

2012 m. birželio 21 d. Europos Teisingumo Teismas (ETT) priėmė sprendimą sujungtose bylose C-80/11 ir C-142/11 dėl teisės į PVM atskaitą, kuris yra svarbus ta prasme, kad turėtų kiek pakeisti Lietuvos administracinių teismų praktiką, vertinant nesąžiningos sandorio šalies veiksmus teisės į PVM atskaitą suteikimo sąžiningai sandorio šaliai, dokumentų, pakankamų pasinaudoti atskaitos teise ir įrodinėjimo naštos paskirstymo tarp mokesčio administratoriaus ir mokesčių mokėtojo, aspektais.

Lietuvoje taikoma praktika

Lietuvoje yra tikrai nemažai įmonių, nukentėjusių nuo nesąžiningų partnerių, kurie sandorių vykdymo metu būdavo PVM mokėtojai, po sandorio išsiregistruodavo, sudarydavo sandorius pasinaudodami tik įmonės vardu nusikalstamiems tikslams. Paprastai tokiu atveju mokesčio administratorius reikalavdavo sąžiningos šalies atstatyti atskaitytą PVM, priskaičiuodavo delspinigius ir baudas. Lietuvos administraciniai teismai daugeliu atveju irgi stodavo mokesčio administratoriaus pusėn, nepaisant to, kad realiai teisei į PVM atskaitą reikalinga tik PVM sąskaita faktūra ir prekių ar paslaugų įsigijimas PVM apmokestinamai veiklai bei gavėjo sąžiningumas.

Kaip yra nurodęs Lietuvos Vyriausiasis Administracinis Teismas (Administracinė byla Nr. A¹ – 355/2004), sąžiningumas yra bendrasis teisės principas, išreiškiantis elgesio matą, atitinkantį protingumo ir teisingumo principų reikalavimus. Sąžiningas subjektas yra toks, kuris veikia rūpestingai ir teisingai. Sąžiningumas reikalauja atidumo, rūpestingumo bei draudžia piktnaudžiauti teise. Jeigu mokesčių mokėtojas žino apie tai, jog jo atliekamos ūkinės operacijos ar kitokia vykdoma veikla prisideda prie mokesčių nemokėjimo, arba nors ir nežino, bet atsižvelgiant į eilę teisiškai reikšmingų aplinkybių turi galimybę žinoti, ir nepaisydamas to atlieka tokią ūkinę operaciją, jis elgiasi nesąžiningai. Atkreiptinas dėmesys, kad mokesčio mokėtojo žinojimas arba turėjimas galimybės žinoti apima ne visą kitos sandorio šalies ūkinę veiklą, o tik tą jos dalį, kurioje dalyvavo į PVM atskaitą pretenduojantis subjektas. Todėl kitos sandorio šalies padaryti mokesčių įstatymų pažeidimai, kurie tiesiogiai nėra susiję su mokesčio mokėtojo vykdoma ūkine operacija, paprastai neįtakoja mokesčio mokėtojo sąžiningumo.

Lietuvos Vyriausiasis Administracinis Teismas taip pat yra pažymėjęs, kad siekiant nustatyti, ar mokesčių mokėtojas žinojo arba turėjo galimybę žinoti apie neteisėtą kontrahento veiklą, susijusią su konkrečia ūkine operacija, reikia *vertinti visumą bylos aplinkybių*, tokių kaip šalių tarpusavio santykių pobūdis, jų tęstinumas, elgsena prieš sandorio sudarymą, jo sudarymo ir vykdymo metu, mokesčių mokėtojo atlikti veiksmai, siekiant įsitikinti kitos sandorio šalies veiklos teisėtumu, įsigyjamų prekių ar paslaugų kaina ir kt. Pažymėtina, jog vertinant mokesčių mokėtojo sąžiningumą iš jo negali būti reikalaujama imtis neprotingų priemonių sutarties partnerio veiklos teisėtumui nustatyti. Protingumas yra vienas iš bendrųjų teisės principų. Administracinių bylų teisenos įstatymo 4 straipsnio 5 dalis įpareigoja teismą, esant teisės spragai, vadovautis teisingumo ir protingumo kriterijais. Šiais kriterijais turi būti remiamasi vertinant visumą teisiškai reikšmingų aplinkybių, leidžiančių spręsti apie mokesčių mokėtojo sąžiningumą.

ETT sprendimas

Byloje C-80/11 buvo nustatyta, kad 2007 m. birželio 1 d. *Mahagében* su *Rómahegy-Kert kft* (toliau – *RK*) sudarė sutartį dėl neapdorotų 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. nupirkta akacijos rąstų kiekis nebuvo pakankamas tiekimams, už kuriuos išrašytos sąskaitos faktūros *Mahagében*. 2010 m. birželio 1 d. sprendimu mokesčių administratorius pripažino *Mahagében* mokestinę skolą, be to, skyrė baudą ir nurodė sumokėti delspinigius, manydamas, kad dėl aukščiau nustatytų aplinkybių *Mahagében* neturėjo teisės į atskaitą pagal šias *RK* išrašytas sąskaitas faktūras.

Byloje C-142/11 buvo nustatyta, kad 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 1 992 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 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 įstatymą.

Todėl Vengrijos teismas abiejose bylose iš esmės klausė ETT, ar Direktyvos 2006/112 167 straipsnį, 168 straipsnio a punktą, 178 straipsnio a punktą, 220 straipsnio 1 punktą ir 226 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama nacionalinė praktika, pagal kurią mokesčių institucija atsisako apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę iš jo mokėtinos PVM sumos atskaityti mokėtino ar sumokėto PVM už jam suteiktas paslaugas sumą dėl to, kad sąskaitą faktūrą už šias paslaugas išrašęs asmuo ar vienas iš jo paslaugų teikėjų padarė pažeidimų, šiai institucijai nenustačius, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo apie šį neteisėtą elgesį ar net pats prie jo prisidėjo.

Savo sprendime ETT nurodė, kad apmokestinamųjų asmenų teisė atskaityti iš jų mokėtino PVM sumokėtą prekių ir paslaugų pirkimo PVM yra pagrindinis Europos Sąjungos teisės nustatytos bendros PVM sistemos principas ir teisė į PVM atskaitą iš esmės negali būti ribojama. Bylose neginčijama, kad asmuo, norintis pasinaudoti teise į atskaitą, yra apmokestinamasis asmuo ir kad paslaugos, kuriomis remiamasi siekiant pagrįsti šią teisę, šio asmens panaudotos jo paties apmokestinamiems sandoriams. Be to, nurodyti sandoriai yra įvykdyti ir sąskaitose faktūrose nurodyti visi pagal Direktyvą 2006/112 reikalaujami duomenys, o tai reiškia, kad įvykdytos šioje direktyvoje numatytos *materialios ir formalios*

sąlygos, kad atsirastų teisė į atskaitą ir būtų galima ja pasinaudoti. Pažymėtina, kad nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nenurodoma, kad mokesčių mokėtojai dalyvavo sukčiaujant, pavyzdžiui, pateikiant klaidingas deklaracijas ar išrašant neteisingas sąskaitas faktūras. Todėl šiomis aplinkybėmis apmokestinamajam asmeniui gali būti atsisakyta suteikti teisę į atskaitą tik atsižvelgiant į objektyvius įrodymus, kad apmokestinamasis asmuo, kuriam pateiktos prekės ar suteiktos paslaugos, dėl kurių norima pasinaudoti teise į atskaitą, žinojo ar galėjo žinoti, kad šis sandoris susijęs su tiekėjo ar kito ūkio subjekto ankstesniame etape atliktu sukčiavimu.

Tačiau PVM atskaitos ribojimas yra negalimas apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ir negalėjo žinoti, jog atitinkamas sandoris susijęs su tiekėjo atliekamu sukčiavimu ar kad ankstesnis ar vėlesnis nei šio apmokestinamojo asmens sudaromas sandoris, kuris yra tiekimo grandinės dalis, susijęs su sukčiavimu PVM srityje. Todėl atsakomybės be kaltės nustatymas viršytų tai, kas būtina siekiant apsaugoti valstybės išdo teises. Atsižvelgiant į tai, kad atsisakymas suteikti teisę į atskaitą yra išimtis iš pagrindinio principo, kurį sudaro ši teisė, taikymo, *mokesčių institucija turi pakankamai teisiškai nustatyti objektyvius įrodymus, leidžiančius daryti išvadą, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar galėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, susijęs su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio tiekimo grandinėje, atliekamu sukčiavimu. Pagal ETT praktiką, ūkio subjektai, ėmęsi bet kokios priemonės, kurios gali būti iš jų pagrįstai reikalaujama, kad būtų užtikrinta, jog jų sandoriai nėra įtraukti į sukčiavimą PVM srityje ar kitokį sukčiavimą, privalo turėti galimybę pasikliauti šių sandorių teisėtumu be rizikos prarasti savo teisę atskaityti sumokėtą pirkimo PVM.*

Priemonės, kurias valstybės narės gali priimti pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsnį, siekdamos užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą ir išvengti sukčiavimo, neturi viršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti. Todėl jos neturi būti naudojamos taip, kad dėl jų sistemingai būtų abejojama teise į PVM atskaitą, todėl ir PVM neutralumu, kuris yra bendros PVM sistemos pagrindinis principas. Mokesčių administratorius iš apmokestinamojo asmens, norinčio pasinaudoti teise į PVM atskaitą, *negali reikalauti bendrai, pirma, tikrinti, ar sąskaitą faktūrą už prekes ir paslaugas, dėl kurių prašoma leisti pasinaudoti šia teise, išrašantis asmuo turi apmokestinamojo asmens statusą, taip pat atitinkamas prekes ir gali jas pristatyti ir vykdo savo pareigas deklaruoti bei mokėti PVM, kad užtikrintų, jog tiekėjai nedarytų pažeidimų ar nesukčiautų, ir, antra, turėti tai patvirtinančius dokumentus.* Iš tiesų mokesčių institucijos iš esmės turi atlikti reikalingus apmokestinamųjų asmenų patikrinimus, siekdamos nustatyti pažeidimus ir sukčiavimą PVM srityje ir taikyti sankcijas apmokestinamajam asmeniui, padariusiam šiuos pažeidimus ar sukčiavus. *Jeigu mokesčių administratorius nustatytų tokio tikrinimo teisę mokesčių mokėtojui, tai tokiu atveju jis neteisėtai apmokestinamiesiems asmenims perkeltų savo pareigą kontroliuoti.*

Todėl ETT konstatavo, kad draudžiama nacionalinė praktika, pagal kurią mokesčių institucija atsisako suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę į PVM atskaitą 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. Be to, 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.

Arūnas Šidlauskas
UAB „Grant Thornton Rimess“ advokatas