

Dēl tiesēs ī PVM atskaitā aktuali LVAT īšplēstinēs kolegijas 2013-02-05 nutartis administracinēje byloje Nr.A-602-705/2013

ESTT praktika akcentuoja tai, kad, viena vertus, draudžiama nacionalinė praktika, pagal kurią mokesčių institucija atsisako suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę iš jo mokėtinos PVM sumos atskaityti mokėtiną ar sumokėtą mokesčio sumą už jam suteiktas paslaugas ar įsigytas prekes dėl to, kad šias paslaugas suteikęs ar prekes pardavęs asmuo yra padaręs pažeidimų (pvz., pas jį dirbo nelegalūs darbuotojai ar pan.), tačiau, kita vertus, visuose sprendimuose ESTT pabrėžia, jog minėta nuostata netaikoma, jei objektyviais įrodymais patvirtinama, kad 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. Tuo ESTT toliau plėtoja „nesąžiningumo“ koncepciją tokio pobūdžio bylose, kuria remiasi ir LVAT.

Taip LVAT išplėstinė teisėjų kolegija, apibendrindama ESTT praktiką, 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;
- 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, net jeigu nagrinėjamas sandoris atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliekamo prekių tiekimo ir ekonominės veiklos sąvokos.

Išplėstinė teisėjų kolegija akcentavo, kad pagal ESTT 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 (šiuo aspektu taip pat žr., 2012-04-23 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-1686/2012).

Piktnaudžiavimo PVM atskaita koncepciją ESTT apibrėžė byloje *Halifax* (C-255/02). 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. 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 mokesstinio pranašumo įgijimas, tačiau transakcija neturi ekonominio ir verslo pagrindimo.

Nesąžiningumo koncepcija išplėtotą vadovaujantis ESTT sprendimais (žr., pvz., 2012 m. gruodžio 6 d. sprendimą byloje *Bonik*, C-285/11, taip pat 2012 m. birželio 21 d. sprendimą sujungtose bylose *Mahagében ir David*, C-80/11 ir C-142/11), t.y. LVAT pažymėjo, jog dėl nesąžiningumo koncepcijos pasisako tuomet 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 bylose *Axel Kittel ir Recolta Recycling*; *Mahagében ir David*; *Bonik* ir kt.).

Analogiškai LVAT pasisakė ir 2013-02-11 administracinėje byloje Nr. A-602-133/2013.

Be to, teisės į PVM atskaitą ribojimo kontekste LVAT išplėstinė teisėjų kolegija administracinėje byloje Nr. A-602-705/2013 pažymėjo, kad įrodinėjimo našta dėl mokesčių mokėtojo dalyvavimo sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM, tenka būtent mokesčių administratoriui. Iš principo analogiškas įrodinėjimo naštos paskirstymo taisyklės yra akcentavęs ir ESTT (žr. minėtą sprendimą sujungtose bylose *Mahagében ir David* ESTT).

Apibendrinant išdėstyta akcentuotina, kad ESTT nurodo, jog mokesčių mokėtojai neturi prievolės tikrinti savo verslo partnerių, tačiau kartu ir pabrėžia, kad nustačius, jog mokėtojas žinojo arba turėjo galimybę žinoti apie jo kontrahento sukčiavimą PVM srityje, teisė į PVM atskaitą gali būti ribojama.