

Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika

Dėl teisės į PVM atskaitą reikšmės, atsiradimo sąlygų, atsiradimo momento

Siekiant užtikrinti Europos Sąjungos vidaus rinkos funkcionavimą, apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu tvarka buvo harmonizuota Sąjungos teise, įvedant bendrą PVM sistemą. Tokios harmonizacijos pagrindu tapo 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – ir Šeštoji direktyva) bei vėliau Šeštąją direktyvą pakeitusi 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – ir Direktyva 2006/112/EB).

Pagal Direktyvos 2006/112/EB 168 straipsnio a) punktą, jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kuri sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kuri jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo. Šią direktyvos nuostatą įgyvendina Komisijos ir centrinio mokesčių administratoriaus skirtingai interpretuojamas Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 58 straipsnio 1 dalies 1 punktas, nustatantis, kad PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti tokiai šio PVM mokėtojo veiklai kaip PVM apmokestinamas prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas. Vadinasi, teisė į PVM atskaitą yra bendrosios PVM sistemos, kuri reglamentuojama Europos Sąjungos teisės *inter alia* Direktyvos 2006/112/EB nuostatomis, dalis.

Aktuali Europos sąjungos Teisingumo Teismo praktika, susijusi su teise į PVM atskaitą:

Pridėtinės vertės mokesčio atskaita yra pagrindinis Europos Sąjungos PVM sistemos elementas. Teisė atskaityti PVM yra pagrindinė ir svarbiausia mokesčio mokėtojo teisė. PVM atskaitos sistema yra pagrindinė priemonė, kuria yra įgyvendinamas svarbiausias PVM principas – neutralumo principas.

Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdančią visą jo ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. 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 (žr., pvz., 2009 m. spalio 29 d. Teisingumo Teismo sprendimą byloje *SKF*, C-29/08, 56 p.).

Faktiškai PVM atskaita yra realizuojama mokėtino mokesčio sumą mažinant mokesčio suma priskaičiuota įgyjant prekes ar paslaugas, susijusias su mokesčio mokėtojo ekonomine veikla. Jeigu mokėtino mokesčio sumos nėra (mokesčių mokėtojas nevykdė tuo laikotarpiu jokių veiksmų, dėl kurių galėjo atsirasti mokesstinė prievolė) arba ši mokesstinė prievolė yra mažesnė negu priskaičiuotas PVM, teigiamas priskaičiuoto ir mokėtino PVM skirtumas turi būti grąžinamas mokesčių mokėtojui arba perkeltas vėlesniam atsiskaitymo laikotarpiui. Mokesčių mokėtojas, kaip taisyklė, turi teisę atskaityti visą priskaičiuotą mokesčių (žr., pvz., 1985 m. vasario 14 d. Teisingumo Teismo sprendimą byloje *Rompelman*, 268/83, 19 p.; 2005 m. gegužės 26 d. Teisingumo Teismo sprendimą byloje *Kretztechnik AG*, C-465/03, 33 p.).

Teisės į PVM atskaitą pagrindinė ir būtina sąlyga yra priežastinio ryšio buvimas tarp mokesčio mokėtojo įgyjamų prekių ar paslaugų ir vykdomo apmokestinamo pardavimo. Šis priežastinis ryšys yra kriterijus, pagal kurį skiriasi mokesčių mokėtojų, vykdančių apmokestinamą ekonominę veiklą, teisės nuo galutinio vartotojo teisių (išskyrus mokesčių mokėtojus, atliekančius veiksmus, atleistus nuo PVM). Taigi priežastinio ryšio buvimas tarp vykdomų įgijimų ir

apmokestinamo pardavimo leidžia: įgyvendinti neutralumo principą mokesčių mokėtojų, vykdančių apmokestinamą veiklą atžvilgiu; įgyvendinti vartojimo apmokestinimo principą įgijus prekes ar paslaugas galutiniam vartotojui arba mokesčių mokėtojui, atliekančiam veiksmus, atleistus nuo PVM.

Teisė į atskaitą atsiranda visais atvejais, jeigu mokesčių mokėtojas patvirtina bent jau bendro pobūdžio priežastinį ryšį tarp įgyjamų prekių ar paslaugų bei jo vykdomos ekonominės veiklos apmokestintos PVM.

Jeigu yra nustatomas tiesioginis priežastinis ryšys (angl. *direct and immediate link*) tarp mokesčio mokėtojo vykdomų pirkimų bei apmokestinamų veiksmų, tuomet teisė į atskaitą priklauso pilna apimtimi (žr., pvz., 1995 m. balančio 6 d. Teisingumo Teismo sprendimą byloje *BLP Group*, C-4/94, 25-28 p.; 2000 m. birželio 8 d. Teisingumo Teismo sprendimą byloje *Midland Bank plc*, C-98/98, 29, 31 p.).

Teisė į atskaitą atsiranda ne tik tuomet, kai nustatomas tiesioginis priežastinis ryšys tarp mokesčio mokėtojo vykdomų pirkimų bei apmokestinamų veiksmų, teisė į atskaitą atsiranda taip pat tuomet, kai kaštai susiję su įgyjamomis prekėmis ar paslaugomis sudaro dalį bendrų mokesčio mokėtojo kaštų ir todėl yra tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalimi. Minėti kaštai yra susiję su bendra mokesčių mokėtojo ekonomine veikla (žr., pvz., 2001 m. vasario 22 d. Teisingumo Teismo sprendimą byloje *Abbey National plc*, C-408/98, 35 p., jau minėtą sprendimą byloje *Kretztechnik AG*, C-465/03, 36 p.).

Direktyvos 2006/112/EB 168 straipsnis nustato priskaičiuoto PVM šaltinių sąrašą. Dažniausiai praktikoje susiduriama su tokiu priskaičiuoto PVM šaltiniu kaip prekių ir paslaugų įgijimas valstybėje narėje. Tai yra visi atvejai, kai valstybėje narėje įregistruotas mokesčių mokėtojas vykdo pirkimus, patvirtintus sąskaitomis-faktūromis, kuriose yra išskirtas šios valstybės PVM.

Direktyvos 2006/112/EB 167 straipsnyje įtvirtinta taisyklė dėl teisės į PVM atskaitą atsiradimo momento – teisė į atskaitą atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa mokėtinu. Ši taisyklė turėtų realizuoti neutralumo principą tuo aspektu, kad teisė į atskaitą mokesčių mokėtojui negali atsirasti anksčiau negu tiekiamą vykdančiam mokesčių mokėtojui atsiranda pareiga priskaičiuoti mokėtiną mokestį. Taigi teisė į atskaitą atsiranda tuomet, kai mokestis tampa mokėtinas. Direktyvos 2006/112/EB 167 straipsnio taikymas susijęs su 178 straipsnio reikalavimu – turėti sąskaitą-faktūrą, tuomet gali būti įgyvendinta teisė į atskaitą. Taigi praktiškai sąskaitos-faktūros pateikimas ir lemia teisės į atskaitą atsiradimo momentą. Pagal Direktyvos 2006/112/EB 63 straipsnį mokestinė prievolė atsiranda tuomet, kai pateikiamos prekės ar suteikiamos paslaugos.

Dėl teisės į PVM atskaitą ribojimo sąlygų

Teisė į PVM atskaitą atsiranda esant minėtoms teisės aktuose nustatytoms sąlygoms, įtvirtintoms Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme, kuriuo yra įgyvendintos Šeštosios direktyvos bei ją pakeitusios Direktyvos 2006/112/EB nuostatos. Mokesčių mokėtojams įgyvendinant savo pagrindinę ir svarbiausią teisę – teisę atskaityti PVM, praktikoje atsiranda situacijos, kai sprendžiama, ar teisė į atskaitą įgyvendinama tinkamai. Pvz., Teisingumo Teismo praktikoje pagal šiam teismui užduotus klausimus buvo nagrinėjami tokie teisės į atskaitą praktinio įgyvendinimo aspektai: 1) sąskaitoje-faktūroje neteisingai nurodyto mokesčio atskaitymas (žr., pvz., 1989 m. gruodžio 13 d. sprendimą byloje *Genius Holding*, C-342/87, 15-17 p., 2007 m. kovo 15 d. sprendimą byloje *Reemtsma*, C-35/05, 27, 28 p.); 2) PVM atskaitymo taikymas veiksams, atliktiems iki įregistravimo PVM mokėtoju (žr., pvz., 1985 m. vasario 14 d. sprendimą byloje *Rompelman*, 268/83, 17 p., 2000 m. birželio 8 d. sprendimą byloje *Brigitte Breitsohl*, C-400/98, 38 p.); 3) PVM atskaitymas pagal sąskaitą-faktūrą, pateiktą subjekto, neturinčio teisės ją pateikti (pvz., neįregistruoto PVM mokėtoju) (žr., pvz., 2006 m. sausio 12 d. sprendimą 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.); 4) PVM, susijusio su kitos įmonės akcijų įgijimu, atskaitymas (žr., pvz., 2001 m. rugsėjo 27 d. sprendimą byloje *CIBO Participations SA – CIBO*, C-16/00); 5) veiksmai, kurie negali būti teisiškai veiksmingos sutarties

dalyku (žr., pvz., 2006 m. liepos 6 d. sprendimą sujungtose bylose *Axel Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, 51, 52, 59 p.); 6) piktnaudžiavimas teise (žr., pvz., 2006 m. vasario 21 d. sprendimą byloje *Halifax*, C-255/02, 58-60, 73-75, 80, 81 p.) ir kt.

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 Direktyvos 2006/112/EB nuostatomis, tikslais ir juos aiškinant Teisingumo Teismo suformuotomis taisyklėmis.

Teisės į PVM atskaitą ribojimą gali pagrįsti Direktyvoje 2006/112/EB pripažintas ir ja siekiamas kovos su galimu mokesčių slėpimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu tikslas.

Visų pirma, akcentuotina, kad yra du skirtingi atvejai, kurie nustatomi esant skirtingoms faktinėms situacijoms.

Piktnaudžiavimo PVM atskaita koncepciją Teisingumo Teismas 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 mokestinės naudos įgijimas. Teisingumo Teismas 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 mokestinis pranašumas, kuris prieštarauja Šeštosios direktyvos tikslams; 2) pagrindinis transakcijų tikslas yra mokestinio 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 tuomet, 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.

Sąžiningumo koncepciją Teisingumo Teismas įtvirtino sprendime, priimtame sujungtose bylose *Axel Kittel ir Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04). Šiose sujungtose bylose buvo nagrinėjami du aspektai: sąžiningumas ir sutarties negaliojimas pagal nacionalinės civilinės teisės normas.

Teisingumo Teismas sujungtose bylose *Axel Kittel ir Recolta Recycling* nesutiko su mokesčių administratoriumi ir, vadovaudamasis PVM neutralumo principu, pasisakė, kad teisės į atskaitą ribojimas vadovaujantis nacionalinėmis civilinės teisės normomis, iš kurių atsiranda sandorių negaliojimas, prieštarautų Šeštosios direktyvos tikslams.

Teisingumo Teismas sujungtose bylose *Axel Kittel ir Recolta Recycling* netiesiogiai pasisakė dėl sąžiningumo koncepcijos. Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad mokesčių mokėtojui, 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.

Sąžiningumo koncepcija Teisingumo Teismo praktikoje toliau plėtojama (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).

Iš viso to išplaukia, kad Teisingumo Teismas dėl sąžiningumo koncepcijos pasisako tuomet kai, kai sandorių tiekimo grandinėje susiduriama su apgaulė atliktais teisei priešingais veiksmais, pavyzdžiui, su klaidingų deklaracijų pateikimu, neteisingu sąskaitų faktūrų išrašymu ar realių sandorių atlikimu turint tikslą nesumokėti iš PVM apmokestinamo sandorio gauto PVM, tai yra

tikslingai siekiant pasisavinti PVM („karuselinio sukčiavimo“ atvejais) (žr., jau minėtus sprendimus bylose *Axel Kittel ir Recolta Recycling*; *Mahagében ir David*; *Bonik* ir kt.). Plačiau sukčiavimo sąvokos Teisingumo Teismas neapibrėžia. LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos vertinimu, kad dėl galimų sukčiavimo atvejų įvairovės jis gali būti konstatuotas tik kiekvienu konkrečiu atveju, ištyrus ir įvertinus visas nustatytas aplinkybes bei turimus įrodymus. Pažymėtina, kad apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekių jis dalyvavo su sukčiavimu PVM srityje susijusiame sandoryje, siekiant taikyti Direktyvą 2006/112/EB turi būti laikomas sukčiaujant dalyvaujančiu asmeniu, neatsižvelgiant į tai, ar perparduodamas šias prekes arba panaudodamas paslaugas savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams jis gauna naudos (žr., jau minėtą sprendimą byloje *Bonik*, 39 p. ir jame nurodyta praktika).

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija, apibendrinama anksčiau nurodytą Teisingumo Teismo praktiką, konstatuoja, 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 minėtą sprendimą 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 ? 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 David*, 45, 46 p.).

Pagal Teisingumo Teismo 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 m. balandžio 23 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-1686/2012).

Visų pirma, pažymėtina, 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). Antra, iš minėtos Teisingumo Teismo praktikos taip pat matyti, jog 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, privalu įrodyti, kad prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas sukčiavo PVM, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo sandoris, iš kurio kylančią teisę į atskaitą siekiama paneigti, yra susijęs su sukčiavimu PVM ir 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, o tai nesuderinama tiek su Lietuvos, tiek su Europos Sąjungos teise, todėl tokio asmens teisė į atskaitą gali būti paneigta.

Dėl įrodinėjimo naštos, paneigiant teisę į PVM atskaitą

Dėl įrodinėjimo naštos paskirstymo minėtame sprendime sujungtose bylose *Mahagében ir David* Teisingumo Teismas išaiškino:

1) 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 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 suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę iš jo mokėtinos pridėtinės vertės mokesčio sumos atskaityti mokėtiną ar sumokėtą mokesčio sumą už jam suteiktas paslaugas 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.

2) Direktyvos 2006/112 167 straipsnį, 168 straipsnio a punktą, 178 straipsnio a punktą ir 273 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jais 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 mokesťį, 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.

Šiame sprendime Teisingumo Teismas taip pat konstatavo, 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 (sprendimo byloje *Mahagében ir David* 49 p.).

Teisingumo Teismo sprendime sujungtose bylose *Mahagében ir David* yra konstatuota mokesčio administratoriaus pareiga surinkti įrodymus, patvirtinančius, kad yra pagrindas priimti sprendimą, kuriuo būtų ribojama teisė į PVM atskaitą. Iš šios bylos sprendimo taip pat matyti, kad įrodinėjimo pareiga negali būti perkelta mokesčių mokėtojui.

Apibendrinant tai, kas išdėstyta, darytina išvada, kad teisė į PVM atskaitą, kai egzistuoja tiek materialios, tiek formalios sąlygos jai atsirasti, gali būti nesuteikta (apribota) tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo, siekiantis pasinaudoti teise į atskaitą, žino/turi žinoti, kad dalyvauja sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM. Šią teisiškai reikšmingą aplinkybę objektyviais įrodymais privalo pagrįsti mokesčių administratorius. Ji gali būti konstatuota tik objektyviai įvertinus realų nagrinėjamų sandorių pobūdį, jų prasmę, turinį ir paskirtį; sudarymo priežastis ir ekonominį kontekstą; taip pat pirkėjo ir pardavėjo veiksmus, turimus skolinius įsipareigojimus tiek sandorių metu, tiek iki ir po jų sudarymo; atsiskaitymo už sandorius formas; tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų pobūdį; teisinius, ekonominius, asmeninius sandoriuose dalyvaujančių subjektų ryšius ir pan.

Dėl 0 proc. PVM tarifo taikymo

Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 49 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta bendro pobūdžio taisyklė, kuri nustato, kad „Taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamos prekės, tiekiamos kitoje valstybėje narėje įregistruotam PVM mokėtojui ir išgabentoms iš šalies teritorijos į kitą valstybę narę (neatsižvelgiant į tai, kas (prekių tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis) prekes gabena).“

Pagal Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 56 straipsnio nuostatas tokiais atvejais PVM mokėtojas, pritaikęs 0 procentų PVM tarifą, privalo turėti įrodymus: 1. kad prekės išgabentos iš šalies teritorijos; 2. kad asmuo, kuriam prekės išgabentos, yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas (1 dalis).

Be to, mokesčio administratorius Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka turi teisę pareikalauti pateikti ir kitus papildomus įrodymus 0 procentų PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti, arba pats ar per tam įgaliotas teisėsaugos institucijas surinkti papildomus įrodymus 0 procentų PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti, o tais atvejais kai nustatoma, kad prekių tiekimui, ar paslaugų teikimui 0 procentų PVM tarifas pritaikytas nepagrįstai, toks prekių tiekimas, ar paslaugų teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms ar paslaugoms nustatytas (4 ir 5 dalys).

Aiškinant šių teisės aktų nuostatas svarbi yra ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencija. 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendime, priimtame byloje Nr. C-409/04 šis teismas išaiškino, kad „1. 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 2000 m. spalio 17 d. Tarybos direktyva 2000/65/EB, 28a straipsnio 3 dalies pirmoji pastraipa ir 28c straipsnio A skirsnio a punkto pirmoji pastraipa, atsižvelgiant į šiose dviejose nuostatose vartojamą sąvoką „išsiųstos“, turi būti aiškinamos taip, jog prekės įsigijimas Bendrijos viduje ir tiekimas Bendrijos viduje atleidžiamas nuo mokesčio, tik kai pirkėjui yra perleidžiama teisė disponuoti prekėmis kaip savo, o tiekėjas nustato, kad šios prekės buvo išsiųstos ar išgabentos į kitą valstybę narę ir kad po šio išsiuntimo ar išgabavimo jų fiziškai nebėra tiekėjo valstybėje narėje.<...>“

Iš šio teisinio reglamentavimo matyti, kad mokesčio mokėtojas tiekiantis prekes Bendrijos viduje į kitą valstybę, gali šias prekes apmokestinti 0 PVM tarifu, esant visumai šių sąlygų: 1. pirkėjas kitoje valstybėje narėje turi būti registruotas PVM mokėtoju; 2. mokesčio mokėtojas, esantis prekės tiekėju, turi perleisti pirkėjui teisę disponuoti prekėmis, pastarajam tampant jų savininku; 3. prekės fiziškai turi būti išgabentos iš vienos valstybės narės į kitą valstybę.

Pareiga įrodyti šias aplinkybes yra priskirta pareiškėjui, o mokesčių administratorius turi teisę patikrinti šių įrodymų patikimumą bei paneigti juos surinkdamas papildomus įrodymus.

Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencijoje apie įrodinėjimo priemones ir sąlygas šioje srityje taip pat yra konstatuota, kad „2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2010 m. gruodžio 7 d. Tarybos direktyva 2010/88/ES, 138 straipsnio 1 dalies ir 139 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą reikia aiškinti taip, kad pagal jas draudžiama tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, valstybės narės mokesčių administratoriui atsisakyti suteikti teisę į tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu dėl to, kad įgijėjas nebuvo registruotas kaip pridėtinės vertės mokesčio mokėtojas kitoje valstybėje narėje, tiekėjas neįrodė nei parašo ant pateiktų dokumentų, kuriais grindžiama tariamai neapmokestinamo tiekimo deklaracija, tikrumo, nei šiuos dokumentus įgijėjo vardu pasirašiusio asmens įgaliojimų atstovauti, nors teisės į neapmokestinimą įrodymai, tiekėjo pateikti grindžiant deklaraciją, atitiko nacionalinėje teisėje nustatytą teiktinų šiam administratoriui dokumentų sąrašą ir iš pradžių šis administratorius juos priėmė kaip pateisinamuosius įrodymus, tai ir turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.“(žr. 2014 m. spalio 9 d. sprendimą byloje C- 492/13).

Šiame sprendime Europos Sąjungos Teisingumo Teismas pasisakydamas apie leistinas įrodinėjimo priemones taip pat nurodė, kad „Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo praktikos matyti: kadangi nė vienoje PVM direktyvos nuostatoje konkrečiai nenumatyta, kokius įrodymus apmokestinamieji asmenys privalo pateikti, kad galėtų pasinaudoti neapmokestinimu PVM, pagal PVM direktyvos 131 straipsnį valstybės narės turi nustatyti sąlygas, kuriomis jos neapmokestina prekių tiekimo Bendrijos viduje, siekdamos užtikrinti teisingą ir paprastą minėtų neapmokestinimo atvejų taikymą ir užkirsti kelią bet kokiam galimam sukčiavimui, mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimui. Vis dėlto įgyvendindamos joms suteiktus įgaliojimus valstybės narės turi laikytis bendrųjų teisės principų, sudarančių Sąjungos teisinės sistemos dalį, tarp kurių yra, be kita ko, teisinio saugumo ir proporcingumo principai (*Mecsek-Gabona*, C-547/12, 36 punktą ir nurodyta teismo praktika). Pagal teisinio saugumo principą, kuris yra teisėtų lūkesčių apsaugos padarinys, reikalaujama, viena vertus, kad teisės normos būtų aiškios ir tikslios, o kita vertus, kad teisės subjektai numatytų jų taikymą (*Plantanol*, C-201/08, C-539/09, 46 punktą ir nurodyta teismo praktika). Svarbu priminti, kad šis principas itin griežtai taikomas tuomet, kai teisės nuostatos gali turėti finansinių pasekmių, kad suinteresuotieji asmenys galėtų tiksliai žinoti jiems pagal šias teisės nuostatas nustatytų pareigų apimtį. Iš to išplaukia, kad svarbu, jog mokesčių mokėtojai žinotų savo mokesčius įsipareigojimus prieš sudarydami sandorį (žr. *Teleos* ir kt., C-548/07, 48 punktą ir nurodytą teismo praktiką). Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas pažymėjo, kad pareigos, tenkančios apmokestinamajam asmeniui įrodymų srityje, turi būti nustatomos remiantis aiškiai šiuo atžvilgiu nacionalinėje teisėje ir įprastoje praktikoje, nustatytoje panašioms sandoriams, numatytais sąlygomis (žr. *Mecsek-Gabona*, C-547/12, 38 punktą). Teisinio saugumo principui prieštarautų tai, kad valstybė narė, numačiusi tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimo PVM taikymo sąlygas, būtų nustatydama kompetentingoms valdžios institucijoms pristatytinų dokumentų sąrašą, ir iš pradžių sutikusi kaip įrodymus, patvirtinančius teisę į neapmokestinimą, priimti tiekėjo pateiktus dokumentus, galėtų vėliau įpareigoti šį tiekėją sumokėti PVM už šį tiekimą, jei taptų aišku, kad dėl įgijėjo sukčiavimo, apie kurį tiekėjas nežinojo ir negalėjo žinoti, nagrinėjamos prekės iš tikrųjų nebuvo išgabentos iš tiekimo valstybės narės teritorijos (žr. *Teleos* ir kt., C-548/07, 50 punktą).“