahentai sukčiavo, pateikiamos sąskaitos faktūros buvo skirtingos, darbų sumos neatitiko taip pat kai, kuriuose objektuose darbai nebuvo iš vis vykdomi. Sandoriai PVM sąskaitose- faktūrose buvo fiktyvus, neatitiko realaus ekonominio pobūdžio, todėl tai prielaida nustatyti sukčiavimui. Kaip jau minėta taip pat būtina nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad dalyvauja sukčiavime PVM srityje. Teismas pabrėžė, jog šių aplinkybių visuma leidžia spręsti, jog sudarydama ginčo sandorį pareiškėja žinojo (turėjo žinoti), jog dalyvauja sandoryje susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, kadangi ji buvo sudariusi sutartis tiek su užsakovu, tiek su subrangovu, ji žinojo visų darbų apimtį, projektų pakeitimus, gaudavo sąskaitas faktūras tiek iš užsakovo, tiek iš subrangovo, todėl atsižvelgiant į aplinkybes pareiškėja UAB „Saulės simfonija“ žinojo apie kontrahentų sukčiavimą.⁵⁸ Atsižvelgiant į visa tai, teismas atsisakė suteikti teisę į PVM atskaitą.

⁵⁶ Vilniaus Apygardos Administracinio teismo. 2017 m. birželio 19 d. sprendimas administracinėje byloje UAB „Saulės simfonija“ prieš Valstybinę mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. I-2714-821/2017.

⁵⁷ *Ibid.*

⁵⁸ *Ibid.*

Teismų praktikoje taip pat ne kartą yra analizuotas žinojimo ir turėjimo žinoti atvejis, pavyzdžiui, administracinėje byloje UAB „Ripol“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, įmonė ginčijo mokesčių administratorius sprendimą paneigti Bendrovės teisę į PVM atskaitą remiantis nesąžiningumo doktrina – Bendrovės žinojimu (galėjimu žinoti) apie tai, kad Bendrovės kontrahentas nesumokės į biudžetą pardavimo PVM. Valstybinė mokesčių inspekcija pateikė paaiškinimus, jog ginčas tarp pareiškėjo ir mokesčių administratoriaus yra kilęs dėl galimybės pasinaudoti PVM atskaita už įsigytas vagonų nuomos paslaugas, turtines teises iš UAB „Omnitrans“ bei pareiškėjo žinojimo ir/ar galėjimo žinoti, jog UAB „Omnitrans“ pardavimo PVM nesumokės. Teismas pareiškėjo argumentus vertino kaip nepagrįstus, jog administracinis teismas nepripažino pareiškėjui teisės į PVM atskaitą remdamasis vien aplinkybe, kad pareiškėjas žinojo, jog UAB „Omnitrans“ PVM už ginčo sandorius į valstybės biudžetą nesumokės. Tokie argumentai laikomi nepagrįstas, kadangi tai pažeistų teismų formuojamą praktiką. LVAT šiuo klausimu ne kartą yra pabrėžęs, jog vien pardavimo PVM nesumokėjimo į biudžetą faktas per se (pats savaime) negali būti pagrindu apriboti pirkėjo teisę.⁵⁹ Priešingai, kaip jau minėta, išvadas apie pareiškėjo nesąžiningumą teismas padarė remdamasis byloje nustatytų aplinkybių visumos. Įvertinęs byloje nustatytas ir neginčijamas faktines aplinkybes, teismas atkreipė dėmesį, kad vietos mokesčių administratoriaus ir mokesčių ginčą nagrinėjusių institucijų surinkti duomenys patvirtina, kad aptariamų pareiškėjo ir UAB „Omnitrans“ apmokestinamųjų sandorių sudarymo ir vykdymo metu UAB „Omnitrans“ pradėjo pardavinėti savo turtą ir turtines teises susijusiems ūkio subjektams, kas aiškiai rodė, jog UAB „Omnitrans“ nebesiekė toliau tęsti savo veiklos, o dėl turimų įsiskolinimų kreditoriams ir nebegalėjimo vykdyti savo įsipareigojimų turėjo neabejotinai suprasti, kad tokie jos veiksmai neišvengiamai lems bankroto bylos iškėlimą, t. y., nagrinėjamu atveju galima teigti jog UAB „Omnitrans“ žinojo (turėjo žinoti) apie bankroto bylos iškėlimo neišvengiamumą.⁶⁰ Valstybinė mokesčių inspekcija nagrinėjamoje byloje pažymėjo, jog Lietuvos vyriausias administracinis teismas (toliau – ir LVAT), aiškindamas teisės normas reguliuojančias teisę į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą, suformulavo atitinkamas taisykles, kurias galima sugrupuoti taip:

⁵⁹ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo. 2014 m. birželio 12 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Minadalis“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-442-1434-14.

⁶⁰ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo plenarinės sesijos. 2013 m. rugsėjo 25 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Ripol“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. P822-151/2013.

- 1) pirmenybė teikiama ūkinės operacijos turiniui, o ne ūkinės operacijos įforminimo formaliesiems rekvizitams (turinio prieš formą viršenybės principas);
- 2) mokesčių mokėtojas neįgyja teisės į pridėtinę vertės mokesčio atskaitą, jei jis piktnaudžiauja ūkinėmis operacijomis ar prisideda prie ūkinių operacijų, kuriomis yra nesumokami pridėtinės vertės mokesčiai ar įgyjama neteisėta mokesstinė nauda (mokesčio mokėtojo nepiktnaudžiavimo teise, sąžiningumo principas).⁶¹

Valstybinė mokesčių inspekcija taip pat atkreipė dėmesį į tai, jog aiškindama pirmosios taisyklės turinį, LVAT plenarinė sesija yra konstatavusi, kad prielaida teisei į PVM atskaitą atsirasti yra šių veiksmų atlikimas: pirma, PVM mokėtojas tu prekę įsigyti ir sumokėti už ją prekės pardavėjui atitinkamą PVM sumą (pirkimo PVM); antra, sukūrus su šia preke pridėtinę vertę, prekę turi realizuoti; pardavėjui sumokėjus PVM už realiai įvykusį prekių ar paslaugų teikimą, pirkėjo teisė jį atskaityti tampa absoliuti ir negali būti paneigta, remiantis ūkinės operacijos įforminimo trūkumais. Teigiant priešingai, būtų iškreipti apmokestinimo PVM esmė bei paneigtas dvigubo apmokestinimo draudimo principas: pardavėjui sumokėjus PVM, o pirkėjui neleidžiant jo atskaityti, parduotos prekės PVM galimai būtų apmokestinamos du ar daugiau kartų (rėmėsi LVAT 2004 m. spalio 27 d. nutartimi administracinėje byloje Nr. A1-355/2004).⁶² Anksčiau minėtoje byloje UAB „Ripol“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją, nurodė, kad mokesčio patikrinimo metu nustatytos aplinkybės patvirtina išvadą apie pareiškėjos žinojimą, kad UAB „Omnitrans“ nesumokės į biudžetą ginčo PVM faktūrose apskaičiuoto PVM. Atsižvelgiant į visas aplinkybes teismas atmetė UAB „Ripol“ skundą kaip nepagrįstą, kadangi atsisakymas suteikti teisę į PVM atskaitą buvo grindžiamas ne vien kontrahento PVM nesumokėjimu, o atsižvelgiant į visas objektyvias aplinkybes. Ieškovas savo atžvilgiu nepaneigė aplinkybių suponuojančių tai, jog jis žinojo arba turėjo žinoti apie kontrahento sukčiavimą.

Taip pat Teisingumo Teismo praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad, pavyzdžiui, apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekių jis dalyvavo su sukčiavimu PVM srityje susijusiame sandoryje, siekiant taikyti PVM direktyvą turi būti laikomas sukčiaujant dalyvaujančiu asmeniu, neatsižvelgiant į tai, ar perparduodamas šias prekes arba panaudodamas paslaugas jo vykdomiems

⁶¹ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo plenarinės sesijos. 2013 m. rugsėjo 25 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Ripol“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. P822-151/2013.

⁶² Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo plenarinės sesijos. 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos prieš UAB „Tauja“, Nr. A1-355/2004 .

apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams jis gauna naudos, ar ne.⁶³ Taigi nors ir iš esmės apmokestinamasis asmuo pats neatlieka su sukčiavimu, piktnaudžiavimu susijusių veiksmų, tačiau jis vis tiek yra prilyginamas sukčiavime dalyvaujančiam asmeniui. Lietuvos Vyriausias administracinis teismas analizuodamas šią normą yra išaiškinęs ir ne kartą pabrėžęs, kad žinodamas arba turėdamas žinoti, kad įsigydamas prekes ir paslaugas dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, pirkėjas elgiasi nesąžiningai ir tampa sukčiaujančio pardavėjo bendrininku, o tai nesuderinama tiek su Lietuvos, tiek su Europos Sąjungos teise, todėl tokio asmens teisė į atskaitą gali būti paneigta.⁶⁴ Šiuo atveju toks išaiškinimas sutinkamas ne tik Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo praktikoje bet ir Europos Sąjungos teisingumo teismo praktikoje. Laikytina, kad toks teisinis reglamentavimas yra būtinas, kadangi verslo subjektui vykdančiam ekonominę veiklą visada turi būti keliama didesni protingumo bei atidumo reikalavimai. Manytina, jog švelnesnis teisinis reguliavimas paskatintų šešėlinės ekonomikos augimą. Be kita ko, visais atvejais mokesčių administratoriui iškyla prievolė vertinti ne tik faktines aplinkybes tokias kaip duomenys PVM sąskaitoje-faktūroje, bet ir išanalizuoti objektyvias aplinkybes siekiant įvertinti ar apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti apie kontrahento sukčiavimą PVM srityje. Nenustačius prievolės žinoti apie sukčiavimą, apmokestinamajam asmeniui visais atvejais privalo išlikti teisė į PVM atskaitą visą apimtį.

Analizuojant tiek Lietuvos, tiek Europos sąjungos teismų praktiką galime pastebėti tendenciją, jog dažnai yra teigiama, jog apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, jog kontrahentas nesumokės PVM dalies į valstybės biudžetą. Remiantis šia aplinkybe mokesčių administratorius teigia, jog tai gali būti prielaida paneigti teisę į PVM atskaitą. Tačiau svarbu pabrėžti tai, jog ES teisė ypatingai pabrėžia, jog tokia aplinkybė, kaip PVM nesumokėjimas į biudžetą negali būti traktuojama kaip pagrindas atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą. Jau minėtoje byloje Axel Kittel prieš Recolta Recycling bei kitose bylose, Europos Sąjungos Teisingumo Teismas akcentuoja, jog tai, ar už ankstesnius arba vėlesnius atitinkamų prekių pardavimo sandorius mokėtinas PVM buvo sumokėtas valstybės biudžetui, neturi įtakos apmokestinamojo asmens teisei atskaityti

⁶³ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. birželio 21 d. sprendimas. Mahagében kft prieš Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága ir Péter Dávid prieš Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága. Nr. C 80/11 ir C 142/11. EU:C:2012:373.

⁶⁴ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2016 m. liepos 4 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Mituva“ prieš Valstybinę mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. eA-601-602/2016.

sumokėtą pirkimo PVM.⁶⁵ LVAT spręsdamas ginčus taip pat laikosi minėtos pozicijos, prieš tai aptartoje UAB „Ripol“ byloje teismas taip pat argumentavo, jog sprendimas priimtas atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą ne dėl to, jog pats PVM savaime nebuvo sumokėtas į biudžetą, o dėl to, jog buvo konstatuotos visos trys būtinosios sąlygos norint atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą.

Žinojimo arba turėjimo žinoti apie tai, kad kontrahentas nesumokės PVM nustatymas priklauso nuo to kokios objektyviosios sąlygos leidžia nuspręsti, jog viena iš šalių žinojo arba turėjo žinoti, kad kita šalis PVM nesumokės. Todėl toliau yra svarbu aptarti sąlygas, atvejus, kada galima teigti, kad viena iš šalių žinojo arba privalėjo žinoti apie sukčiavimą PVM. Kaip pavyzdį galima pateikti LVAT 2017-02-21 nutartį byloje UAB „Euro kapitalo fondas“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją. Šioje byloje LVAT konstatavo, jog minėtoji bendrovė UAB „Euro kapitalo fondas“ žinojo, jog kontrahentas bendrovė UAB „ARCH PRO“ sukčiauja PVM srityje. Teismas šios išvados priėjo remdamasis būtinosiomis sąlygomis, kurių pagrindu yra numatyta galimybė atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą. Byloje esminis ginčas kilo dėl trečiosios sąlygos ar UAB „Euro kapitalo fondas“ žinojo ar turėjo apie kontrahento sukčiavimą PVM srityje. Ištyrus visas aplinkybes teismas konstatavo bendrovės UAB „ARCH PRO“ sukčiavimą PVM srityje, ko pasekoje bendrovei UAB „Euro kapitalo fondas“ buvo atsisakyta suteikti teisę į PVM atskaitą. Šį sprendimą teismas motyvavo tuo, jog pirmiausia UAB „Euro kapitalo fondas“ žinojo apie žinojo (turėjo žinoti) apie bankroto bylos iškėlimo neišvengiamumą UAB „ARCH PRO“, pastarosios nemokumą. Veiklos vykdymo metu UAB „ARCH PRO“ pirmenybę teikė ne mokesčių, įskaitant PVM mokėjimui, bet kitoms prievolėms įvykdyti, apie ką aiškiai žinojo Bendrovė, nes padėjo UAB „ARCH PRO“ padengti turimas skolas.⁶⁶ Taigi iš esmės, teismas laiko objektyve aplinkybe tai, jog bendrovė žinojo apie UAB „ARCH PRO“ skolas, kurias vėliau padėjo padengti. Egzistuojant šiai aplinkybei UAB „Euro kapitalo fondas“ turėjo numanyti, apie jog UAB „ARCH PRO“ nemokės PVM į valstybės biudžetą, kadangi pati bendrovė padėjo padengti skolas. Tokie UAB „ARCH PRO“ veiksmai, šiuo konkrečiu atveju, pagrįstai vertinti, kaip tikslinga veikla siekiant išvengti su PVM susijusių prievolių, kas, teismo nuomone, pateko į

⁶⁵ VMI konsultacinė medžiaga., *Dėl Europos Teisingumo teismo sujungtų bylų C – 439/04 ir C – 440/04* [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 10 d.]. Prieiga per internetą: https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/rastai-paaiskinimai/-/asset_publisher/00hS/content/del-europos-teisingumo-teismo-sujungtu-byly-c-%E2%80%93439-04-ir-c-%E2%80%93440-04/10174;jsessionid=7F23BD76E876AD72D2B7C534CAC336F8?accessibility=true

⁶⁶ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo. 2017 m. vasario 21 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Euro kapitalo fondas“ prieš Valstybinę mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. EA-229-556/2017.

sukčiavimo sąvoką PVM prasme.⁶⁷ Teismas tai pat konstatavo, jog tai, kad UAB „Euro kapitalo fondas“ žinojo apie UAB „ARCH PRO“ ginčo laikotarpiu vykdytos veiklos aplinkybes, t. y. ir tai, jog pastaroji nesumokės į valstybės biudžetą nuo ginčo apmokestinamųjų sandorių mokėtinų PVM sumų bei vengs jų mokėjimo iki bus iškelta bankroto byla – veikė nesąžiningai.⁶⁸ Taigi viena iš tokių aplinkybių lemiančių žinojimo arba turėjimo žinoti konstatavimą galima laikyti skolinius abiejų subjektų įsipareigojimus. Finansiniai ryšiai tarp šių įmonių buvo ypatingai glaudūs, todėl objektyviai kontrahentas privalėjo arba turėjo žinoti apie kitos šalies sukčiavimą PVM srityje. Žinoma, nors tai ir yra lemiamą aplinkybę konstatuojant žinojimą arba turėjimą žinoti apie PVM sukčiavimą, tačiau svarbu akcentuoti, kad tokiose bylose privalo būti vertinamos visos aplinkybės ir tik šių aplinkybių visumos pagrindų galima spręsti apie atsisakymą suteikti PVM atskaitą. Todėl svarbu paminėti ir kitas aplinkybes pagrindžiančias tokį žinojimą- privalėjimą žinoti. Šioje byloje taip pat yra svarbūs socialiniai/giminystės ryšiai. Teismas nurodė, jog mokesčių administratoriaus nustatytos aplinkybės, kad UAB „ARCH PRO“ buvęs direktorius ir akcininkas P. Č. bei UAB „Euro kapitalo fondas“ akcininkas ir direktorius R. S. yra pusbroliai, juos sieja ne tik artimi giminystės ryšiai, bet ir ilgalaikis bendradarbiavimas verslo srityje, santykiai grindžiami abipusiu pasitikėjimu, patvirtina, jog pareiškėjas žinojo (turėjo žinoti) apie tai, kad kontrahentas nesumokės į biudžetą pardavimo PVM.⁶⁹ Taigi teismo nuomone giminystės ryšiai tarp šių subjektų buvo ypatingai glaudūs, grindžiami tarpusavio pasitikėjimu, todėl egzistuojant tokiems ilgalaikiams verslo ryšiams yra manytina, kad tai yra dar viena objektyvi aplinkybė, kuri lemia žinojimo arba turėjimo žinoti apie sukčiavimą PVM srityje. Galima daryti išvadą, kad norint įrodyti šalies žinojimą arba turėjimą žinoti apie PVM sukčiavimą mokesčių administratorius gali remtis įvairiomis aplinkybėmis. Svarbu, kad šios aplinkybės būtų realios, objektyvios, o jų visuma patvirtintų žinojimo arba turėjimo žinoti apie PVM sukčiavimą faktą. Teismų praktikoje kaip pavyzdinės aplinkybės, kurios turi ir gali būti vertinamos išskiriamos šios:

- 1) Šalių tarpusavio santykių pobūdis, jų tęstinumas;
- 2) Elgsena prieš sandorio sudarymą, jo sudarymo ir vykdymo metu;
- 3) Mokesčių mokėtojo atlikti veiksmai, siekiant įsitikinti kitos sandorio šalies veiklos teisėtumu;

⁶⁷ *Ibid.*

⁶⁸ *Ibid.*

⁶⁹ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo. 2017 m. vasario 21 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Euro kapitalo fondas“ prieš Valstybinę mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. EA-229-556/2017.

- 4) Įsigyjamų prekių ar paslaugų kaina;
- 5) Kita;

Kaip matyti, šis sąlygų sąrašas siekiant nustatyti ar apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti apie neteisėtą kontrahento veiklą nėra baigtinis. Tai reiškia, kad mokesčių administratorius gali vertinti, bet kokias, objektyviai reikšmingas bei teisiškai pagrįstas aplinkybes susijusias su konkrečia ūkine operacija. Tik įvertinus visų bylos aplinkybių visumą galima daryti išvadas apie mokesčių mokėtojo žinojimą arba turėjimą žinoti.

2.1.6 Kontrahento veiklos tikrinimas

Nagrinėjant, bet kokius ginčus kylančius tiek iš civilinės, administracinės, baudžiamosios ar bet kurios kitos teisės srities visada yra vertinamos ginčo metu, prieš jį ar po jo egzistavusios aplinkybės. Ne išimtis ir mokesčių teisės sritis. Pabrėžtina, kad bylos susijusios su PVM sukčiavimu yra ypatingai sudėtingos. Nagrinėjant šias bylas dažnai kyla ginčai tarp mokesčių administratoriaus ir apmokestinamojo asmens, kuriam administratorius atsisakė suteikti teisę į PVM atskaitą dėl kontrahento veiklos tikrinimo. Toks tikrinimas taip pat gali būti vertinamas kaip viena iš sąlygų nustatyti žinojimo arba turėjimo žinoti atvejį. Mokesčių administratorius, dažnai tokį atsisakymą suteikti PVM atskaitą remia tokia aplinkybe, kaip kontrahento veiklos tikrinimas. Pavyzdžiui, administracinėje byloje AB „ŽIA valda“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos buvo akcentuojamas kontrahento veiklos, jo išrašomų sąskaitų faktūrų tikrumo patikrinimas. Byloje kilo ginčas dėl to, jog AB „ŽIA valda“ žinojo, kad bendrovė, UAB „PB projektai“ nevykdys savo mokesčių prievolių valstybei ir nesumokės pardavimo PVM, t. y. mokesčių administratorius pareiškėją pripažino nesąžiningu mokesčių mokėtoju ir nepripažino jai teisės į PVM atskaitą.⁷⁰ Šiuo sprendimu teismas sutiko su mokesčių administratoriaus pozicija nesuteikti teisės į PVM atskaitą, kadangi įvertinus visų objektyvių aplinkybių visumą, teismui nekilo abejonės, jog apmokestinamasis asmuo turėjo visas galimybes patikrinti kontrahento veiklą, jo finansinę būklę. Toks sprendimas buvo priimtas įvertinus tai jog, AB „ŽIA valda“ ir UAB „PB projektai“ yra susiję asmenys. AB „ŽIA valda“ turėjo 90 proc. kitos įmonės UAB „OREM H“ akcijų, o pastaroji turėjo 90 proc. UAB „PB projektai“ akcijų.⁷¹ Taigi AB „ŽIA valda“ netiesiogiai valdė kontrahentą UAB „PB projektai“, teismas taip pat atsižvelgė į tai jog AB „ŽIA valda“ taip pat buvo ir netiesiogiai kontrolinį akcijų paketą

⁷⁰ Vilniaus apygardos administracinio teismo. 2011 m. sausio 6 d. sprendimas administracinėje byloje AB „ŽIA valda“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. I-652-95/2011.

⁷¹ *Ibid.*

valdantis kontrahento akcininkas. Pareiškėją ir kontrahentą šioje byloje siejo nuolatiniai ekonominiai, finansiniai santykiai. Įmonės viena kitai teikė paslaugas, UAB „PB projektai“ – valymo, administravimo, tarpininkavimo, pareiškėja – patalpų nuomos, komunalinių paslaugų perpardavimo, taip pat pareiškėja kontrahentui suteikė paskolų už 550 tūkst. Taigi tarp pareiškėjos ir kontrahento vyko nuolatiniai verslo santykiai, buvo teikiamos paskolos, kas rodo tarpusavio įmonių pasitikėjimą, inter alia, pareiškėja netiesiogiai valdė kontrolinę kontrahento akcijų paketą, įmonės buvo tarpusavyje susiję asmenys. Mano nuomone, nors ir teismai nagrinėdami tokio pobūdžio bylas visada pabrėžia, jog turi būti vertinama visų aplinkybių visuma, tačiau vien tokio fakto nustatymas kai šalys yra susiję asmenys ir viena iš šalių valdo kontrahento kontrolinį akcijų paketą, jau tai turėtų suponuoti apmokestinamojo asmens nesąžiningumą. Jau iš esmės egzistuojant tokiai sąlygai mokesčių mokėtojas turi būti pripažintas nesąžiningu ir tai turėtų užkirsti kelią gauti teisę į PVM atskaitą, kadangi iš esmės apmokestinamasis asmuo turintis tokį glaudų ryšį su kontrahentu turi žinoti apie tai, jog kita šalis nesumokės PVM į biudžetą. Šios aplinkybės egzistavimas neleidžia suteikti teisės į PVM atskaitą. Taigi mano nuomone nors ir visada pabrėžiama, kad turi būti vertinamos visos aplinkybės, jų visuma, kurios turi būti pagrįstos, tačiau jeigu egzistuoja ypatingai sviri aplinkybė, kurios vienos egzistavimas jau lemia tai, kad yra neįmanoma nežinoti arba neturėti pareigos žinoti, apie tai jog kontrahentas nesumokės PVM į biudžetą, jau tokios aplinkybės egzistavimo turi užtekti konstatuoti, jog apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti apie kontrahento sukčiavimą PVM ir tai, jog jis nesumokės PVM į biudžetą.

Lietuvoje įvedus PVM mokesčių- jo reglamentavimas ilgą laiką kito. Tik atsiradus šiam mokesčiui PVM atskaitos galimybė buvo sieta su PVM sąskaitos- faktūros formaliųjų reikalavimų atitikimu. Todėl galima kelti klausimą ar sudarius sandorį tarp apmokestinamojo asmens ir kontrahento, apmokestinamasis asmuo gali netekti teisę į PVM atskaitą tik dėl, pavyzdžiui, naudojamo netinkamo PVM sąskaitos-faktūros blanko ar nenurodžius privalomų rekvizitų? Tik pradėjus taikyti PVM apmokestinimą Lietuvoje, nagrinėjant ginčus susijusius su PVM sukčiavimu ar piktnaudžiavimu teisės į PVM atskaitą realizavimas priklausė vien nuo formalios aplinkybės ar mokesčio mokėtojo turimas apskaitos dokumentas – PVM sąskaita-faktūra – atitinka formaliuosius įstatymo reikalavimus, ar ne.⁷² Taigi mokesčių administratoriui pastebėjus kažkokius formaliuosius

⁷² JUOZAITIS, M., VALNTEJUS, G., *Mokesčio mokėtojo teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo naujovės: aktuali mokesčių ginčų praktika* [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 15 d.]. Prieiga per internetą: http://www.mzinios.lt/lt/2015-04-07/straipsniai/mokesciu_teise/moketojo_teises_i_pvm_atskaita_igyvendinimo_naujoves_aktuali_mokestiniu_gincu_praktika.html

trūkumus pvz., jeigu PVM sąskaitoje-faktūroje nurodyti klaidingi rekvizitai, tokiu atveju mokesčių mokėtojas netekdavo teisės į PVM atskaitą. Tačiau, žinoma, PVM kaip ir PVM atskaitos reglamentavimas kito daugelį metų, ypač dėl stojimo į Europos sąjungą. Didžiausi pokyčiai įvyko nuo 2004 m. Lietuvai įstojus į Europos sąjungą iki 2013 m. Šiuo laikotarpiu nuo formaliųjų PVM atskaitos kriterijų vertinimo buvo palaipsniui pereinama prie materialių kriterijų vertinimo ar nustatymo:

- 1) dokumente, kuriuo grindžiama mokesčių mokėtojo teisė į PVM atskaitą, aprašyta (užfiksuota) ūkinė operacija realiai įvyko ar, ne;
- 2) ar prekių ir paslaugų tiekėjas (pardavėjas) sumokėjo pardavimo PVM į valstybės biudžetą;
- 3) ar mokesčių mokėtojas žinojo (galėjo žinoti), kad prekių ir paslaugų tiekėjas (pardavėjas) dalyvauja sukčiavime/piktnaudžiavime PVM srityje.⁷³

PVM yra visos Europos Sąjungos mastu harmonizuotas mokestis, tai reiškia, jog visose šalyse esminiai principai turi būti vienodai traktuojami. Taigi Lietuvai tapus Europos Sąjungos nare vis labiau buvo pradėti vertinti materialūs kriterijai, kurios įvertinti įpareigoja ES teisė. ES teisė aiškiai reglamentavo, jog vien tik formalių PVM sąskaitos- faktūros trūkumų egzistavimas negalėjo paneigti mokesčių mokėtojo teisės į PVM atskaitą. Todėl ypač tapo svarbu įvertinti pačios PVM apmokestinamos veiklos realumą, ar pardavėjas sumokėjo PVM į biudžetą, ir ar mokesčių mokėtojas žinojo arba turėjo žinoti, kad apmokestinamasis asmuo dalyvauja sukčiavime PVM srityje, kas ir yra nagrinėjama šiame darbe. Tačiau nors ir PVM sąskaitos- faktūros trūkumų egzistavimas ilgainiui nebebuvo laikomas esminiu pažeidimu, kas leisdavo mokesčių administratoriui atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą, mokesčių mokėtojui vis dėlto kyla pareiga kontroliuoti kontrahento veiklą. Minėtoje nutartyje bei kituose sprendimuose teismai akcentuoja, jog nors įstatymai tiesiogiai ir nenustato mokesčio mokėtojo pareigos kontroliuoti partnerio veiklą, tikrinti jo išrašomų dokumentų tikrumą, tačiau tokia pareiga kyla iš pačios mokesčių mokėjimo prievolės mokėti mokesčius ir sandorių sudarymo nuostatų, apibrėžtų Civilinio kodekso normose.⁷⁴ Šioje situacijoje galime kelti klausimą kur yra riba tarp to, kas yra laikoma pakankama kontrahento kontrole, o kas ne, siekiant išsiaiškinti ar kontrahentas nesukčiauja, ar nepiktnaudžiauja PVM. Teismai pabrėžia, kokių veiksmų negalima reikalauti iš mokesčių mokėtojo: „negali būti reikalaujama imtis

⁷³ *Ibid.*

⁷⁴ Vilniaus apygardos administracinio teismo. 2011 m. sausio 6 d. sprendimas administracinėje byloje AB „ŽIA valda“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. I-652-95/2011.

neprotingų priemonių sutarties partnerio veiklos teisėtumui nustatyti, t. y. imtis specialioms tarnyboms priskirtų operatyvinės veiklos funkcijų“, ⁷⁵ taip pat akcentuojami veiksmai, kurių mokesčių mokėtojas turėtų imtis norėdamas patikrinti kontrahento sąžiningumą. Tokie veiksmai susiję su ūkinės operacijos subjekto veiklos teisėtumu t.y. leidimo užsiimti konkrečia veikla turėjimu, PVM mokesčio deklaravimu ir mokėjimu, apskaitos dokumento priklausomybe būtent šiam ūkio subjektui.⁷⁶ Atsižvelgiant į teismų formuojamą nuomonę galime daryti išvadą, jog mokesčių mokėtojas yra įpareigotas tikrinti tik tokią informaciją, kuri yra jam prieinama, viešųjų registru duomenis. Išsiaiškinus, kad apmokestinamasis asmuo privalo tikrinti tik tokią informaciją kuri jam yra prieinama, svarbu apibrėžti kokia apimtimi turi būti tikrinama kontrahento veikla. LVAT nutartyje UAB „Alsiga“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją akcentavo, jog sąžiningumas reikalauja atidumo, rūpestingumo ir draudžia piktnaudžiauti teise.⁷⁷ Teismas taip pat pabrėžė, jog apmokestinamojo asmens žinojimas arba turėjimas galimybės žinoti apima ne visą kitos sandorio šalies ūkinę veiklą, o tik tą jos dalį, kurioje dalyvavo į PVM atskaitą pretenduojantis subjektas, todėl kitos sandorio šalies padaryti mokesčių įstatymo pažeidimai, kurie tiesiogiai nėra susiję su mokesčio mokėtojo vykdoma ūkine operacija, paprastai neįtakoja mokesčio mokėtojo nesąžiningumo.⁷⁸ Taigi teismas šia nutartimi konstatavo, jog negalima reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo tikrintų visą kontrahento ūkinę veiklą. Toks tikrinimo mastas nepagrįstai apsunkintų mokesčių mokėtojo padėtį. Todėl šia nutartimi teismai laikosi pozicijos, jog apmokestinamajam asmeniui, kuriam kyla pagrįsta abejonė dėl kontrahento sąžiningumo kyla pareiga tikrinti kitos šalies ūkinę veiklą tik sandorio sudarymo apimtimi. Pasirinkęs netikrinti prieinamos informacijos ir pasitikėdamas gera kontrahento valia (bona fide) mokesčių mokėtojas prisiima atsakomybę už galimas pasekmes, t.y. paaiškėjus kontrahento sukčiavimui PVM ir tai, jog mokesčių mokėtojas turėjo visas galimybes patikrinti duomenis apie kontrahentą, bet to nepadarė dėl nežinomų priežasčių nors galėjo ar privalėjo, apmokestinamasis asmuo netenka teisės į PVM atskaitą. Išanalizavus visa tai, kas buvo išdėstyta gali kilti klausimas, kada sandorio partneriai gali vienas kitu pasitikėti nebijodami, jog jiems nežinant jie gali būti įtraukti į sandorį susijusį su PVM sukčiavimu. Esant tokiam klausimui svarbu paminėti, jog administraciniai teismai visada

⁷⁵ *Ibid.*

⁷⁶ *Ibid.*

⁷⁷ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo. 2007 m. gegužės 14 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Alsiga“ prieš Valstybinę mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-469-382-07.

⁷⁸ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo. 2007 m. gegužės 14 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Alsiga“ prieš Valstybinę mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-469-382-07.

pabrėžia, jog sandorio šalys pirmiausia privalo viena kita pasitikėti. Pavyzdžiui, byloje administracinėje byloje UAB „Baltic Industry“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją, LVAT vadovaudamasis ESTT formuojama praktika pabrėžė, jog ūkio subjektai, ėmęsi bet kokios priemonės, kurios gali būti iš jų pagrįstai reikalaujama, kad būtų užtikrinta, jog jų sandoriai nėra įtraukti į sukčiavimą PVM ar kitokį sukčiavimą, privalo turėti galimybę pasitikėti šių sandorių teisėtumu be rizikos prarasti savo teisę atskaityti sumokėtą pirkimo PVM.⁷⁹ Jau prieš tai buvo minėta, kad apmokestinamasis asmuo privalo patikrinti kontrahento veiklą, jeigu jam kyla pagrįstų abejonių dėl kitos sandorio šalies sąžiningumo. Taigi šiuo teiginiu teismai dar kartą pabrėžia, jog apmokestinamajam asmeniui, kuris įvykdė savo pareigą patikrinti kontrahento veiklą, (jeigu jam kilo pagrįsta abejonė dėl galimo sukčiavimo PVM srityje) negali kilti neigiamų pasekmių. Tai reiškia, jog net jeigu paaiškėtų aplinkybės dėl kontrahento sukčiavimo PVM srityje, apmokestinamajam asmeniui negali būti atsisakyta suteikti teisę į PVM atskaitą, kadangi jis patikrino kontrahento veiklą tiek, kiek galėjo ir kitais būdais nebuvo įmanoma sužinoti apie kontrahento sukčiavimą. Šioje situacijoje apmokestinamasis asmuo turėjo teisę pasitikėti sandorių teisėtumu, todėl kontrahento sukčiavimo atveju jis išlieka sąžininga šalimi ir nacionaliniai teismai negali jam atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą.

2.1.7 Nežinojo ir neturėjo žinoti pasekmės

Nagrinėjant ginčus susijusius su teisės į PVM atskaitą ribojimu tiek Europos Sąjungos Teisingumo teismas (toliau ESTT), tiek Lietuvos administraciniuose teismuose yra akcentuojama, jog teisė į PVM atskaitą gali būti ribojama tik išimtiniai atvejais. Taip yra todėl, jog PVM atskaita yra esminis PVM sistemos elementas, užtikrinantis PVM apmokestinamos veiklos (prekių tiekimo ar paslaugų teikimo) neutralumą. Nagrinėjant PVM ginčus ypatingai yra svarbi ES formuojama sąžiningumo koncepcija. Iš esmės ESTT teigia, jog teisė į PVM atskaitą gali būti ribojama tik nustačius piktnaudžiavimą, sukčiavimą ar dalyvavimą sukčiavime PVM srityje. Taigi apmokestinamasis asmuo šiose situacijose elgiasi nesąžiningai siekdamas įgyti teisę į PVM atskaitą taip pažeisdamas sąžiningumo koncepciją. Tačiau svarbu pažymėti tai, jog jokiais atvejais sąžiningam asmeniui negali būti atsisakyta suteikti teisę į PVM atskaitą. Pavyzdžiui, *Axell Kittel* ir *Recolta Recycling* bylose Europos Sąjungos Teisingumo Teismas konstatavo, jog prekių tiekimas apmokestinamajam asmeniui, kuris sąžiningai sudarė sutartį nežinodamas apie pardavėjo sukčiavimą, suteikia teisę į atskaitą, ir kad šio mokesčio neutralumo principas

⁷⁹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo. 2018 m. lapkričio 17 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Baltic Industry“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. EA-1341-556/2018.

draudžia atsisakyti minėtam apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę atskaityti PVM.⁸⁰ Taigi mokesčių administratoriui neįrodžius apmokestinamojo asmens nesąžiningumo, jis turi būti laikomas sąžiningą šalimi, kuriai ES teisė įsakmiai draudžia riboti teisę į PVM atskaitą. LVAT laikydamasis ESTT formuojamos pozicijos yra konstatavęs, jei prekių ar paslaugų pirkėjas nežinojo ir neturėjo galimybės žinoti, kad pardavėjas nesumokės pardavimo PVM, jo kaip sąžiningo mokesčių mokėtojo teisė į PVM atskaitą išlieka.⁸¹ Taigi, atsižvelgiant į visa tai, kas buvo išdėstyta, galime teigti, jog mokesčių administratoriui neįrodžius objektyvių aplinkybių visumos egzistavimo, kurios pagrįstų, kad mokesčių mokėtojas žinojo arba turėjo žinoti apie kontrahento sukčiavimą PVM, mokesčių mokėtojui neturi kilti jokių pasekmių, kadangi jis yra sąžininga sandorio šalis. Konstatavus apmokestinamojo asmens sąžiningumą negalima atsisakyti suteikti teisę PVM atskaitą. Toks atsisakymas būtų PVM atskaitos kaip esminio PVM sistemos elemento ir PVM neutralumo principo pažeidimas. Toliau svarbu panagrinėti atvejus kai apmokestinamasis asmuo nežinojo ir neturėjo pareigos žinoti apie kontrahento sukčiavimą PVM. 2016 m. spalio 19 d. sprendime byloje UAB „Digrama“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją kilo ginčas dėl teisės į PVM atskaitą ribojimo. Bendrovė ginčijo Valstybinės mokesčių inspekcijos sprendimą atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą, remiantis tuo, jog bendrovė žinojo arba turėjo žinoti apie kontrahento sukčiavimą PVM. Nagrinėjamoje byloje pareiškėjas UAB „Digrama“ neginčijo, jog pareiškėjo kontrahentai – L. K. įmonė bei UAB „Eljotransa“ – sukčiavo PVM, t. y. kad prekės pareiškėjui buvo tiekiamos ne tokiomis sąlygomis, kokios atvaizduotos buhalterinės apskaitos dokumentuose.⁸² Teismas taip pat pažymėjo, kad pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktiką mokesčio mokėtojo teisė į atskaitą negali priklausyti nuo to, koku būdu tiekimų grandinėje veikia kiti subjektai, nes tai prieštarautų Šeštosios direktyvos tikslams.⁸³ Tačiau svarbu akcentuoti tą faktą, jog teisė į atskaitą negali būti ribojama dėl kitų subjektų veiklos būdo tik tais atvejais kai apmokestinamasis asmuo nežinojo ir neturėjo žinoti apie kontrahento sukčiavimą PVM. Šiuo atveju nežinantis arba neturintis žinoti apie sukčiavimą PVM subjektas yra sąžininga šalis ir ribojant tokios šalies teisę į atskaitą būtų pažeista PVM apmokestinimo esmė bei PVM

⁸⁰ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. liepos 6 d. sprendimas *Axell Kittel prieš Belgijos valstybę ir Belgijos valstybę prieš Recolta Recycling SPRL* Nr. C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446.

⁸¹ Vilniaus apygardos administracinio teismo. 2011 m. sausio 6 d. sprendimas administracinėje byloje AB „ŽIA valda“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. I-652-95/2011.

⁸² Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo. 2016 m. spalio 19 d. sprendimas administracinėje byloje UAB „Digrama“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-1206-438/2016.

⁸³ *Ibid.*

direktyva. Teismas šiame sprendime taip pat konstatavo, ko negalima reikalauti iš apmokestinamojo asmens tikrinant kontrahento veiklą:

- 1) Tikrinti, ar sąskaitą faktūrą už prekes ir paslaugas, išrašantis asmuo turi apmokestinamojo asmens statusą, taip pat kad jis turėjo atitinkamas prekes ir galėjo jas pristatyti ir kad jis įvykdė savo pareigas deklaruoti bei sumokėti PVM, taip siekiant užtikrinti, jog tiekėjai nedarytų pažeidimų ar nesukčiautų.
- 2) Turėti tai patvirtinančius dokumentus.⁸⁴

Taigi tai kas buvo išdėstyta savaime atrodytų, jog prieštarauja jau prieš tai darbe aptartam kontrahento veiklos tikrinimui. Tačiau teismas pabrėžia, jog čia vadovujamasi ES formuojama praktika, kai yra požymių, leidžiančių įtarti, kad yra pažeidimų ar sukčiaujama, apdairus ūkio subjektas pagal konkrečiau atvejo aplinkybes gali būti įpareigojamas pasidomėti kitu ūkio subjektu, iš kurio ketina pirkti prekes ar paslaugas, siekiant užtikrinti jo patikimumą.⁸⁵ Taigi tik egzistuojant įtarimui kontrahentas kaip atidus verslo subjektas privalo tikrinti minėtas aplinkybes. Teismas akcentuoja, jog mokesčių administratorius neturi teisės reikalauti iš asmens, atlikti tokius PVM sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens patikrinimus, kurie nėra jo atsakomybė.⁸⁶ Šiuo sprendimu, teismas iš esmės pasisakė, jog nors apmokestinamasis asmuo kaip apdairus, protingas verslo subjektas privalo patikrinti duomenis apie kontrahentą, tačiau toks tikrinimas yra būtinas tik tais atvejais kai kyla abejonių dėl kontrahento atliekamų veiksmų teisėtumo. Jeigu apmokestinamajam asmeniui nekyla abejonių dėl kontrahento veiklos, mokesčių administratorius negali reikalauti, jo atlikti tokius patikrinimo veiksmus, kurie viršytų jo atsakomybės laipsnį. Taigi, jeigu apmokestinamasis asmuo nežinojo ir neturėjo žinoti apie sukčiavimą sandorio sudarymo metu, jam nekilo abejonių dėl kontrahento sukčiavimo ir dėl objektyvių aplinkybių neprivalėjo žinoti apie kontrahento sukčiavimą, jis yra sąžininga sandorio šalis, kuriai privalo būti suteikta teisė į PVM atskaitą. Iš šioje byloje nustatytų faktinių aplinkybių, teismas padarė išvadą, jog sandorių sudarymo metu pareiškėjui nebuvo pagrindo abejoti kontrahentų veikla ir galimybėmis išrašyti PVM sąskaitas faktūras: L. K. įmonės vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras pasirašė įmonės savininkas L. K., o UAB „Eljotransa“ vardu – direktorius D. R., PVM sąskaitos faktūros atitiko teisės aktų reikalavimus, sandorių sudarymo metu įmonės buvo veikiančios,

⁸⁴ *Ibid.*

⁸⁵ *Ibid.*

⁸⁶ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo. 2016 m. spalio 19 d. sprendimas administracinėje byloje UAB „Digrama“ prieš Valstybinę mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-1206-438/2016.

įregistruotos PVM mokėtojomis.⁸⁷ Taigi teismas vertindamas visas objektyvias aplinkybes padarė išvadą, jog apmokestinamasis asmuo nežinojo ir neturėjo žinoti apie kontrahentų sukčiavimą PVM. Visos minėtos aplinkybės iš esmės patvirtino kontrahentų sąžiningumą, todėl mokesčių mokėtojui negalėjo kilti abejonių dėl kontrahentų veiklos. Teismas pabrėžė, kad pats pareiškėjas sandorių vykdymo metu elgėsi sąžiningai, t. y. buhalterinės apskaitos dokumentuose apskaitė įsigijimo sandorius, PVM sąskaitose faktūrose nurodytas sumas pervedė bankiniais pavedimais, patikrino, ar įmonės registruotos Juridinių asmenų registre.⁸⁸ Taigi imtis didesnių atsargumo veiksmų ir tikrinti kontrahento veiklą išsamiau pareiškėjui nebuvo pagrindo. Būtinybė išsamiau tikrinti kontrahentų veiklą galėjo kilti tik esant pagrįstiems įtarimams dėl galimo sukčiavimo PVM, o šiuo atveju kontrahentai iš esmės atrodė sąžiningi verslo subjektai, išrašomos sąskaitos faktūros atitiko reikalavimus bei kitos aplinkybės neleido kilti abejonių dėl kontrahentų sąžiningumo. Pabrėžtina, jog kaip ir visais atvejais vertinamos visos objektyviosios aplinkybės, todėl jeigu byloje būtų fiksuotos ir kitokios aplinkybės, jos taip pat turėtų būti vertinamos. Jeigu byloje egzistuotų aplinkybė dėl kurios gali kilti pagrįsta abejonė dėl kontrahento veiklos, tokiu atveju pareiškėjui kiltu pareiga išsamiau domėtis kontrahento veikla. Šioje byloje mokesčių administratorius nurodė, kad pareiškėjas nesidomėjo, iš kur ir koku būdu įmonės gavo prekes bei kaip ir kas jas pristatė, t. y. nesiėmė pakankamų aktyvių veiksmų, siekdamas nustatyti kontrahentų patikimumą.⁸⁹ Tačiau teismas konstatavo, jog administratoriaus reikalaujamų veiksmų ėmimąsi nulemia pareiškėjo įtarimai apie galbūt neteisėtus kontrahentų veiksmus sandorių sudarymo metu. Šioje situacijoje neegzistavo jokios objektyvios aplinkybės galėjusios sudaryti pagrįstus įtarimus dėl galimo kontrahentų sukčiavimo taip pat tarp pareiškėjo ir kontrahentų nebuvo jokių artimesnių ryšių, įmonės anksčiau neturėjo jokių ekonominių, ūkinių ryšių, nebuvo susiję asmenys. Taigi apmokestinamasis asmuo elgėsi sąžiningai tiek kiek esamoje situacijoje iš jo būtų galima tikėtis. Neįrodžius apmokestinamojo asmens nesąžiningumo, jis laikomas sąžininga sandorio šalimi, todėl jam negali kilti jokios pasekmės dėl kontrahentų sukčiavimo.

2006 m. sausio 12 d. sprendime sujungtose bylose *Optigen ir kt.* Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad sandoriai, kurie patys nėra sukčiavimas PVM, yra apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliktas prekių tiekimas ir ekonominė

⁸⁷ *Ibid.*

⁸⁸ *Ibid.*

⁸⁹ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo. 2016 m. spalio 19 d. sprendimas administracinėje byloje UAB „Digrama“ prieš Valstybinę mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-1206-438/2016.

veikla, jeigu atitinka objektyvius kriterijus, kuriais pagrįstos minėtos sąvokos, neatsižvelgiant į kito nei atitinkamas apmokestinamasis asmuo toje pačioje tiekimų grandinėje dalyvaujančio ūkio subjekto ketinimus ir (arba) galimą kito šio tiekimų grandinės dalimi esančio sandorio, ankstesnio arba vėlesnio nei minėto apmokestinamojo asmens įvykdytasis, sukčiaujamąjį pobūdį, apie kurį šis apmokestinamasis asmuo nežinojo ir neturėjo žinoti.⁹⁰ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas nustatė, kad nagrinėjamos bylos atveju įvykdytas „Karuselinis“ sukčiavimas. Todėl toliau yra svarbu kuo išsamiau apibrėžti, kas yra „Karuselinis sukčiavimas“. Fedosiuk, O., pateikia šio reiškinio išaiškinimą t.y. „Karuselinio“ sukčiavimo atveju įmonė formina fiktyvų prekių pirkimą iš realios veiklos nevykdančios įmonės, kuri išrašo atitinkamą PVM sąskaitą faktūrą; pirkėjas šias neegzistuojančias prekes „parduoda“ kitai įmonei, ši – dar toliau; paskutinė šios grandinės įmonė gauna galimybę neteisėtai pasipelnyti – įtraukusi į atskaitą fiktyviai sukurtą pirkimo PVM, ji įgyja teisę jo dydžiu mažinti (ar net likviduoti) visiškai realią savo mokesstinę naštą.⁹¹ Karuselinio PVM grobimo tikslais kuriami realios ekonominės veiklos nevykdančių, bet galinčių išrašyti fiktyvią PVM sąskaitą faktūrą įmonių tinklai, o kad šį tinklą būtų sunkiau atskleisti, į pirkimų grandinę taip pat įtraukiamos legalią veiklą vykdančios įmonės, taip pat Fedosiuk O. pažymi, jog įmonė, per kurią fiktyviai forminami stambūs pardavimo sandoriai ir kuri dėl to formaliai prisiima didžiulę PVM prievolę, bankrutuoja ar tiesiog nustoja veikusi, taigi į biudžetą PVM nesumoka.⁹² Anksčiau minėtoje byloje Optigen ir kt. teismas nustatė, kad Optigen ir Fulcrum, sąžiningos šalys, nedalyvavo šiame sukčiavime, apie jį nežinojo ir negalėjo žinoti daugiau, nei įprasti kitoje valstybėje narėje įsisteigusio prekybininko klientai ar bendrovės tiekėjai. Optigen ir Fulcrum neturėjo jokio ryšio su pareigų nevykdančiu ūkio subjektu ar neteisėtai PVM mokėtojo kodą naudojančiu ūkio subjektu. Tuo metu, kai Optigen ir Fulcrum nusipirko prekes ir sumokėjo pirkimo PVM, „karuselė“ dar nebuvo baigta ir pareigų nevykdantis ūkio subjektas dar nebuvo „dingęs“, taigi nė vienas iš šių įvykių tuo metu negalėjo būti įvykęs.⁹³ Taigi apibendrinat galime teigti, jog ne visais kai kontrahentas sukčiauja, apmokestinamajam asmeniui mokesčių administratorius panaikins teisę į PVM atskaitą. Visais atvejais svarbus išsiaiškinti objektyvias aplinkybes,

⁹⁰ Europos Sąjungos teisingumo teismas. 2006 m. sausio 12 d. sujungtame sprendime *Optigen Ltd/Fulcrum Electronics Ltd/Bond House Systems Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise*. Nr. (C-354/03), (C-355/03), (C-484/03). EU:C:2006:16.

⁹¹ FEDOSIUK., O. *Sukčiavimas pridėtinės vertės mokesčio srityje: samprata ir kvalifikavimo pagrindai*. Jurisprudencija, 2010, Nr. 4(122), p. 172.

⁹² *Ibid.*, p. 172.

⁹³ Europos Sąjungos Teisingumo teismas. 2006 m. sausio 12 d. sujungtame sprendime *Optigen Ltd/Fulcrum Electronics Ltd/Bond House Systems Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise*. Nr. (C-354/03), (C-355/03), (C-484/03). EU:C:2006:16.

ar apmokestinamasis asmuo kaip protingas ir atidus verslo subjektas gali ir privalo numatyti kontrahento sukčiavimą. Jeigu iš objektyvių aplinkybių yra matyti, kad apmokestinamasis asmuo niekaip negalėjo žinoti, kad kontrahentas sukčiauja, pavyzdžiui, minėtuojų atveju šalys buvo įsisteigusios skirtingose valstybėse, *Optigen* ir *Fulcrum* neturėjo jokio ryšio (pvz. anksčiau įmonių nesiejo jokie ekonominiai, ūkiniai ryšiai) su pareigų nevykdančiu ūkio subjektu, tokiu atveju apmokestinamajam asmeniui nekyla pareiga žinoti ar turėti žinoti apie kontrahento sukčiavimą, savo ruožtu sąžiningai sandorio šaliai išlieka teisė į PVM atskaitą. Taip pat pabrėžtina, kad nors ir minėtame sprendime *Optigen* ir kt. ginami sąžiningos šalies interesai, tačiau visgi pabrėžtina, kad paskutinė „karuselės“ įmonė kaip jau minėta prisiėmusi per didelius įsipareigojimus galiausiai bankrutuoja, todėl šiuo atveju niekaip neįmanoma išvengti valstybės biudžetui daromos žalos.

Lietuvos Vyriausias Administracinis Teismas apibendrintoje praktikoje taip pat yra pabrėžęs, kad PVM direktyvoje (Šeštojoje direktyvoje) numatyta teisė į atskaitą sistema nesuderinama su sankcijos taikymu atsisakant suteikti šią teisę apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ir neturėjo žinoti, jog atitinkamas sandoris susijęs su atliekamu sukčiavimu.⁹⁴ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, sprendime byloje *Federation of Technological Industries* ir kt. pabrėžia, jog atsakomybės be kaltės nustatymas viršytų tai, kas būtina siekiant apsaugoti valstybės išdo teises.⁹⁵ Akcentuotina tai, jog nors ir valstybė patiria žalą dėl sukčiavimo PVM, tačiau visada prioritetas teikiamas visuomenės apsaugai. Paminėtina ir tai, kad kai prekės, tiekiamos apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo arba neturėjo žinoti, kad atitinkamas sandoris yra įtrauktas į pardavėjo sukčiavimą, Šeštosios direktyvos 17 straipsnis (PVM direktyvos 167, 169 ir 170 str.) turi būti aiškinamas kaip draudžiantis nacionalinės teisės normą, kuri numato, kad panaikinus pirkimo–pardavimo sutartį vadovaujantis civilinės teisės nuostata, pagal kurią ši sutartis absoliučiai negaliojanti, nes prieštarauja viešajai tvarkai dėl pardavėjui priskiriamo neteisėto pagrindo, minėtas apmokestinamasis asmuo praranda teisę į sumokėto PVM atskaitą. Klausimas, ar ši negaliojimą lemia sukčiavimas PVM, ar kitas sukčiavimas, šiuo atžvilgiu nereikšmingas (Teisingumo Teismo 2006 m. liepos 6 d. sprendimo sujungtose bylose *Axel Kittel* ir *Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04)

⁹⁴ Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktikos, aiškinant ir taikant su pridėtinės vertės mokesčio atskaita susijusias teisės aktų nuostatas, apžvalga. 2014 m. sausio- birželio mėn. biuletenis Nr. 27.

⁹⁵ Europos Sąjungos Teisingumo teismo. 2006 m. gegužės 11 d. sprendime *Commissioners of Customs & Excise, Attorney General prieš Federation of Technological Industries ir kt.* C-384/04, EU:C:2006:309.

2.1.8 Dėl įrodinėjimo naštos, paneigiant teisę į PVM atskaitą

Nagrinėjant, bet kokius teisinius ginčus teismai visada pasisako dėl įrodinėjimo naštos paskirstymo. Ne išimtis ir mokestiniai ginčai. Šiame darbe buvo stengiamasi atskleisti atsisakymo suteikti teisę į PVM atskaitą subtilybes t.y. kokių pagrindų mokesčių administratorius gali atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą taip pat kokios sąlygos, aplinkybės, nuostatos yra taikomos ribojant teisę į PVM atskaitą, kai apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad kontrahentas sukčiauja PVM srityje. Be kita ko, yra svarbu išsiaiškinti kaip tokie ginčai yra sprendžiami. Todėl esminis klausimas yra, koks įrodinėjimo naštos paskirstymas taikomas nagrinėjant ginčus dėl teisės į PVM atskaitą? Nagrinėjant šį klausimą yra svarbi mokesčių administravimo įstatymo 67 straipsnio 1 dalis, kuri iš esmės reglamentuoja įrodinėjimo naštos paskirstymą. Vadovaujantis šiuo straipsniu mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas.⁹⁶ Taigi nagrinėjant šią teisinę normą, reikia atkreipti dėmesį į tai jog, įstatymas numato pareigą mokesčių administratoriui pagrįsti jo apskaičiuotas mokesčio sumas. T.y. mokesčių administratorius privalo pateikti įrodymus, nurodyti aplinkybes, kuriomis remiantis apskaičiuojamas mokestis ir su juo susijusios sumos, kas leidžia daryti išvadą, jog įrodinėjimo našta dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo tenka mokesčių administratoriui. Taigi atsižvelgiant į tokį mokesčių administravimo įstatyme numatytos įrodinėjimo naštos pasidalijimo būdą galime teigti, jog ir sprendžiant ginčus dėl PVM atskaitos ribojimo turi būti laikomasi tokio pat principo. Toliau yra svarbu išsiaiškinti ar sprendžiant tokius ginčus šio principo yra laikomasi ar yra numatytos tam tikros išimtys. Nutartyje UAB „MEVEX“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją, LVAT išplėstinė teisėjų kolegija, dėl teisės į PVM atskaitą ribojimo yra pažymėjusi, kad įrodinėjimo našta dėl pareiškėjo dalyvavimo sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM, tenka būtent mokesčių administratoriui.⁹⁷ Taigi vadovaujantis LVAT praktika teisė į PVM atskaitą gali būti apribota kai apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti apie dalyvavimą sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM. Taigi vadovaujantis įstatymo nuostatomis ir iš jų išplaukiančiomis mokesčių administratoriaus pareigomis teismas formuoja tokią praktiką kai įrodinėjimo našta tenka mokesčių administratoriui, kai jis atsisako suteikti teisę į

⁹⁶ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112 (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.

⁹⁷ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo išplėstinė teisėjų kolegija. 2013 m. vasario 5 d. nutartis administracinėje byloje UAB „MEVEX“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A602-705/2013.

PVM atskaitą vadovaudamasis tuo, jog apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti apie sandorį, kuris susijęs su sukčiavimu PVM srityje. Mokesčių administratorius norėdamas įrodyti, jog apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti apie sukčiavimą PVM, privalo vadovaudamasis visomis teisiškai svarbiomis ir objektyviomis aplinkybėmis pateikti pagrįstus įrodymus apie tokį mokesčių mokėtojo žinojimą arba turėjimą žinoti.

Kitas svarbus įrodinėjimo naštos paskirstymo aspektas yra tai, kokiomis aplinkybėmis gali remtis mokesčių administratorius įrodinėdamas apmokestinamojo asmens žinojimą arba turėjimą žinoti apie sukčiavimą PVM. Taip pat svarbu ar tokiu aplinkybių sąrašas yra išsamus ir baigtinis, ar kiekvienu ginčo atveju vertinamos skirtingos aplinkybės. Minėtoje, UAB „MEVEX“ nutartyje, LVAT taip pat akcentuoja kokios aplinkybės gali būti vertinamos nustatant ar apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti apie kontrahento sukčiavimą PVM srityje. LVAT konstatuoja, jog aplinkybė ar apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti apie kontrahento sukčiavimą PVM srityje gali būti konstatuota tik objektyviai įvertinus realų nagrinėjamų sandorių pobūdį, jų prasmę, turinį ir paskirtį; sudarymo priežastis ir ekonominį kontekstą; taip pat pirkėjo ir pardavėjo veiksmus, turimus skolinius įsipareigojimus tiek sandorių metu, tiek iki ir po jų sudarymo; atsiskaitymo už sandorius formas; tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų pobūdį; teisinius, ekonominius, asmeninius sandoriuose dalyvaujančių subjektų ryšius ir pan.⁹⁸ Šiame darbe jau ne kartą buvo akcentuota, jog mokesčių administratorius privalo vertinti visų egzistuojančių aplinkybių visumą ir jų pagrindus pateikti teisiškai reikšmingus įrodymus dėl atsisakymo suteikti teisę į PVM atskaitą kai apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti apie kontrahento sukčiavimą PVM srityje. Taip pat galime pastebėti, jog LVAT pateikiamos pavyzdinės aplinkybės yra įvairaus pobūdžio, tiek ekonominės susijusios su pačiu sandoriu, tiek asmeninės susijusios su ryšiais tarp sandorio šalių. Iš esmės bet kokia aplinkybė gali būti svarbi vertinant atsisakymą suteikti teisę į PVM atskaitą, jeigu ši aplinkybė yra reikšminga nustatant žinojimo ar turėjimo žinoti faktą. Be kita ko, iš pateikto LVAT aiškinimo, galima teigti, jog toks aplinkybių sąrašas nėra baigtinis. Teismas nepateikia jokio išsamaus, aiškaus ir galutinio aplinkybių sąrašo. Tai reiškia, jog sprendžiant tokio pobūdžio ginčus nėra būtina vadovautis tik teismo pateiktomis pavyzdinėmis aplinkybėmis, tokių aplinkybių sąrašas nėra galutinis, todėl bet kokia teisiškai reikšminga aplinkybė, kuri yra svarbi įrodinėjant žinojimo arba

⁹⁸ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo išplėstinė teisėjų kolegija. 2013 m. vasario 5 d. nutartis administracinėje byloje UAB „MEVEX“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-602-705/2013.

turėjimo žinoti apie sukčiavimą PVM srityje, gali būti vertinama. Ir tik įvertinus visas objektyvias, teisiškai reikšmingas aplinkybes, atsižvelgiant į šių aplinkybių visumą mokesčių administratorius gali daryti išvada apie atsisakymą suteikti teisę į PVM atskaitą kai apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti apie kontrahento sukčiavimą PVM srityje.

Nagrinėjant įrodinėjimo naštos paskirstymą, atsisakant suteikti teisę į PVM atskaitą kai apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, kad įsigydamas prekes jis sukčiauja PVM srityje, kyla klausimas ar įrodinėjimo naštos paskirstymo taisyklių yra laikomasi. Taip pat svarbu kokios pasekmės kyla neįrodžius, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti apie kontrahento sukčiavimą PVM srityje. Pavyzdžiui byloje UAB „B. V. Transportas“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją mokesčių administratorius nustatė, kad pareiškėjas, įsigydamas transporto paslaugas iš UAB „Baltijos vilkikai“ ir žinodamas ar turėdamas galimybę žinoti, kad UAB „Baltijos vilkikai“ už ūkinėmis operacijomis sukurtą pridėtinę vertę nesumokės į biudžetą PVM, elgėsi nesąžiningai.⁹⁹ Kaip matyti, mokesčių administratoriaus tikslas šioje situacijoje buvo įrodyti mokesčių mokėtojas žinojo arba turėjo žinoti, kad kontrahentas nesumokės PVM į biudžetą. Tačiau nagrinėjant šį ginčą teismas padarė išvadą, jo mokesčių administratorius nesirėmė objektyviomis aplinkybėmis, kurių pagrindu turėtų būti nustatomas apmokestinamojo asmens žinojimas arba turėjimas žinoti apie kitos šalies sukčiavimą PVM. Aptariamam atveju teismas konstatavo, jog mokesčių administratorius bandė paneigti mokesčių mokėtojo sąžiningumą nevertindamas objektyvių aplinkybių reikalingų nustatyti žinojimo arba turėjimo žinoti faktą. LVAT vadovaudamasi Mokestinių ginčų komisijos nustatytomis aplinkybėmis šiame sprendime pasisakė, jog atsižvelgiant į byloje surinktų faktinių duomenų visumą, tvirtinimas apie pareiškėjo nesąžiningumą būtų mažiau motyvuotas nei jo sąžiningumas, todėl atmestina aplinkybė, paneigianti pareiškėjo teisę į PVM atskaitą pagal UAB „Baltijos vilkikai“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras.¹⁰⁰ Teismas tokį sprendimą priėmė vadovaudamasis tuo, jog mokesčių administratorius nevertino visų sandorio sudarymo aplinkybių, sandorio pobūdžio turinio, subjektų ryšių. LVAT konstatavo, jog mokesčių administratorius aiškindamas Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatas, nustatančias teisės į PVM atskaitą ribojimo sąlygas, pareiškėjo teisę į

⁹⁹ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2015 m. sausio 19 d. sprendimas administracinėje byloje UAB „B. V. Transportas“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-501-442/2015.

¹⁰⁰ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2015 m. sausio 19 d. sprendimas administracinėje byloje UAB „B. V. Transportas“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-501-442/2015.

PVM atskaitą turėjo paneigti vertindamas piktnaudžiavimo draudimo aspektu.¹⁰¹ T.y. mokesčių administratorius nevertino visų sandorio sudarymo bei su sandoriu susijusių aplinkybių visumos, o konstatavo mokesčių mokėtojo nesąžiningumą vien tuo faktu jog jis žinojo arba privalėjo žinoti apie kontrahento sukčiavimą. Šiuo sprendimu teismas pabrėžė, jog mokesčių administratorius privalėjo įrodyti mokesčių mokėtojo nesąžiningumą atsižvelgdamas į objektyvias ir teisiškai reikšmingas aplinkybes, vien to fakto jog mokesčių mokėtojas žinojo arba privalėjo žinoti apie kontrahento sukčiavimą PVM neužtenka norint paneigti apmokestinamojo asmens teisę į PVM atskaitą. Mokesčių administratorius privalo įrodyti mokesčių mokėtojo nesąžiningumą, o ne paneigti sąžiningumą.

Analizuojant LVAT praktiką atsisakymo suteikti teisę į PVM atskaitą kai apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis sukčiauja PVM srityje jau nekartą minėta, kad mokesčių administratorius privalo įrodyti tokių aplinkybių egzistavimą, kurios patvirtina mokesčių mokėto žinojimą arba turėjimą žinoti apie sukčiavimą taip nulemdamos atsisakymą suteikti PVM atskaitą. Tačiau analizuojant tokius ginčus gali atsirasti tam tikros sąlygos, kurių egzistavimą mokesčių administratorius privalo įrodyti t.y. ne tik gali pasirinktinai remtis teisiškai objektyve aplinkybe, bet privalo įrodyti tam tikrų aplinkybių egzistavimą. Taigi LVAT vienoje iš nutarčių konstatavo, kad mokesčių administratorius, norėdamas paneigti mokesčių mokėtojo teisę į PVM atskaitą privalo įrodyti:

1. Apmokestinamasis asmuo ir kontrahentas buvo susiję asmenys;
2. Apmokestinamasis asmuo galėjo gauti išsamius duomenis apie kontrahentą (pvz., veiklos apimtis, rūšis, pobūdis, darbuotojų skaičius);
3. Apmokestinamasis asmuo galėjo gauti tikslius duomenis apie kontrahento mokesčių prievolių valstybei vykdymo statusą (pvz., ar jis tinkamai ir laiku sumoka PVM už visus sudarytus sandorius).¹⁰²

Nagrinėjamoje byloje LVAT pripažino, jog mokesčių administratorius pagrįstai atsisakė suteikt teisę į PVM atskaitą apmokestinamajam asmeniui. Vadovaujantis faktinėmis aplinkybėmis byloje nustatyta, kad pareiškėjas UAB „Lenara“ ir UAB „Euroimport LT“ buvo tarpusavyje susiję asmenys, abi įmonės valdė tas pats direktorius, kuris kontroliavo

¹⁰¹ *Ibid.*

¹⁰² JUOZAITIS, M., VALNTEJUS, G., Mokesčio mokėtojo teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo naujovės: aktuali mokesčių ginčų praktika [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 15 d.]. Prieiga per internetą: http://www.mzinios.lt/lt/2015-04-07/straipsniai/mokesciu_teise/mokescio_moketojo_teises_i_pvm_atskaita_igyvendinimo_naujoves_aktuali_mokesciniu_gincu_praktika.html

100 procentų UAB „Lenara“ akcijų bei 50 procentų UAB „Euroimport LT“ akcijų.¹⁰³ Aukščiau išdėstytos aplinkybės suponuoja išvadą, jog ieškovas ir kontrahentas yra susiję asmenys ir dėl tos aplinkybės jis galėjo gauti išsamius duomenis apie kontrahentą. Inter alia, iki bankroto iškėlimo kontrahentui, UAB „Lenara“ perėmė įmonės prekybinę įrangą, prekes, be to pareiškėjo buvęs įsiskolinęs UAB „Euroimport LT“, 2011 kovo 31 d. trišaliu susitarimu įsiskolinimas buvo perkeltas abiejų įmonių direktoriui, taip dar labiau sumažinant UAB „Euroimport LT“ finansines galimybes atsiskaityti su kreditoriais, kartu ir sumokėti PVM į valstybės biudžetą.¹⁰⁴ Pastaroji minėtoji aplinkybė teismo nuomone patvirtino, jog apmokestinamasis asmuo žinojo apie kontrahento finansinius sunkumus ir tai, kad jis nesumokės PVM į valstybės biudžetą. Visa tai įvertinus teismas nepripažino apmokestinamojo asmens teisės į PVM atskaitą, kadangi toks atsisakymas suteikti PVM atskaitą buvo paremtas teisiškai reikšmingais įrodymais, kurie buvo pagrįsti visų egzistuojančių objektyvių aplinkybių visuma. Apibendrinant šią teismo nutartį galime teigti, kad kai apmokestinamasis asmuo ir kontrahentas yra susiję asmenys, mokesčių administratorius privalo įrodyti ne tik jų ryšio egzistavimą, bet ir tai, jog apmokestinamasis asmuo galėjo gauti išsamius duomenis apie kontrahentą bei žinojo, jog jis negalės įvykdyti savo prievolės sumokėti PVM į biudžetą, tik tokiu atveju teismas nepripažįsta teisės į PVM atskaitą.

PVM apmokestinimo tvarka Europos Sąjungoje yra griežtai reglamentuojama, tokį reglamentavimą lemia šio mokesčio kaip vartojimo mokesčio prigimtis, kuri turi esminę įtaką kuriant vidaus rinką be sienų.¹⁰⁵ Atsižvelgiant į tai, jog Lietuva taip pat yra ES narė kartu esame ir vidaus rinkos dalis. PVM apmokestinimo tvarka pirmiausia yra reglamentuota Europos Sąjungos lygmeniu, todėl yra svarbu akcentuoti, jog visa administracinių teismų praktika PVM srityje buvo formuojama vadovaujantis Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika. Pirmiausia čia yra formuojamos taisyklės reglamentuojančios PVM apmokestinimo tvarką, todėl taip pat analogiškas įrodinėjimo paskirstymo taisyklės formuoja ir Europos Sąjungos teisingumo teismas (toliau ESTT).

ESTT byloje *Mahagében ir Dávid* suformulavo dvi pagrindines taisykles:

1) 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 167 straipsnį, 168 straipsnio a punktą, 178 straipsnio a

¹⁰³ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2015 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Lenara“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-125-438/2015.

¹⁰⁴ *Ibid.*

¹⁰⁵ Finmin.lrv.lt [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 27 d.]. Prieiga per internetą: <https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/mokesciai/pagrindiniai-mokesciai/pridetines-vertes-mokescis>

punktą, 220 straipsnio 1 punktą ir 226 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama nacionalinė praktika, pagal kurią mokesčių institucija atsisako suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę iš jo mokėtinos pridėtinės vertės mokesčio sumos atskaityti mokėtiną ar sumokėtą mokesčio sumą už jam suteiktas paslaugas dėl to, kad sąskaitą faktūrą už šias paslaugas išrašęs asmuo ar vienas iš jam paslaugas teikusių asmenų padarė pažeidimų, šiai institucijai objektyviais įrodymais nepatvirtinus, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi grindžiant teisę į atskaitą, susijęs su šio sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens ar kito ūkio subjekto ankstesniame paslaugų teikimo grandinės etape atliktu sukčiavimu.¹⁰⁶

2) Direktyvos 2006/112 167 straipsnį, 168 straipsnio a punktą, 178 straipsnio a punktą ir 273 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama nacionalinė praktika, pagal kurią mokesčių institucija atsisako suteikti teisę į atskaitą dėl to, kad apmokestinamasis asmuo nepatikrino, ar sąskaitą faktūrą už prekes, dėl kurių prašoma leisti pasinaudoti teise į atskaitą, išrašęs asmuo turi apmokestinamojo asmens statusą, taip pat turi atitinkamas prekes ir gali jas pristatyti ir ar įvykdė savo pareigas deklaruoti ir sumokėti pridėtinės vertės mokestį, arba dėl to, kad šis apmokestinamasis asmuo, be šios sąskaitos faktūros, neturi kitų dokumentų, galinčių įrodyti, kad egzistuoja šios aplinkybės, nors įvykdytos materialios ir formalios Direktyvoje 2006/112 numatytos sąlygos pasinaudoti teise į atskaitą, ir kai apmokestinamasis asmuo neturi įrodymų, pateisinančių įtarimus, kad šis sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo daro pažeidimus ar sukčiauja.¹⁰⁷

Apibendrinant įrodinėjimo naštos paskirstymo taisykles pabrėžtina, jog yra draudžiama tokia praktika kai atsisakoma suteikti teisę į PVM atskaitą, kol neįrodoma, jog apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvauja sukčiavime PVM srityje. LVAT kaip aukščiausia valstybinė mokestinius ginčus nagrinėjanti teisminė institucija, vadovaudamasi Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimais, formuoja neginčijamą įrodinėjimo naštos paskirstymo taisyklių nustatymo tvarką, numatydamą pareigą mokesčių administratoriui įrodyti, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvauja sukčiavime PVM srityje. Taip pat dar kartą akcentuotina, jog tik mokesčių administratoriui pateikus

¹⁰⁶ Vmi.lt [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 27 d.]. Prieiga per internetą: https://www.vmi.lt/cms/documents/10162/9224299/ESTT_praktika_d%C4%971_PVM.pdf/3d4ef3d2-0133-4e1c-a6de-66ef86d72d79

¹⁰⁷ Vmi.lt [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 27 d.]. Prieiga per internetą: https://www.vmi.lt/cms/documents/10162/9224299/ESTT_praktika_d%C4%971_PVM.pdf/3d4ef3d2-0133-4e1c-a6de-66ef86d72d79

teisiškai reikšmingus įrodymus, pagrįstus objektyvių aplinkybių visuma, galima vertinti atsisakymo suteikti PVM atskaitą apmokestinamajam asmeniui pagrįstumą.

IŠVADOS

1. Atskaityti sumokėtą PVM yra esminė apmokestinamojo asmens teisė, ji gali būti ribojama esant bent vienai iš trijų sąlygų. Pirmą kartą kai nustatomas piktnaudžiavimas PVM, antrą kartą kai nustatomas sukčiavimas PVM, trečią kartą kai nustatomas dalyvavimas sukčiavime PVM srityje. Tik teisiškai reikšmingais ir objektyviomis aplinkybėmis pagrįstais įrodymais patvirtinus bent vienos iš sąlygų egzistavimą, mokesčių administratorius pagrįstai gali atsisakyti apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę į PVM atskaitą.
2. Norint nustatyti kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvauja sukčiavime PVM srityje būtina nustatyti, kad pirmą kartą kontrahentai sukčiavo, antrą kartą apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, jog pirmasis sukčiavo. Vadovaujantis šiomis sąlygomis mokesčių administratorius privalo įrodyti, jog kontrahentai sukčiavo, nurodyti, kurioje sandorio grandyje, kaip ir kada įvyko sukčiavimas bei, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti apie tai.
3. Teismų praktika PVM atskaitos srityse yra ganėtinai nuosekli, Europos Sąjungos Teisingumo Teismo išaiškinimais yra vadovujamasi sprendžiant bylas susijusias su atsisakymu suteikti teisę į PVM atskaitą. Nuo PVM įstatymo įsigaliojimo iki dabar PVM atskaitos reglamentavimas kito ne vieną kartą. Nors ir dabar laikomasi pozicijos, jog PVM reglamentavimas yra ypatingai griežtas, tačiau negalima paneigti, jog toks PVM bei PVM atskaitos reglamentavimas su kiekvienais metais vis tobulėja. Tai patvirtina, įrodymų žinojimo arba turėjimo žinoti apie sukčiavimą PVM srityje vertinime, kai nuo formaliųjų PVM sąskaitos-faktūros pažeidimų buvo pradėtas labiau vertinti materialinis sandorio turinys, jo aplinkybės, nesuabsoliutinant formaliųjų PVM sąskaitos-faktūros trūkumų.
4. PVM atskaitos ribojimo atveju, kai apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekes jis dalyvauja sukčiavime PVM srityje teismų praktikoje laikomasi nuostatos, jog konstatuojant atsisakymą suteikti teisę į PVM atskaitą šiuo pagrindu turi būti atsižvelgiama ne tik į formaliąsias PVM atskaitos ribojimo sąlygas, bet taip pat turi būti įvertinamos ir visos objektyvios aplinkybės. Svarbu, jog konstatuojant žinojimą arba turėjimą žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje būtų vertinamos visos objektyvios ir sandorio sudarymui reikšmingos aplinkybės, ir tik vadovaujantis visuma egzistuojančių objektyvių aplinkybių galima patvirtinti apmokestinamojo asmens žinojimą arba turėjimą žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje.

5. Kai apmokestinamasis asmuo nežinojo ir neturėjo žinoti, kad įsigydamas prekes jis sukčiauja PVM srityje, teismų praktika laikosi nuoseklios pozicijos, kad tokių atveju negalima apmokestinamajam asmeniui atisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą. Sąžiningumo principas yra ypatingai svarbus PVM apmokestinimo reglamentavime, atsisakius suteikti teisę į PVM atskaitą kai apmokestinamasis asmuo nežinojo ir neturėjo žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje būtų pažeidžiamas šis principas. Todėl nieko nežinanti ir negalinti žinoti apie sukčiavimą PVM sandorio šalis visada išlieka sąžininga, ir mokesčių administratorius jai privalo suteikti teisę į PVM atskaitą.
6. Įrodinėjimo našta apie žinojimą arba turėjimą žinoti apie dalyvavimą sukčiavime PVM srityje tenka mokesčių administratoriui, taip įgyvendinant iš mokesčių administravimo įstatymo kylančias jo tiesiogines funkcijas. Mokesčių administratorius privalo įrodyti apmokestinamojo asmens nesąžiningumą, o jo neįrodžius suteikti teisę į PVM atskaitą.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

EUROPOS SAJUNGOS TEISĖS NORMINIAI AKTAI

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl Pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos Nr. 2006/112/EB.

LIETUVOS RESPUBLIKOS TEISĖS NORMINIAI AKTAI

1. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751 (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271.
2. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112 (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.

POĮSTATYMINIAI TEISĖS AKTAI

1. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1991m. gruodžio 10 d. nutarimas „Dėl apyvartos mokesčio pakeitimo į bendrąjį akcizą“, Valstybės žinios. 1992, Nr. 6-132.
2. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras (su pakeitimais ir papildymais) Valstybinė mokesčių inspekcija, 2004. Nr. KD-5644.

EUROPOS SAJUNGOS TEISINGUMO TEISMO SPRENDIMAI

1. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2015 m. balandžio 23 d. sprendimas GST – Sarviz prieš AG Germania C 111/14, EU:C:2015:267.
2. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2009 m. spalio 29 d. sprendimas Skatteverket prieš AB SKF Nr. C-29/08, EU:C:2009:665.
3. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2001 m. vasario 22 d. sprendimas Abbey National plc prieš Commissioners of Customs and Excise, Nr. C-408/98, C:2001:110.
4. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. vasario 21 d. sprendimas Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise. Nr. C-255/02, EU:C:2006:121.
5. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2006 m. liepos 6 d. sprendimas Axell Kittel prieš Belgijos valstybę ir Belgijos valstybė prieš Recolta Recycling SPRL Nr. C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446.

6. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2012 m. birželio 21 d. sprendimas. Mahagében kft prieš Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága ir Péter Dávid prieš Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága. Nr. C 80/11 ir C 142/11. EU:C:2012:373.
7. Europos Sąjungos teisingumo teismas. 2006 m. sausio 12 d. sujungtame sprendime Optigen Ltd/Fulcrum Electronics Ltd/Bond House Systems Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise. Nr. (C-354/03), (C-355/03), (C-484/03). EU:C:2006:16.
8. Europos Sąjungos Teisingumo teismo. 2006 m. gegužės 11 d. sprendime Commissioners of Customs & Excise, Attorney General prieš Federation of Technological Industries ir kt. C-384/04, EU:C:2006:309.
9. Europos Sąjungos teisingumo teismas. 2008 m. gegužės 8 d. sprendimas sujungtose bylose. Ecotrade SpA prieš Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3. Nr. C 95/07 ir C 96/07.
10. Europos Sąjungos teisingumo teismas. 2012 m. liepos 12 d. sprendimas. EMS-Bulgaria TRANSPORT OOD prieš Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ Plovdiv . Nr. C 284/11. EU:C:2012:458.
11. Europos Sąjungos teisingumo teismas. 2008 m. liepos 10d. sprendimas. Alicja Sosnowska prieš Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ósrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu,. Nr. C 25/07. EU:C:2008:395.
12. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2000 m. rugsėjo 12 d. sprendimas Commission of the European Communities v Hellenic Republic. Nr. C-260/98, EU:C:2000:429.

LIETUVOS RESPUBLIKOS TEISMŲ SPRENDIMAI

1. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktikos, aiškinant ir taikant su pridėtinės vertės mokesčio atskaita susijusias teisės aktų nuostatas, apžvalga. 2014 m . sausio- birželio mėn. biuletenis Nr. 27.
2. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo išplėstinė teisėjų kolegija. 2013 m. vasario 5 d. nutartis administracinėje byloje UAB „MEVEX“ prieš Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A602-705/2013.
3. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo plenarinės sesijos. 2013 m. rugsėjo 25 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Ripol“ prieš Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. P822-151/2013.

4. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo. 2016 m. spalio 19 d. sprendimas administracinėje byloje UAB „Digrama“ prieš Valstybinę mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-1206-438/2016.
5. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo plenarinės sesijos. 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje Valstybinę mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos prieš UAB „Tauja“, Nr. A1-355/2004.
6. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2015 m. sausio 19 d. sprendimas administracinėje byloje UAB „B. V. Transportas“ prieš Valstybinę mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-501-442/2015.
7. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2015 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Lenara“ prieš Valstybinę mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-125-438/2015.
8. Vilniaus Apygardos administracinio teismo. 2011 m. sausio 6 d. sprendimas administracinėje byloje AB „ŽIA valda“ prieš Valstybinę mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. I-652-95/2011.
9. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo. 2018 m. lapkričio 17 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Baltic Industry“ prieš Valstybinę mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. EA-1341-556/2018.
10. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo. 2007 m. gegužės 14 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Alsiga“ prieš Valstybinę mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-469-382-07.
11. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo. 2014 m. birželio 12 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Minadalis“ prieš Valstybinę mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A-442-1434-14.
12. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2016 m. liepos 4 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Mituva“ prieš Valstybinę mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. eA-601-602/2016.
13. Vilniaus Apygardos administracinio teismo. 2017 m. birželio 19 d. sprendimas administracinėje byloje UAB „Saulės simfonija“ prieš Valstybinę mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. I-2714-821/2017.

SPECIALIOJI LITERATŪRA

1. BUŠKEVIČIŪTĖ, E., PUKELIENĖ V. Valstybės mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 1998.
2. SMALAKIENĖ, E., Pridėtinės vertės mokesčio atskaitos probleminiai aspektai. Jurisprudencija, 2004.
3. FEDOSIUK., O. Sukčiavimas pridėtinės vertės mokesčio srityje: samprata ir kvalifikavimo pagrindai. Jurisprudencija, 2010, Nr. 4(122).
4. ČERKA P., GRIGIENĖ J., Piknaudžiavimas mokesčių teisėje, kurio pagrindu prarandama teisė į PVM atskaitą. Teisės apžvalga Nr. 2 (16) 2017.
5. BUDZINSKAITĖ, J., Lengvatinių pridėtinės vertės mokesčio tarifų taikymo tikslingumo analizė. Vilnius, 2007.

ELEKTRONINIAI DOKUMENTAI

1. Finmin.lrv.lt [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. spalio 22 d.]. Prieiga per internetą: <https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/mokesciai/pagrindiniai-mokesciai/pridetines-vertes-mokestis>
2. Finmin.lrv.lt [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. spalio 27 d.]. Prieiga per internetą: <https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/mokesciai/pagrindiniai-mokesciai/pridetines-vertes-mokestis>
3. NOVOŠINSKIENĖ, A. Nepriklausomos Lietuvos mokesčių sistemos raidos tyrimas. Science and studies of accounting and finance: problems and perspectives, scientific journal, 2012, p. 166. [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. kovo 22 d.]. Prieiga per internetą: <file:///C:/Users/user/Downloads/177-355-2-PB.pdf>
4. 2017m. valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų konsoliduotos visumos pajamos – 9 996 983 tūkst. eurų. Sudaryta remiantis: Lietuvos Respublikos finansų ministerijos duomenimis. [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. spalio 22d.]. Prieiga per internetą: www.finmin.lrv.lt
5. 2017 m. valstybės biudžeto pajamos – 8 476 141 tūkst. eurų. Sudaryta remiantis: Lietuvos Respublikos finansų ministerijos duomenimis. [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. kovo 22d.]. Prieiga per internetą: www.finmin.lrv.lt
6. JUOZAITIS, M., VALNTEJUS, G., *Mokesčio mokėtojo teisės į PVM atskaitą įgyvendinimo naujovės: aktuali mokesčių ginčų praktika* [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 15 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.mzinios.lt/lt/2015-04->

07/straipsniai/mokesciu_teise/mokescio_moketojo_teises_i_pvm_atskaita_igyven_dinimo_naujoves_aktuali_mokestiniu_gincu_praktika.html

7. VMI konsultacinė medžiaga., *Dél Europos Teisingumo teismo sujungtų bylų C – 439/04 ir C – 440/04* [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. spalio 10 d.]. Prieiga per internetą: https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/rastai-paaiskinimai/-/asset_publisher/00hS/content/del-europos-teisingumo-teismo-sujungtu-byly-c-%E2%80%93439-04-ir-c-%E2%80%93440-04/10174;jsessionid=7F23BD76E876AD72D2B7C534CAC336F8?accessibility=true
8. Vmi.lt [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 27 d.]. Prieiga per internetą: https://www.vmi.lt/cms/documents/10162/9224299/ESTT_praktika_d%C4%97l_PVM.pdf/3d4ef3d2-0133-4e1c-a6de-66ef86d72d79

Santrauka

Atsisakymas suteikti teisę į PVM atskaitą, kai apmokestinamasis asmuo (pirkėjas) žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvauja sukčiavime PVM srityje

Pridėtinės vertės mokestis (toliau PVM) yra mokamas nuo papildomai sukurtos pridėtinės vertės, apmokestinant prekių tiekimą ir paslaugų teikimą. PVM ištakas galime sutikti dar 1957 m. Prancūzijoje. Tačiau moderna PVM atsiradimą galėtume sieti su 1997 m. gegužės 17 d. priimta Šeštąja Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo. 2006 m. lapkričio 28 d. buvo priimta naujausia šeštosios direktyvos redakcija Nr. 2006/112/EB, kuri šiuo metu yra esminis dokumentas reglamentuojantis PVM apmokestinimo tvarką.

Teisė į PVM atskaitą yra esminis PVM sistemos elementas. Teismų praktikoje ne kartą yra akcentuota, jog teisė į PVM atskaitą gali būti ribojama tik išimtinai pagrįstais atvejais.

Teismų praktikoje neretai susiduriama su situacija, kai apmokestinamasis asmuo, nors pats ir nesukčiauja, nepiktnaudžiauja teise ir neatlieka jokių kitų tiesiogiai su mokesčių vengimu susijusių veiksmų, tačiau jo sudaromi sandoriai yra įtraukiami į tokią veiklą.

Teismų praktika išskiria tris pagrindinius atvejus kai galima atsisakyti apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę į PVM atskaitą. Tokie atvejai yra kai: 1) sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant; 2) Paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas mokesčių srityje; 3) Jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo (pirkėjas) žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvauja sukčiavime PVM srityje.

Minėtu trečiuoju atveju teismų praktika rodo, kad problemos kyla tada, kai siekiama išsiaiškinti ar apmokestinamasis asmuo žinojo ir turėjo žinoti, ar nežinojimo ir neturėjimo žinoti apie kontrahento sukčiavimą. Pabrėžtina, kad naujausia teismų praktika rodo, jog turi būti vadovujamasi ne tik formaliais įrodymais, bet turi būti vertinamos ir visos objektyvios aplinkybės.

Summary

Refusal to Grant the Right to Deduction of VAT when the Taxable Person (Buyer) Knew or Ought to Have Known that by Acquiring the Goods He Was Involved in the VAT Fraud

Value added tax (VAT) is paid from the value added additional by putting taxes on supplies of goods and services. VAT roots can be found in France since 1957. However, the occurrence of modern VAT is related to the Sixth Council Directive of the Member States relating to turnover taxes adopted on 17 May 1997. Its up-to-date version was adopted on 28 November 2006, by Sixth Council Directive No 2006/112/EB, which currently is an essential VAT treatment document.

Right to deduct VAT is an essential element of the VAT system. Case law on several occasions highlighted that right to deduct VAT could be restricted only in exceptional and duly justified cases.

Case law often confronts the situation when a taxable person gets involved in tax evasion even though he has not entered into abusive practices; is not directly doing tax evasion but is consider being a part of such a process by signing particular transactions.

Case law points out tree main cases when a taxable person could be declined to a right to deduct VAT. Such cases are when: 1) Transactions based on this right were made abusively; 2) Person itself is involved in tax evasion; 3) If considered all objective circumstances is still proved that a taxable person (buyer) knew or ought to have known that by acquiring the goods he was involved in the VAT fraud.

Case law of the third case mentioned above shows that the problem results in the clarification if a taxable person knew and ought to have known or did not knew and did not ought to have known about the fraud of a contractual partner. It should be stressed that the up-to-date case-law shows that it is necessary to consider not only formal proofs but also to value all objective circumstances.