

„Feniksai“ ir mokestinė praktika

Pastaruoju metu gan dažnai tiek žiniasklaidoje, tiek ir mokesčio administratoriaus pranešimuose minima frazė – įmonės „feniksai“. Fenikso sindromu paprastai nurodoma situacija, kai įmonių akcininkai, siekdami atsikratyti įmonės įsipareigojimų, visą veiklą, darbuotojus ir turtą perleidžia naujai įsteigtoms įmonėms, o pirmoji įmonė bankrutuoja, palikdama skolas kreditoriams ir biudžetui. Praktikoje pasitaiko ir atvejų, kai naujai įsteigta bendrovė, perėmusi iš bankrutuojančios įmonės turtą, dar ir kreipiasi į mokesčio administratorių dėl PVM grąžinimo. Šie prašymai būna atmesti ir paprastai bendrovių skundų netenkina ir teismai. Lietuvos laisvosios rinkos institutas viename iš savo straipsnių buvo nurodęs, kad „Vyriausybės sudarytos darbo grupės pasiūlymuose kovai su oficialiai neapskaityta ekonomika „fenikso sindromas“ minimas kaip vienas iš pažeidimų, keliančių didžiausią grėsmę šalies ekonomikai. Teigiama, jog nuo 2009 metų rugpjūčio iki 2010 metų sausio pabaigos Valstybinė mokesčių inspekcija nustatė net 450 „fenikso sindromo“ atvejų.“ Lietuvos laisvosios rinkos instituto nuomone, kad tiek tyčinis bankrotas, tiek ir „fenikso sindromas“ yra „neišvengiama ribotos įmonių atsakomybės pasekmė. Tol, kol manoma, kad ribota įmonių atsakomybė yra reikalinga (pvz., verslumo skatinimo sumetimais), tol įmonių vadovai turės motyvų imtis įstatymais draudžiamų veiksmų.“

Praeitais metais spaudoje ir mokesčio administratoriaus pranešimuose pasirodė žinios, kad su „feniksais“ pradėta efektyviai kovoti, perkeliant bankrutavusių juridinių asmenų mokestines prievoles ant tų pačių asmenų naujai įsteigtų įmonių. Kaip tuo metu buvo nurodyta, tokią teisminę praktiką pradėjo formuoti ir teismai. Todėl šį straipsnį parašyti ir paskatino domėjimasis motyvais, kuriais remdamasis teismas, mokesčių administratoriaus patikrinimo pagrindu, perkėlia mokestines prievoles naujai įsteigtam asmeniui. Reikia pažymėti, kad tai vienas iš mokesčio administratoriaus mėginimų, tačiau kaip rodo tolesnė praktika, tokios iniciatyvos imasi ir bankroto administratoriai ar net įmonės kreditoriai ir tie bandymai kol kas yra sėkmingi, nors galutinė teismų praktika šioje srityje dar nėra nusistovėjusi. Bankroto administratoriai kritikuoja ir mokesčių inspekciją, kad ji nesiima aktyvesnių veiksmų ir yra pasyvi bankroto procesų stebėtoja.

Taigi, pateikiame šiuo metu garsiausios administracinės bylos Valstybinė mokesčių inspekcija prieš UAB „C“ aplinkybes.

Bylos fabula

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – VMI) skunde teismui prašė iš UAB „C“ (toliau – ir pareiškėjas, UAB „C“) priteisti 428 219 Lt PVM, 42 038 Lt PVM delspinigių, 237 323 Lt GPM, 23 692 Lt GPM delspinigių, 382 491 Lt socialinio draudimo įmokų, 7 804 Lt socialinio draudimo įmokų delspinigių, 472 Lt aplinkos teršimo mokesčio, 47 Lt aplinkos teršimo mokesčio delspinigių, 631 Lt privalomojo sveikatos draudimo įmokų, 62 Lt privalomojo sveikatos draudimo įmokų delspinigių. VMI nurodė, kad mokestinio patikrinimo metu buvo nustatyta, kad pareiškėjas vykdo analogišką veiklą, kokią vykdo bankrutuojanti įmonė UAB „L“. Pažymėjo, jog UAB „L“ 2009 m. lapkričio 12 d. Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos Vilniaus skyriaus iniciatyva buvo iškelta bankroto byla. Mokestinio patikrinimo metu, įmonėje atlikus sutarčių analizę, taip pat apklausiant sutartis pasirašiusių bendrovių atstovus bei pareiškėjo vadovą buvo nustatyta, kad pareiškėjas perėmė ir vykdo bankrutuojančios UAB „L“ veiklą, t. y. teikia tokias pat valymo paslaugas, dirba beveik su visais tais pačiais paslaugų pirkėjais, tomis pačiomis sąlygomis ir kainomis, paslaugas teikia tie patys darbuotojai, kurie perėjo iš UAB „L“. Iš UAB „C“ pasirašytų paslaugų teikimo sutarčių tekstų matyti, kad su kai kuriais paslaugų pirkėjais pareiškėjas tik pakeitė įmonės pavadinimą, o sutarčių tekstai liko tie patys. Taip pat nustatyta, kad UAB „L“ turtas (atsargos ir valymo įrengimai už

357 000 Lt) už susidariusias skolas pagal turto perdavimo priėmimo aktus buvo atiduoti kreditoriams, tarp jų UAB „LS“, UAB „PL“, t. y. su UAB „L“ tiesiogiai susijusiems asmenims. Tokiu būdu UAB „L“, įforminusi turto (prekių) pardavimą įmonėms, kurioms pati turėjo įsiskolinimų, sumažino galimybes kitiems įmonėms kreditoriams atgauti skolas. VMI taip pat pažymėjo, jog susidarius didelei mokestinei nepriemokai įmonė nesikreipė į inspekciją dėl nepriemokos išdėstymo, atidėjimo, neišnaudojo galimybių sąžiningai dalimis atsiskaityti su valstybės biudžetu.

Vilniaus apygardos administracinio teismo sprendimas

Vilniaus apygardos administracinis teismas patenkino VMI skundą ir nurodė tokius motyvus. Naujai įsteigta įmonė perėmė ir vykdo bankrutuojančios UAB „L“ veiklą – teikia tokias pat valymo paslaugas, dirba beveik su visais tais pačiais paslaugų pirkėjais, tomis pačiomis sąlygomis ir kainomis, paslaugas teikia darbuotojai, kurie perėjo iš UAB „L“. Bendrovių vardu veikę asmenys elgėsi nesąžiningai: neinformavo kitų kreditorių apie tai, kad įmonei gresia bankrotas; suprasdami, kad dėl UAB „L“ nemokumo nėra galimybės patenkinti visų kreditorių reikalavimų, bendrovės atstovai, pažeisdami teisės aktų nuostatas, likusių kreditorių nenaudai įformino turto pardavimą, pardavė įrangą. Tokie įmonių sprendimai pažeidžia kitų kreditorių, tame tarpe valstybės teises ir teisėtus interesus, nes šie sandoriai padarė įtakos įmonės mokumui ir galimybei atsiskaityti su kreditoriais. Pagrįsta mokesčių administratoriaus pozicija ir argumentacija dėl MAĮ 10 straipsnio taikymo. MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintas bendras turinio viršenybės prieš formą mokesčių teisėje principas, reiškiantis, kad mokestiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne formaliai jos išraiškai. Tais atvejais, kai mokesčių mokėtojo veiklos išraiška mokesčių santykių atžvilgiu neatitinka jos realaus turinio, mokesčių administratorius, realizuodamas valdingus įgalinimus mokesčių apskaičiavimo, jų sumokėjimo kontrolės ir išieškojimo srityje, turi teisę vadovautis MAĮ 10 straipsnio nuostatomis ir atkurti realias mokesčių mokėtojo vykdomos veiklos aplinkybes. Šiuo atveju yra nagrinėjama pareiškėjo vykdoma veikla, o ne sudaromos ūkinės operacijos ar sandoriai, todėl mokesčių administratoriui nėra būtinybės vertinti pareiškėjo sudarytų sandorių. Tarpusavio UAB „C“ ir UAB „L“ teisinių santykių ir veiksmų turinys vertintinas kaip mokesčių teisių ir pareigų perėmimas. Pareiškėjas pagrįstai įpareigotas sumokėti UAB „L“ apskaičiuotus ir mokesčių administratoriaus sprendimuose nustatytus mokesčius, vadovaujantis teisingumo, protingumo, sąžiningumo kriterijais (MAĮ 8 str.), MAĮ 10 straipsnio nuostatomis.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo sprendimas

Šį Vilniaus apygardos teismo sprendimą patvirtino ir Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. Jo pateikiamuose motyvuose buvo nurodyta, kad būtent draudimo piktnaudžiauti teise principo aiškinimas bei jo taikymas, patvirtinant mokesčius kitam mokesčių mokėtojui, t. y. pareiškėjui UAB „C“, ir yra aktualus šioje administracinėje byloje. Teismas pažymėjo, jog teisine prasme, mokesčiai pareiškėjui galėjo būti patvirtinti, nustačius piktnaudžiavimo teise aplinkybę, kas iš principo ir buvo padaryta. Tikrinamoje administracinėje byloje mokesčių administratorius turėjo įrodinėti, kad naujai įsteigtas teisinis vienetas iš esmės yra tas pats buvęs savarankiškas teisinis vienetas, vėl aktyviai veikiantis rinkoje tik kitu vardu, bet iš principo teikiantis tas pačias paslaugas, bendradarbiaujantis su tais pačiais partneriais, dirbantis su tais pačiais klientais (arba beveik), o naujai įsteigta įmonė administruojama buvusios bankrutavusios įmonės savininkų ar su tais asmenimis giminytės ar kitais artimais ryšiais susijusių asmenų.

Proceso atnaujinimas

Tačiau UAB „C“ kreipėsi į Lietuvos vyriausiąjį administracinį teismą su prašymu atnaujinti procesą šioje byloje ir teismas tokį prašymą patenkino remdamasis esminiu materialinės teisės normų pažeidimu. Ir sprendžiant iš žemiau pateiktų teismo argumentų, mokestinių prievolių perkėlimas nuo vienos įmonės kitai, nebus toks paprastas ir reikalaus, pirmiausiai, tinkamo tam teisinio pagrindo. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, atnaujindamas procesą nurodė, kad pagal bendrąją taisyklę bankrutuojanti įmonė ir naujai įsteigta savarankiška įmonė, nepriklausomai nuo jų tarpusavio santykio, griežtąja prasme yra du atskiri mokesčių mokėtojai, kiekvienas jų atsakingas už tik jiems tenkančias mokestines prievoles. Lietuvos Respublikos mokesčių teisės sistemoje nėra numatyta galimybė perkelti konkretaus nelikviduoto (nemirusio), nepertvarkyto ar nereorganizuoto mokesčio mokėtojo (tame tarpe ir bankrutuojančios įmonės) mokestinę prievolę kitam mokesčio mokėtojui. Kiek tai susiję su prievolių, kylančių iš PVM, perkėlimu, tokia galimybė taip pat nėra tiesiogiai numatyta ir Direktyvos 2006/112 nuostatose. Be to, apmokestinimo principas reikalauja, jog mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka ir pagrindai Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose būtų aiškiai apibrėžti (MAĮ 9 str.). Atsižvelgiant į tai, kritiškai vertintina galėjimas konkrečioje situacijoje vadovautis MAĮ 10 straipsnyje įtvirtinta nuostata, jog mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne formaliai išraiškai. Minėtasis principas negali būti vertinamas, kaip savaime sudarantis prielaidas perkelti vieno mokesčių mokėtojo mokestines prievoles kitam (savarankiškam) mokesčių mokėtojui, nedalyvavusiam mokestiniame teisiniame santykiyje. Be to, mokesčio mokėtoją ir mokestinės prievolės atsiradimo pagrindus bei momentą, vadovaujantis apmokestinimo aiškumo principu, nustato atitinkamas mokesčio įstatymas, todėl, jei konkrečiame mokestiniame teisiniame santykiyje atitinkamas mokesčio mokėtojas visiškai nedalyvavo, kvestionuotina, ar yra prielaidos taikyti MAĮ 10 straipsnį.

Mokestinių prievolių kildinimas iš sąžiningumo principo pažeidimo vertintinas kritiškai, nes pareiškėjas, kaip buvo nustatyta byloje, buvo naujai įsteigtas ūkio subjektas, o atsižvelgus į Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo ir Europos Teisingumo Teismo praktiką, kuria atskleidžiamas šio principo turinys, matyti, jog sąžiningumas, kaip atitinkamo elgesio matas, iš esmės reikalauja tiesioginio ryšio tarp mokesčio mokėtojo ir jo atliekamų veiksmų arba, kitais žodžiais tariant, turi būti konstatuotas būtent mokesčio mokėtojo nesąžiningumas, siekiant paneigti atitinkamą jo įgytą teisę. Paminėtos aplinkybės suponuoja išvadą, jog mokesčio mokėtojo mokestinės prievolės atsiradimas (įgytų mokestinių teisių paneigimas) iš minėto sąžiningumo principo pažeidimo gali būti kildinamas tik tais atvejais, kai pastarasis mokesčio mokėtojas šį principą pažeidžia tiesiogiai ir betarpiškai dalyvaudamas teisiniame santykiyje, susijusiame su atitinkamų mokestinių teisių ir (ar) pareigų atsiradimu (pasikeitimu). Tuo tarpu nagrinėjamoje byloje toks ryšys (veiksmi) nebuvo vienareikšmiškai nustatyti, todėl teisėjų kolegijai kyla abejonių, ar egzistavo prielaidos spręsti dėl (ne)sąžiningumo klausimo bei iš to išplaukiančių pasekmių pareiškėjo atžvilgiu.

Europos Sąjungos teisėkūros subjektas nėra numatęs asmenims tenkančios mokestinės perkėlimo kitiems asmenims, kaip tokio, išskyrus Direktyvoje 2006/112 numatytas išimtis, t.y. kad valstybės narės gali numatyti, kad kitas asmuo nei tas, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, turi būti laikomas asmeniu, kuriam tenka prievolė solidariai sumokėti PVM“. Analogiška nuostata buvo įtvirtinta ir Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 3 dalimi, kuria valstybėms narėms iš esmės buvo leidžiama priimti priemones, pagal kurias asmuo yra solidariai atsakingas sumokėti kito asmens, pagal vieną iš šio straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatų privalančio sumokėti mokesčių, mokėtino PVM sumą. Tačiau įgyvendindamos Sąjungos direktyvų joms suteiktus įgaliojimus valstybės narės turi laikytis bendrųjų teisės principų, kurie yra Sąjungos teisinės sistemos dalis, tarp kurių yra, be kita ko, teisinio saugumo ir proporcingumo principai. Be to, Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad

nacionalinės priemonės, dėl kurių de facto sukuriama solidariosios atsakomybės be kaltės sistema, viršija tai, kas būtina siekiant apsaugoti valstybės išdo teises.

Išdėstytos aplinkybės duoda pagrindą teigti, jog atsakomybės sumokėti PVM nustatymas kitam asmeniui nei šį mokestį privalantis sumokėti asmuo, kuris visiškai nesusijęs su šio mokestį privalančio sumokėti asmens veiksmis, turi būti laikomas nesuderinamu su proporcingumo principu. Iš tiesų akivaizdžiai neproporcinga šiam asmeniui be išlygų priskirti mokestinių pajamų praradimą dėl trečiojo apmokestinamojo asmens veiksmų, kuriems jis neturėjo jokios įtakos. Todėl teismas abejoja, ar naujai įsteigtas mokesčio mokėtojas gali būti pripažintas kaltu dėl to, jog bankrutuojantis apmokestinamasis asmuo neįvykdė jam tenkančios mokestinės prievolės, kas buvo padaryta nagrinėjamoje byloje.

Tokiu būdu, ši byla Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo bus svarstoma iš naujo, remiantis aukščiau nustatytomis taisyklėmis ir tikėsimės, kad tuomet bus padėtas galutinis taškas „feniksų“ vertinimo byloje.

Advokatas Arūnas Šidlauskas