



## PIKTNAUDŽIAVIMAS MOKESČIŲ TEISĖJE, KURIO PAGRINDU PRARANDAMA TEISĖ Į PVM ATSKAITĄ

Paulius Čerka<sup>1</sup>

Jurgita Grigienė<sup>2</sup>

DOI: <http://dx.doi.org/10.7220/2029-4239.16.6>

### SANTRAUKA

*PVM sukčiavimas arba piktnaudžiavimas yra labai aktuali teisminė sąvoka šių dienų mokesčinei teisei. Karuselinio ir panašaus sukčiavimo atvejai yra dažni Lietuvos ir kitų šalių praktikoje, todėl svarbu aiškiai įvardinti ribas skiriančias mokesčių piktnaudžiavimą, sąlygojantį teisių praradimą, bei kitas situacijas, kuomet nors ir PVM nėra iki galo surenkamas į biudžetą, tačiau tai nėra sąlygojama piktnaudžiavimu. Pats populiariausias PVM sukčiavimo modelis yra karuselinis sukčiavimas arba dingęs prekybininkas. Taikant šios schemos variantą dingusio prekiautojo klientas parduoda kitos ES narės subjektui ir pareikalauja iš savo mokesčių institucijų, kad šios grąžintų PVM, kurį jis sumokėjo dingusiam prekiautojui, kuris į biudžetą taip ir lieka nesumokėjęs PVM, todėl tokiu būdu padaroma žala biudžetui. Tačiau tokias schemas būtina skirti nuo situacijų, kuomet PVM nėra tinkamai surenkamas, tačiau mokesčių mokėtojas nėra „tokio plano“ dalimi ir neturėtų nukentėti. Straipsnyje pateikiamos dvi mokesčių bylos, kuriose teismai konstatavo mokesčių piktnaudžiavimą tuo pagrindu, kad mokesčių mokėtojas galėjo numatyti savo kontrahento finansinį nepajėgumą pilnai įvykdyti PVM mokesčines prievoleles, nors sandorių dalyviai atliko realias ekonomines operacijas ir nesiekė PVM sukčiavimo. Nekyla abejonių dėl pačio principo, kad asmenys negali Sąjungos teisės normomis remtis sukčiaudami ar piktnaudžiaudami, tačiau neaiškumų kyla siekiant tiksliai apibrėžti ką reikėtų laikyti piktnaudžiavimu, t.y. ar vien numatymas kontrahento nepajėgumo, kuris nebuvo tyčinis ar planuotas, sumokėti PVM pilna apimtimi jau laikytina tokiu piktnaudžiavimu. Autoriaus nuomone, kuomet kai PVM nesumokamas dėl rinkoje realiai veiklą vykdančio, bet sunkumus patiriančio subjekto, faktinė situacija iš esmės skiriasi nuo karuselinio sukčiavimo schemos. Todėl visiškai be pagrindo nepilnai mokus ūkio subjektas buvo vertinamas kaip nesąžiningas mokesčių mokėtojas, t.y. dėl objektyvių rinkos sąlygų kylantis įmonės nemokumas ir operacijos su tokiu subjektu negali būti savaimė laikoma nesąžininga mokesčinė operacija. Kai pati ūkinė operacija turi akivaizdų komercinį turinį, ji atliekama komerciniu motyvu, o ne siekiant nesąžiningos naudos, tai iš tokios operacijos atsiradusios mokesčinės teisės negali būti laikomos nesąžiningumu.*

### REIKŠMINIAI ŽODŽIAI

<sup>1</sup> Autorius yra advokatas, dr., Vytauto Didžiojo universiteto, teisės fakulteto docentas.

<sup>2</sup> Autorė yra advokatė, dr., Vytauto Didžiojo universiteto, teisės fakulteto docentė.

*Teisė į PVM atskaitą, piktnaudžiavimas mokesstinėje teisėje*

## IVADAS

PVM sukčiavimas arba piktnaudžiavimas yra labai aktuali teisminė sąvoka šių dienų mokesatinei teisei. Karuselinio ir panašaus sukčiavimo atvejai yra dažni Lietuvos ir kitų šalių praktikoje, todėl svarbu aiškiai įvardinti ribas skiriančias mokesstinį piktnaudžiavimą, sąlygojantį teisių praradimą, bei kitas situacijas, kuomet nors ir PVM nėra iki galo surenkamas į biudžetą, tačiau tai nėra sąlygojama piktnaudžiavimo. Ši mokesstinio piktnaudžiavimo sąvoka be abejonės turi būti apibrėžiama vienodai ES mastu, nes tai susiję su ES PVM direktyvos įgyvendinimu, o ne nacionaline mokesčių sistema.

PVM mokeskis buvo suformuotas Prancūzijoje šeštajame dešimtmetyje ir Europos Bendrijos priimti 1967 m. balandžio 11 d. pirmoji Tarybos direktyva Nr. 67/227/EEB ir antroji Tarybos direktyva Nr. 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo numatė šalių pareigą įvesti šį mokesį. Dabar OECD šalyse jis sudaro apie 20 proc. visų surenkamų mokesčių, o bendrai vartojimo mokesčiai (PVM, pardavimo mokeskis, akcizai) sudaro apie 30 proc. visų surenkamų mokesčių.<sup>3</sup> Akivaizdu, kad tai vienas esminių valstybės biudžeto ramsčių. Lietuvoje virš 90 procentų valstybės bei savivaldybės biudžetų įplaukų sudaro mokesčių pajamos. Didžiausią nacionalinio biudžeto įplaukų dalį sudaro pridėtinės vertės mokeskis, gyventojų pajamų mokeskis, akcizai<sup>4</sup>. Pagal pateiktus duomenis 2017 m. vien PVM Lietuvoje sudarė daugiau nei 50 proc. viso biudžeto (apie 60 proc. visų mokesčių pajamų)<sup>5</sup>, t.y. nepalyginamai daugiau nei OECD šalių vidurkis. Todėl šio mokesčio teisinio reguliavimui ir apibrėžtumo klausimai yra vieni aktualiausių praktiniu aspektu.

Siekiant apibrėžti piktnaudžiavimą PVM srityje, pirmiausia būtina iš esmės apibūdinti šį netiesioginį mokesį ir reiškinius, kuriuos jis apmokestina. PVM yra vartojimo mokeskis, t. y. jo našta gula namų ūkiui, o ne verslui, kuris nors ir naudoja turtą, tačiau jo nevartoja šia prasme. PVM mokėtojo užduotis yra perkelti surenkamą mokesį vartotojams, o komercinė veikla lieka neutrali jo atžvilgiu. Kita vertus, praktiniu požiūriu, PVM iš esmės yra ūkinės operacijos mokeskis, nes apmokestinimo momentas nesutampa su suvartojimo momentu. Kai kurios paslaugos yra suvartojamos iš karto (pervežimo paslauga), o kai kuriuos daiktus suvartojame ne tuo pačiu metu, kai juos įsigyjame (pvz. maistas), o dar kai kuriuos sunaudojame per ilgą laiką (nekilnojamas turtas), todėl PVM iš tikrųjų yra tiekimo vartojimui apmokestinimas. Vartojimui tenka našta, bet momentas apmokestinimo yra susietas ne su vartojimo momentu, bet su tiekimo vartojimui (pardavimas, paslaugų suteikimas ir pan.) galutiniam vartotojui etapais visoje tiekimo grandinėje. PVM yra surenkamas verslo subjektų per etapinį procesą, tačiau kadangi tai yra vartojimo apmokestinimas, ši PVM našta neturėtų likti verslo subjektams (išskyrus atvejus, kai pats komercinis subjektas per savo darbuotojus įvykdo suvartojimą). Taigi, galima teigti, kad

<sup>3</sup> OECD publication, Consumption Tax Trends 2014, *VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*

DOI:10.1787/ctt-2014-en,

[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/consumption-tax-trends-2014\\_ctt-2014-en#.V-bNg61v9GY#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/consumption-tax-trends-2014_ctt-2014-en#.V-bNg61v9GY#page1)

<sup>4</sup> Duomenys pagal VMI skelbiama informaciją. <http://www.vmi.lt/cms/biudzeto-pajamos>, Aplankyta 2017.05.15

<sup>5</sup> Duomenys pagal VMI skelbiama informaciją. Nacionalinio biudžeto pajamos. <http://www.vmi.lt/cms/documents/10162/9198274/Nacionalinio+biud%C5%BEeto+pajamos+%282017+m.%29.xls/b2026448-e899-49d2-82af-f4c27c178929> Aplankyta 2017.05.15

ekonominė našta PVM turi likti tik vartotojams, o jo atskaitos sistema turi laiduoti neutralumą komerciniam subjektui (PVM mokėtoji).

Tuo pagrindu yra grįstas PVM surinkimo ir atskaitos mechanizmas, remiantis principu, kad mokesčių našta neturi likti verslui, bet galutiniams vartotojams, todėl įmokų ir atskaitos sistema laiduoja, jog verslo subjektams neteks šio mokesčio našta, kuomet jie įsigyja prekes ar paslaugas. Iš esmės galimi du mechanizmo modeliai: 1) sąskaitų kredito metodas, kuomet mokėtinas ir atskaitomas PVM grindžiamas sąskaitomis bei 2) atimties metodas (atimant pirkimo ir pardavimo apimtis) nenaudojant PVM sąskaitų (pastarasis metodas naudojamas tik Japonijoje). Pažymėtina, kad JAV vartojimas yra apmokestintas taip vadinamu pardavimo mokesčiu (sales tax), kuomet jį taiko tik paskutinė tiekimo grandis tiesiogiai parduodant prekę ar paslaugą galutiniam vartotojui. JAV sistemoje nėra mokesčio gražinimo, nes jį visą surenka paskutinė tiekimo grandis, o Europinėje PVM sistemoje PVM surenkamas iš visų tiekimo grandyje veikiančių ūkio subjektų, todėl atsiranda poreikis jį sugražinti, kad verslo subjektai liktų neutralūs jo atžvilgiu. „Teisės į PVM atskaitą fundamentalumą įrodo tai, kad šiuo principu remiasi visas PVM mechanizmas. Teisė į PVM atskaitą yra grindžiamas mokestinės naštos perkėlimas iš ekonominę veiklą vykdančių asmenų sektoriaus į vartojimo sektorių.“<sup>6</sup> Taigi, tai netiesioginis mokestis, ir tai reiškia, kad valstybė surenka PVM ne tiesiogiai iš vartotojų, kuriems faktiškai tenka mokestinė našta, o iš kitų asmenų, kurie PVM įstatymo prasme laikomi apmokestinamaisiais asmenimis ir jis „mokamas kiekviename gamybos ir paskirstymo proceso etape; jis renkamas į biudžetą, atsižvelgiant į sukurtą pridėtinę vertę; jis yra tiksliai proporcingas šių prekių ir paslaugų kainai, neatsižvelgiant į prieš tai buvusių operacijų skaičių“.<sup>7</sup> PVM yra mokamas kiekviename gamybos ir prekybos etape.<sup>8</sup>

Taigi, paaiškinę PVM gražinimo pagrindą, galime suprasti kodėl yra sukuriamos įvairios schemos kuomet vienas mokėtojas įgyja teisę į PVM sugražinimą, nors kitas subjektas šio mokesčio nesumoka dėl nemokumo ar kitos priežasties, kuri yra vieno plano dalis. Viena pastarųjų ES PVM grobstymo studijų apskaičiavo, kad vidutiniškai apie 20 proc. yra nesumokama PVM, o šis skaičius Baltijos šalyse gali siekti ir 40 proc. mažą.<sup>9</sup> Todėl būtina aiškiai apibrėžti atvejus, kurie yra PVM piktnaudžiavimas, kuris teisėtai sąlygoja, kad mokesčių mokėtojas praranda teisę į atskaitą. Pats populiariausias PVM sukčiavimo modelis yra karuselinis sukčiavimas arba dingęs prekybininkas. Taikant šios schemos variantą dingusio prekiautojo klientas parduoda kitos ES narės subjektui ir pareikalauja iš savo mokesčių institucijų, kad šios gražintų PVM, kurį jis sumokėjo dingusiam prekiautojui, kuris į biudžetą taip ir lieka nesumokėjęs PVM, todėl tokiu būdu padaroma žala biudžetui. Įprastinis dingusio prekiautojo ir karuselinio sukčiavimo tikslas – didelės vertės produktai, kaip antai mobilieji telefonai, kompiuteriniai lustai ir taurieji metalai, taipogi jie apima nematerialų turtą, pavyzdžiui, anglies dioksido kreditus, dujų ir elektros bei žaliosios energijos sertifikatus.<sup>10</sup> Tokios ir panašios schemos yra finansinių nusikaltimų tyrimo

<sup>6</sup> Kazakauskaitė, Ieva. Teisė į PVM atskaitą kaip fundamentalus PVM principas: praktinės šios teisės realizavimo problemos Lietuvoje.

<sup>7</sup> Bilkštytė, Rūta; Kavoliūnas Andrius. PVM iš arti 1 – Koks tai mokestis. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2006 m. vasaris, Nr. 2, psl. 34-41.

<sup>8</sup> Subhajt, Basu. *Global Perspectives on E-Commerce Taxation Law*. UK: Queen's University Belfast, 2007. Psl. 63.

<sup>9</sup> OECD publication, *Consumption Tax Trends 2014, VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*

DOI:10.1787/ctt-2014-en,

[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/consumption-tax-trends-2014\\_ctt-2014-en#.V-bNg61v9GY#](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/consumption-tax-trends-2014_ctt-2014-en#.V-bNg61v9GY#) ps. 29

<sup>10</sup> Lordų Rūmai, Europos Sąjungos komiteto 12-asis 2012–2013 m. sesijos pranešimas „Kova su ES finansiniams interesams kenkiančiu sukčiavimu“, 4 langelis, p. 22

tarnybos pareigūnų kasdienybė. Tačiau tokias schemas būtina skirti nuo situacijų, kuomet PVM nėra tinkamai surenkamas, tačiau mokesčių mokėtojas nėra „tokio plano“ dalimi ir neturėtų nukentėti.

## LR TEISMŲ PRAKTIKA

Straipsnyje pateikiamos dvi mokesstinės bylos, kuriose teismas konstatavo mokesstinį piktnaudžiavimą tuo pagrindu, kad mokesčių mokėtojas galėjo numatyti savo kontrahento finansinį nepajėgumą pilnai įvykdyti PVM mokesčines prievoles, nors sandorių dalyviai atliko realias ekonomines operacijas ir nesiekė PVM sukčiavimo. Nekyla abejonių dėl pačio principo, kad asmenys negali Sąjungos teisės normomis remtis sukčiaudami ar piktnaudžiaudami (ESTT Halifax ir kt. 68 punktą; sujungtose bylose Axel Kittel ir Recolta Recycling 54 punktą). *Todėl nacionalinės institucijos ir teismai turi atsisakyti suteikti teisę į atskaitą, jeigu atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatoma, kad šia teise remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant* (žr. Teisingumo Teismo 2012 m. birželio 21 d. sprendimo sujungtose bylose Mahagében ir Dávid, C-80/11 ir C-142/11, 42 p.; 2012 m. gruodžio 6 d. sprendimo byloje Bonik, C-285/11, 35 ir 37 p. ir juose nurodytą teismo praktiką; 2014 m. vasario 13 d. sprendimo byloje Maks Pen, C-18/13, 26 p.; 2015 m. spalio 22 d. sprendimo byloje PPUH Stehcepp, C-277/14, 47 p.<sup>11</sup> Tačiau neaiškumų kyla siekiant tiksliai apibrėžti ką reikėtų laikyti piktnaudžiavimu, t.y. ar vien numatymas kontrahento nepajėgumo, kuris nebuvo tyčinis ar planuotas, sumokėti PVM pilna apimtimi jau laikytina tokio piktnaudžiavimu. Nacionaliniai teisės aktai tiesiogiai neįtvirtina sąlygų (atvejų, aplinkybių), kurioms esant apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą gali būti ribojama. Todėl apibrėžiant (nustatant) tokias sąlygas, remiantis Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 288 straipsnio 3 dalimi ir Administracinių bylų teisenos įstatymo 4 straipsnio 3 dalimi, būtina vadovautis Direktyvos 2006/112/EB nuostatomis, tikslais ir juos aiškinant Teisingumo Teismo suformuotomis taisyklėmis (žr. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išplėstinės teisėjų kolegijos 2013 m. vasario 5 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A602-705/2013). Taip pat pagal ESTT praktiką priemonės, kurių pagal Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 8 dalį valstybės narės gali imtis siekdamos užtikrinti teisingą apmokestinimą mokesčiu ir užkirsti kelią sukčiavimui, turi neviršyti to, kas yra būtina šiems tikslams pasiekti (žr. *Gabalfrisa ir kt.* 52 punktą ir *Transport Service* 29 punktą). Todėl jos negali būti naudojamos taip, kad keltų grėsmę PVM neutralumui, kuris yra pagrindinis Bendrijos teisės aktais numatytos bendros PVM sistemos principas (žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Schmeink & Cofreth et Strobel*, C-454/98, Rink. p. I-6973, 59 punktą).<sup>12</sup> Taip pat primintina, kad piktnaudžiavimo nustatymas turi lemti ne baudą, kuriai paskirti būtinas aiškus ir nedviprasmiškas teisinis pagrindas, bet paprasčiausią pareigą iš dalies ar visiškai atlyginti nepagrįstai įgytas perkant sumokėto PVM atskaitas (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Emsland-Stärke* 56 punktą).

<sup>11</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013-02-25 nutartis byloje A-556-421-13

<sup>12</sup> TEISINGUMO TEISMO SPRENDIMAS, 2006 m. vasario 21 d., Byloje C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise, [http://curia.europa.eu/juris/document/document\\_print.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30db847991401e2c498784aae23b8fb4e77f.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuLbNz0?doclang=LT&text=&pageIndex=0&part=1&mode=DOC&docid=56198&occ=first&dir=&cid=4414368](http://curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30db847991401e2c498784aae23b8fb4e77f.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuLbNz0?doclang=LT&text=&pageIndex=0&part=1&mode=DOC&docid=56198&occ=first&dir=&cid=4414368)

## UAB „S1“ V. VMI BYLA

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas nagrinėjo ginčą tarp UAB "S" ir mokesčių administratoriaus (Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos) dėl Bendrovės teisės į 2 337 000 Lt (676841,98 €) PVM atskaitą, kurią Bendrovė įgyvendino dėl žemės sklypo įsigijimo iš asocijuotos bendrovės - UAB „I1“. Asocijuotas Pardavėjas sklypo perleidimo metu turėjo finansinių sunkumų, o sandorio atsiskaitymas vyko įskaitymais ir Pardavėjo prievolių bankams perėmimu, todėl mokesčių administratorius surašė patikrinimo aktą, kuriuo priskaičiavo ir nurodė sumokėti Bendrovės atskaitytą visą 2 337 000 Lt PVM sumą. Kauno apygardos teismas 2012-02-16 nutartimi išklė UAB "I1" restruktūrizavimo bylą ir įtraukė Valstybinės mokesčių inspekcijos reikalavimus dėl sklypo pardavimo PVM į kreditorinių reikalavimų restruktūrizavimo byloje sąrašą. Kauno apygardos teismas 2012-09-06 nutartimi patvirtino šios bendrovės restruktūrizavimo planą, kuriame yra numatytas 2337000 Lt sklypo pardavimo PVM mokėjimo Valstybinei mokesčių inspekcijai planas. Teismas pritarė mokesčių administratoriaus nuomonei, jog Bendrovė, vykdydama sandorį su IPV, žinojo arba galėjo žinoti, kad minėta įmonė nemoki. 2009 m. įforminto ilgalaikio turto pardavimo sandorio, perkeliant dalį turto į Bendrovę, pasėkoje pirkėjas (Bendrovė) pateiktoje PVM deklaracijoje už 2009 m. liepos mėn. deklaravo 2348789 Lt atskaitomą pirkimo PVM (t. sk. PVM – 2337000 Lt apskaičiuotas nuo žemės sklypo vertės) bei 224278 Lt gražintino iš biudžeto PVM. IPV deklaravo nekilnojamojo turto pardavimo pajamas ir pardavimo PVM, anot VMI administratoriaus žinodama, kad jo nesumokės. Mokesčių administratorius nustatė, kad UAB „I1“ yra įsiskolinusi bankams, D. V., Kauno AVMI, turimas nekilnojamas turtas įkeistas, veiklos pajamų nėra, ši įmonė yra nemoki, ir Bendrovės atsakingi asmenys, įsigydami nekilnojamąjį turtą iš IPV bei atskaitydami pirkimo PVM, žinojo, arba turėjo galimybę žinoti, kad prekių pardavėjas nesumokės apskaičiuoto pardavimo PVM, o pirkėjas įgis teisę į PVM atskaitą, todėl elgėsi nesąžiningai ir neįgijo teisės į PVM atskaitą<sup>13</sup>. Bendrovė ginčijo minėtą patikrinimo aktą, inter alia, dėl to, kad: 1) civilinis deliktas - bendrųjų kreditoriaus interesų pažeidimas (arba skolininko nesąžiningumas) - negali būti kvalifikuojamas PVM piktnaudžiavimu; 2) net ir kvalifikavus tokį pažeidimą kaip PVM piktnaudžiavimą, Bendrovės teisių ribojimas turi būti proporcingas pagal Europos Teisingumo Teismo jurisprudenciją: „<...> piktnaudžiavimo nustatymas turi lemti ne baudą, kuriai paskirti būtinas aiškus ir nedviprasmiškas teisinis pagrindas, bet paprasčiausią pareigą iš dalies ar visiškai atlyginti nepagrįstai įgytas perkant sumokėto PVM atskaitas <...> piktnaudžiavimui panaudoti sandoriai turi būti apibrėžti iš naujo taip, kad atstatytų situaciją, kuri būtų egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudarytų sandorių <...> mokesčių administratorius turi teisę atgaline data reikalauti atlyginti sumas, atskaitytas pagal kiekvieną sandorį, dėl kurio jis pripažįsta, kad teise į atskaitą buvo pasinaudota piktnaudžiaujant (minėto sprendimo Fini H 33 punktą). Tačiau jis turi atskaityti ir visus mokesčius, kuriais buvo apmokestintas pardavimo sandoris – mokesčius, kuriais atitinkamas apmokestinamasis asmuo buvo dirbtinai apmokestintas pagal mokesstinės naštos sumažinimo planą, ir prirėkus turi atlyginti visą permoką.“<sup>14</sup> Šiuo atveju bendrovė buvo nubausta pirkimo PVM atskaitos teisę atimant pilnai, t. y. iš Bendrovės išieškotas visas atskaitytas PVM, neatskaitant iš šios sumos ne tik mokesčių, kuriais buvo apmokestintas pardavimo sandoris (t. y. Pardavėjui tenkančios pardavimo PVM prievolės), bet net ir faktiškai Pardavėjo jau sumokėtos pardavimo PVM mokesčių dalies. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas atmetė Bendrovės skundą ir paliko galioti patikrinimo aktą, pagal kurį iš Bendrovės buvo išieškota

<sup>13</sup> Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2010 m. gruodžio 27 d. sprendimas Nr. S-346(7-302/2010) Šaltinis: (<http://www.infolex.lt/tp/187097>) [2017-05-05]

<sup>14</sup> ESTT sprendimas byloje Nr. C 255/02 Halifax ir kt.

visa PVM suma. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2015-09-08 nutartimi Pareiškėjos apeliacinį skundą atmetė dėl neteisėtų, kreditorių interesus pažeidžiančių sklypo pirkimo pardavimo sutarties šalių tikslų vykdant nepiniginius atsiskaitymus, t. y. siekiant „civiline teisine prasme - sudaryti sąlygas, kad UAB "II" už žemės sklypo pardavimą realiai negautų lėšų ir tokiu būdu išvengtų mokėjimų pagal kreditorinius įsipareigojimus kitiems kreditoriams, išskyrus pareiškėją <...>. Mokestine prasme – UAB "II" nesumokėti į biudžetą pardavimo PVM, arba bent jau nukelti jo mokėjimą neapibrėžtam terminui“.

## UAB "MITUVA" V. VMI BYLA

2006 m. UAB "Mituva" (pardavėjas) ir UAB "Mituvos langai" (pirkėjas) sudarė pirkimo pardavimo išsimokėtinai sutartį dėl įrangos pardavimo. UAB "Mituva" sumokėjo į biudžetą daugiau nei 90 000 litų pardavimo PVM, tačiau UAB "Mituvos langai" vėlavo atlikti priklausančius mokėjimus. 2009 m. pasikeitus situacijai langų gaminimo rinkoje UAB "Mituvos langai" sumažėjo pajamos ir veikla tapo nuostolinga. 2010 m. UAB "Mituvos langai" akcininkai priėmė sprendimą grąžinti įsigytą įrangą UAB "Mituva" dėl to, kad nebuvo pajėgūs jos iki galo išsimokėti. Neišsimokėtos įrangos grąžinimo sandoris įformintas paprasta pirkimo pardavimo sutartimi, pagal kurią išrašytos dvi sąskaitos faktūros ir bendras PVM - 55189 litų. UAB "Mituvos langai" grąžino lizingo būdu įsigytą įrangą, kurios nepajėgė išsimokėti, ir kitiems tiekėjams, t.y. UAB "Mituva" ir UAB "Mituvos langai" grąžinimo operacija atitiko įprastą verslo praktiką. UAB "Mituva" pateikė deklaraciją PVM grąžinimui 2010 m. birželio mėnesį, į kurią įtraukė ir prašomą grąžinti 55189 litų PVM dėl minėto sandorio su UAB "Mituvos langai". Iš biudžeto išmokos atliekamos nebuvo. VMI 2010 m. atliko UAB "Mituva" mokestinį patikrinimą, po kurio išvadų UAB "Mituva" sumažino prašomą grąžinti 55189 litų PVM pateikdama 2010 m. gruodį patikslintą deklaraciją pagal patikrinimo metu pateiktą pasiūlymą. UAB "Mituva" 2010 m. gruodžio mėnesį atliko 55189 litų bankinį pavedimą už UAB "Mituvos langai" mokesčių inspekcijai pagal patikrinimo metu nurodytą rekomendaciją, o pati UAB "Mituva langai" nesumokėjo į biudžetą pardavimo PVM. 2010 m. spalio mėnesį UAB "Mituvos langai" buvo iškelta bankroto byla, kurios metu mokumas nebuvo atkurtas ir įmonė buvo likviduota. UAB "Mituva" ir UAB "Mituvos langai" yra susijusios įmonės per dalinį akcininkų sutaptį. 2013 m. UAB "Mituva" paprašė grąžinti 2010 m. pirkimo PVM, tačiau VMI administratorius dar kartą įpareigojo sumokėti 55189 litų PVM ir dar skyrė baudą. Bendroje sumoje, UAB "Mituva" į biudžetą yra sumokėjusi per 90.000 litų įrangos pardavimo metu (2006 m.), paskui atsiskė PVM grąžinimo sumažindama prašomą grąžinti PVM (2010 m. gruodis), paskui dar kartą papildomai dubliuojančiai atliko 55189 litų mokėjimą VMI (2010 m. gruodis), tačiau ir trečią kartą skundžiamu sprendimu gavo įpareigojimą sumokėti 55189 litų kartu su 10 proc. bauda, t.y. mokesčių mokėtojas viso ta patį PVM jau sumokėjo du kartus ir dar trečią kartą bus įpareigotas vėl jį sumokėti, situacijoje kai jam yra grąžintos neišsimokėtos prekės, t. y. situacijoje kuomet turėtų būti pritaikytas PVM neutralumo principas. Vilniaus apygardos administracinis teismas paliko galioti iš esmės VMI administratoriaus aplinkybių vertinimą ir konstatavęs, kad pareiškėjas yra nesąžiningas mokesčių mokėtojas, bet tik paneigė teisę į atskaitą, bet ir papildomai numatė pareigą už kitą asmenį sumokėti PVM, bei kartu su juo baudą ir delspinigius, nors ginčo PVM mokestis yra sumokėtas dar iki VMI administratoriaus sprendimo priėmimo. Tokią išvadą palaikė ir Vyriausiasis administracinis teismas, nors Europos teisingumo teismas (toliau -ETT) yra ne kartą konstatavęs, kad PVM atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo bet kokios jo ekonominės veiklos atveju mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrina bet kokios

ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą, neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatą, su sąlyga, kad pati ši veikla iš principo būtų apmokestinama PVM<sup>15</sup>.

Pirmiausia būtina konstatuoti, kad aplinkybė, ar už ankstesnius arba vėlesnius atitinkamų prekių pardavimų sandorius mokėtinas PVM buvo sumokėtas valstybės biudžetui, neturi įtakos apmokestinamojo asmens teisei atskaityti sumokėtą pirkimo PVM<sup>16</sup>. Akcentuotina, kad vien pardavimo PVM nesumokėjimo į biudžetą faktas *per se* (pats savaime) negali būti pagrindu apriboti pirkėjo teisę į PVM atskaitą. Šią išvadą akivaizdžiai pagrindžia Teisingumo Teismo praktika, kurioje nuosekliai kartojama, jog klausimas, ar už ankstesnius arba vėlesnius atitinkamų prekių pardavimo sandorius mokėtinas PVM buvo sumokėtas valstybės išdui, neturi įtakos apmokestinamojo asmens teisei atskaityti sumokėtą pirkimo PVM (žr. jau minėtą sprendimą byloje Bonik, 28 p. ir jame nurodytą praktiką).<sup>17</sup> Be to, konkrečiu atveju PVM nesumokėjo tik bankrutavusi UAB “Mituva langai“, tačiau iš ties jis buvo sumokėtas pagal rekomendaciją UAB “Mituva“, todėl šiuo atveju buvo būtina įvertinti sumokėto PVM aplinkybę, nors ETT praktikoje pripažįstama teisė į atskaitą net ir nesant pardavimo PVM į biudžetą sumokėjimo. Pagal pagrindinį bendrajai PVM sistemai būdingą ir iš Pirmosios bei Šeštosios direktyvų 2 straipsnio išplaukiantį principą PVM taikomas kiekvienam gamybos ar platinimo sandoriui, atskaitant mokesį, tiesiogiai priskirtiną įvairioms kainos sudedamosioms dalims<sup>18</sup>. Teismas yra pažymėjęs, kad dėl minėtų priežasčių Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies b punktas aiškintinas taip: valstybė narė negali susieti teisės atskaityti importo PVM su tuo, ar asmuo, kuriam tenka prievolė jį sumokėti, faktiškai jį sumokėjo, taip pat ir tuo atveju, kai asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti mokesį, ir asmuo, turintis teisę į atskaitą, yra vienas ir tas pats.<sup>19</sup> Šiuo atveju ETT aiškina operacijos realumą, o ne aplinkybę, ar faktiškai gražintinas PVM buvo sumokėtas. Reikšminga aplinkybė yra ūkinių operacijų realumas, kas atlikus mokesčių tyrimą ir bylos aplinkybių vertinimą buvo konstatuota, tačiau vien todėl, kad gražinęs įrangą asmuo dėl nemokumo nesumokėjo PVM į biudžetą laiku (iš ties jis buvo įskačiuotas jį sumokėjus pačiam apeliantui), buvo vertinamas kaip sukčiavimas. Tokiu atveju bet kuri operacija tarp susijusių asmenų, kuomet nebūtų iš dalies iki mėnesio galo sumokamas PVM yra PVM sukčiavimo schema, jei sektume teismo motyvacija, tačiau ETT, formuodamas vieningą PVM sistemos reguliavimą laikosi kitokios pozicijos. Daugelį kartų yra konstatuota, kad Šeštosios direktyvos atskaitos sistemos tikslas yra visiškai sumažinti verslininko ekonominėje veikloje mokėtino ar sumokėto PVM našą. Todėl bendra PVM sistema užtikrina visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatus su sąlyga, kad jai iš principo būtų taikomas PVM<sup>20</sup>. Šiuo atveju įrangai esant gražintai turi būti laikomasi neutralumo principo, nes komercinė operacija yra panaikinta (įranga gražinta). Todėl tai, ką 2006 m. UAB “Mituva“ sumokėjo į biudžetą ji turi teisę atgauti, nes prekės buvo gražintos ir ūkinė operacija buvo panaikinta. Kitu atveju

<sup>15</sup> (žr., be kita ko, 2001 m. vasario 22 d. Sprendimo *Abbey National*, C-408/98, Rink. p. I-1361, 24 punktą ir 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimo *HE*, C-25/03, Rink. p. I-3123, 70 punktą)

<sup>16</sup> (šiuo klausimu žr. 2004 m. kovo 3 d. Nutarties *Transport Service*, C-395/02, Rink. p. I-1991, 26 punktą)

<sup>17</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. liepos 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-601-602/2016 Šaltinis: (<http://www.infollex.lt/tp/1300017>) [2017-05-16]

<sup>18</sup> (žr., be kita ko, 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Midland Bank*, C-98/98, Rink. p. I-4177, 29 punktą; 2003 m. lapkričio 27 d. Sprendimo *Zita Modes*, C-497/01, Rink. p. I-14393, 37 punktą ir minėto sprendimo *Optigen ir kt.* 54 punktą)

<sup>19</sup> Byla C-414/10 *Société Véleclair* prieš *Ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat*

<sup>20</sup> (ypač žr. 2001 m. vasario 22 d. Sprendimo *Abbey National*, C-408/98, Rink. p. I-1361, 24 punktą ir minėto sprendimo *Zita Modes* 38 punktą)

gautsi, kad UAB “Mituva“ turi sumokėti PVM ir už parduotas prekes, kurios yra grąžintos, ir dar kartą už tų prekių grąžinimą. VMI be pagrindo vertino situaciją tik 2010 m. aplinkybių kontekste ir be pagrindo konstatavo, kad PVM yra nesumokėtas, tačiau neįvertino ūkinės operacijos turinio, t.y. neįvertino, kad UAB “Mituva“ jau buvo už tą pačią įrangą sumokėjęsi 2006 m. PVM, todėl ją sugražinus ji įgyja teisę atstatyti sumokėtą PVM, nes kuomet ji parduos šią įrangą ji vėl turės mokėti PVM. Deja, pagal esamą teismo ir VMI sprendimą tas pats PVM bus sumokėtas 4 kartus: 2006 m. pardavus, 2010 m. atlikus mokėjimą už trečiąjį asmenį (UAB “Mituvos langai“), dabar pagal dabartinį sprendimą ir dar kartą kuomet įranga buvo realizuota kitam gamintojui, t.y. viso 4 kartus be teisės atsiimti. Teismas vertino UAB “Mituva“ veiksmus kaip sukčiavimą, nors ši įmonė tris kartus dėl tos pačios įrangos PVM tik mokėjo į biudžetą, tačiau vien tai, kad susijęs asmuo patyrė bankrotą yra pakankama aplinkybė teismo nuomone asmenį sumokėjusį daugiau nei derėtų pagal įstatymą laikyti sukčiautoju.

Teisės į PVM atskaitą ribojimas yra pripažintas ESTT praktikoje, kai nustatomos mokesčių slėpimo, mokesčių vengimo ir piktnaudžiavimo tikslai<sup>21</sup>. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išplėstinė teisėjų kolegija, apibendrinama Teisingumo Teismo praktiką 2013 m. vasario 5 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A602-705/2013, konstatavo, kad nacionalinės institucijos ir teismai turi teisę apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisę į atskaitą, jei atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatoma: 1) sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant (angl. abuse; abusive practice; vok. Missbrauch, missbräuchliche Praxis, pranc. pratique abusive) (žr., pvz., jau minėto sprendimo byloje Halifax 86 p.) arba; 2) paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas mokesčių srityje arba; 3) jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo (pirkėjas) žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio šių tiekimų ar paslaugų grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliktu sukčiavimu PVM srityje (angl. fraud, fraudulent evasion of VAT; vok. Mehrwertsteuerhinterziehung, pranc. fraude à la TVA), net jeigu nagrinėjamas sandoris atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliekamo prekių tiekimo ir ekonominės veiklos sąvokos (žr., pvz., jau minėtą sprendimą byloje Bonik, 38-40 p.; sprendimą byloje Kittel ir Recolta Recycling, 56-59 p.; sprendimą byloje Mahagében ir Dávid, 45, 46 p.).<sup>22</sup> Taip pat teismas pažymėjo, kad Sąžiningumo koncepcija Teisingumo Teismo sprendimuose yra nurodoma tose bylose, kuriose yra pasisakoma dėl galimybės riboti teisę į atskaitą tada, kai subjektai dalyvauja PVM sukčiavime. Teisingumo Teismas sąžiningumo koncepciją pradėjo formuoti sujungtose bylose Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd ir Bond House Systems Ltd (C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, 52-54 p.), kuriose Teismas pripažino, kad mokesčio mokėtojo teisė į atskaitą negali priklausyti nuo to, koku būdu tiekimų grandinėje veikia kiti subjektai, nes tai prieštarautų Šeštosios direktyvos tikslams. Teisingumo Teismas konstatavo, kad jeigu mokesčių mokėtojas nežino apie kitų mokesčių mokėtojų vykdomą PVM sukčiavimą, tai jam negali atsirasti neigiamos pasekmės. Teisingumo Teismas pažymėjo, kad faktas dėl to, ar mokėtinas mokestis buvo sumokėtas į valstybės biudžetą, neturi įtakos teisės į atskaitą įgyvendinimui.

<sup>21</sup> Teisingumo Teismo 2006 m. vasario 21 d. sprendimo byloje Halifax ir kt., C-255/02, 71 p.; 2006 m. liepos 6 d. sprendimo sujungtose bylose Axel Kittel ir Recolta Recycling, C-439/04 ir C-440/04, 54 p.; 2011 m. spalio 27 d. sprendimo byloje Tanoarch, C-504/10, 50 p. ir kt

<sup>22</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. liepos 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-601-602/2016, Šaltinis: (<http://www.infoplex.lt/tp/1300017>) [2017-05-10]



*Teisingumo Teismas dėl sąžiningumo koncepcijos pasisako tada, 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) (žr. jau minėtus sprendimus byloje Axel Kittel ir Recolta Recycling; Mahagében ir Dávid; Bonik ir kt.). Plačiau sukčiavimo sąvokos Teisingumo Teismas neapibrėžia. Teisėjų kolegija vertina, kad dėl galimų sukčiavimo atvejų įvairovės jis gali būti konstatuotas tik kiekvienu konkrečiu atveju, ištyrus ir įvertinus visas nustatytas aplinkybes bei turimus įrodymus (žr. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išplėstinės teisėjų kolegijos 2013 m. vasario 5 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A602-705/2013, 2013 m. vasario 11 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A602-133/2013).<sup>23</sup>*

Tačiau praktikoje nesąžiningumo sąvoka suprantama vien tuo, kad jei mokesčių administratorius pagrindė, jog subjektas žinojo (turėjo žinoti) tai, jog pardavėjas nesumokės į valstybės biudžetą dėl savo finansinių sunkumų, kurie kad ir nebuvo tyčia inicijuoti, tuo būdu jis taps nesąžiningas ir praras visą teisę į atskaitą. Visgi ESTT praktikoje yra analizuojamas pačio nesąžiningumo žinojimas, o ne tiekėjo finansinės padėties įvertinimas. Mūsų nuomone, tai prieštarauja principui, jog pardavimo PVM sumokėjimas/nesumokėjimas neturi įtakos teisės į pirkimo PVM atskaitą įgyvendinimui pagal ESTT jurisprudenciją. *Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Ji taikoma nedelsiant visiems mokesčiams, kuriais apmokestinami pirkimo sandoriai (šiuo klausimu žr., be kita ko, Sprendimo Gabalfriša ir kt., C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 43 punktą ir Sprendimo Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, 30 ir 31 punktus). Kai mokesčių administratorius turi reikiamus duomenis, kad nustatytų, jog esminiai reikalavimai įvykdyti, jis neturi nustatyti, kiek tai susiję su šio asmens teise atskaityti šį mokesį, papildomų sąlygų, galinčių naudoti šia teise padaryti neįmanomą (žr. Sprendimo Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, 40 punktą).* Be to, Mituvos atveju PVM buvo sumokėtas už pardavėją paties pirkėjo, tačiau vis tiek jam buvo užkirstas kelias į atskaitą, t.y. buvo patvirtinta situacija, jog valstybės biudžetas gauna PVM du kartus – iš pardavėjo (pirkėjo geranoriškai sumokėtą pagal VMI rekomendaciją) ir iš pirkėjo (neleidžiant atsiimti) (Žr. *mutatis mutandis* ESTT 2015 m. balandžio 23 d. sprendimą byloje Nr. C-111/14 GST - Sarviz Germania).

## IŠVADOS

Taigi, dėl nesąžiningumo sampratos ir vertinimo, teismų mokesčių bylų praktikoje klaidingai vertinama nesąžiningumo juridinė aplinkybė, nes ekonomiškai realaus ir sąžiningo sandorio vykdymas nors ir su nepilnai mokių ūkio subjektu, negali būti laikomas piktnaudžiavimu. Pagal Teisingumo Teismo praktiką teisės į PVM atskaitą ribojimas galimas tik tuomet, jei atsivėlęgis į objektyvias aplinkybes, nustatoma viena iš aplinkybių:

- apmokestinamojo asmens sukčiavimai,
- apmokestinamojo asmens piktnaudžiavimas

<sup>23</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. liepos 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-601-602/2016, Šaltinis: (<http://www.infolex.lt/tp/1300017>) [2017-05-16]

- arba apmokestinamojo asmens dalyvavimas tokiaame sukčiavime, tai yra žinojimas ar turėjimas žinoti, kad įsigydamas prekes jis dalyvauja kito asmens sukčiavimo PVM sandoryje.<sup>24</sup>

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas taip pat yra pažymėjęs<sup>25</sup>, kad Europos Teisingumo Teismas 2006 m. liepos 6 d. *sprendime* (sujungtose bylose C-439/04 ir C-440/04), aiškindamas antrosios taisyklės (mokesčio mokėtojo nepiktnaudžiavimo teise principo) turinį taip pat yra konstatavęs, kad <...> „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“ (sprendimo 51 p.); bet, jeigu <...> „apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekes jis dalyvavo į sukčiavimą PVM įtrauktame sandoryje, Šeštosios direktyvos tikslais turi būti laikomas kaip šiame sukčiavime dalyvaujantis asmuo, nepaisant to, ar perparduodamas šias prekes jis gauna naudos, ar ne. Iš tikrųjų tokioje situacijoje apmokestinamasis asmuo padeda sukčiavimo organizatoriams ir tampa jų bendrininku“ (sprendimo 56-57 p.); todėl <...> „jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes įrodoma, kad tiekama apmokestinamajam asmeniui, kuris žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvavo į sukčiavimą PVM įtrauktame sandoryje, nacionalinis teismas turi atsisakyti leisti jam naudotis teise į atskaitą“ (sprendimo 61 p.). Iš aptarto teisinio reguliavimo seka, kad teisės į atskaitą ribojimas gali būti teisėtas ir pagrįstas tuomet, jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, nustatoma viena iš trijų alternatyvių aplinkybių – apmokestinamojo asmens sukčiavimas, apmokestinamojo asmens piktnaudžiavimas arba apmokestinamojo asmens dalyvavimas tokiaame sukčiavime, tai yra žinojimas ar turėjimas žinoti, kad įsigydamas prekes jis dalyvauja kito asmens sukčiavimo PVM įtrauktame sandoryje.<sup>26</sup>

Pažymėtina, kad teismo cituotos ESTT bylos nagrinėjo karuselinio sukčiavimo atvejus ir asmenų teises, kurie buvo įtraukti į karuselinio sukčiavimo schemas. PVM sukčiavimo schema – vadinamoji karuselė yra tuomet, kai įmonė formina fiktyvų prekių pirkimą iš realios veiklos nevykdančios įmonės, kuri išrašo atitinkamą PVM sąskaitą faktūrą; pirkejas šias neegzistuojančias prekes „parduoda“ kitai įmonei, ši – dar toliau; paskutinė šios grandinės įmonė gauna galimybę neteisėtai pasipelninti – įtraukusi į atskaitą fiktyviai sukurtą *pirkimo PVM*, ji įgyja teisę jo dydžiu mažinti (ar net likviduoti) visiškai realią savo mokesstinę našta. 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.<sup>27</sup> Kitaip tariant „Karuselinis“ sukčiavimas vyksta tuomet, kai Europos Sąjungoje veikianti įmonė vykdo tarpvalstybinį prekių tiekimą dingusiam arba neegzistuojančiam ūkio subjektui, perkančiam prekes be PVM pagal ES teisės aktus. Prekės toliau tiekiamos kitam pirkėjui šalies viduje, o dingęs ūkio subjektas iš vietinės mokesčių inspekcijos pareikalauja grąžinti PVM ir biudžetas negauna pajamų. Šiuo atveju, kuomet kai PVM nesumokamas dėl rinkoje realiai veiklą vykdančio, bet sunkumus patiriančio subjekto, faktinė situacija iš esmės skiriasi

<sup>24</sup> 2011 m. birželio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. 239312011, nutartis administracinėje byloje Nr. A438-1559/2008

<sup>25</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo nutartis byloje Nr. A-125-438/2015 Teisminio proceso Nr. 3-61-3-02827-2013-8, 2015 m. vasario 17 d.

<sup>26</sup> taip pat žr. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išplėstinės teisėjų kolegijos 2013 m. vasario 5 d. *nutartį* administracinėje byloje Nr. A602-705/2013).

<sup>27</sup> Fedosiuk, Oleg. *Sukčiavimas pridėtinės vertės mokesčio srityje: samprata ir kvalifikavimo pagrindai*, jurisprudence, 2010, 4(122), p. 169–187.

nuo karuselinio sukčiavimo schemos. Todėl visiškai be pagrindo nepilnai mokus ūkio subjektas buvo vertinamas kaip nesąžiningas mokesčių mokėtojas, t.y. dėl objektyvių rinkos sąlygų kylantis įmonės nemokumas ir operacijos su tokiu subjektu negali būti savaime laikoma nesąžininga mokesstinė operacija. Kai pati ūkinė operacija turi akivaizdų komercinį turinį, ji atliekama komerciniu motyvu, o ne siekiant nesąžiningos naudos, tai iš tokios operacijos atsiradusios mokesstinės teisės negali būti laikomos nesąžiningumu.

Viena vertus LR VAT apibendrinamas Halifax bylą teisingai pažymėjo, kad “piktnaudžiavimo PVM atskaita atvejai yra tokie, kuomet mokesčių mokėtojas sukuria transakcijų eigą nesiejant jų su ekonominiu pagrindimu, pagrindinis tokių veiksmų tikslas yra mokestinės naudos įgijimas. ESTT suformulavo piktnaudžiavimo teise taisyklės dėl PVM mokesčio, būtent 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 mokesstinis pranašumas, kuris prieštarauja Šeštosios direktyvos tikslams; 2) pagrindinis transakcijų tikslas yra mokesčio pranašumo įgijimas, tačiau transakcija neturi ekonominio ir verslo pagrindimo.”<sup>28</sup> Tačiau nagrinėjant bylas dėl PVM grąžinimo, net ir realios ūkinės operacijos su nepilnai mokiū ūkio subjektu buvo laikomos nesąžiningomis.

## LITERATŪROS SĄRAŠAS

### SPECIALI LITERATŪRA

1. Kazakauskaitė, Ieva. Teisė į PVM atskaitą kaip fundamentalus PVM principas: praktinės šios teisės realizavimo problemos Lietuvoje.
2. Bilkštytė, Rūta; Kavoliūnas Andrius. PVM iš arti I – Koks tai mokestis. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*, 2006 m. Vasaris, Nr. 2, psl. 34-41.
3. Subhajt, Basu. *Global Perspectives on E-Commerce Taxation Law*. UK: Queen’s University Belfast, 2007
4. Fedosiuk, Oleg. *Sukčiavimas pridėtinės vertės mokesčio srityje: samprata ir kvalifikavimo pagrindai*, jurisprudence, 2010, 4(122), p. 169–187.
5. OECD publication, *Consumption Tax Trends 2014, VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*
6. DOI:10.1787/ctt-2014-en,
7. [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/consumption-tax-trends-2014\\_ctt-2014-en#.V-bng61v9gy#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/consumption-tax-trends-2014_ctt-2014-en#.V-bng61v9gy#page1)
8. Duomenys pagal VMI skelbiama informaciją. [Http://www.vmi.lt/cms/biudzeto-pajamos](http://www.vmi.lt/cms/biudzeto-pajamos), Aplankyta 2017.05.15
9. Duomenys pagal VMI skelbiama informaciją . Nacionalinio biudžeto pajamos. [Www.vmi.lt](http://www.vmi.lt)  
<http://www.vmi.lt/cms/documents/10162/9198274/Nacionalinio+biud%20C5%beeto+pajamos+%282017+m.%29.xls/b2026448-e899-49d2-82af-f4c27c178929> Aplankyta 2017.05.15
10. Lordų Rūmai, Europos Sąjungos komiteto 12-asis 2012–2013 m. Sesijos pranešimas „Kova su ES finansiniams interesams kenkiančiu sukčiavimu“, 4 langelis

### TEISMŲ PRAKTIKA

---

28 Dėl teisės į PVM atskaitą aktuali LVAT išplėstinės kolegijos 2013-02-05 nutartis administracinėje byloje Nr.A-602-705/2013

1. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013-02-25 nutartis byloje A-556-421-13
2. 2001 m. vasario 22 d. Sprendimas *Abbey National*, C-408/98, Rink. p. I-1361
3. 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimo *HE*, C-25/03, Rink. p. I-3123
4. 2004 m. kovo 3 d. Nutarties *Transport Service*, C-395/02, Rink. p. I-1991
5. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. liepos 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-601-602/2016 Šaltinis: (<http://www.infolex.lt/tp/1300017>) [2017-05-16]
6. 2000 m. birželio 8 d. Sprendimas *Midland Bank*, C-98/98, Rink. p. I-4177;
7. 2003 m. lapkričio 27 d. Sprendimas *Zita Modes*, C-497/01, Rink. p. I-14393;
8. Byla C-414/10 Société Véleclair prieš Ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat
9. Teisingumo Teismo 2006 m. vasario 21 d. sprendimas byloje Halifax ir kt., C-255/02;
10. 2006 m. liepos 6 d. sprendimas sujungtose bylose Axel Kittel ir Recolta Recycling, C-439/04 ir C-440/04;
11. 2011 m. spalio 27 d. sprendimas byloje Tanoarch, C-504/10;
12. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. liepos 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-601-602/2016, Šaltinis: (<http://www.infolex.lt/tp/1300017>) [2017-05-10]
13. 2011 m. birželio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. 239312011, nutartis administracinėje byloje Nr. A438-1559/2008
14. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo nutartis byloje Nr. A-125-438/2015 Teisminio proceso Nr. 3-61-3-02827-2013-8, 2015 m. vasario 17 d.
15. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išplėstinės teisėjų kolegijos 2013 m. vasario 5 d. *nutartį* administracinėje byloje Nr. A602-705/2013).
16. TEISINGUMO TEISMO SPRENDIMAS, 2006 m. vasario 21 d., Byloje C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise, [http://curia.europa.eu/juris/document/document\\_print.jsf;jsessionid=9ea7d2dc30db847991401e2c498784aae23b8fb4e77f.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuLbNz0?doclang=LT&text=&pageIndex=0&part=1&mode=DOC&docid=56198&occ=first&dir=&cid=4414368](http://curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf;jsessionid=9ea7d2dc30db847991401e2c498784aae23b8fb4e77f.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuLbNz0?doclang=LT&text=&pageIndex=0&part=1&mode=DOC&docid=56198&occ=first&dir=&cid=4414368)
17. Dėl teisės į PVM atskaitą aktuali LVAT išplėstinės kolegijos 2013-02-05 nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-705/2013
18. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2010 m. gruodžio 27 d. sprendimas Nr. S-346(7-302/2010) Šaltinis: (<http://www.infolex.lt/tp/187097>) [2017-05-05]

## SUMMARY

*Value added tax is one of the most important sources of all EU member states government revenue, but the its role in Lithuania is even greater. Therefore evasion schemes is real threat to state budget and provision of public services. Therefore the regulation of VAT deduction system is very sensitive. But too strict regulation on abuse of VAT tax may hinder honest tax payers and eventually bring greater loss to economics, since tax payers must enjoy a degree of legal certainty, especially in the case of tax consequences. Deduction system in VAT tax is meant to relieve the trader entirely of the burden of the VAT payable or paid in the course of all his economic activities, since this is meant to ensure complete neutrality of taxation of all economic activities. Though it is clear that principle of*

*prohibiting abusive practices also applies to the sphere of VAT. Since different forms of escaping tax obligations result in tax fraud, evasion or avoidance, fight against these abuses is a mix of national and EU actions. Courts held view that principle of abuse of rights is a general principle of Community law and prevents a taxable person from deducting VAT, where it is apparent from the application for deduction that the objectives of VAT, are not being attained and that the taxable person is artificially creating conditions to justify the application for deduction. But the most problematic issue is to qualify specific situation as abuse of rights. Some tax evasion schemes are clearly recognized as illegal in ECJ decisions and jurisprudence. But still some qualification of situations where VAT is unpaid because of insolvency caused by natural economic factors and not by intentional human will is still unclear. In article it is presented Lithuanian administrative court position that when person deals with partially insolvent partner and may foresee that he would not be able in full to pay his VAT duties, it is held that such transactions are abuse of right denying the right to deduct. Author does not agree with this view, bringing arguments and contesting that the criteria of abuse should be intention of transaction and reality of business operation, but not the knowledge of solvency of business partner in itself. There is not exactly case solved by ECJ regarding this matter, though in general court considers abuse of right only there where tax payer acted not in bona fide transactions-i.e. such transactions which are designed fundamentally to obtain a tax advantage and are of purely artificial nature.*

## **KEY WORDS**

*Carousel tax scheme, taxation, abusive practices, tax obligation*