

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo byla dėl teisės į PVM atskaitą planuojamai ekonominei veiklai

Nagrinėjamoje byloje ginčas iš esmės kilo dėl teisės į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą atsiradimo momento, teisės į atskaitą priklausomybės nuo planuojamo ekonominės veiklos vykdymo.

Pareiškėja, turėdama tikslą vykdyti ekonominę veiklą (nekilnojamojo turto (butų) pardavimas) ir gavusi daugiabučių namų savininkų bendrijos įgaliotinių susirinkimo nutarimą bei savivaldybės leidimą statyti, įsipareigojo savo lėšomis pagal nustatyta tvarka suderintą projektą atlikti palėpės rekonstrukcijos darbus ir įrengti joje butus: pakeisti stogo konstrukcijas ir dangą, visus šilto ir šalto vandentiekio vamzdynus nuo rūsio iki prietaisų atjungimo ventilių arba sklendžių, suremontuoti abi laiptines bei atlikti kitus darbus. Pažymėtina, kad bendrosios kompetencijos teismai bendrijos įgaliotinių leidimą pripažino teisėtu ir galiojančiu, taip pat konstatavo, jog pareiškėja turėjo teisę atlikti palėpės rekonstrukcijos darbus, tačiau šiuo metu dar nėra išspręstas klausimas dėl pareiškėjos nuosavybės teisės dalies į pastatytus butus.

Užbaigusi statybos darbus, pareiškėja pateikė Vilniaus AVMI (toliau – Atsakovas) prašymą gražinti PVM skirtumą, susidariusį atliekant palėpės rekonstrukcijos darbus, tačiau Atsakovas PVM skirtumo negrąžino, motyvuodamas tuo, jog pareiškėja nevykdė PVM apmokestinamos ekonominės veiklos ir tą grindė aplinkybe, jog pareiškėja neįgijo nuosavybės teisės į pastatytus butus ir dėl to jų negali parduoti.

Pareiškėjos nuomone, teisė į PVM atskaitą tiesiogiai priklauso nuo siekiamų tikslų vykdyti PVM apmokestinamąją veiklą. Pasikeitus tikslams ar aplinkybėms, teisė į PVM atskaitą neišnyksta, o atsiranda sąlygos tikslinti PVM atskaitą tada, kai šios aplinkybės išaiškėja arba įvyksta. Pabrėžė, jog teisei į PVM atskaitą realizuoti svarbus asmens numatytas tikslas įsigytas prekes ir paslaugas naudoti apmokestinamoje veikloje, nepriklausomai nuo tikslo ar rezultato faktinio pasiekimo.

LVAT, visų pirma, akcentavo, kad PVM direktyvoje numatyta, jog teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM. Teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš principo ji negali būti ribojama: ši teisė įgyvendinama nedelsiant visų mokesčių, taikomų pirkimo ūkinėms operacijoms, atžvilgiu. Ribojimai galimi tik PVM direktyvoje (atitinkamai – PVM įstatyme) aiškiai numatytais atvejais. Kalbant apie bet kokią nuo teisės į PVM atskaitą principo nukrypti leidžiančią nuostatą, pažymėtina, kad ji turi būti aiškinama siaurai.

Taigi teisė į atskaitą pareiškėjai atsirado, gavus jai išrašytas PVM sąskaitas faktūras (kai buvo atliktas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas), t. y. kai atsirado prievolė mokėti atskaitytiną mokestį. Tiek PVM įstatymas, tiek PVM direktyva teisę į atskaitą sieja su ketinimu vykdyti ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą. Pažymėtina, kad pagal nusistovėjusią ESTT praktiką, PVM direktyvos prasme sąvoka „ekonominė veikla“ gali apimti kelis iš eilės atliekamus veiksmus, įskaitant parengiamuosius veiksmus, kaip antai veiklos priemonių įsigijimą, nekilnojamojo turto pirkimą, kt. Taigi pagal PVM direktyvą parengiamieji darbai turi būti pripažįstami ekonomine veikla, o bet kuris asmuo, vykdamas tokius parengiamuosius darbus ir investuojantis į ekonominę veiklą, kai tai patvirtina objektyvūs įrodymai, laikomas apmokestinamuoju asmeniu ir turi teisę į atskaitą. Akcentuotina, kad asmens pripažinimas apmokestinamuoju siejamas su ketinimo pradėti vykdyti ekonominę veiklą klausimu, o ne su šia veikla siekiamu galutiniu tikslu.

Pagal verslo apmokestinimo PVM neutralumo principą, pirmosios išlaidos investicijoms, patirtoms ekonominės veiklos tikslais, turi būti laikomos ekonomine veikla ir šis principas būtų pažeidžiamas,

jei būtų laikoma, kad ši veikla pradeda tik tada, kai nekilnojamas turtas faktiškai naudojamas, t. y. kai atsiranda apmokestinamųjų pajamų.

Teisingumo Teismo praktikoje pripažįstama, kad teisė į atskaitą išlieka net ir tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo, atsižvelgdamas, pavyzdžiui, į pelno atskaitą, nusprendžia nebetęsti veiklos ir likviduoti verslą. Išskyrus sukčiavimo ir piktnaudžiavimo atvejus, vieną kartą įmonei pripažinta apmokestinamojo asmens savybė negali būti panaikinta, net jeigu, atsižvelgiant į minėtos studijos rezultatus, nusprendžiama toliau neplėtoti įmonės veiklos, o ją likviduoti, dėl ko planuota ekonominė veikla nelemia apmokestinamųjų sandorių vykdymo (Teisingumo Teismo 1996 m. vasario 29 d. sprendimo byloje INZO, C-110/94, 25 p.). Būtina pastebėti, kad teisės į PVM atskaitą pripažinimas nepaneigia apmokestinamojo asmens pareigos tikslinti šią atskaitą nustatyta tvarka.

Išanalizavusi nagrinėjamoje byloje surinktus įrodymus, LVAT teisėjų kolegija sprendžia, kad byloje pateikti objektyvūs duomenys patvirtina, jog pareiškėja ketino vykdyti ekonominę veiklą ir tuo tikslu atliko paruošiamuosius veiksmus (gavo leidimą statyboms, įrengė palėpėje butus, kurie buvo pripažinti tinkamais naudoti), todėl įgijo teisę atskaityti PVM už pasiruošimo vykdyti ekonominę veiklą studijoje patirtas išlaidas. Aplinkybė, kad pareiškėja nėra įgijusi nuosavybės teisės į pastatytus butus ir gali neturėti galimybės juos parduoti, nagrinėjamoju atveju teisės į atskaitą nepaneigia. Nepriklausomai nuo to, ar pareiškėja įgis nuosavybės teisę į visus pastatytus butus ar tik į jų dalį, teisės į PVM atskaitą ji nepraras. Ši aplinkybė gali būti svarbi, sprendžiant dėl pareiškėjos, kaip apmokestinamojo asmens, pareigos tikslinti šią atskaitą.

Taigi teisė į PVM atskaitą yra galima tiek vykdant ekonominę veiklą, tiek planuojant ją vykdyti, t. y. atliekant įvairius parengiamuosius darbus ir investuojant į būsimą veiklą. Ši teisė gali būti ribojama tik konkrečiais teisės aktuose nustatytais atvejais, ribojimo sąlygos negali būti aiškinamos plečiamai ar kitaip interpretuojamos ne verslininko naudai. Svarbiausias aspektas, norint pasinaudoti atskaita, yra asmens ketinimas užsiimti ekonomine veikla, tačiau ne konkretus veiklos tikslas, tuo labiau rezultatas. Todėl tiek tas asmuo, kuris investuoja į konkretų objektą, neturėdamas nuosavybės teisių į jį, tiek tas asmuo, kuris net nepradėjęs vykdyti jokių apmokestinamųjų sandorių, nusprendžia nevykdyti ekonominės veiklos (pvz.: likviduoti įmonę), tačiau parengiamųjų darbų studijoje turėjo ketinimą ją vykdyti, galėjo teisėtai pasinaudoti PVM atskaita. Tokiu atveju, kai nėra aišku, ar tikrai bus vykdoma ekonominė veikla ir ar pavyks ją vykdyti, asmenys turi atkreipti dėmesį į tai, kad jiems, pasirengimo metu pasinaudojusiems atskaita, gali atsirasti prievolė vėliau ją tikslinti įstatymų nustatyta tvarka.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo byla dėl PVM atskaitos, susijusios su pirkėjo sąžiningumu

Byloje ginčas kilo dėl mokesčių administratoriaus sprendimo nepripažinti pareiškėjo teisės į PVM atskaitą, argumentuojant pareiškėjo nesąžiningumu, t. y. žinojimu (arba turėjimu galimybę žinoti), kad ūkinės operacijos kontrahentas pagal išrašytas PVM sąskaitas faktūras nesumokės pardavimo PVM.

Mokesčių administratorius patikrinimo metu priskaičiavo pareiškėjui papildomai mokėtiną PVM, delspinigius ir baudą, kadangi mokesčio tyrimo metu paaiškėjo, kad pareiškėjas 2004 metais pagal prekių tiekėjo/paslaugų teikėjo (toliau vadinama – UAB „Z“) išrašytas PVM sąskaitas faktūras įsigijo prekes ir paslaugas už 150 124,32 Lt, kur PVM sudarė 22 900,32 Lt, tačiau aptariamų apmokestinamųjų sandorių sudarymo ir vykdymo metu UAB „Z“ prekių nepardavė, reklamos paslaugų nesuteikė, išrašytose PVM sąskaitose faktūrose pavaizduotos ūkinės operacijos faktiškai nebuvo atliekamos.

Kadangi Vilniaus miesto 1 apylinkės teismas 2010 m. gruodžio 13 d. nuosprendžiu baudžiamojoje byloje nustatė, kad UAB „Z“ direktorė yra kalta dėl sukčiavimo, nes iš anksto žinodama, kad UAB „Z“ neatliko jokių darbų, nepardavė jokių prekių ir nesuteikė jokių paslaugų, įrašė pareiškėjui PVM sąskaitose faktūrose žinomai melagingas žinias, patvirtino savo parašu ir bendrovės atspaudu, todėl teisėjų kolegija sprendžia, kad šie teismo nustatyti faktai laikytini prejudiciniais nagrinėjamos bylos kontekste, t.y. UAB „Z“ veikla šiuo konkrečiu atveju vertintina kaip tikslinga veikla, siekiant išvengti su PVM susijusių prievolių ir sukčiavimo faktas įrodytas. Taigi nagrinėjamoje byloje sprendžiamas klausimas tik dėl to, ar pareiškėjas, kuris vykdė sandorius su UAB „Z“, siekiantis pasinaudoti PVM atskaitos teise, žinojo/turėjo žinoti apie tai, kad prekių tiekėjas/paslaugų teikėjas sukčiavo PVM.

Pareiškėjas teigia, kad jo nesąžiningumas buvo visiškai neįrodytas ir remiasi Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ir Teisingumo Teismas) sprendimu, kuriame konstatuota, kad mokesčių administratorius iš apmokestinamojo asmens, norinčio pasinaudoti teise į PVM atskaitą, negali reikalauti tikrinti, ar sąskaitą faktūrą už prekes ir paslaugas išrašantis asmuo turi apmokestinamojo asmens statusą bei atitinkamas prekes ir gali jas pristatyti ir vykdo savo pareigas deklaruoti bei mokėti PVM, kad užtikrintų, jog tiekėjai nedarytų pažeidimų ar nesukčiautų. Teigia, kad mokesčių administratorius nepatvirtino objektyviais įrodymais pareiškėjo žinojimo (galimybės žinoti), kad UAB „Z“ sandoriai susiję su sukčiavimu, o minėtoje Vilniaus apylinkės teismo byloje nebuvo nustatyta pareiškėjo veiksmų neteisėtumo.

LVAT pažymi, kad nacionaliniai teisės aktai tiesiogiai neįtvirtina sąlygų (atvejų, aplinkybių), kurioms esant apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą gali būti ribojama. Todėl apibrėžiant (nustatant) tokias sąlygas, būtina vadovautis ES teisės nuostatomis, tikslais bei juos aiškinti Teisingumo Teismo suformuotomis taisyklėmis. Apibendrinama Teisingumo Teismo praktika, 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, 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 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.

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. Piktnaudžiavimo PVM atskaita atvejai yra tokie, kuomet mokesčių mokėtojas sukuria transakcijų eigą, nesiejant jų su ekonominiu pagrindu, pagrindinis tokių veiksmų tikslas yra mokesstinės naudos įgijimas. Teisingumo Teismas suformulavo, kad piktnaudžiavimas bus tuomet, kai bus nustatytos dvi būtinos sąlygos: 1) transakcija atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas PVM direktyvoje bei nacionalinės teisės aktuose (PVM įstatyme), dėl to yra įgyjamas mokesstinis pranašumas, kuris prieštarauja PVM direktyvos tikslams; 2) pagrindinis transakcijų tikslas yra mokesstinio pranašumo įgijimas, tačiau transakcija neturi ekonominio ir verslo pagrindimo.

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 pripažinęs, kad mokesčio mokėtojo teisė į atskaitą negali priklausyti nuo to, koku būdu tiekimų grandinėje veikia kiti subjektai, nes tai prieštarautų PVM direktyvos tikslams.

Be to, Teisingumo Teismas, vadovaudamasis PVM neutralumo principu, yra pasisakęs, kad teisės į atskaitą ribojimas, vadovaujantis nacionalinėmis civilinės teisės normomis, iš kurių atsiranda sandorių negaliojimas, prieštarautų PVM direktyvos tikslams. Mokesčių mokėtoju, 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.

Taigi 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. Plačiau sukčiavimo sąvokos Teisingumo Teismas neapibrėžia, todėl dėl galimų sukčiavimo atvejų įvairovės jis gali būti konstatuotas tik kiekvienu konkrečiu atveju, ištyrus ir įvertinus visas nustatytas aplinkybes bei turimus įrodymus.

Akcentuotina, kad vien pardavimo PVM nesumokėjimo į biudžetą faktas *per se* (pats savaime) negali būti pagrindu apriboti pirkėjo teisę į PVM atskaitą. 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, privalo įrodyti: 1) kad prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas sukčiavo PVM; 2) kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo sandoris, iš kurio kylančią teisę į atskaitą siekiama paneigti, yra susijęs su sukčiavimu PVM; 3) kad asmuo, siekiantis pasinaudoti PVM atskaitos teise, įsigydamas prekes ir paslaugas, žinojo/turėjo žinoti apie tai. Žinodamas arba turėdamas žinoti, kad įsigydamas prekes ir paslaugas dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM srityje, pirkėjas elgiasi nesąžiningai ir tampa sukčiaujančio pardavėjo bendrininku, todėl tokio asmens teisė į atskaitą gali būti paneigta.

LVAT pažymi, kad atsisakymas suteikti teisę į atskaitą yra išimtis iš pagrindinio principo, kurį sudaro ši teisė, taikymo, todėl 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. Nagrinėjamoje situacijoje nustatyta, kad pareiškėjo prekių (paslaugų) pirkimo sandoriai su UAB „Z“ nebuvo vienkartiniai ar atsitiktiniai, reklamos prekių (paslaugų) procesas buvo tęstinis – vyko 2004 m. 7 – 11 mėnesiais. Pareiškėjas, sudarydamas sutartis, nesidomėjo partnerio veiklos teisėtumu, pareiškėjo atsakingi darbuotojai, tiesiogiai dalyvavę vykdant sandorius su UAB „Z“, negalėjo patvirtinti, kad būtent su šios bendrovės darbuotojais bendravo vykdant šiuos sandorius, bendrovės patalpose apsilankę nebuvo, neprašė, kad bendrovę atstovavę asmenys pateiktų įgaliojimus atstovauti bendrovę ar kitus dokumentus, įrodančius jų darbinius santykius su UAB „Z“. Dalis sandoriuose dalyvavusių asmenų nurodė, kad UAB „Z“ atstovai vyrai, tačiau sandorių vykdymo metu bendrovėje buvo įdarbintos tik direktorė ir buhalterė, pareiškėjo atstovai visiškai nebendravo su UAB „Z“ atsakingais asmenimis.

Taigi mokesčių administratorius nagrinėjamo atveju vertino pareiškėjo sąžiningumą ir įrodė, jog pareiškėjas žinojo ar galėjo žinoti, kad sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į PVM atskaitą, susijęs su tiekėjo atliekamu sukčiavimu, o tai, kad minėtoje baudžiamojoje byloje nebuvo nustatyta pareiškėjo nusikalstamų veiksmų, neturi įtakos mokesstinio tyrimo metu nustatytam faktui, kad mokesstinės prievolės įgyvendintos netinkamai. Pažymėtina, kad pirkėjams nėra pareigos kiekvieną kartą tikrinti prekių tiekėją/paslaugų teikėją, mokesčio mokėtojo teisė į atskaitą negali priklausyti nuo to, kokių būdu tiekimų grandinėje veikia kiti subjektai, ar jie sumoka pirkimo PVM, ar ne, pati teisė į PVM atskaitą yra ribojama tik išimtiniais atvejais. Tačiau teisė į PVM atskaitą yra siejama su pirkėjo sąžiningais veiksmais, t.y. ar šis žinojo/galėjo žinoti apie tiekėjo sandorius, kurie

siejami su sukčiavimu PVM. Kiekvienas sandoris tarp verslo šalių yra sudaromas, siekiant vykdyti ekonominę veiklą bei gauti pelną, todėl šalis, įsigyjanti prekes/paslaugas, elgiantis sąžiningai ir protingai, ne tik kad privalės, bet ir pati sieks bendradarbiauti su tiekėju, žinoti jo prekybos, gamybos, pristatymo ir kt. sąlygas. Nagrinėjamu atveju, pareiškėjas elgėsi visiškai priešingai, o faktas, kad tiekėjas jau buvo pripažintas sukčiaujantis tokiu pagrindu kitoje byloje ir kad sandoriai vyko tik formaliai, tik įrodo pareiškėjo (kuris žinojo/galėjo apie tai žinoti) nesąžiningumą. Todėl PVM atskaita, atsižvelgus į minėtas aplinkybes bei formuojamą teismų praktiką, apribota pagrįstai.

Arūnas Šidlauskas
UAB „Grant Thornton Rimess“ advokatas