

III. Informacinė dalis

1. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktikos, aiškinant ir taikant su pridėtinės vertės mokesčio atskaita susijusias teisės aktų nuostatas, apžvalga

Turinys

416	I. BENDRA PVM SISTEMA IR TEISĖ Į ATSKAITĄ
418	BENDRA PVM SISTEMA
418	1. Bendros PVM sistemos esmė.
418	2. Bendros PVM sistemos teisinis reglamentavimas
420	TEISĖ Į PVM ATSKAITĄ
420	3. Bendra teisės į PVM atskaitą samprata
422	4. Teisė į klaidingai sąskaitoje faktūroje nurodyto PVM atskaitą
423	5. Teisės į PVM atskaitą atsiradimo momentas
425	6. Teisės į PVM atskaitą ribojimas laiko požiūriu
426	7. Pripažintos teisės į PVM atskaitą vėlesnis paneigimas
427	II. ASMENS PRIPAŽINIMAS APMOKESTINAMUOJU
427	ASMENS VEIKLOS SAVARANKIŠKUMAS
427	8. Darbdavio ir darbuotojo santykiai
429	9. Kiti ryšiai tarp asmenų, paneigiantys savarankiškumą
430	EKONOMINĖ VEIKLA
430	10. Ekonominės veiklos objektyvus pobūdis
430	10.1. Veiklos tikslas ir rezultatas
431	10.2. Teisėta ir neteisėta veikla
432	10.3. Sandorių (ūkinių operacijų) skaičius ir apimtis
433	10.4. Sandorių (ūkinių operacijų) neįprastumas
434	11. Veiklos vykdymas už atlygį
436	12. Siekis gauti nuolatinių pajamų
436	12.1. Materialiojo ir nematerialiojo turto naudojimas
438	12.2. Aplinkybės, galinčios patvirtinti siekį gauti nuolatinės pajamas
438	12.2.1. Veiklos palyginimas su įprastinėmis tokios veiklos vykdymo sąlygomis
441	12.2.2. Veiklos trukmė ir rezultatai
441	12.2.3. Veiklos pajamų struktūra

443	APMOKESTINAMOJO ASMENS STATUSO ĮGIJIMAS
443	13. Registravimasis PVM mokėtoju
444	13.1. Prekių (paslaugų) gavėjo pareiga pranešti apie veiklą
445	13.2. Prekių tiekėjo (paslaugų teikėjo) pareiga pranešti apie veiklą
446	13.3. Atsakomybė už pareigos pranešti apie veiklą nevykdymą
447	14. PVM mokėtojo kodas
449	SPECIALIOSIOS NUOSTATOS DĖL ASMENS PRIPAŽINIMO APMOKESTINAMUOJU
449	15. Kiti asmenys, priskiriami apmokestinamiesiems
450	16. Valdžios institucijos ir viešosios teisės reguliuojamos kitos įstaigos
450	16.1. Viešosios valdžios įgaliojimų vykdymas
451	16.2. Veikla, galinti labai iškraipyti konkurenciją
453	16.3. Viešosios teisės subjekto statuso pasikeitimas
453	III. TEISĖS Į PVM ATSKAITĄ ĮGYVENDINIMAS
453	PREKIŲ IR PASLAUGŲ NAUDOJIMAS APMOKESTINAMOJE VEIKLOJE
453	17. Ryšys su apmokestinamąja veikla
454	17.1. Tiesioginis ir iškart atsirandantis ryšys
455	17.2. Tiesioginio ir iškart atsirandančio ryšio buvimo nustatymas
458	18. Investavimas ir parengiamieji veiksmai
462	19. Veiklos nutraukimas (planuojamos veiklos nepradėjimas)
463	20. Ilgalaikio turto įsigijimas ir jo priskyrimas
463	20.1. Turto įsigijimas, turint tikslą naudoti jį verslo poreikiams
464	20.2. Turto įsigijimas, turint tikslą naudoti jį privatiems poreikiams
465	20.3. Turto įsigijimas tiek verslo, tiek privatiems tikslams
465	20.3.1. Viso turto priskyrimas verslui
469	20.3.2. Viso turto priskyrimas privačiam turtui
469	20.3.3. Turto priskyrimas pagal faktinį naudojimą
469	21. Proporcinė atskaita
469	21.1. PVM paskirstymo atskaitos tikslais taisyklės
471	21.2. Su ekonomine veikla susijusio pirkimo PVM paskirstymas
471	21.2.1. Proporcinės atskaitos trupmena
473	21.2.2. Atsitiktinio pobūdžio sandorių įtraukimas
474	21.2.3. Ilgalaikio turto tiekimo įtraukimas
475	SĄSKAITA FAKTŪRA
476	22. Privalomi sąskaitos faktūros rekvizitai
477	23. Klaidų sąskaitoje faktūroje taisymas
477	PVM ATSKAITOS TIKSLINIMAS
478	24. Veiksnių, kuriais remiantis buvo apskaičiuotas PVM, pasikeitimas

- 480 25. Atskaitos netikslinimas, pasikeitus PVM apskaičiavimą nulėmusiems veiksniams
481 26. Su ilgalaikiu turtu susijusios atskaitos tikslinimo ypatumai
482 ATSKAITYTINO IR MOKĖTINO PVM SKIRTUMO GRĄŽINIMAS (PERKĖLIMAS)
482 27. Bendri reikalavimai PVM skirtumo grąžinimui (perkėlimui)
483 28. Senaties terminas pateikti prašymą grąžinti (įskaityti) PVM

483 IV. TEISĖS Į PVM ATSKAITĄ RIBOJIMAS

483 TEISĖS Į ATSKAITĄ APRIBOJIMAI

- 485 29. Teisinio reguliavimo pasikeitimas
486 30. Apmokestinamojo asmens teisė mažinti mokesstinę naštą
488 31. Atskaitytino PVM nesumokėjimas į biudžetą
489 32. Netinkamas apskaitos tvarkymas
491 33. Formalių reikalavimų nesilaikymas
491 33.1. Nepranešimas apie apmokestinamą veiklą, licencijos praradimas
491 33.2. Sąskaitos faktūros trūkumai
492 33.3. Negalėjimas pasinaudoti prekėmis ar paslaugomis
492 KOVA SU SUKČIAVIMU, MOKESČIŲ VENGIMU IR PIKTNAUDŽIAVIMU
492 34. Bendrosios nuostatos
493 34.1. Bendrų principų paisymas
493 34.2. Teisės į atskaitą paneigimas, kaip sankcija
494 34.3. Baudos, delspinigiai, kitos piniginės sankcijos
495 35. Sukčiavimas
497 36. Piktnaudžiavimas teise
498 36.1. Piktnaudžiavimo teise pripažinimo sąlygos
498 36.2. Piktnaudžiavimo teise nustatymas
502 36.3. Piktnaudžiavimo teise pasekmės
503 37. Žinojimas (turėjimas žinoti) apie dalyvavimą į mokesčių vengimą įtrauktame sandoryje
503 37.1. Nežinojimo (neturėjimo žinoti) pasekmės
504 37.2. Žinojimo (turėjimo žinoti) pasekmės
504 37.3. Įrodinėjimo naštos paskirstymas

Parengė Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo
Teisinės analizės ir informacijos departamentas

**Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktikos, aiškinant ir taikant su pridėtinės
vertės mokesčio atskaita susijusias teisės aktų nuostatas, apžvalga**

1957 m. kovo 2 d. Romoje buvo pasirašyta sutartis dėl Europos ekonominės bendrijos įkūrimo. Vienas iš pagrindinių šios bendrijos tikslų tapo vidaus (bendrosios) rinkos sukūrimas ir įgyvendinimas. Tai turėjo skatinti subalansuotą ekonomikos plėtrą, gyvenimo lygio kilimą ir Bendrijos narių sanglaudą. Tačiau norint galiausiai sukurti bendrą rinką, kurioje vyktų sąžininga konkurencija ir kuri būtų panaši į tikrą vidaus rinką, turi būti užtikrinta, kad bendra apyvartos mokesčių sistema būtų nediskriminacinė prekių ir paslaugų kilmės atžvilgiu. Be to, pasiekus tikslą sukurti vidaus rinką, valstybėse narėse turi būti taikomi tokie apyvartos mokesčius reglamentuojantys teisės aktai, kurie neiškraipo konkurencijos sąlygų ir netrukdo laisvai judėti prekėms ir paslaugoms. Dėl šių priežasčių apyvartos mokesčių harmonizavimas Europos Sąjungoje prasidėjo praėjus vos 10 metų nuo Europos ekonominės bendrijos įkūrimo – 1967 metais buvo priimtos pirmosios dvi pridėtinės vertės mokesčio (toliau – ir PVM) direktyvos, kurios tapo kertiniu akmeniu vystant šią apmokestinimo sistemą.

PVM yra daugiapakopis nekaupiamasis apyvartos mokestis, grindžiamas kredito metodu. Viena iš pagrindinių šio mokesčio savybių yra jo neutralumas. Taikant šį mokestį, dvigubo apmokestinimo yra išvengiama iš principo leidžiant verslui atskaityti mokestį nuo jų atliktų pirkimų iš mokesčio, kurį jie patys turėtų taikyti pardavimams ir sumokėti į biudžetą. Taigi PVM atskaita yra vienas iš esminių Europos Sąjungos teritorijoje įvestos bendros PVM sistemos elementų, o apmokestinamajam asmeniui garantuojama teisė į pirkimo ar (ir) importo PVM atskaitą yra vienas iš pagrindinių šios sistemos principų. Būtent atskaitos egzistavimas sudaro prielaidas išvengti konkurencijos iškraipymų bendrojoje rinkoje, taip pat laisvo prekių ir paslaugų judėjimo apribojimų.

Bendros PVM sistemos, įskaitant ir šio mokesčio atskaitos institutą, reguliavimas Europos Sąjungos lygmeniu yra atliekamas direktyvomis, kurios yra privalomos kiekvienai valstybei narei, kuriai jos skirtos, dėl rezultato, kurį reikia pasiekti. Tačiau nacionalinės valdžios institucijos pasirenka direktyvų įgyvendinimo formą ir būdus (Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 288 str. 3 d.). Kaip pažymima nuoseklioje Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ir Teisingumo Teismas) praktikoje, aiškinančioje direktyvų nuostatas, valstybėms narėms direktyvoje yra numatyta pareiga imtis visų būtinų atitinkamos direktyvos veiksmingumą užtikrinančių priemonių, atsižvelgiant į jos siekiamą tikslą (šiuo aspektu žr., pvz., Teisingumo Teismo 1984 m. balandžio 10 d. sprendimo byloje *von Colson ir Kamann*, 14/83, 15 p., 2008 m. balandžio 15 d. sprendimo byloje *Impact*, C-268/06, 40 p.). Valstybėms narėms kylanti pareiga pagal direktyvą pasiekti joje numatytą rezultatą ir pagal Europos Sąjungos sutarties 4 straipsnio 3 dalį pareiga imtis visų bendrų ar specialių priemonių užtikrinti šios pareigos įvykdymą privaloma visoms valstybių narių valdžios institucijoms, įskaitant ir teismus, jiems vykdant savo kompetenciją (žr. minėto sprendimo byloje *Impact* 41 p.). Būtent nacio-

naliniai teismai turi užtikrinti asmenų teisinę apsaugą, jiems suteiktą pagal Sąjungos teisės nuostatas, ir visišką šių nuostatų veiksmingumą (žr. minėto sprendimo byloje *Impact* 42 p.). Taikydami nacionalinę teisę, nacionaliniai teismai turi ją aiškinti kuo labiau atsižvelgdami į direktyvos tekstą ir į jos tikslą, kad būtų pasiektas joje numatytas rezultatas ir taip būtų laikomasi Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 288 straipsnio trečios pastraipos (šiuo aspektu žr. jau minėto sprendimo *von Colson ir Kamann* 26 p.; Teisingumo Teismo 1990 m. lapkričio 13 d. sprendimo byloje *Marleasing*, C-106/89, 8 p., 2004 m. spalio 5 d. sprendimo sujungtose bylose *Pfeiffer ir kt.*, C-397/01, C-398/01, C-399/01, C-400/01, C-401/01, C-402/01 ir C-403/01, 113 p.). Reikalavimas aiškinti nacionalinę teisę Sąjungos teisę atitinkančia prasme išplaukia iš pačios Sutarties sistemos, kadangi toks aiškinimas leidžia bylą nagrinėjančiam nacionaliniam teismui pagal savo kompetenciją užtikrinti visišką Sąjungos teisės veiksmingumą (šiuo klausimu žr. jau minėto sprendimo sujungtose bylose *Pfeiffer ir kt.* 114 p.). Be to, iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos aišku, kad visais atvejais, kai direktyvos nuostatos savo turiniu yra besąlygiškos ir pakankamai tikslios, asmenys gali jomis pasiremti nacionaliniuose teismuose prieš valstybę, jei per nurodytą laikotarpį jos neperkėlė direktyvos į nacionalinę teisę ar ją perkėlė neteisingai (žr. Teisingumo Teismo 1991 m. lapkričio 19 d. sprendimo sujungtose bylose *Francovich ir kt.*, C-6/90 ir C-9/90, 11 p., 2002 m. liepos 11 d. sprendimo *Marks & Spencer*, C-62/00, 25 p., jau minėto sprendimo sujungtose bylose *Pfeiffer ir kt.* 103 p.). Jeigu nacionalinės teisės negalima aiškinti ir taikyti pagal Sąjungos teisės reikalavimus, nacionaliniai teismai ir administraciniai valdžios organai privalo taikyti visą Sąjungos teisę ir ginti pagal ją suteikiamas asmenų teises ir prireikus netaikyti bet kurios jai prieštaraujančios nacionalinės teisės nuostatos (žr., pvz., Teisingumo Teismo 2010 m. lapkričio 25 d. sprendimo byloje *Fuß*, C-429/09, 40 p.).

Išdėstytos aplinkybės lemia, kad svarbus vaidmuo aiškinant Europos Sąjungos direktyvų nuostatas, įskaitant reglamentuojančias PVM atskaitą, tenka Teisingumo Teismui. Šios Europos Sąjungos teisminės institucijos išaiškinimais privalo vadovautis nacionaliniai teismai (Administracinių bylų teisenos įstatymo 4 str. 3 d.), aiškindami bei taikydami direktyvas įgyvendinančias nacionalinės teisės aktų nuostatas, jų paisyti turi ir kitos valstybinės valdžios institucijos, dalyvaujančios atitinkamuose teisiniuose santykiuose. Todėl siekiant pateikti susistemintą ir patogią naudoti Teisingumo Teismo praktikos, susijusios su teisę į PVM atskaitą reglamentuojančių teisės normų taikymu, apžvalgą, parodančią šioje srityje dominuojančias tendencijas bei iškylančius probleminius aspektus, buvo parengta ši apžvalga.

Šiame dokumente yra apžvelgiami aptariamoje srityje priimti Teisingumo Teismo sprendimai. Nors pagrindinis dėmesys yra skiriamas 2004–2013 metų bei 2014 metų pirmojo pusmečio šios teisminės institucijos praktikai, atsižvelgiant į tai, kad PVM Europos Sąjungoje pradėtas harmonizuoti dar 1967 metais, apžvelgiama ir ankstesniais laikotarpiais suformuota, bet vis dar aktuali Teisingumo Teismo jurisprudencija. Pabrėžtina, kad dokumente yra pateikiama neoficiali, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo nuožiūra parengta jurisprudencijos apžvalga, kuri nesaisto nei Teisingumo Teismo, nei Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo. Apžvalga pirmiausia yra skirta teisės profesionalų ir kitų suinteresuotų PVM atskaitos klausimais visuomenės narių informavimui, švietimui, o ne tam, kad juo būtų tiesiogiai vadovaujamas. Be to, rengiant šią apžvalgą, daugiausiai remtasi Teisingumo Teismo sprendimų vertimais į lietuvių

kalbą, kurie yra pateikiami šios institucijos tinklalapyje¹, todėl Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas neprisiima atsakomybės už atliktų vertimų kokybę ir turinį. Nesutrumpintus ir konkrečios bylos kalba parengtus sprendimus galite rasti oficialioje Teisingumo Teismo interneto svetainėje.

I. BENDRA PVM SISTEMA IR TEISĖ Į ATSKAITĄ

Bendra PVM sistema

1. **Bendros PVM sistemos esmė.** Siekiant bendros rinkos, kurioje veiktų sąžininga konkurencija, netrukdomai laisvai judėtų prekės ir paslaugos, Europos Sąjungos teritorijoje buvo sukurta bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema.

Pagal bendros PVM sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nepriklausomai nuo operacijų skaičiaus gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriame skaičiuojamas mokestis. Kiekvienos operacijos metu iš apskaičiuojamo atsižvelgiant į prekių ir paslaugų kainą tokioms prekėms ar paslaugoms nustatytu tarifu PVM, gali būti atimama PVM dalis, kuri tiesiogiai priskirtina įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims (žr. Teisingumo Teismo 2007 m. spalio 11 d. sprendimo sujungtose bylose *KÖGÁZ ir kt.*, C-283/06 ir C-312/06, 30 p. bei jame nurodytą šio teismo praktiką).

Teisingumo Teismo praktikoje išskiriami keturi esminiai aptariamo apyvartos mokesčio (PVM) požymiai: (1) jis yra bendrai taikomas sandoriams, kurių objektas yra prekės ar paslaugos; (2) jo dydis nustatomas proporcingai apmokestinamajam asmeniui už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sumokėtai sumai; (3) šis mokestis yra renkamas kiekviename gamybos ir platinimo proceso etape, įskaitant mažmeninės prekybos etapą, neatsižvelgiant į jau atliktų sandorių skaičių; (4) garantuojama pirmesniuose gamybos ir platinimo proceso etapuose sumokėtų sumų atskaita iš apmokestinamojo asmens mokėtino PVM, t. y. konkrečiame etape mokestis mokamas tik nuo šiame etape atsiradusios pridėtinės vertės ir galiausiai jo mokėjimo našta tenka galutiniam vartotojui (šiuo klausimu, pvz., žr. Teisingumo Teismo 2006 m. spalio 3 d. sprendimo byloje *Banca*, C-475/03, 28 p.; 2007 m. spalio 11 d. sprendimo sujungtose bylose *KÖGÁZ ir kt.*, C-283/06 ir C-312/06, 37 p.). Būtent pastarąjį aptariamą sistemos požymį – teisę atskaityti sumokėtą PVM – atkleidžiančią Teisingumo Teismo praktiką yra siekiama pateikti šioje apžvalgoje.

2. **Bendros PVM sistemos teisinis reglamentavimas.** Europos Sąjungos kompetencija aptariamo netiesioginio mokesčio reguliavimo srityje yra ribota, iš esmės susijusi tik su bendrųjų Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo (toliau – ir SESV) tikslų siekimu. Kadangi valstybių narių mokesčių sistemos labai skiriasi dėl ekonominių ir socialinių struktūrų skirtumų ir skirtingo bendrojo apmokestinimo bei konkrečių mokesčių vaidmens suvokimo, apmokestinimo PVM srityje Sąjungos lygmeniu yra priimtos direktyvos, kurias valstybės narės įgyvendina priimdamos atitinkamus nacionalinės teisės aktus.

1 <http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/>.

Minėta, kad nors direktyva nėra tiesioginio taikymo teisės aktas, pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, nacionaliniai teismai ir kitos kompetentingos valstybės institucijos, aiškindamos ir taikydamos direktyvą įgyvendinančius nacionalinius teisės aktus (nesvarbu, ar jų nuostatos priimtos prieš įsigaliojant direktyvai, ar po to), turi pareigą aiškinti nacionalinę teisę kuo labiau atsižvelgdami į atitinkamos direktyvos turinį ir tikslą, kad būtų pasiektas direktyvoje numatytas rezultatas (pvz., žr. Teisingumo Teismo 1984 balandžio 10 d. sprendimo byloje *von Colson ir Kamann*, 14/83, 26 p.; 1990 m. lapkričio 13 d. sprendimo byloje *Marleasing*, C-106/89, 8 p.; 2008 m. birželio 24 d. sprendimo byloje *Commune de Mesquer*, C-188/07, 84 p. ir kt.). Ši pareiga taip pat reiškia, kad nacionalinis teismas, neperžengdamas savo kompetencijos ribų, įpareigotas taikyti Europos Sąjungos teisės nuostatas, privalo užtikrinti visišką šių nuostatų veikimą, jei būtina, savo iniciatyva atsisakydamas taikyti bet kokią, net vėlesnę, joms prieštaraujančią nacionalinės teisės nuostatą, ir šis teismas neprivalo prašyti arba laukti, kol ši nuostata bus panaikinta teisėkūros arba kitokiomis konstitucinėmis priemonėmis (pvz., žr. Teisingumo Teismo 1978 m. kovo 9 d. sprendimo byloje *Simmmenthal*, 106/77, 21 ir 24 p.; 2003 m. kovo 20 d. sprendimo byloje *Kutz Bauer*, C-187/00, 73 p.; 2005 m. gegužės 3 d. sprendimo sujungtose bylose *Berluskoni ir kt.*, C-387/02, C-391/02 ir C-403/02, 72 p.).

2.1. Dokumentas, kuris šiuo metu Europos Sąjungos lygiu reguliuoja esminius teisinius santykius, susijusius su bendra PVM sistema, yra 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – ir PVM direktyva; tekste cituojama PVM direktyva, su paskutiniais pakeitimais, padarytais 2010 m. gruodžio 7 d. Tarybos direktyva 2010/88/ES).

Šiai direktyvai įsigaliojus (2007 m. sausio 1 d.²), galios neteko 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, su paskutiniais pakeitimais, padarytais 2006 m. vasario 14 d. Tarybos direktyva 2006/18/EB (toliau – ir Šeštoji direktyva).

Pastebėtina, jog, kaip matyti iš PVM direktyvos trečios konstatuojamosios dalies, ji (direktyva), iš principo nedarant jokių esminių pakeitimų, yra skirta naujai jos priėmimo metu galiojusią teisės aktų (be kita ko, ir Šeštosios direktyvos) redakcijai išdėstyti (Teisingumo Teismo 2010 m. rugsėjo 30 d. sprendimo byloje *Uszodaépitő*, C-392/09, 31 p.). Todėl nėra abejonių, kad Teisingumo Teismo jurisprudencijoje pateiktos Šeštosios direktyvos normų aiškinimo ir taikymo taisyklės iš esmės yra aktualios ir atskleidžiant PVM direktyvos nuostatų turinį. Atsižvelgiant į tai, kas paminėta anksčiau, šioje apžvalgoje pateikiant Teisingumo Teismo išaiškinimus dėl Šeštosios direktyvos nuostatų, greta nurodoma atitinkama PVM direktyvos norma, vadovaujantis pastarojo teisės akto XII priede išdėstyta koreliacijos tarp minėtų teisės aktų lentele.

2.2. Europos Sąjungoje apmokestinimo PVM tvarka yra harmonizuota, atsižvelgiant į tai, kad šis mokestis, kaip vartojimo mokestis, turi esminę reikšmę vidaus rinkai. Kadangi apyvartos mokesčių suderinimas valstybėse narėse galėjo sukelti didelių mokesčių struktūros pokyčių ir turėti poveikį biudžeto, ekonominėms ir socialinėms sferoms, PVM harmonizavimas Sąjungoje vyko palaipsniui.

2.2.1. Visų pirma, atsižvelgiant į Europos ekonominės bendrijos steigimo sutartį, ypač jos 99 bei 100 straipsnius, 1967 m. balandžio 11 d. buvo priimtos Pirmoji Tarybos

direktyva 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo ir Antroji Tarybos direktyva 67/228/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius suderinimo – bendra pridėtinės vertės mokesčio struktūra ir taikymo tvarka. Minėtos Pirmosios Tarybos direktyvos pagrindu valstybės narės, siekdamos bendros rinkos sukūrimo, konkurencijos skaidrumo, laisvo prekių ir paslaugų judėjimo be kliūčių Europos Bendrijoje, pakeitė nacionalinius apyvartos mokesčius bendra PVM sistema, panaikindamos mokesčius eksportui ir apmokestinamos importą. Buvo nuspręsta, kad PVM sistema yra paprasčiausia ir neutraliausia tuomet, kai mokestis yra taikomas kiek galima bendresniu būdu ir kai jo taikymo sritis apima visus gamybos ir paskirstymo bei paslaugų teikimo etapus.

2.2.2. Siekiant tolesnės pažangos veiksmingai šalinant asmenų, prekių, paslaugų, kapitalo judėjimo ir nacionalinių ekonomikų integracijos suvaržymus, norint galiausiai sukurti bendrą rinką, kurioje vyktų sąžininga konkurencija, o bendra apyvartos mokesčių sistema būtų nediskriminacinė prekių ir paslaugų kilmės atžvilgiu, taip pat siekiant išaiškinti kai kurias sąvokas, 1977 m. gegužės 17 d. buvo išleista minėta Šeštoji direktyva. Esminis šios direktyvos tikslas buvo siekis kiekvienoje valstybėje narėje garantuoti iš esmės identiškus PVM sistemos pagrindus. Ji (direktyva) detalizavo nuostatas dėl apmokestinimo, atleidimo nuo mokesčio, apmokestinamosios bazės bei atskaitos teisės. Kadangi ši direktyva nuo jos priėmimo buvo keičiama daugiau nei 30 kartų, siekiant išdėstyti naują jos redakciją aiškia ir racionalia struktūra, iš principo neįvedant esminių pakeitimų, buvo priimta minėta PVM direktyva.

2.2.3. Paminėtina ir tai, kad, be kita ko, siekiant nustatyti taisykles, užtikrinančias galimybę apmokestinamajam asmeniui, įsikūrusiam vienos valstybės narės teritorijoje, atgauti mokesčius, apskaičiuotus už jam kitos valstybės narės teritorijoje patiektas prekes ar suteiktas paslaugas arba jo sumokėtus importuojant prekes į kitą valstybę narę, ir taip išvengti dvigubo apmokestinimo, buvo priimta 1979 m. gruodžio 6 d. Aštuntoji Tarybos direktyva 79/1072/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų suderinimo – Pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę šalies teritorijoje, tvarka (toliau – ir Aštuntoji direktyva). Nuo 2010 m. sausio 1 d. Aštuntąją direktyvą pakeitė 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/9/EB, nustatanti Direktyvoje 2006/112/EB numatyto pridėtinės vertės mokesčio grąžinimo apmokestinamiesiems asmenims, kurie nėra įsisteigę PVM grąžinančioje valstybėje narėje, o yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, išsamias taisykles (toliau – ir PVM grąžinimo direktyva).

Teisė į PVM atskaitą

3. Bendra teisė į PVM atskaitą samprata. Minėta, kad pagal bendros PVM sistemos principą iki mažmeninės prekybos (pardavimo galutiniam vartotojui) etapo prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nepriklausomai nuo sandorių skaičiaus gamybos ir platinimo procese iki apmokestinimo (žr. Teisingumo Teismo 2007 m. spalio 11 d. sprendimo sujungtose bylose KÖGÁZ ir kt., C-283/06 ir C-312/06, 29 p. ir jame nurodytą šio teismo praktiką). Vis dėlto, vykdant kiekvieną sandorį, PVM turi būti mokamas tik atskaičius PVM sumą, kuri tiesiogiai buvo sumokėta nuo įvairių prekių ir paslaugų kai-

nos sudedamųjų dalių (Teisingumo Teismo 2007 m. spalio 11 d. sprendimo sujungtose bylose KÖGÁZ ir kt., C-283/06 ir C-312/06, 30 p.). Atitinkamai, remiantis aptariamo mokesčio atskaitos tvarka, PVM našta tenka tik galutiniam vartotojui ir jis (PVM) yra visiškai neutralus apmokestinamųjų asmenų, dalyvaujančių gamybos ir platinimo procese iki galutinio apmokestinimo etapo, atžvilgiu (šiuo klausimu žr. Teisingumo Teismo 1996 m. spalio 24 d. sprendimo byloje Elida Gibbs, C-317/94, 19, 22 ir 23 p.; 2002 m. spalio 15 d. sprendimo byloje Komisija prieš Vokietiją, C-427/98, 29 p.).

Taigi, bendra PVM sistema garantuojama pirmesniuose gamybos ir platinimo proceso etapuose sumokėtų sumų atskaita iš apmokestinamojo asmens mokėtino PVM, t. y. konkrečiame etape mokestis mokamas tik nuo šiame etape atsiradusios pridėtinės vertės ir galiausiai jo mokėjimo našta tenka galutiniam vartotojui. Teisė į PVM atskaitą yra sudedamoji bendros PVM sistemos dalis, taip pat vienas pagrindinių PVM sistemos principų, kuris užtikrina, jog PVM bus apmokestinti tik galutiniai vartotojai, o apmokestinamieji asmenys bus visiškai atleisti nuo sumokėto ar mokėtino PVM. Kaip ne kartą yra pažymėjęs Teisingumo Teismas, Europos Sąjungos teisės aktuose nustatyta PVM atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdant bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Šia sistema siekiama užtikrinti visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus, su sąlyga, kad ši veikla iš esmės pati apmokestinama PVM (žr. Teisingumo Teismo 2012 m. kovo 22 d. sprendimo byloje *Klub*, C-153/11, 35 p. ir jame nurodytą šio teismo praktiką).

Pagrindinės teisės į PVM atskaitą realizavimo taisyklės yra išdėstytos PVM direktyvos X antraštinėje dalyje (Šeštosios direktyvos XI dalyje) „Atskaita“.

Pagal bendrąją taisyklę, 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 už jam tiekiamas (patiektas) prekes ir (ar) teikiamas (suteiktas) paslaugas, taip pat už įsigytas Bendrijos viduje ar importuotas prekes (PVM direktyvos 168 str.; Šeštosios direktyvos 17 str. 2 d.). Taigi, pagal atskaitos sistemos bendrą logiką:

pirma, teise į sumokėto PVM atskaitą gali pasinaudoti tik apmokestinamasis asmuo, kaip jis suprantamas pagal minėtų Europos Sąjungos teisės aktų nuostatas (asmens pripažinimo apmokestinamuoju klausimas aptariamas apžvalgos II dalyje „Asmens pripažinimas apmokestinamuoju“, 8–16 p.). Neapmokestinamasis asmuo – atvirkščiai – neturi teisės į PVM, kuri jis galbūt sumokėjo įsigydamas prekę ar paslaugą (importavęs prekę), atskaitą (Teisingumo Teismo 2005 m. birželio 2 d. sprendimo byloje *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, C-378/02, 33 p.);

antra, gali būti atskaitomi mokesčiai už prekių ir paslaugų, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja apmokestinamai veiklai, pirkimus (importą). Jei apmokestinamojo asmens įgytos (importuotos) prekės ar paslaugos yra naudojamos atleistai nuo PVM arba juo neapmokestinamai veiklai, už jas negali atsirasti nei prievolė mokėti pardavimo mokesį, nei teisė į perkant sumokėto mokesčio atskaitą. Ir atvirkščiai – jei minėtos prekės ir paslaugos naudojamos PVM apmokestinamai veiklai, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, pagal bendrąją taisyklę taikoma perkant (importuojant) šias prekes ir paslaugas sumokėto PVM atskaita (Teisingumo Teismo 2006 m. kovo 30 d. sprendimo byloje *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, 24 p.). Vien

neapmokestinamuosius sandorius sudarantys apmokestinamieji asmenys negali atskaityti jokio pirkimo PVM (Teisingumo Teismo 2009 m. balandžio 23 d. sprendimo byloje *Puffer*, C-460/07, 49 p.);

trečia, iš pirmųjų sąlygų išplaukia ir tai, kad teisė į atskaitą siejama ir su aplinkybe, jog apmokestinamasis asmuo sudarydamas atitinkamus sandorius (importuodamas prekes) veikia kaip toks. Kaip yra pažymėjęs Teisingumo Teismas, būtent apmokestinamojo asmens ketinimas, patvirtintas objektyviais įrodymais, naudoti prekę ar paslaugą verslo tikslams leidžia nustatyti, ar pirkimo sandorio sudarymo momentu apmokestinamasis asmuo veikia kaip toks, todėl turi turėti teisę atskaityti už šias prekes ar paslaugas mokėtiną ar sumokėtą PVM (pvz., žr. Teisingumo Teismo 2000 m. birželio 8 d. sprendimo byloje *Breitsohl*, C-400/98, 34 p.). Klausimas, ar apmokestinamasis asmuo veikia kaip apmokestinamasis asmuo, yra fakto klausimas, kuris, kaip minėta, turi būti vertinamas atsižvelgiant į visas konkretaus atvejo aplinkybes, įskaitant atitinkamo turto pobūdį ir laikotarpį tarp jo įsigijimo ir naudojimo šio apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai (šiuo klausimu žr. Teisingumo Teismo 2001 m. kovo 8 d. sprendimo byloje *Bakcsi*, C-415/98, 29 p.; 2012 m. vasario 16 d. sprendimo byloje *Eon Aset Menidjunt*, C-118/11, 58 p.). Taip pat galima atsižvelgti į tai, ar buvo imtasi aktyvių veiksmų, siekiant atlikti pritaikymus ir gauti leidimus, reikalaujamus siekiant tokį turtą naudoti verslui (Teisingumo Teismo 2012 m. kovo 22 d. sprendimo byloje *Klub*, C-153/11, 41 p.), bei kitas reikšmingas aplinkybes.

Iš tiesų, kaip 2005 m. birželio 2 d. sprendime byloje *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (C-378/02) nurodė Teisingumo Teismas, remiantis Šeštosios direktyvos 2 straipsnio (PVM direktyvos 2 str. 1 d.) nuostatomis, su PVM susijusių taisyklių taikymas prekių tiekimo ar paslaugų teikimo sandoriams šalies viduje, įskaitant taisykles dėl teisės į atskaitą, priklauso nuo to, ar sandorį vykdančio asmens yra apmokestinamasis asmuo. Apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti PVM, jo sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens patiektas prekes tiek, kiek prekes apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams. Vien tik asmuo, turintis apmokestinamojo asmens statusą ir veikiantis kaip toks prekės įgijimo momentu, turi teisę į atskaitą už šią prekę ir gali atskaityti už šią prekę apskaičiuotą ar sumokėtą PVM, jeigu jis tą prekę naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams (Teisingumo Teismo 2005 m. birželio 2 d. sprendimo byloje *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, C-378/02, 29–33 p.). Jeigu šios sąlygos yra įvykdytos, iš esmės negalima atsisakyti leisti pasinaudoti aptariama atskaita (2014 m. vasario 13 d. sprendimo byloje *Maks Pen*, C-18/13, 25 p.).

Galiausiai būtina pažymėti, kad, vadovaujantis PVM direktyvos 178 straipsniu (Šeštosios direktyvos 18 str. 1 d.), kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo turėti PVM sąskaitą faktūrą (importo atveju – nustatyto turinio importo dokumentą) bei laikytis atitinkamos valstybės narės (valstybių narių) nustatytų formalumų.

Išsamiau Teisingumo Teismo praktika dėl visų paminėtų bendrųjų reikalavimų (prielaidų) teisei į PVM atskaitą įgyvendinti yra apžvelgiama atitinkamuose šios apžvalgos skyriuose.

4. Teisė į klaidingai sąskaitoje faktūroje nurodyto PVM atskaitą. Atskirai būtina paminėti, kad 1989 m. gruodžio 13 d. sprendimo byloje *Genius Holding* (C-342/87) 13 punkte Teisingumo Teismas konstatavo, jog leidžiama taikyti teisę į PVM atskaitą tik tu

mokesčių atžvilgiu, kurie turi būti sumokėti, t. y. mokesčių, susijusių su PVM apmokestinamam sandoriui, arba sumokėtų tiek, kiek jų turėjo būti sumokėta. Jis nusprendė, kad pagal Šeštosios direktyvos 21 straipsnio 1 dalies c punktą (PVM direktyvos 203 str.³) teisė į atskaitą netaikoma PVM, kuris turi būti sumokėtas, tik todėl, kad jis yra nurodytas sąskaitoje faktūroje (Teisingumo Teismo 1989 m. gruodžio 13 d. sprendimo byloje *Genius Holding*, C-342/87, 13 ir 19 p.; taip pat žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. sprendimo byloje *Schmeink & Cofreth ir Strobel*, C-454/98, 53 p.). Taigi, kiek tai susiję su sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodyto PVM nesant apmokestinamojo sandorio vertinimu, iš PVM direktyvos (Šeštosios direktyvos) matyti, kad du dalyvaujantys ūkio subjektai nebūtinai vertinami vienodai. Viena vertus, sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo privalo mokėti joje nurodytą PVM net ir nesant apmokestinamojo sandorio. Kita vertus, sąskaitos faktūros gavėji naudojimas teisė į atskaitą yra apribotas vien mokesčiais už sandorį, apmokestinamą PVM (žr. Teisingumo Teismo 2013 m. sausio 31 d. sprendimo byloje LVK – 56, C-643/11, 46 ir 47 p.). Tai, be kita ko, reiškia, jog pirkėjas (apmokestinamasis asmuo) neturi teisės atskaityti jo sumokėto (mokėtino) sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodyto PVM, net jei tiekėjas turi pareigą šį PVM sumokėti į valstybės biudžetą. Tačiau tai nereiškia, kad yra paneigiama suinteresuotų asmenų teisė nacionalinės teisės aktuose nustatyta tvarka susigrąžinti tokiais atvejais sumokėtas sumas, kurios klaidingai sąskaitoje faktūroje buvo nurodytos, kaip PVM (pvz., žr. Teisingumo Teismo 2003 m. lapkričio 6 d. sprendimo sujungtose bylose *Karageorgou ir kt.*, C-78/02–C-80/02, 53 p.).

Mokesčių neutralumo principas nedraudžia atsisakyti leisti sąskaitos faktūros gavėjui atskaityti pirkimo PVM, jei nėra apmokestinamojo sandorio (Teisingumo Teismo 2013 m. sausio 31 d. sprendimo byloje *Stroy trans*, C-642/11, 44 p.). Šis principas taip pat iš esmės nedraudžia valstybei narei, kuriai PVM mokėtinas tik todėl, kad jis per klaidą buvo nurodytas išrašytoje sąskaitoje faktūroje, susieti šio mokesčio ištaisymą su sąlyga, kad apmokestinamasis asmuo išrašo suteiktų paslaugų gavėjui ištaisyta sąskaitą faktūrą, kurioje šis mokeskis nenurodomas, jei šis apmokestinamasis asmuo tinkamu laiku visiškai nepašalina mokesčių pajamų praradimo grėsmės (Teisingumo Teismo 2009 m. birželio 18 d. sprendimo byloje *Stadeco*, C-566/07, 51 p.).

Minimos taisyklės taikomos ir sprendžiant klausimą dėl apmokestinamųjų asmenų, įsisteigusių kitoje valstybėje narėje, sumokėto PVM grąžinimo Aštuntosios direktyvos (PVM grąžinimo direktyvos) nustatyta tvarka klausimą (pvz., žr., Teisingumo teismo 2007 m. kovo 15 d. sprendimo byloje *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, 28 p.).

5. Teisės į PVM atskaitą atsiradimo momentas. Prievolės apskaičiuoti atskaitytiną mokesť atsiradimas paprastai suponuoja ir teisės atskaityti šį PVM atsiradimą (PVM direktyvos 167 str.; Šeštosios direktyvos 17 str. 1 d.). Pati prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai mokesčių institucija įgyja teisę pagal tuo metu galiojantį įstatymą reikalauti mokesčio iš asmens, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, net ir tuo atveju, kai mokėjimo terminas gali būti atidėtas (PVM direktyvos 67 str. 2 p.; Šeštosios direktyvos 10 str. 1 d. b p.). Kitaip tariant, teisė į atskaitą atsiranda tada, kai atsiranda prievolė mokėti atskaitytiną mokesť (žr. Teisingumo Teismo 2012 m. kovo 22 d. sprendimo byloje *Klub*, C-153/11, 36 p.), t. y. kai atliekamas prekių tiekimas, paslaugų teikimas

3 „PVM moka bet kuris asmuo, nurodęs pridėtinės vertės mokesť sąskaitoje faktūroje.“

ar prekių importas (pvz., žr. Teisingumo Teismo 2005 m. birželio 2 d. sprendimo byloje *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, C-378/02, 31 p.; 2012 m. kovo 29 d. sprendimo byloje *Véleclair*, C-414/10, 26 p. ir kt.).

5.1. Remiantis PVM direktyvos 63 straipsniu (Šeštosios direktyvos 10 str. 2 d. pirma įtrauka), prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, neatsižvelgiant į tai, ar už šį sandorį mokėtina suma jau buvo sumokėta. Todėl prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas privalo mokėti valstybės mokesčių institucijai PVM, nors jis iš savo kliento dar negavo atlygio už įvykdytą sandorį. Be to, šios PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte (Šeštosios direktyvos 17 str. 1 d.) aiškiai nurodyta, kad apmokestinamojo asmens teisė į pirkimo mokesčio atskaitą apima ne tik jo sumokėtą PVM, bet ir mokėtiną PVM. Iš PVM direktyvos 179 straipsnio (Šeštosios direktyvos 18 str. 2 d.) taip pat matyti, kad teise į atskaitą iš principo įgyvendinama į mokesčio, mokėtino už mokestinį laikotarpį, sumą įskaitant PVM sumą, kurios atžvilgiu teisė į atskaitą atsirado per tą patį laikotarpį. Tai reiškia, kad pagal PVM direktyvoje (Šeštojoje direktyvoje) įtvirtintą sistemą prievolė apskaičiuoti PVM bei teisės į atskaitą atsiradimas ir taikymas iš principo nepriklauso nuo to, ar jau buvo sumokėtas už sandorį mokėtinas atlygis, įskaitant PVM (Teisingumo Teismo 2011 m. liepos 28 d. sprendimo byloje *Komisija prieš Vengriją*, C-274/10, 46–48 p.). Teisės atskaityti importo PVM atsiradimo momentas taip pat nėra siejamas su šio mokesčio sumokėjimu (pvz., žr. Teisingumo Teismo 2012 m. kovo 29 d. sprendimo byloje *Véleclair*, C-414/10, 23 p.).

Paminėtina, kad PVM direktyvos 66 straipsnio b punktu (Šeštosios direktyvos 10 str. 2 d. trečia įtrauka) valstybėms narėms leidžiama, nukrypstant nuo šios direktyvos 63 straipsnio (Šeštosios direktyvos 10 str. 2 d. pirmos įtraukos), numatyti, kad tam tikrų sandorių atveju ar tam tikrų kategorijų apmokestinamiesiems asmenims prievolė apskaičiuoti mokesť atsiranda ne vėliau kaip gavus apmokėjimą. Pagal šios direktyvos 167a straipsnį, valstybės narės, taikydamos neprivalomąją sistemą, gali nustatyti, kad apmokestinamųjų asmenų, kuriems prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda tik pagal PVM direktyvos 66 straipsnio b punktą, teisė į atskaitą atidedama tol, kol PVM už jam patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sumokamas prekių tiekėjui ar paslaugų teikėjui.

Vis dėlto būtina pabrėžti, kad pagal PVM direktyvą (Šeštąją direktyvą) teisės į atskaitą atsiradimas tik tam tikrais konkrečiais, aiškiai šioje direktyvoje nurodytais atvejais susiejamas su sąlyga, kad atlygis, mokėtinas už sandorį, už kurį mokėtinas PVM, jau buvo sumokėtas. Išskyrus šiuos konkrečius atvejus, minėta teisė nepriklauso nuo šios sąlygos (PVM sumokėjimo) (Teisingumo Teismo 2011 m. liepos 28 d. sprendimo byloje *Komisija prieš Vengriją*, C-274/10, 50–52 p.).

5.2. Teisė atskaityti apskaičiuotą PVM paprastai siejama su apmokestinamojo sandorio faktiniu įvykdymu. Kaip yra konstatavęs Teisingumo Teismas, pagal PVM direktyvos (Šeštosios direktyvos) sistemą apmokestinimo momentas, PVM apskaičiavimas ir galimybė atskaityti yra susiję su realiu prekių pristatymo arba paslaugų atlikimo įgyvendinimu, išskyrus atliekant apmokėjimą, kai mokesť turi būti apskaičiuojamas apmokėjimo gavimo momentu (Teisingumo Teismo 2005 m. gegužės 26 d. sprendimo byloje *António Jorge*, C-536/03, 25 p.).

Bendra PVM sistema draudžia galimybę atskaitos srityje atsižvelgti į dar neįvykdytus sandorius, kurie gali likti neįgyvendinti, nes pagal šią sistemą apmokestinimo momentą ir dėl to teisę į atskaitą lemia realus sandorio įgyvendinimas. Todėl jei, pavyzdžiui, apmokestinamasis asmuo už atliekamus darbus nepateikė sąskaitos faktūros arba

sąskaitos už darbus ir negavo jokio apmokėjimo, šie darbai nėra nei šio asmens prekių pristatymas arba paslaugų atlikimas, nei kita apmokestinimo momento arba mokesčio tapimo „apskaičiuotinu“ situacija (žr. Teisingumo Teismo 2005 m. gegužės 26 d. sprendimo byloje *António Jorge*, C-536/03, 26 p.).

5.3. Kadangi, kaip minėta, teisė atskaityti PVM atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinu, teisės į atskaitą buvimą gali lemti tik asmens statusas šiuo momentu (Teisingumo Teismo 2006 m. kovo 30 d. sprendimo byloje *Uudenkaupungin*, C-184/04, 38 p.). Kitaip tariant, su asmens, siekiančio pasinaudoti teise į PVM atskaitą, statusu susijusios šios teisės realizavimo sąlygos (prielaidos), pvz., asmens pripažinimas apmokestinamuoju bei veikiančiu kaip tokiau, turi egzistuoti minėtu momentu.

5.4. Pabrėžtina, kad teisės į PVM atskaitą realizavimas paprastai siejamas su tam tikru mokestiniu laikotarpiu, t. y. garantuojama apmokestinamojo asmens teisė atskaityti PVM už tą mokestinį laikotarpį, kuriuo atsirado ši teisė. Iš tiesų pagal bendrąją taisyklę apmokestinamasis asmuo teisę į PVM atskaitą įgyvendina taip – iš visos PVM sumos, mokėtinos per *atitinkamą mokestinį laikotarpį*, atima visą PVM sumą, į kurios atskaitą per tą patį laikotarpį jis įgijo teisę ir ja naudojasi (PVM direktyvos 179 str.; Šeštosios direktyvos 18 str. 2 d. pirma įtrauka).

Pavyzdžiui, Teisingumo Teismo 2004 m. balandžio 29 d. sprendime byloje *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02) buvo nustatyta, kad Vokietijoje įsteigta bendrovė *Terra Baubedarf* 1999 metais įsigijo paslaugų. Tačiau sąskaitos faktūros už šias paslaugas, nors ir jos buvo išrašytos 1999 m. gruodžio mėnesį, minėtai bendrovei buvo pateiktos tik 2000 m. sausio mėn. Atitinkamai mokesčių administratorius atsisakė leisti atskaityti šiuose apskaitos dokumentuose nurodytą pirkimo PVM už 1999 metų mokestinį laikotarpį, nurodęs, jog šios sumos gali būti atskaitytos tik už 2000 metus. Vertindamas tokią situaciją Teisingumo Teismas pripažino, kad siekiant pasinaudoti Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punkte (PVM direktyvos 168 str. a p.) numatyta teise į PVM atskaitą, tos pačios direktyvos 18 straipsnio 2 dalies pirma įtrauka (PVM direktyvos 179 str.) turi būti aiškinama, kaip reiškianti, kad teisė į atskaitą turi būti įgyvendinama to mokestinio laikotarpio atžvilgiu, kuriame (laikotarpyje) yra tenkinamos šios dvi sąlygos – prekės buvo pristatytos ar paslaugos suteiktos ir apmokestinamasis asmuo turi sąskaitą faktūrą ar kitą, valstybės narės nustatytus reikalavimus atitinkantį, dokumentą (Teisingumo Teismo 2004 m. balandžio 29 d. sprendimo byloje *Terra Baubedarf-Handel*, C-152/02, 38 p.).

6. Teisės į PVM atskaitą ribojimas laiko požiūriu. Minėta, kad teise į atskaitą iš principo naudojama per tą patį mokestinį laikotarpį, kuriuo atsirado ši teisė, t. y. tuomet, kai atsiranda prievolė sumokėti mokesť (Teisingumo Teismo 2012 m. liepos 12 d. sprendimo byloje *EMS*, C-284/11, 45 p.). Vis dėlto, pagal PVM direktyvos 180 ir 182 straipsnius (Šeštosios direktyvos 18 str. 3 ir 3a d.), apmokestinamajam asmeniui gali būti leista atskaityti PVM, net jei jis nepasinaudojo tokia teise laikotarpiu, kuriuo atsirado ši teisė, jeigu laikomasi tam tikrų nacionalinėje teisėje nustatytų sąlygų ir taisyklių (šiuo klausimu žr. Teisingumo Teismo 2008 m. gegužės 8 d. sprendimo sujungtose bylose *Ecotrade ir kt.*, C-95/07 ir C-96/07, 42 ir 43 p.; dėl Šeštosios direktyvos nuostatų, pvz., žr. Teisingumo Teismo 1998 m. lapkričio 19 d. sprendimo byloje *SFI*, C85/97, 23–27 p.).

6.1. Teisingumo Teismas yra pripažinęs valstybių narių teisę nustatyti naikinamąjį terminą teisei į PVM atskaitą realizuoti (pvz., žr. Teisingumo Teismo 2008 m. gegužės 8 d. sprendimo sujungtose bylose *Ecotrade ir kt.*, C-95/07 ir C-96/07, 45 p.). Šis naikinamasis terminas, kuriam pasibaigus nepakankamai rūpestingas apmokestinamasis asmuo, nepateikęs prašymo leisti atskaityti pirkimo PVM, praranda teisę į atskaitą, neturi būti laikomas nesuderinamu su PVM direktyva (Šeštąja direktyva) nustatyta sistema, jeigu, *pirma*, šis terminas nacionaline teise pagrįstoms teisėms mokesčių srityje taikomas taip pat, kaip ir Sąjungos teise pagrįstoms teisėms (lygiavertiškumo principas) ir, *antra*, dėl jo pasinaudojimas teise atskaityti netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (veiksmingumo principas) (Teisingumo Teismo 2008 m. gegužės 8 d. sprendimo sujungtose bylose *Ecotrade ir kt.*, C-95/07 ir C-96/07, 46 p. ir jame nurodyta šio teismo praktika).

Sprendžiant, koks naikinamasis terminas laikytinas „protingu“ teisei į PVM atskaitą realizuoti, primintina, kad Teisingumo Teismas jau yra, be kita ko, nusprendęs, jog dėl, pavyzdžiui, dvejų metų naikinamojo termino pasinaudojimas teise atskaityti negali savaime tapti praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas, atsižvelgiant į tai, kad PVM direktyva (Šeštoji direktyva) leidžia valstybėms narėms reikalauti, jog apmokestinamasis asmuo pasinaudotų teise į atskaitą tuo pačiu laikotarpiu, kuriuo atsi-rado ši teisė (Teisingumo Teismo 2008 m. gegužės 8 d. sprendimo sujungtose bylose *Ecotrade ir kt.*, C-95/07 ir C-96/07, 48 p.). Tokia pat išvada darytina kalbant apie trejų metų senaties terminą, nes iš esmės šiuo terminu leidžiama kiekvienam įprastai rūpestingam apmokestinamajam asmeniui tinkamai remtis Sąjungos teisėje nustatytomis teisėmis (žr. Teisingumo Teismo 2010 m. balandžio 22 d. sprendimo sujungtose bylose *X ir Facet*, C-536/08 ir C-539/08, 21 p.).

6.2. Atskirai paminėtina, kad Teisingumo Teismo praktikoje paprastai toleruotini atvejai, kai pagal nacionalinės teisės aktus mokesčių administratoriui mokėtinam PVM išieškoti nustatytas ilgesnis terminas nei suteiktas apmokestinamiesiems asmenims pateikti prašymus dėl PVM atskaitymo (teisei į PVM atskaitą įgyvendinti) (pvz., žr. Teisingumo Teismo 2008 m. gegužės 8 d. sprendimo sujungtose bylose *Ecotrade ir kt.*, C-95/07 ir C-96/07, 50–52 p.). Be to, tai, kad naikinamasis terminas mokesčių administratoriaus atžvilgiu pradedamas skaičiuoti vėliau nei naikinamasis terminas, taikomas apmokestinamojo asmens teisei į atskaitą, savaime nepažeidžia lygybės principo (Teisingumo Teismo 1998 m. lapkričio 19 d. sprendimo byloje *SFI*, C-85/97, 33 p.).

7. Pripažintos teisės į PVM atskaitą vėlesnis paneigimas. Teisingumo Teismo praktikoje nėra paneigta valstybių narių kompetentingų institucijų teisė vieną kartą pripažinus apmokestinamojo asmens teisę į PVM atskaitą, vėliau šią teisę, pavyzdžiui, atlikus naują mokesčinį patikrinimą, paneigti.

Pavyzdžiui, priimdamas 2014 m. vasario 6 d. sprendimą byloje *SC Fatorie* (C-424/12), Teisingumo Teismas, be kita ko, pasisakė klausimu, ar pagal teisinio saugumo principą draudžiama nacionalinių mokesčių institucijų administracinė praktika, pagal kurią atšaukiamas sprendimas, kuriuo buvo pripažinta apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą, ir atlikus naują patikrinimą iš jo reikalaujama sumokėti šį PVM kartu su palūkanomis. Šiuo aspektu ši Europos Sąjungos teisinė institucija sutiko, jog pagal teisinio saugumo principą reikalaujama, kad apmokestinamojo asmens mokesčinė situacija, atsižvelgiant į jo teises ir pareigas mokesčių administratoriaus atžvilgiu, nega-

li būti nugincyta neribotą laiką. Atitinkamai pagrindinėje byloje, dėl kurios priimtas apžvelgiamas sprendimas, taikytinos Rumunijos nacionalinės teisės nuostatos numatė, jog išimties tvarka kompetentingas mokesčių inspektorius gali nuspręsti atlikti naują mokestinį patikrinimą už nustatytą laikotarpį, jei tarp mokesčio patikrinimo pabaigos ir senaties terminio pabaigos paaiškėja papildomi duomenys, kurių inspektorius nežinojo vykstant patikrinimui, ar patikrinimo rezultatams turinčios įtakos skaičiavimo klaidos. Teisingumo Teismas pažymėjo, kad toks reglamentavimas, kurio aiškumo ir numatomumo apmokestinamasis asmuo labai neginčijo, nepažeidžia teisinio saugumo principo. Kalbėdamas apie palūkanas šis teismas priminė, kad, nesuderinus Sąjungos teisės aktų dėl sankcijų, taikomų nesilaikant šiais teisės aktais nustatytoje tvarkoje numatytų sąlygų, valstybės narės turi teisę pasirinkti, kaip jos mano, tinkamas sankcijas. Tačiau savo kompetenciją jos turi įgyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės ir jos bendrųjų principų, taigi ir proporcingumo principo. Teisingumo Teismas nusprendė, kad pagal teisinio saugumo principą nedraudžiama nacionalinių mokesčių institucijų administracinė praktika, pagal kurią nesuėjus senaties terminui atšaukiamas sprendimas, kuriuo buvo pripažinta apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą, ir atlikus naują patikrinimą reikalaujama sumokėti šį mokestį kartu su palūkanomis (Teisingumo Teismo 2014 m. vasario 6 d. sprendimo byloje *SC Fatorie*, C-424/12, 45–51 p.).

II. ASMENS PRIPAŽINIMAS APMOKESTINAMUOJU

Minėta, jog teisė į pirkimo (importo) PVM atskaitą Europos Sąjungos teisės aktų nuostatomis yra garantuojama tik apmokestinamiesiems asmenims. Apmokestinamasis asmuo – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą (PVM direktyvos 9 str. 1 d.; Šeštosios direktyvos 4 str. 1 d.).

Asmens veiklos savarankiškumas

Iš minėtos nuostatos matyti, kad tam, jog ekonominę veiklą vykdančias asmuo būtų pripažintas apmokestinamuoju PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies (Šeštosios direktyvos 4 str. 1 d.) prasme, jis šią veiklą turi vykdyti savarankiškai.

8. Darbdavio ir darbuotojo santykiai. Vadovaujantis PVM direktyvos 10 straipsniu (Šeštosios direktyvos 4 str. 4 d.), PVM neapmokestinami samdomi ir kiti asmenys, jei jie yra sudarę darbo sutartį su darbdaviu ar susieti kitais, su darbo sąlygomis, atlyginimu ir darbdavio atsakomybe susijusiais, teisiniais ryšiais, kuriais sukuriami darbdavio ir darbuotojo santykiai.

8.1. Šios nuostatos taikymo klausimas, esant tarp suinteresuotų asmenų sudarytai darbo sutarčiai, buvo sprendžiamas Teisingumo Teismo 2007 m. spalio 18 d. sprendime byloje *Steen* (C-355/06). Byloje nustatyta, kad J. A. van der Steen buvo ribotos civilinės atsakomybės bendrovės, teikusios valymo paslaugas, vadovas ir vienintelis akcininkas. Jis su šia bendrove sudarė darbo sutartį, pagal kurią gaudavo fiksuotą mėnesinį atlyginimą.

Iš jo darbo užmokesčio bendrovė išskaičiuodavo pajamų mokesťį ir privalomo socialinio draudimo įmokas. Jis buvo vienintelis bendrovės darbuotojas. Bendrovei nebeišgalinant sumokėti skolų, buvo pradėta bankroto procedūra, kuri pasibaigė įmonės bankrotu. Pripažindamas J. A. van der Steen atsakingu už bendrovės prievoles, mokesčių administratorius, remdamasis nacionalinės teisės nuostatomis, juos laikė vienu mokesčiniu vienetu. Pripažindamas tokią mokesčių administratoriaus poziciją nepagrįsta, Teisingumo Teismas vertino, kad tarp minėtų dviejų suinteresuotų asmenų akivaizdžiai egzistavo darbdavio ir darbuotojo santykiai. Pirma, šis teismas atkreipė dėmesį į tai, kad nors bendrovės valymo darbus atlikdavo tik J. A. van der Steen, sutartis dėl valymo vis dėlto sudarydavo bendrovė, kuri suinteresuotajam asmeniui pervesdavo fiksuoto dydžio mėnesinį atlyginimą ir atostoginius. Bendrovė išskaičiuodavo iš jo atlyginimo pajamų mokesťį ir socialinio draudimo įmokas. Taigi J. A. van der Steen priklausė nuo bendrovės, šiai nustatant jo atlyginimo sąlygas. Antra, kai J. A. van der Steen teikdavo savo paslaugas kaip darbuotojas, jis veidavo ne savo vardu, sąskaita ir atsakomybe, bet bendrovės sąskaita ir atsakomybe. Trečia, veikdamas kaip bendrovės vadovas ir vykdydamas veiklą bendrovei veikiant trečiųjų asmenų atžvilgiu, J. A. van der Steen neprišimdavo jokios ekonominės rizikos. Teisingumo Teismas pripažino, kad darbuotojas, esantis tokioje situacijoje kaip buvo J. A. van der Steen pagrindinėje byloje, nelaikytinas apmokestinamuoju asmeniu.

8.2. Pastebėtina, kad iš PVM direktyvos 10 straipsnyje (Šeštosios direktyvos 4 str. 1 d.) įtvirtintos nuostatos turinio matyti, jog darbo sutarties nebuvimas savaime neišsiskiria, kad tarp suinteresuotų asmenų nėra susiklostę darbdavio ir darbuotojo teisiniai santykiai. Kita vertus, kiek tai susiję su šia nuostata, Teisingumo teismas taip pat yra konstatavęs, kad vien tam tikro pavaldumo, atskaitomybės buvimas, savaime neleidžia paneigti, kad atitinkamas asmuo veikia savarankiškai aptariamų PVM direktyvos (Šeštosios direktyvos) nuostatų prasme.

Šiuo aspektu paminėtinas, pavyzdžiui, Teisingumo Teismo 1991 m. liepos 25 d. sprendimas byloje *Ayuntamiento de Sevilla* (C-202/90), kuriame buvo sprendžiama, ar tarp vietos savivaldybės ir jos paskirtų vietos mokesčių rinkėjų egzistavo darbdavio ir darbuotojų teisinis ryšys. Paneigdamas tokio ryšio buvimą, Teisingumo Teismas pirmiausia pastebėjo, kad tai, jog mokesčių rinkėjai veidavo pagal vietos savivaldybės nustatytas taisykles (instrukcijas) ir jiems ši savivaldybė galėjo taikyti drausmines nuobaudas, savaime nepatvirtina darbdavio ir darbuotojų santykių buvimo. Iš tiesų, kiek tai buvo susiję su darbo sąlygomis, mokesčių rinkėjai patys nepriklausomai nusistatydavo darbo tvarką, organizacinę struktūrą, samdydavo personalą ir įsigydavo turtą, reikalingą pavestoms funkcijoms vykdyti. Nebuvo minėtų darbdavio ir darbuotojo santykių ir dėl to, kad mokesčių rinkėjai prisiimdavo visą ekonominės veiklos riziką (jų gaunamas pelnas priklausydavo ne tik nuo surenkamų mokesčių, bet ir jų patiriamų veiklos išlaidų, įskaitant išlaidas veiklai vykdyti, reikalingam personalui samdyti ir turtui įsigyti). Galiausiai Teisingumo Teismas vertino, kad faktinė aplinkybė, jog savivaldybė laikoma atsakinga už mokesčių rinkėjo veiksmus, kai šis veikia kaip viešojo administravimo subjekto atstovas, nėra pakankama patvirtinti aptariamų santykių buvimą. Šiuo aspektu lemiamą reikšmę turi atsakomybė, kylanti iš mokesčių rinkėjo veiklos metu sudaromų sandorių ir jo atsakomybė už bet kokią žalą, padarytą tretiesiems asmenims, kai jis neveikia kaip viešojo administravimo subjekto atstovas (Teisingumo Teismo 1991 m. liepos 25 d. sprendimo byloje *Ayuntamiento de Sevilla*, C-202/90, 11–16 p.).

9. Kiti ryšiai tarp asmenų, paneigiantys savarankiškumą. Kai kalbama apie su prekių tiekimu ir (ar) paslaugų teikimu susijusius santykius tarp asmenų, kurių nesieja darbdavio ir darbuotojo ryšiai, veiklos savarankiškumas, kaip prielaida atitinkamą asmenį pripažinti apmokestinamuoju, nustatomas įvertinus, ar šis vykdo savarankišką ekonominę veiklą, šiuo tikslu, be kita ko, vertinant, ar prisiimamos su atitinkamos veiklos vykdymu susijusios ekonominės rizikos.

Pavyzdžiui, 2006 m. kovo 23 d. sprendime byloje *FCE Bank (C-210/04)* buvo nustatyta, kad ginčas tarp kompetentingų Italijos valdžios institucijų ir *FCE Bank plc* (toliau – ir *FCE Bank*), kurios buveinė yra Jungtinėje Karalystėje, kilo dėl valdymo ir personalo mokymo paslaugų, kurias ši bendrovė suteikė savo nuolatinei antrinei įmonei Italijoje (toliau – ir *FCE IT*) ir kurių teikimo sąnaudos buvo priskirtos šiai antrinei įmonei. Nebuvo ginčo, kad *FCE IT* naudojosi *FCE Bank* konsultavimo, valdymo, personalo mokymo, duomenų tvarkymo bei taikomųjų kompiuterinių programų tiekimo ir valdymo paslaugomis. 1996–1999 m. *FCE IT* sau pateikė sąskaitas faktūras už įvykdytus pastaruosius verslo sandorius. Pervedusi Italijos valdžios institucijai atitinkamą PVM, *FCE IT* vėliau paprašė sugrąžinti šį mokestį, nes ji neturėjo savarankiško juridinio asmens statuso. Pastaruoju aspektu pažymėta, kad pagal nacionalinę Italijos teisę tokia įmonė, kaip *FCE IT*, neturi atskiro nuo pagrindinės bendrovės juridinio asmens statuso, o teisiniai ryšiai su trečiaisiais asmenimis priskiriami pagrindinei bendrovei. Tačiau Italijos institucijos iš esmės manė, kad net jei civilinės teisės požiūriu *FCE Bank* ir *FCE IT* yra vienas ir tas pats juridinis asmuo, tai netrukdo tam, kad jie būtų laikomi atskirais apmokestinamaisiais asmenimis mokestiniu požiūriu bendrai ir, konkrečiai kalbant, PVM tikslais.

Šiuo tikslu Teisingumo Teismas nurodė būtinybę patikrinti, ar *FCE IT* vykdė savarankišką ekonominę veiklą, ar šis subjektas gali būti laikomas savarankišku būtent ta prasme, kad jis patiria su savo veikla susijusią ekonominę riziką. Šiuo aspektu apžvelgiamame sprendime buvo vertinama, kad ginčo banko filialas (*FCE IT*) pats nepatiria su kredito įstaigos veiklos vykdymu susijusios ekonominės rizikos, kuri atsiranda, pavyzdžiui, klientui negrąžinus paskolos. Bankas, kaip juridinis asmuo, patiria šią riziką, ir dėl to jo kilmės valstybėje narėje kontroliuojamas jo finansinis pajėgumas bei mokumas. Teisingumo Teismas vertino, kad *FCE IT*, kaip filialas, neturėjo negrąžintinai perduoto kapitalo. Dėl to visa su ekonomine veikla susijusi rizika teko *FCE Bank*. Todėl aišku, kad *FCE IT* nuo jo priklauso ir su juo sudaro vieną apmokestinamąjį asmenį. Teismas apžvelgiamame sprendime konstatavo, kad kitoje valstybėje narėje įsteigta nuolatinė įmonė, kuri nėra atskiras nuo bendrovės, kuriai ji priklauso, juridinis asmuo ir kuriai bendrovė teikia paslaugas, neturi būti laikoma apmokestinamuoju asmeniu, net jei jai buvo priskirtos šių paslaugų teikimo sąnaudos (Teisingumo Teismo 2006 m. kovo 23 d. sprendimo byloje *FCE Bank, C-210/04*, 41 p.).

Net ir egzistuojantis ypač glaudus ryšys tarp prekių tiekėjo (paslaugų teikėjo) ir gavėjo ne visada leidžia teigti, jog pirmasis nevykdo savarankiškos ekonominės veiklos. Pavyzdžiui, Teisingumo Teismo 2000 m. sausio 27 d. sprendimu byloje *Heerma (C-23/98)* buvo nustatyta, kad 1994 m. sausio 1 d. pilietis Heerma su savo žmona sudarė jungtinės veiklos (partnerystės) sutartį. Pagal Olandijos įstatymus tokia jungtinė veikla (partnerystė) nebuvo pripažįstama savarankišku juridiniu asmeniu, tačiau *de facto* ši veikla (partnerystė) turėjo tokį patį ekonominį savarankiškumą, kaip ir bendrovės, todėl ši jungtinė veikla (partnerystė), o ne jos dalyviai (partneriai), buvo laikoma

apmokestinamuoju asmeniu apmokestinimo PVM tikslais. 1994 m. lapkričio 1 d. Heerma už fiksuotą kasmetinį mokesť šėšių metų laikotarpiui išnuomavo šiai jungtinei veiklai (partnerystei) galvijų fermą. Įvertinęs byloje nustatytas aplinkybes, leidusiais teigti, jog ginčo atveju Heerma veikė savo vardu, atsakomybe ir rizika, Teisingumo Teismas pripažino, jog išnuomodamas minėtą ilgalaikį turta, šis partneris šiuose (nuomos) santykiuose veikė savarankiškai Šėstosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies (PVM direktyvos 9 str. 1 d.) prasme (Teisingumo Teismo 2000 m. sausio 27 d. sprendimo byloje *Heerma*, C-23/98, 17 p.).

Ekonominė veikla

Ekonominė veikla – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų (PVM direktyvos 9 str. 1 d. antra pastraipa; Šėstosios direktyvos 4 str. 2 d.). Pagal bendrąją taisyklę būtent ekonominę veiklą, kaip ji suprantama pagal minėtas nuostatas, vykdančys asmenys pripažįstami apmokestinamaisiais asmenimis, be kita ko, turinčiais teisę į pirkimo (importo) PVM atskaitą. Nors PVM direktyva (Šėštoji direktyva) nustato labai plačią PVM taikymo sritį, apmokestinamosios veiklos sąvoka apima tik ekonominio pobūdžio veiklą (pvz., žr. Teisingumo Teismo 2004 m. balandžio 29 d. sprendimo byloje *EDM*, C-77/01, 47 p.; 2005 m. gegužės 26 d. sprendimo byloje *Kretztechnik*, C-465/03, 18 p.). Paprastai veikla kvalifikuojama kaip ekonominė veikla, jeigu ji yra nuolatinė ir vykdoma už atlygį, kurį gauna ją atlikęs subjektas (Teisingumo Teismo 2007 m. gruodžio 13 d. sprendimo byloje *Götz*, C-408/06, 18 p.). Kitaip tariant, ekonomine veikla minėtų Europos Sąjungos teisės aktų nuostatų prasme laikoma savarankiška asmens veikla, kuria siekiama gauti nuolatinių pajamų.

Atskirai paminėtina, kad PVM direktyvos 9 straipsnio 2 dalis, 12 straipsnio 1 dalis (Šėstosios direktyvos 4 str. 3 d., 28a str. 4 d.) numato atvejus, kai šiose nuostatose nurodytus sandorius vykdančys asmenys laikomi arba gali būti laikomi apmokestinamaisiais, nepriklausomai nuo to, ar šie sandoriai formaliai patenka į minėtą ekonominės veiklos sąvoką (plačiau šiuo klausimu žr. apžvalgos skyrių „Kiti asmenys, priskiriami apmokestinamiesiems“, 15 p.).

10. Ekonominės veiklos objektyvus pobūdis. Kaip matyti iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos, sąvoka „ekonominė veikla“ PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies (Šėstosios direktyvos 4 str. 2 d.) prasme, yra objektyvaus pobūdžio.

10.1. Veiklos tikslas ir rezultatas. Apmokestinamojo asmens ir ekonominės veiklos sąvokų apibrėžimų analizė parodo ekonominės veiklos sąvokos taikymo srities apimtį ir jos objektyvų pobūdį ta prasme, kad veikla vertinama *per se*, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus (be kita ko, žr. Teisingumo Teismo 2006 m. vasario 21 d. sprendimo byloje *University of Huddersfield*, C-223/03, 47 ir 48 p. ir juose nurodytą šio teismo praktiką). Jei mokesčių administratorius būtų įpareigotas atlikti tyrimą, kad nustatytų mokesčio mokėtojo ketinimus, sprendžiant klausimą dėl veiklos pripažinimo minėta „ekonominė veikla“, tai prieštarautų bendrosios PVM sistemos tikslams užti-

krinti teisinį saugumą ir supaprastinti su PVM taikymu susijusius veiksmus, atsižvelgiant, išskyrus ypatingus atvejus, į objektyvų atitinkamo sandorio pobūdį (Teisingumo Teismo 2006 m. vasario 21 d. didžiosios kolegijos sprendimo byloje *University of Huddersfield*, C-223/03, 49 p.). Todėl, kaip nurodė Teisingumo Teismas 2012 m. liepos 19 d. sprendimo byloje *Rēdlihs* (C-263/11) 29 punkte, aplinkybė, kad, pavyzdžiui, tiekimas buvo įvykdytas siekiant likviduoti *force majeure* padarinius, taigi apibrėžianti atliktų sandorių tikslą, neturi reikšmės vertinant, ar šį tiekimą reikia pripažinti „ekonominė veikla“ pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį (Šeštosios direktyvos 4 str. 2 d.). Rezultato aspektu, pavyzdžiui, yra visiškai nereikšminga, kad vykdant veiklą nėra gaunamas pelnas ar nėra siekiama jį gauti (pvz., žr. Teisingumo Teismo 2013 m. birželio 20 d. sprendimo byloje *Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz*, C-219/12, 25 p.).

Aptariamasis objektyvūs „ekonominės veiklos“ pobūdis suponuoja ir tai, kad klausimas, ar atitinkamo sandorio vienintelis tikslas buvo įgyti mokesstinį pranašumą, yra nereikšmingas nustatant, ar sandoris yra prekių tiekimas, ar paslaugų teikimas bei ekonominė veikla (Teisingumo Teismo 2011 m. spalio 27 d. sprendimo byloje *Tanoarch*, C-504/10, 47 p.). Tačiau Šeštoji direktyva (PVM direktyva) apskritai draudžia pasinaudoti apmokestinamojo asmens teise atskaičiuoti pirkimo PVM, kai šią teisę suteikiančiais sandoriais yra piktnaudžiaujama (Teisingumo Teismo 2006 m. vasario 21 d. didžiosios kolegijos sprendimo byloje *University of Huddersfield*, C-223/03, 52 p.). Pastaruoju klausimu plačiau skaitykite apžvalgos skyriuje „Piktnaudžiavimas teise“ (36 p.).

10.2. Teisėta ir neteisėta veikla. Pagal bendrąją taisyklę nėra daromas skirtumas tarp teisėtos ir neteisėtos veiklos, pripažįstant ją ekonomine veikla minėtų PVM direktyvos (Šeštosios direktyvos) nuostatų prasme. Iš nusistovėjusios teismų praktikos matyti, kad teisėtų ir neteisėtų sandorių skirtingas vertinimas prieštarautų fiskalinio neutralumo principui. Todėl vien aplinkybės, kad veiksmai laikytini teisės pažeidimu, neužtenka pateisinti apmokestinimo išimtį (žr. Teisingumo Teismo 2006 m. sausio 12 d. sprendimą sujungtose bylose *Optigen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, 49 p.). Tokia išimtis gali būti taikoma tik specifinėse situacijose, kuriose dėl konkrečių prekių ar paslaugų savybių teisėtas ir neteisėtas ekonominiai sektoriai negali konkuruoti (pvz., žr., be kita ko, Teisingumo teismo 1999 m. birželio 29 d. sprendimo byloje *Coffeshop „Siberië“*, C-158/98, 14 ir 21 p.; 2000 m. birželio 29 d. sprendimo byloje *Salumets ir kt.*, C-455/98, 19 p.).

Pavyzdžiui, Teisingumo Teismo 1990 m. gruodžio 6 d. sprendime byloje *Witzemann* (C-343/89) nustatyta, jog Max Witzemann buvo nuteistas laisvės atėmimo bausme už tai, kad į Vokietiją atvežė padirbtus Jungtinių Amerikos Valstijų dolerių banknotus. Mokesčių administratorius, atsižvelgęs į tai, kad nebuvo patvirtinta, jog šių padirbtų banknotų kilmė buvo Europos Bendrijoje, juos apmokestino maitu ir importo PVM. Tačiau Teisingumo Teismas, pripažinęs, kad padirbtų banknotų importas ir išleidimas į laisvą apyvartą yra absoliučiai draudžiamas visose valstybėse narėse, nusprendė, kad importo PVM už šiuos banknotus negali būti renkamas (Teisingumo Teismo 1990 m. gruodžio 6 d. sprendimo byloje *Witzemann*, C-343/89, 21 p.). Analogiškai vertinama ir prekyba narkotikais valstybėse narėse, kuriose tokia prekyba yra uždrausta (pvz., žr. Teisingumo Teismo 1988 m. liepos 5 d. sprendimo byloje *Haule*, 269/86, 21 p.; 1988 m. liepos 5 d. sprendimo byloje *Rustenburgerstraat*, 289/86, 23 p.).

Tačiau, kai pats prekių tiekimas ar paslaugų teikimas pagal savo pobūdį nėra absoliučiai uždraustas (griežtai ribojamas), negali būti daromas skirtumas tarp legalios ir nelegalios prekybos. Pavyzdžiui, paminėtinas 1993 m. rugpjūčio 2 d. Teisingumo Teismo sprendimas byloje *Lange* (C-111/92), kuriame buvo sprendžiama, ar į Šeštosios direktyvos taikymo sritį patenka tam tikrų prekių tiekimas į užsienio valstybes, kai šių prekių tiekimas (eksportas) į šias valstybes uždraustas. Šioje byloje ginčas kilo dėl 1985 ir 1986 metais atlikto kompiuterinės įrangos tiekimo į Tarybų Sąjungą ir Varšuvos pakto valstybes. Šiuo aspektu Teisingumo Teismas pažymėjo, kad ginčo kompiuterių įrangos teikimas Bendrijoje ir šių prekių eksportas į kitas šalis buvo teisėtas ir galimas, nebuvo jokio absoliutaus draudimo prekiauti šiomis prekėmis, todėl vien tai, kad buvo nustatytas draudimas šias prekes tiekti (eksportuoti) į tam tikras užsienio valstybes, nėra pakankama, kad toks tiekimas nepatektų į Šeštosios direktyvos taikymo sritį (Teisingumo Teismo 1993 m. rugpjūčio 2 d. sprendimo byloje *Lange*, C-111/92, 17 p.). Analogiškai sprendžiama ir dėl, pavyzdžiui, padirbtų kvepalų platinimo (Teisingumo Teismo 1998 m. gegužės 28 d. sprendimas byloje *Goodwin ir Unstead*, C-3/97, 12 p.).

10.3. Sandorių (ūkinių operacijų) skaičius ir apimtis. Taikant aptariamą ekonominės veiklos objektyvumo kriterijų, įvykdytų pardavimo sandorių skaičius ir apimtis patys savaime nėra esminiai, siekiant atitinkamą veiklą pripažinti ekonomine PVM direktyvos (Šeštosios direktyvos) nuostatų prasme.

Pavyzdžiui, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad pardavimo sandorio apimtis negali būti kriterijus, pagal kurį atskiriama ūkio subjekto, veikiančio kaip privatus asmuo, veikla, kuri nepatenka į PVM direktyvos (Šeštosios direktyvos) taikymo sritį, nuo ūkio subjekto veiklos, kurią vykdant sudaryti sandoriai laikomi ekonomine veikla (šiuo klausimu žr. Teisingumo Teismo 1996 m. birželio 20 d. sprendimo byloje *Wellcome Trust*, C-155/94, 37 p.). Šioje *Wellcome Trust* byloje suinteresuotas asmuo siekė susigrąžinti PVM, sumokėtą už įsigytas įvairias paslaugas vykdant jam priklausiusių vertybinių popierių pardavimą. Kadangi šis ginčo pardavimas buvo ypač didelės apimties (skirtingiems investuotojams iš viso pasaulio bendrai parduota 288 mln. akcijų už 2,18 mlrd. GBP sumą) ir jo vykdymas pareikalavo didelių išlaidų, susijusių su planavimu, vertinimu, teisininkų, finansų konsultantų ir viešųjų ryšių specialistų paslaugomis, *Wellcome Trust* šį pardavimą vertino kaip ekonominę veiklą. Tačiau, iš esmės pripažinęs, kad toks pardavimas ginčo atveju tebuvo suinteresuoto asmens (*Wellcome Trust*) turto valdymas, todėl negali būti laikomas aptariama ekonomine veikla, Teisingumo Teismas taip pat konstatavo, kad tokio vertinimo negali paneigti vien didelė sandorio apimtis ir minėtos priemonės, kurių imtasi šiuos sandorius atlikti.

Iliustruojant „ekonominės veiklos“ sąsają su sandorių skaičiumi, paminėtina, kad, kaip nurodė Teisingumo Teismas 2011 m. rugsėjo 15 d. sprendimo sujungtose bylose *Slaby ir kt.* (C-180/10 ir C-181/10) 38 punkte, vien aplinkybė, jog prieš perleidimą suinteresuotas asmuo žemės sklypą padalijo, siekdamas gauti geriausią bendrą kainą, t. y. įvykdė daug pardavimo sandorių, nėra esminė, kaip ir laikotarpis, per kurį šie sandoriai buvo sudaryti ar iš jų gautų pajamų dydis. Visos šios aplinkybės paprasčiausiai gali būti susijusios su suinteresuoto asmens asmeninio turto valdymu (šiais klausimais plačiau skaitykite apžvalgos skyriuje „Materialiojo ir nematerialiojo turto naudojimas“, 12.1 p.).

10.4. **Sandorių (ūkinių operacijų) neįprastumas** taip pat nėra reikšmingas sprendžiant klausimą dėl ekonominės veiklos buvimo. Kitaip tariant, vien tai, kad konkrečių apmokestinamųjų sandorių sąlygos nėra būdingos (įprastos) tokiems sandoriams, savaime negali lemti veiklos nepripažinimo ekonomine aptariamų PVM direktyvos (Šeštosios direktyvos) nuostatų prasme.

Šiuo klausimu, pavyzdžiui, paminėtinas Teisingumo Teismo 2011 m. spalio 27 d. sprendimas byloje *Tanoarch* (C-504/10). Jame nustatyta, kad 2007 m. vasario 26 d. keli fiziniai ir juridiniai asmenys, tarp kurių *Tanoarch* ir *VARS Slovakia s.r.o.* (toliau – *VARS*), t. y. dvi įmonės, kurių būstinė yra Banska Bystricoje (Slovakija), pateikė Slovakijos Respublikos pramoninės nuosavybės tarnybai paraišką išduoti „didelio grynumo talko produkto paruošimo metodo“ patentą. 2007 m. liepos 5 d. *Tanoarch* ir *VARS* sudarė pramoninės nuosavybės perleidimo sutartį, kurią sudarant abiem šalims atstovavo tas pats fizinis asmuo J. Kovanda. Pagal šią sutartį *VARS* perleido 50 proc. savo bendros nuosavybės į dar neįregistruotą patentą dalies *Tanoarch*. Sutartyje buvo nurodyta, kad, remiantis ekspertize, už dalies bendros teisių į išradimą nuosavybės perleidimą nustatyta 258 mln. SKK, o papildomai patikslinus vertę – 774 mln. SKK bendra suma. Todėl pagal minėtą sutartį už pusės bendros teisių nuosavybės perleidimą nustatyta 387 mln. SKK be PVM. Pagal sutartį teisės į išradimą numatyta perleisti už pinigų sumą, kuri, sutarties šalims nesusitarus kitaip, turėjo būti sumokėta grynaisiais arba natūra. Remdamasi 2007 m. liepos 5 d. sąskaita faktūra *Tanoarch* 2007 m. rugpjūčio 27 d. pateikė PVM deklaraciją už 2007 m. liepos mėn. mokestinį laikotarpį. Šioje mokesčių deklaracijoje nurodyta maždaug 73 530 000 SKK suma kaip pagal *VARS* sąskaitą faktūrą, išrašytą už bendros nuosavybės dalies perleidimą, atskaitytinas PVM. Minėta įmonė už šią sumą nesumokėjo mokėtino pirkimo mokesčio. 2008 m. ši įmonė nutraukė veiklą, prieš tai jos nelikvidavusi. Be to, *Tanoarch* atskaitė PVM pagal kitas su teisių į išradimą perleidimu susijusias sąskaitas faktūras, *VARS* išrašytas už 2007 m. rugpjūčio–rugsėjo mėn. mokestinius laikotarpius. Mokesčių administratorius, atlikęs mokestinį patikrinimą, atsisakė pripažinti *Tanoarch* teisę į minėto PVM atskaitą, o ginčą dėl tokio sprendimo nagrinėjusiam nacionaliniam teismui, be kita ko, kilo klausimas, ar toks teisių perleidimas į minėtą išradimą, kuriam neišduotas patentas, gali būti laikomas PVM apmokestinama ekonomine veikla.

Dėl tokio aptariamo įsigijimo ekonominio pagrįstumo Teisingumo Teismas pirmiausia priminė, kad pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą (Šeštosios direktyvos 4 str. 2 d.) „ekonominės veiklos“ sąvoka, be kita ko, apima bet kokią gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veiklą. „Prekių tiekimo“ ir „paslaugų teikimo“ sąvokos yra objektyvaus pobūdžio ir taikomos neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių tikslus ir rezultatus. Todėl šioje byloje Teisingumo Teismas nusprendė, kad bendros išradimo nuosavybės dalies perleidimas, nepaisant to, kad nebuvo įregistruotas išradimo patentas, iš principo gali būti laikomas PVM apmokestinama ekonomine veikla. Iš to matyti, kad pagal tokį sandorį gali atsirasti teisė į mokėtino pirkimo PVM atskaitą

Žinoma, apžvelgiamame sprendime nebuvo paneigta nacionalinių kompetentingų institucijų teisė ir pareiga atsisakyti suteikti teisę į minėto PVM atskaitą *Tanoarch*, jei būtų nustatyta, kad aptariamo sandorio vienintelis tikslas buvo įgyti mokestinį pranašumą (šiuo klausimu žr. apžvalgos skyrių „Piktnaudžiavimas teise“, 36 p.). Tačiau dėl atitinkamų ūkio subjektų ketinimų Teisingumo Teismas pridūrė, kad klausimas,

ar pagrindinėje byloje nagrinėto perleidimo vienintelis tikslas buvo gauti mokestinių lengvatų, visiškai nesvarbus nustatant, ar toks perleidimas yra paslaugos teikimas ir ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal atitinkamas PVM direktyvos (Šeštosios direktyvos) nuostatas (Teisingumo Teismo 2011 m. spalio 27 d. sprendimo byloje *Tanoarch*, C-504/10, 47 p.).

Neįprastų (nebūdingų) sandorių (ūkinių operacijų) sąlygų kontekste paminėtina ir tai, kad vien aplinkybė, jog vienos iš sandorių šalių prisiimtų įsipareigojimų vykdymas nėra užtikrinamas teisinėmis priemonėmis, savaime negali paneigti su tokiais sandoriam susijusios veiklos ekonominio pobūdžio apmokestinimo PVM tikslais. Pavyzdžiui, Teisingumo Teismas 2002 m. rugsėjo 17 d. sprendime *Town & County Factors* (C-498/99) nustatė, kad apmokestinamasis asmuo kas savaitę organizuodavo konkursą „Pastebėk kamuolį“. Dalyvių anketose buvo pateikiama nuotrauka iš futbolo varžybų, kurioje reikėdavo atspėjus pažymėti kamuolio buvimo vietą. Už dalyvavimą buvo imamas mokestis, kurio dydis priklausydavo nuo spėjamos kamuolio buvimo vietos žymėjimų skaičiaus. Prizus laimėdavo arčiausiai teisingos vietos kamuolį pažymėję dalyviai. Konkurso taisyklėse, atspausdintose dalyvių anketose, be kita ko, buvo nurodyta, kad dalyviai sutinka, jog organizatorių įsipareigojimai grindžiami tik gera valia (garbe; angl. *obligations are binding in honour only*). Per visą laikotarpį, kol vyko konkursas, organizatoriai niekada neatsisakėdavo išmokėti piniginių ar perduoti daiktinių prizų laimėtojams. Vertindamas tokias aplinkybes, Teisingumo Teismas nusprendė, jog vien tai, kad paslaugų teikėjo įsipareigojimų vykdymas nėra užtikrinamas įstatymų, o grindžiamas tik šio asmens gera valia (garbe), negali paneigti, jog toks tiekimas patenka į PVM taikymo sritį.

11. Veiklos vykdymas už atlygį. Paprastai veikla kvalifikuojama kaip ekonominė veikla, jeigu ji yra nuolatinė ir vykdoma už atlygį, kurį gauna ją (veiklą) atlikęs subjektas.

Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog PVM apmokestinamos ūkinės operacijos reiškia, kad egzistuoja sandoris tarp šalių, kuriame numatyta kaina ar atlygis. Taigi, jei tiekėjo veiklą sudaro tik prekių tiekimas (paslaugos teikimas) be tiesioginio atlygio, neegzistuoja apmokestinamoji vertė ir šis prekių tiekimas (paslaugų teikimas) neapmokestinamas PVM. Prekė tiekama (paslauga teikiama) „už atlygį“ PVM direktyvos (Šeštosios direktyvos) prasme, tik jei tarp prekės tiekėjo (paslaugos teikėjo) ir gavėjo egzistuoja teisinis ryšys, kuris įgyvendinamas abipusiai, o prekės tiekėjo (paslaugos teikėjo) gautas atlygis yra realus atlygis už gavėjui suteiktą paslaugą (žr. Teisingumo Teismo 2009 m. spalio 29 d. sprendimo byloje *Komisija prieš Suomiją*, C-246/08, 43 ir 44 p.; 2010 m. liepos 29 d. sprendimo byloje *Astra Zeneca*, C-40/09, 27 p. ir jame nurodytą praktiką).

Pavyzdžiui, Teisingumo Teismo 1994 m. kovo 3 d. sprendime byloje *Tolsma* (C-16/93) buvo nustatyta, kad R. J. Tolsma grojo vargonėliais viešame Olandijos greitkelyje prašydamas paramos (išmaldos). Šią veiklą mokesčių administratorius įvertino kaip apmokestinamą, nurodė nuo iš šios veiklos gautų pajamų sumokėti tam tikro dydžio PVM bei apskaičiavo šio mokesčio delspinigius. Tačiau Teisingumo Teismas, remdamasis minėtomis taisyklėmis dėl teisinio ryšio tarp paslaugos teikėjo ir jos gavėjo egzistavimo, norint atitinkamą veiklą pripažinti paslaugų teikimu už atlygį Šeštosios direktyvos (PVM direktyvos) prasme, vertino, kad tokio ryšio nebuvo. Iš tiesų nebuvo

jokio abipusio susitarimo (sutarties, sandorio) tarp šalių, nes pro gatvės muzikantą praeinantys asmenys savanoriškai apsisprendavo jį paremti, patys sprendė dėl paramos (išmaldos) dydžio (sumos). Antra, nebuvo būtino ryšio tarp muzikavimo paslaugos ir gaunamo atlygio – praeiviai neprašydavo pagroti jiems konkrečių kūrinų, jų aukojamų sumų dydis priklausė ne nuo paslaugos, bet nuo jaučiamų simpatijų. Kai kurie praeiviai į paramos (išmaldos) dėžutę įmesdavo aukas net nepasilikdami paklaustyti grojimo, o kai kurie kiti iš viso neaukodavo, nors stovėdavo ir klausydavosi muzikos. Teisingumo Teismas taip pat pažymėjo, kad faktinė aplinkybė, jog muzikantas viešai groja siekdamas rinkti pinigus iš praeivių ir tai darydamas jis tam tikras sumas gauna, nėra reikšminga sprendžiant klausimą, ar ši veikla laikytina paslaugų teikimu už atlygį Šeštosios direktyvos (PVM direktyvos) nuostatų prasme (Teisingumo Teismo 1994 m. kovo 3 d. sprendimo byloje *Tolsma*, C-16/93, 16–19 p.).

1988 m. kovo 8 d. sprendimu byloje *Apple and Pear Development Council* (102/86) Teisingumo Teismas sprendė dėl Didžiosios Britanijos viešosios teisės aktais įsteigtos obuolių ir kriaušių plėtos tarybos veiklos pripažinimo paslaugų teikimu už atlygį Šeštosios direktyvos prasme. Šios tarybos veikla buvo susijusi su Anglijoje išaugintų obuolių ir kriaušių reklama, vartojimo skatinimu ir šių vaisių kokybės gerinimu. Ši veikla buvo finansuojama iš visų Anglijoje veikiančių aptariamų vaisių augintojų periodiškai mokamų privalomų įmokų (rinkliavų). Šios privalomos įmokos (rinkliavos) dydis priklausė nuo augintojų turimų vaismedžių skaičiaus. Vertindamas, ar tokia tarybos veikla santykiuose su vaisių augintojais buvo paslaugų teikimas už atlygį Šeštosios direktyvos (PVM direktyvos) 2 straipsnio 1 dalies prasme, Teisingumo Teismas pirmiausia pastebėjo, kad iš minėtos šios tarybos veiklos naudą gaudavo visas aptariamasis ūkinės veiklos sektorius, o individualus vaisių augintojas šią naudą iš esmės gaudavo netiesiogiai. Be to, nebuvo jokio ryšio tarp konkretaus augintojo iš tarybos veiklos gaunamos naudos ir privalomųjų įmokų (rinkliavų), kurias jie turėjo mokėti ne sutarčių pagrindų, bet pagal viešosios teisės normas, ir kurias jie privalėjo mokėti nepriklausomai nuo to, ar jie gauna kokią nors naudą iš tarybos veiklos, ar ne. Todėl Teisingumo Teismas sprendė, kad tokia veikla nebuvo minėtas paslaugų teikimas už atlygį (1988 m. kovo 8 d. sprendimo byloje *Apple and Pear Development Council*, 102/86, 17 p.).

Kita vertus, net ir tais atvejais, kai minėto pobūdžio ryšys iš esmės egzistuoja, iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad užmokesčio rinkimas pats savaime atitinkamos veiklos nepadaro ekonomine veikla PVM direktyvos (Šeštosios direktyvos) prasme (Teisingumo Teismo 2007 m. gruodžio 13 d. sprendimo byloje *Götz*, C-408/06, 21 p.). Pavyzdžiui, Teisingumo Teismo 2007 m. birželio 26 d. didžiosios kolegijos sprendimu byloje *Tmobile Austria ir kt.* (C-284/04) konstatavus, jog pagrindinėje byloje nagrinėtas už dažnių skyrimą atsakingos nacionalinės reguliavimo tarnybos (viešosios teisės reguliuojamo subjekto) per aukcioną vykdomas teisių naudotis šiais dažniais suteikimas nėra ekonominė veikla, taip pat buvo nurodyta, jog tai, kad už minėtų teisių suteikimą mokamas mokestis nekeičia šios veiklos teisinio kvalifikavimo (Teisingumo Teismo 2007 m. birželio 26 d. didžiosios kolegijos sprendimo byloje *T-mobile Austria ir kt.*, C-284/04, 45 ir 49 p.).

Paminėtina, kad patiektas prekes ir (ar) suteiktas paslaugas gali būti atsiskaitoma ne tik pinigais, bet ir natūra, kad tokie sandoriai būtų pripažinti apmokestinamaisiais (pvz., žr. Teisingumo Teismo 2013 m. rugsėjo 26 d. sprendimo byloje *Serebryannay*, C-283/12, 37–39 p. ir juose nurodytą šio teismo praktiką).

Atskirai pastebėtina, kad PVM direktyvos 16, 18, 26 ir 27 straipsniai (Šeštosios direktyvos 5 str. 6 ir 7 d., 6 str. 2 ir 3 d.) įtvirtina specialias taisykles, nustatančias atvejus, kai laikoma, jog prekės tiekiamos ir (ar) paslaugos teikiamos už atlygį, nepriklausomai nuo to, ar konkretus atlygis faktiškai (realiai) buvo (turėjo būti) gautas, ar ne.

Pavyzdžiui, vadovaujantis PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies a punktu (Šeštosios direktyvos 6 str. 2 d. a p.), paslaugų teikimu už atlygį laikomas prekių, sudarančių verslui skirto turto dalį, naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba jų naudojimas ne verslo tikslams, kai PVM už tas prekes buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas. Kaip yra pažymėjęs Teisingumo Teismas, šios nuostatos tikslas yra užtikrinti vienodą požiūrį į apmokestinamąjį asmenį, kuris tiekia prekes ar teikia paslaugas savo ar savo darbuotojų privatiems poreikiams, ir į galutinį vartotoją, kuris gauna tos pačios rūšies prekes ar paslaugas (Teisingumo Teismo 2008 m. gruodžio 11 d. sprendimo byloje *Danfoss ir AstraZeneca*, C-371/07, 46 p.). PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies b punktas (Šeštosios direktyvos 6 str. 2 d. b p.), nustatantis, kad paslaugų teikimu už atlygį laikomas apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas neatlygintinai jo paties arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba apskritai ne verslo tikslais, taip pat kliudo apmokestinamajam asmeniui ar jo darbuotojams gauti paslaugas be mokesčių iš apmokestinamojo asmens, už kurias fizinis asmuo turėtų sumokėti PVM (Teisingumo Teismo 2008 m. gruodžio 11 d. sprendimo byloje *Danfoss ir AstraZeneca*, C-371/07, 48 p.). Tokiu atveju, vadovaujantis PVM direktyvos 75 straipsniu (Šeštosios direktyvos 11 str. A skirsnio 1 pastraipos c p.), teikiant aptartas paslaugas, kai veiklai skirto turto dalį sudarančios prekės yra sunaudojamos privatiems poreikiams tenkinti arba paslaugos teikiamos neatlygintinai, apmokestinamoji vertė (t. y. suma, nuo kurios skaičiuojamas mokėtinas PVM) yra visos apmokestinamojo asmens išlaidos, patirtos teikiant šias paslaugas. Pastebėtina, kad aptariamais atvejais apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą išlieka (pvz., žr. Teisingumo Teismo 2006 m. rugsėjo 14 d. sprendimo byloje *Wollny*, C-72/05, 22–24 p. ir juose nurodytą šio teismo praktiką).

12. Siekis gauti nuolatinių pajamų. Minėta, kad pagal bendrą taisyklę „ekonominės veiklos“ sąvoka yra susijusi su asmens siekiu gauti ne bet kokių, o nuolatinių pajamų iš atitinkamos veiklos. Šiuo aspektu primintina, kad norint nustatyti, jog atitinkama veikla vykdoma siekiant nuolatinių pajamų, nėra svarbu, ar šia veikla siekiama gauti pelno (pvz., žr. 2013 m. birželio 20 d. Teisingumo Teismo sprendimo byloje *Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz*, C-219/12, 25 p.), t. y. nuolatinių pajamų siekimas, kaip jis suprantamas pagal minėtas direktyvas, nėra tapatinamas su pelno siekimu.

12.1. Materialiojo ir nematerialiojo turto naudojimas. Aptariama „ekonominės veiklos“ sąvoka pirmiausia apima materialiojo ir nematerialiojo turto naudojimą siekiant gauti nuolatinių pajamų (PVM direktyvos 9 str. 2 d. antra pastraipa; Šeštosios direktyvos 4 str. 2 d.).

Turto naudojimo atvejais norint atitinkamą asmenį laikyti apmokestinamuoju, reikia nustatyti, ar jis naudojo turimą taip, kad jo veiklą reikia pripažinti „ekonominė veikla“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvą. Šiuo aspektu svarbu pabrėžti, kad, kalbant apie ekonominės veiklos sąvoką, „naudojimo“ sąvoka pagal bendros PVM sis-

temos neutralumo principo reikalavimus yra susijusi su visais sandoriais, kad ir kokia būtų jų teisinė forma, kuriais siekiama iš aptariamo turto gauti nuolatinių pajamų (šiuo klausimu žr. Teisingumo Teismo 2004 m. balandžio 29 d. sprendimo byloje *EDM*, C-77/01, 48 p.; 2004 m. spalio 21 d. sprendimo byloje *BBL*, C-8/03, 36 p.). Pavyzdžiui, 1990 m. gruodžio 4 d. sprendimo byloje *van Tiem* (C-186/89) 20 punkte Teisingumo Teismas pripažino, kad žemės sklypo užstatymo teisės suteikimas 18-os metų laikotarpiui už nustatyto dydžio mokesį yra laikytina ekonomine veikla, apimančia turto naudojimą siekiant gauti nuolatinių pajamų.

Iliustruojant priešingą turto naudojimo vertinimą, paminėtinas 2007 m. birželio 26 d. Teisingumo Teismo didžiosios kolegijos sprendimas byloje *T-mobile Austria ir kt.* (C-284/04), kuriame nustatyta, kad pagrindinėje byloje nagrinėtą *Telekom Control Kommission* (Telekomunikacijų kontrolės komisija) vykdomą veiklą sudarė tai, kad per aukcioną ūkio subjektams apibrėžtam laikotarpiui buvo perduodamos teisės naudoti tam tikrus elektromagnetinio spektro dažnius, teikiant judriojo ryšio paslaugas. Pasibaigus suteikimo procedūrai, šiems operatoriams buvo išduodamas leidimas naudoti taip įgytas teises, kad jie įdiegtų telekomunikacinę įrangą, veikiančią konkrečiose elektromagnetinio spektro dalyse. Vertindamas, ar tokio leidimo išdavimas pagal savo pobūdį turi būti laikomas „turto naudojimu“ Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalies prasme, Teisingumo Teismas pažymėjo, kad tokia veikla buvo priemonė įgyvendinti pagal Bendrijos teisę reikalaujamas sąlygas, kuriomis siekiama visų pirma užtikrinti racionalų dažnių spektro panaudojimą ir išvengti radijo bangomis veikiančių telekomunikacijų sistemų bei kitokių kosminių arba antžeminių techninių sistemų tarpusavio trukdžių, taip pat veiksmingai valdyti radijo dažnius. Tokių leidimų išdavimas priklausė išimtinai atitinkamos valstybės narės kompetencijai. Taigi, kaip pažymėjo Teisingumo Teismas, aptariama veikla laikoma būtina ir išankstine sąlyga ūkio subjektams patekti į judriųjų telekomunikacijų rinką. Ji nereiškia kompetentingos nacionalinės valdžios institucijos dalyvavimo minėtoje rinkoje. Iš tikrųjų tik šie subjektai, suteiktų teisių turėtojai, veikia nagrinėjamoje rinkoje naudodami aptariamą turta, siekdami gauti nuolatinių pajamų. Šiomis aplinkybėmis aptariamos veiklos vykdymas pagal savo pobūdį nėra ūkio subjektų veikla. Todėl Teisingumo Teismas nusprendė, jog suteikdama tokį leidimą kompetentinga nacionalinė valdžios institucija nedalyvauja turto, kurį sudaro teisės naudoti radijo dažnių spektrą, siekiant gauti nuolatinių pajamų, naudojime. Per šią suteikimo procedūrą ši institucija vykdo tik aiškiai jai pavestą elektromagnetinio spektro naudojimo kontrolės ir reglamentavimo veiklą (Teisingumo Teismo 2007 m. birželio 26 d. didžiosios kolegijos sprendimo byloje *T-mobile Austria ir kt.*, C-284/04, 40–44 p.).

Teisingumo Teismas ne kartą savo praktikoje yra nurodęs, kad *savininko nuosavybės teisės įgyvendinimas* pats savaime negali būti laikomas ekonomine veikla (žr. Teisingumo Teismo 1996 m. birželio 20 d. sprendimo byloje *Wellcome Trust*, C-155/94, 32 p.).

Iš tiesų tik turto įsigijimas ar tik pardavimas nelaikytinas turto naudojimu siekiant gauti nuolatinių pajamų, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį (Šeštosios direktyvos 4 str. 2 d.), nes vienintelis atlygis už šiuos sandorius yra galimas pelnas iš šio turto pardavimo. Iš esmės šie sandoriai savaime negali būti laikomi ekonomine veikla, kaip tai suprantama šioje direktyvoje (žr. Teisingumo Teismo 2004 m. balandžio 29 d. sprendimo byloje *EDM*, C-77/01, 58 p.; 2004 m. spalio 21 d. sprendimo byloje *BBL*, C-8/03, 39 p.). Pavyzdžiui, 2011 m. rugsėjo 15 d. sprendime

sujungtose bylose *Slaby ir kt.* (C-180/10 ir C-181/10), nustatyta, kad 1996 m. J. Slaby, kaip ekonominės veiklos nevykdantis fizinis asmuo, įsigijo žemės sklypą, kuris pagal tuo metu galiojusį teritorijos plėtros planą buvo priskirtas žemės ūkio paskirties teritorijai. Šį žemės sklypą jis naudojo žemės ūkio veiklai vykdyti nuo 1996 iki 1998 metų, o 1999 metais šią veiklą nutraukė. 1997 metais teritorijos plėtros planas buvo pakeistas ir aptariamam sklypui priskirtas vasarnamių statybai. Po šio pakeitimo J. Slaby sklypą padalijo į 64 dalis ir nuo 2000 m. pradėjo jį laipsniškai pardavinėti fiziniams asmenims. Vertindamas šias aplinkybes, Teisingumo Teismas sprendė, kad fizinis asmuo, vykdęs žemės ūkio veiklą žemės sklype, perkvalifikuotame į žemę statybai dėl nuo šio asmens valios nepriklausančių priežasčių pakeitus teritorijos plėtros planus, neturi būti laikomas PVM apmokestinamuoju asmeniu, kai mėgina parduoti šį sklypą, jeigu šis pardavimo sandoris patenka į šio asmens privataus turto valdymą (Teisingumo Teismo 2011 m. rugsėjo 15 d. sprendimo sujungtose bylose *Slaby ir kt.*, C-180/10 ir C-181/10, 50 p.). Žinoma, paprastai minėtu asmens privataus turto valdymu nelaikytina situacija, kai, pavyzdžiui, suinteresuotas asmuo pradeda aktyvius prekybos žeme veiksmus ir imasi panašių priemonių į gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens, kaip jie apibrėžti PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje, naudojamas priemonės (Teisingumo Teismo 2012 m. liepos 19 d. sprendimo byloje *Rēdlihs*, C-263/11, 36 p.), kaip pavyzdžiui rinkodara, įprastiniam turto naudojimui nebūdingi parengiamieji darbai (Teisingumo Teismo 2011 m. rugsėjo 15 d. sprendimo sujungtose bylose *Slaby*, C-180/10 ir C-181/10, 39–41 p.; plačiau aptariamam klausimui skaitykite apžvalgos skyrių „Aplinkybės, galinčios patvirtinti nuolatinių pajamų siekimą“, 12.2 p.).

Paprasta akcijų, investicinių vienetų, kitų perleidžiamų vertybinių popierių emisija, ar šio turto paprastas įsigijimas ir pardavimas taip pat negali būti laikomi turto naudojimui siekiant gauti nuolatinių pajamų, nes vienintelis atlygis už šiuos sandorius yra galimas pelnas iš šių vertybinių popierių pardavimo, o kita iš šių akcijų turėjimo gauta nauda (pvz., dividendai ir kt.) yra paprasčiausiai nuosavybės turėjimo rezultatas (pvz., žr. Teisingumo Teismo 2003 m. birželio 26 d. sprendimo byloje *KapHag*, C-442/01, 38–41 p.; 2004 m. spalio 21 d. sprendimo byloje *Banque Bruxelles Lambert*, C-8/03, 40 p.; 2005 m. gegužės 26 d. sprendimo byloje *Kretztechnik*, C-465/03, 27 p.). Žinoma, kitaip yra tada, kai dalyvaujant kitos įmonės kapitale kartu, tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvaujama valdant bendrovę, kurios dalys kapitale perimamos, neatsižvelgiant į dalyvujančių akcininkų ar dalininkų teises, kai toks dalyvavimas valdant reiškia, jog įgyvendinami tokie pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnį apmokestinami PVM sandoriai, kaip antai administracinių, apskaitos ir informacinių technologijų paslaugų teikimas (pvz., žr. Teisingumo Teismo 2000 m. lapkričio 14 d. sprendimo byloje *Floridienne ir kt.*, C-142/99, 19 p.; 2001 m. rugsėjo 27 d. sprendimo byloje *Cibo Participations*, C-16/00, 21 p.; 2003 m. birželio 26 d. sprendimo byloje *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, C-305/01, 46 p.).

Pavyzdžiui, Teisingumo Teismas, priimdamas 2009 m. spalio 29 d. sprendimą byloje *SKF* (C-29/08), nustatė, kad *SKF*, kaip pramonės grupės patronuojanti bendrovė, dalyvavo valdant dukterinę ir kontroliuojamą bendrovę, joms už atlygį teikdama įvairias valdymo, apskaitos ir prekybos paslaugas, už kurias ji mokėjo PVM. *SKF* ketino restruktūrizuoti savo grupę ir todėl norėjo perleisti visą vieną iš savo dukterinių bendrovių, kurios ji turi 100 proc. akcijų (toliau – dukterinė bendrovė), veiklą parduodama visas jos akcijas. Be to, ji ketino perleisti kitos bendrovės, kurioje kažkada turėjo 100 proc.

akcijų (toliau – kontroliuojama bendrovė) ir kuriai anksčiau, kaip patronuojanti bendrovė, teikė apmokestinamas PVM paslaugas, likusią kapitalo dalį. Šių perleidimų motyvas – gauti lėšų kitai grupės veiklai finansuoti. Siekdama įgyvendinti šiuos perleidimus, SKF ketino įsigyti paslaugų, susijusių su vertybinių popierių vertinimu, pagalba derantis ir teisine pagalba sutartims parengti. Šios paslaugos būtų apmokestinamos PVM. Vertindamas, kokios yra mokestinės šių perleidimų pasekmės, Teisingumo Teismas nurodė, kad perleisdama visas dukterinės ir kontroliuojamos bendrovės akcijas SKF nutraukia savo dalyvavimą šiose bendrovėse. Šis perleidimas, atliktas patronuojančiai bendrovei restruktūrizuojant bendrovių grupę, gali būti laikomas sandoriu, iš kurio gaunamos nuolatinės pajamos iš veiklos, kuri yra daugiau nei paprastas akcijų pardavimas. Šis sandoris tiesiogiai susijęs su grupės vykdomos veiklos organizavimu ir yra tiesioginis, nuolatinis ir būtinas apmokestinamojo asmens apmokestinamos veiklos išplėtimas. Todėl toks sandoris patenka į PVM taikymo sritį. Šis teiginys taip pat atitinka vienodo požiūrio ir fiskalinio neutralumo principus, kurie reikalauja, jog vertinimas, susijęs su dalių kapitale įsigijimu, dėl kurio atsiranda patronuojančios bendrovės dalyvavimas valdant dukterinę ar kontroliuojamą bendrovę, būtų taikomas ir tokiems perleidimo, užbaigiančio šį dalyvavimą, atvejams. Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas nusprendė, jog Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalis ir 4 straipsnio 1 bei 2 dalys ir PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalis ir 9 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinaamos taip, kad patronuojančios bendrovės visų 100 proc. akcijų dukterinėje bendrovėje ir likusių akcijų kitoje bendrovėje, kurioje kažkada turėjo 100 proc. akcijų, kurioms teikė apmokestinamas PVM paslaugas, perleidimas yra ekonominė veikla, patenkanti į šių direktyvų taikymo sritį. Vis dėlto, jei akcijų perleidimas yra prilygintinas viso ar dalies turto perleidimui Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalies ar PVM direktyvos 19 straipsnio pirmos pastraipos prasme ir jei valstybė narė pasinaudojo šiose nuostatose įtvirtinta galimybe, šis sandoris nėra ekonominė veikla (Teisingumo Teismo 2009 m. spalio 29 d. sprendimo byloje *SKF*, C-29/08, 33–34 p.).

Paminėtina ir tai, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje (Šeštosios direktyvos 4 str. 2 d.) numatyta sąvoka „ekonominė veikla“ gali apimti kelis iš eilės atliekamus veiksmus, įskaitant parengiamuosius veiksmus, kaip antai veiklos priemonių įsigijimą, nekilnojamojo turto pirkimą, todėl jie turi būti laikomi ekonomine veikla (žr. Teisingumo Teismo 1996 m. vasario 29 d. sprendimo byloje *INZO*, C-110/94, 15 p.; plačiau šiuo klausimu žr. apžvalgos skyriuje „Investavimas ir parengiamieji veiksmai“, 18 p.).

12.2. Aplinkybės, galinčios patvirtinti siekį gauti nuolatinės pajamas. Klausimas, ar atitinkama veikla siekiama nuolatinių pajamų, norint ją pripažinti „ekonominė veikla“, yra fakto klausimas, kurį reikia įvertinti atsižvelgiant į visus bylos duomenis (Teisingumo Teismo 2012 m. liepos 19 d. sprendimo byloje *Rēdlihs*, C-263/11, 33 p.). Šiuo aspektu pažymėtina, kad Europos Sąjungos teisės aktuose nėra pateikiamas aplinkybių, į kurias atsižvelgtina atliekant minėtą vertinimą, sąrašas, jo nėra pateikęs ir Teisingumo Teismas. Šiame skyriuje apžvelgiami tam tikri aptariamą vertinimą leidžiantys atlikti kriterijai, kuriuos, kaip pavyzdžius, savo praktikoje yra nurodžiusi minėta teisinė institucija.

12.2.1. Veiklos palyginimas su įprastinėmis tokios veiklos vykdymo

sąlygomis. Aplinkybės, kad atitinkamas (asmens veikloje naudojamas) turtas tinkamas vien ekonominiam panaudojimui, paprastai užtenka pripažinti, kad jo savininkas jį naudoja ekonominės veiklos poreikiams, taigi – siekdamas gauti nuolatinių pajamų. Tačiau jei turtas dėl savo pobūdžio gali būti naudojamas ir verslo (ekonominiais), ir asmeniniais tikslais, reikėtų iširti visas jo naudojimo sąlygas, kad būtų nuspręsta, ar jis naudotas siekiant gauti pajamų, kurios yra nuolatinio pobūdžio (Teisingumo Teismo 2012 m. liepos 19 d. sprendimo byloje *Rēdlihs*, C-263/11, 34 p.).

Teisingumo Teismas iš esmės yra pripažinęs, kad, pavyzdžiui, sąlygų, kuriomis suinteresuotasis asmuo iš tiesų naudoja turtą, palyginimas su sąlygomis, kuriomis atitinkama ekonominė veikla paprastai vykdoma, gali būti vienas iš būdų, kuriais nustatoma, ar atitinkama veikla vykdoma siekiant gauti nuolatinių pajamų (Teisingumo Teismo 2012 m. liepos 19 d. sprendimo byloje *Rēdlihs*, C-263/11, 35 p.).

Toks vertinimas, pavyzdžiui, buvo atliekamas Teisingumo Teismo 2013 m. birželio 20 d. sprendime byloje *Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz* (C-219/12). Šioje byloje nustatyta, kad 2005 metais T. Fuchs ant savo gyvenamojo namo stogo įrengė fotovoltinį įrenginį elektros energijai gaminti. Šis įrenginys neturėjo galimybės kaupti ir visą pagamintą elektros energiją tiekė į bendrą elektros tinklą pagal neterminuotą tiekimą į šį tinklą sutartį. Už šį tiekimą buvo atlyginama rinkos kaina ir apmokestinama PVM. Namų ūkio reikmėms reikalinga elektros energija buvo atperkama iš šios bendrovės už tą pačią kainą, kaip ir tiekiamą. Nustatyta, kad aptariamo įrenginio pagaminamas kiekis buvo mažesnis už jo bendrai name sunaudojamą kiekį. T. Fuchs kreipėsi į mokesčių administratorių, kad jam būtų leista susigražinti pirkimo PVM, sumokėtą už minėtą fotovoltinį įrenginį, tačiau jo prašymas buvo atmestas, motyvuojant, kad T. Fuchs, naudodamas minėtą įrenginį, nevykdė ekonominės veiklos. Pasisakydamas dėl tokios veiklos, Teisingumo Teismas, atsižvelgęs į tai, kad pagrindinėje byloje aptariamas fotovoltinis įrenginys gamina elektros energiją, kuri tiekiamą į tinklą už nuolatinio pobūdžio pajamas, konstatavo, kad sąlygos, nustatytos tam, kad šią veiklą apimtų sąvoka „ekonominė veikla“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnį (PVM direktyvos 9 str.), yra įvykdytos. Šios išvados nepaneigia aplinkybė, kad visada šis įrenginys pagamina mažiau elektros energijos, nei jo eksploatuotojas suvartoja savo namų ūkyje. Šiuo aspektu Teisingumo Teismas pastebėjo, kad dėl aptariamo įrenginio techninių charakteristikų, viena vertus, pagaminta elektros energija tiekiamą į tinklą ir, kita vertus, suvartojama elektros energija perkama iš šio tinklo eksploatuotojo. Taigi dėl to, kad kalbama apie elektros energijos gamybos įrenginį, sujungtą su tinklu, turėtų būti neįmanoma aptariamo turto, kuriuo keičiamasi, t. y. elektros energijos, klasifikuoti ir identifikuoti po to, kai jis patiekiamas į tinklą ir tiekiamas atgal iš to tinklo. Todėl Teisingumo Teismas atmetė Austrijos vyriausybės argumentą, jog aplinkybė, kad fotovoltinio įrenginio gaminama elektros energija neviršija namų ūkio poreikių, įrodo, kad iš elektros tiekimo į tinklus gautos pajamos yra šio eksploatuotojo bandymas sumažinti sąskaitos faktūros už elektros energiją sumą, todėl jo vykdoma šio įrenginio eksploatacijos veikla nesiekiamą gauti pajamų (Teisingumo Teismo 2013 m. birželio 20 d. sprendimo byloje *Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz*, C-219/12, 28–30, 32 p.).

2012 m. liepos 19 d. sprendime byloje *Rēdlihs* (C-263/11) Teisingumo Teismas sprendė, jog aplinkybė, kad pagrindinėje byloje nagrinėtas medienos tiekimas (buvo parduodama mediena, susidariusi dėl audros išlaužytų medžių) vykdytas siekiant likviduoti *force majeure* padarinius (miškui audros padarytą žalą), pati savaime negali lemti

išvados, kad šis tiekimas vykdytas atsitiktinai, o ne „siekiant gauti nuolatinių pajamų“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį. Šiuo atžvilgiu ši Europos Sąjungos teisminė institucija pažymėjo, kad toks tiekimas gali būti laikomas nuolatiniu daiktinio turto naudojimu. Iš tiesų, daiktinio turto vaisiai, kaip antai miško mediena, gali dėl savo pobūdžio ir dėl savybių, ypač amžiaus, būti netinkami nedelsiant naudoti ekonominėms reikmėms ir gali objektyviai prireikti tam tikro laiko, kad šie vaisiai taptų tinkami ekonominiam naudojimui. Vis dėlto tai nereiškia, kad tuo laikotarpiu, susiklosčius tariamoms *force majeure* aplinkybėms, atliktas medienos tiekimas negali būti minėtas daiktinio turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų (Teisingumo Teismo 2012 m. liepos 19 d. sprendimo byloje *Rēdlihs*, C-263/11, 37 p.).

Atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad, jeigu suinteresuotasis asmuo pradeda aktyvius tam tikros komercinės veiklos veiksmus ir imasi priemonių, kurios panašios į gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens, kaip jie apibrėžti PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje (Šeštosios direktyvos 4 str. 2 d.), naudojamas priemonės, atitinkamą veiklą reikia pripažinti „ekonomine veikla“, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą (šiuo klausimu žr. Teisingumo Teismo 2012 m. liepos 19 d. sprendimo byloje *Rēdlihs*, C-263/11, 36 p.).

Pavyzdžiui, Teisingumo Teismas 2011 m. rugsėjo 15 d. sprendime sujungtose bylose *Slaby ir kt.* (C-180/10 ir C-181/10) sprendė, kad vien aplinkybė, jog prieš perleidimą suinteresuotasis asmuo žemės sklypą padalijo, siekdamas gauti geriausią bendrą kainą, nėra esminė, kaip ir šių sandorių sudarymo trukmė ar iš jų gautų pajamų dydis. Iš tiesų visos šios aplinkybės gali būti susijusios su suinteresuotojo asmens asmeninio turto valdymu. Tačiau, pasak šios Europos Sąjungos teisminės institucijos, taip nėra, jeigu suinteresuotasis asmuo pradeda aktyvius prekybos žeme veiksmus ir imasi panašių priemonių į gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens naudojamas priemonės. Tokie aktyvūs veiksmai visų pirma gali būti šių žemės sklypų parengimo darbų atlikimas ir rinkodaros priemonių įgyvendinimas. Šie veiksmai paprastai nepatenka į asmeninio turto valdymą, ir tokiu atveju statybai skirtos žemės tiekimas negali būti laikomas tik savininko nuosavybės teisių įgyvendinimu (Teisingumo Teismo 2011 m. rugsėjo 15 d. sprendimo sujungtose bylose *Slaby*, C-180/10 ir C-181/10, 39–41 p.).

12.2.2. Veiklos trukmė ir rezultatai. Teisingumo Teismas yra pripažinęs, kad nors vien kriterijų, susijusių su atitinkamos veiklos rezultatais, nepakanka norint ištirti, ar veikla vykdyta siekiant nuolatinių pajamų, tačiau laikotarpio, kuriuo vykdomas tiekimas, trukmė, klientų skaičius ir pajamų suma yra visų bylos aplinkybių dalį sudarantys veiksniai, į kuriuos, kartu vertinant ir kitus bylos duomenis, galima atsižvelgti atliekant šį tyrimą (Teisingumo Teismo 2012 m. liepos 19 d. sprendimo byloje *Rēdlihs*, C-263/11, 38 p.; 1996 m. rugsėjo 26 d. sprendimo byloje *Enkler*, C-230/94, 29 p.). Laikotarpis tarp prekių įsigijimo ir jų panaudojimo ekonominėje apmokestinamojo asmens veikloje taip pat yra vienas iš objektyvių įrodymų, kuriais galima remtis vertinant, ar konkrečiu atveju apmokestinamasis asmuo įsigijo prekių savo ekonominės veiklos poreikiams (šiuo klausimu žr. Teisingumo Teismo 1991 m. liepos 11 d. sprendimo byloje *Lennartz*, C-97/90, 21 p.).

12.2.3. Veiklos pajamų struktūra. Sprendžiant klausimą, ar vykdydamas veiklą asmuo siekia gauti nuolatinių pajamų, tam tikrais atvejais atsižvelgtina į tai, kokią šios

veiklos pajamų dalį sudaro atlygis už atitinkamus ekonominio pobūdžio sandorius, šias aplinkybes vertinant visų kitų duomenų kontekste.

Pavyzdžiui, Teisingumo Teismo 2009 m. spalio 6 d. sprendime byloje *Landesorganisation (C-267/08)* buvo nustatyta, jog ieškovė pagrindinėje byloje *SPÖ Landesorganisation Kärnten* (toliau – ir *Landesorganisation*), kuri yra Austrijos socialdemokratų partijos (*SPÖ*) regioninė organizacija Karintijos federalinėje žemėje ir turinti juridinio asmens statusą, vykdė tam tikrą veiklą jai pavaldžių regioninių ir vietos organizacijų atžvilgiu viešųjų ryšių, reklamos ir informacijos srityse, kuri kvalifikuojama kaip „išorinė reklama“. Be kita ko, ji nupirko reklaminę medžiagą prieš rinkimus, kurią išrašiusi sąskaitas faktūras paskirstė įvairioms regioninėms ir vietos organizacijoms pagal poreikius. Byloje kilo klausimas, ar *Landesorganisation* turi būti laikoma apmokestinamuoju asmeniu Šeštosios direktyvos (PVM direktyvos) prasme išorinės reklamos, skirtos pavaldžioms organizacijoms, veiklos atžvilgiu ir ar ji turi teisę atskaityti sumokėtą pirkimo PVM šiame kontekste. Šiuo aspektu pagal prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo išvadas aptariamos organizacijos pajamos nuo 1998 m. iki 2004 m. buvo gaunamos iš esmės pateikiant sąskaitas faktūras už paslaugas regioninėms ir vietos organizacijoms bei iš bilietų į *SPÖ* pokylį pardavimo. Tačiau tik maža *Landesorganisation* išlaidų dalis buvo nurodoma pavaldžioms organizacijoms pateiktose sąskaitose faktūrose. Pastarosios prisidėdavo prie organizacijos išlaidų tiek, kiek galėjo, o tai įpareigojo *Landesorganisation* pačią padengti didžiąją dalį išlaidų, susijusių su aptariama reklamos veikla. Atsiradę nuostoliai galėjo būti padengti iš valstybės subsidijų, narių įnašų, jų įmokų ir aukų pinigų. Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas vertino, kad minėta reklamos sandorių veikla neleido gauti nuolatinių pajamų. Ši Europos Sąjungos teisminė institucija konstatavo, kad *SPÖ*, siekdama užtikrinti veiklos tęstinumą, yra finansuojama iš valstybės subsidijų pagal Austrijos nacionalinių politinių partijų finansavimo įstatymą, iš įvairių aukų ir šios partijos narių įnašų. Todėl vienintelės nuolatinės pajamos yra gaunamos iš valstybės finansavimo ir šios partijos narių įnašų ir jos būtent skirtos nuostoliams, gautiems vykdant pagrindinėje byloje aptariamą veiklą, padengti. Taigi šitaip *SPÖ* vykdo komunikacijos veiklą, siekdama savo politinių tikslų ir skleisdama savo, kaip politinės organizacijos, idėjas. Konkrečiau kalbant, *SPÖ* veikla būtent per tarpininkę *Landesorganisation* padeda formuoti politinę valią, siekiant dalyvauti įgyvendinant politinę valdžią. Tačiau, vykdydama šią veiklą, *SPÖ* nedalyvauja jokioje rinkoje. Šiomis aplinkybėmis buvo konstatuota, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalies antrasis sakiny (PVM direktyvos 9 str. 1 d. antros pastraipos antras sakiny) turi būti aiškinamas taip, kad išorinės reklamos veikla, kurią vykdo valstybės narės politinės partijos organizacija, neturi būti laikoma ekonomine veikla (Teisingumo Teismo 2009 m. spalio 6 d. sprendimas byloje *Landesorganisation, C-267/08, 21–26 p.*).

Iš paslaugos gavėjo gaunamo atlygio dalies reikšmingumas visos vykdytos veiklos kontekste buvo akcentuotas ir Teisingumo Teismo 2009 m. spalio 29 d. sprendime byloje *Komisija prieš Suomiją (C-246/08)*. Nagrinėjant Komisijos pateiktą ieškinį dėl valstybės narės nesugebėjimo vykdyti savo įsipareigojimus buvo vertinama, ar Suomijos valstybės tarnybos, teikdamos teisinės pagalbos paslaugas teismo procese už dalinį atlygį, vykdė ekonominę veiklą. Šiuo klausimu, be kita ko, byloje buvo nustatyta, kad iš teisinės pagalbos gavėjų gautas atlygis nepadengdavo visos nacionalinės teisės aktuose nustatytos teisininkams mokėtų honorarų sumos. Aptariamas atlygis sudarė nuo 20

iki 75 proc. ir priklausė nuo paslaugos gavėjo turto. Pagal Suomijos nacionalinės teisės aktus nebuvo galima teigti, jog egzistavo prielaidos, kad teisinės pagalbos gavėjas už suteiktas paslaugas galėtų sumokėti atlyginimą, lygų visam šiuose teisės aktuose nustatytam honoraro dydžiui. Teisingumo Teismas taip pat pabrėžė, kad aptariamo atlygio dydis priklausė nuo paslaugos gavėjo turto ir pajamų, o ne, pavyzdžiui, nuo valstybės tarnybų darbo valandų skaičiaus ar atitinkamos bylos sudėtingumo. Iš to buvo matyti, kad teisinės pagalbos paslaugų gavėjo dalinis atlyginimas, mokėtinas valstybės tarnyboms, tik iš dalies priklauso nuo realios suteiktų paslaugų vertės, t. y. kuo mažesnės gavėjo pajamos ir turtas, tuo silpnesnis ryšys su šia verte. Ši nuomonė buvo pagrįsta faktu, kad pagal Suomijos vyriausybės pateiktus duomenis 2007 m. teisinių paslaugų, kurias suteikė valstybės tarnybos ir kurios sudarė tik trečdalią jų suteiktų paslaugų, gavėjų sumokėta dalinių atlyginimų suma buvo 1,9 milijono eurų, o šių tarnybų nurodytos *bruto* veiklos išlaidos sudarė 24,5 milijono eurų. Kaip pažymėjo Teisingumo Teismas, net jei šie duomenys apima teisinės pagalbos paslaugas, suteiktas ne teismo procese, toks skirtumas rodo, kad paslaugos gavėjo dalinis atlyginimas turėtų būti laikomas labiau mokesčiu, kurio rinkimas savaime nesuteikia atitinkamai veiklai ekonominio pobūdžio, o ne atlygiu griežtąja prasme. Todėl, atsižvelgiant į tai, neatrodo, kad ryšys tarp valstybės tarnybų suteiktos teisinės pagalbos paslaugų ir gavėjo mokėtino atlygio yra reikalaujamo tiesioginio pobūdžio tam, kad pastarasis galėtų būti laikomas atlygiu už paslaugas, o teikiamos paslaugos galėtų būti laikomos ekonomine veikla. Apžvelgiamoje byloje Komisija, kuriai teko įrodinėjimo pareiga, nepateikė kitų įrodymų, kad aptariamos paslaugos yra ekonominė veikla (Teisingumo Teismo 2009 m. spalio 29 d. sprendimo byloje *Komisija prieš Suomiją*, C-246/08, 32–52 p.).

Apmokestinamojo asmens statuso įgijimas

13. **Registravimasis PVM mokėtoju.** Kaip minėta, apmokestinamojo asmens sąvoka apibrėžiama plačiai, remiantis faktinėmis aplinkybėmis. Iš PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies (Šeštosios direktyvos 4 str.) nematyti, kad apmokestinamojo asmens statusas priklauso nuo kokio nors administracijos išduoto leidimo, pažymos ar licencijos siekiant vykdyti ekonominę veiklą (Teisingumo Teismo 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimo byloje *Gábor Tóth*, C-324/11, 30 p.).

Tiesa, PVM direktyvos 213 straipsnio 1 dalies (Šeštosios direktyvos 22 str. 1 d.) pirmoje pastraipoje nustatyta, kad bet kuris apmokestinamasis asmuo praneša apie savo, kaip apmokestinamojo asmens, veiklos pradžią, pakeitimą ar nutraukimą. Tos pačios direktyvos 214 straipsnio 1 dalyje valstybės narės įpareigotos imtis būtinų priemonių užtikrinti, kad apmokestinamieji asmenys būtų registruojami atskirais kodais. Tačiau pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką PVM direktyvos 214 straipsnyje numatytas registravimas ir jos 213 straipsnyje nurodytos pareigos yra tik formalūs reikalavimai kontrolės tikslais, dėl kurių negali būti abejojama, be kita ko, teise į atskaitą ar teise neapmokestinti PVM dėl tiekimo Bendrijos viduje, jeigu įvykdytos materialinės šių teisių atsiradimo sąlygos (šiuo klausimu, pvz., žr. Teisingumo Teismo 2010 m. spalio 21 d. sprendimo byloje *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, 50 p.; 2012 m. liepos 19 d. sprendimo byloje *Rēdlihs*, C-263/11, 48 p.). Iš tiesų, nepaisant tokio pranešimo svarbos PVM sistemos tinkamam veikimui, tai negali būti papildoma sąlyga, kurios

reikalaujama, kad būtų pripažįstamas apmokestinamojo asmens statusas, kaip jis suprantamas pagal tos pačios direktyvos 9 straipsnio 1 dalį (Teisingumo Teismo 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimo byloje *Gábor Tóth*, C-324/11, 31 p.).

Vis tik atkreiptinas dėmesys į tai, jog nors nereikalaujama, kad asmuo apmokestinamųjų sandorių sudarymo metu būtų pranešęs kompetentingoms institucijoms apie savo veiklą (registravęsis PVM mokėtoju), teisės į PVM atskaitą realizavimo tikslais, jis per protingą terminą šią savo pareigą turėtų įvykdyti. Be to, jeigu teisei į PVM atskaitą nebūtų taikomi jokie apribojimai laiko atžvilgiu, nebūtų galima užtikrinti visiško teisinio saugumo. Pareiga apmokestinamajam asmeniui įsiregistruoti PVM mokėtoju galėtų netekti prasmės, jei valstybės narės neturėtų teisės nustatyti protingo termino šiuo tikslu (Teisingumo Teismo 2010 m. spalio 21 d. sprendimo byloje *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, 50 p.).

13.1. Prekių (paslaugų) gavėjo pareiga pranešti apie veiklą. Pirmiau minėtomis nuostatomis valstybėms narėms neleidžiama perkelti teisės į atskaitą įgyvendinimo tuo atveju, jei nepateikiamas pranešimas apie apmokestinamojo asmens veiklos pradžią, iki to momento, kada realiai pradėdami vykdyti apmokestinamieji sandoriai, ar atimti iš apmokestinamojo asmens galimybę šią teisę įgyvendinti. PVM direktyvos 214 straipsnyje numatyta registracija, kaip ir šios direktyvos 213 straipsnyje (Šeštosios direktyvos 22 str. 1 d.) nustatytos pareigos, yra ne veiksmas, dėl kurio atsiranda teisė į atskaitą, įgyjama atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną mokestį, o tik formalus reikalavimas kontrolės tikslais. PVM apmokestinamam asmeniui negali būti kliudoma įgyvendinti savo teisės į atskaitą dėl to, kad jis neįsiregistravo PVM mokėtoju prieš pradėdamas naudoti įsigytas prekes savo apmokestinamojoje veikloje (Teisingumo Teismo 2010 m. spalio 21 d. sprendimas byloje *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, 50 ir 51 p.). Jei kompetentingas mokesčių administratorius turi reikiamą informaciją nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo, kaip subjektas, kuriam teikiamos komercinės paslaugos, turi sumokėti PVM, šio asmens teisės atskaityti pirkimo mokestį atžvilgiu jis negali nustatyti papildomų sąlygų, galinčių naudojimąsi šia teise padaryti neįmanomą (žr. Teisingumo Teismo 2008 m. gegužės 8 d. sprendimo sujungtose bylose *Ecotrade ir kt.*, C-95/07 ir C-96/07, 64 p.; 2010 m. rugsėjo 30 d. sprendimo byloje *Uszodaépítő*, C-392/09, 40 p.).

Teisingumo Teismo 2010 m. spalio 21 d. sprendime byloje *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09) buvo vertinama, ar *Nidera Handelscompagnie* galėjo atskaityti PVM, sumokėtą Lietuvoje įsigijus prekių, kurios išgabentos į trečiąsias valstybes, nors šių prekybos sandorių momentu ji nebuvo įregistruota PVM mokėtoja Lietuvoje. Šiuo klausimu nustatyta, kad ši bendrovė nuo 2008 m. vasario iki gegužės mėn. Lietuvoje iš žemės ūkio produktų tiekėjų įsigijo kviečių. Sumokėtoje kainoje PVM, kurį produktų tiekėjai nurodė sąskaitose faktūrose ir kuris buvo jiems sumokėtas, sudarė 11 743 259 LTL. Paskui visą kviečių kiekį 2008 m. vasario–gegužės mėn. *Nidera Handelscompagnie* išgabeno į trečiąsias valstybes – Alžyrą ir Turkiją, taikydama 0 procentų PVM tarifą. 2008 m. rugpjūčio 12 d. ji buvo įregistruota PVM mokėtoja Lietuvoje. PVM deklaracijoje už laikotarpį nuo 2008 m. rugpjūčio 12 d. iki rugpjūčio 31 d. ji deklaravo minėtą pirkimo PVM ir paprašė gražinti šią sumą iš valstybės biudžeto. Šitaip ji prašė leisti pasinaudoti teise į PVM atskaitą už iki įregistravimo PVM mokėtoja Lietuvoje įsigytas ir į trečiąsias valstybes išgabentas prekes. Mokesčių administratorius atsisakė tenkinti šį prašymą,

nes prekių įsigijimo metu bendrovė nebuvo registruota PVM mokėtoju Lietuvoje. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas vertino, kad byloje nustatytais aplinkybėmis bendrovė turi teisę į atskaitą, įtvirtintą PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte, kiek ji susijusi su už šias prekes Lietuvoje sumokėtu PVM. PVM apmokestinamam asmeniui negali būti kliudoma įgyvendinti savo teisės į atskaitą dėl to, kad jis neįsiregistravo PVM mokėtoju, prieš pradėdamas naudoti įsigytas prekes savo apmokestinamojoje veikloje. Žinoma, apmokestinamajam asmeniui, kuris nesilaiko formalių PVM direktyvoje įtvirtintų reikalavimų, gali būti nustatyta administracinė nuobauda pagal šią direktyvą ir nacionalinę teisę perkeliančias nacionalines priemones. Be to, jeigu teisei į PVM atskaitą nebūtų taikomi jokie apribojimai laiko atžvilgiu, nebūtų galima užtikrinti visiško teisinio saugumo. Aišku, pareiga apmokestinamajam asmeniui įsiregistruoti PVM mokėtoju galėtų netekti prasmės, jei valstybės narės neturėtų teisės nustatyti protingo termino šiuo tikslu. Vis dėlto pagrindinėje byloje buvo matyti, kad minėta bendrovė neturėjo pareigos įsiregistruoti PVM mokėtoja Lietuvoje pagal nacionalinę teisę, net jeigu pagal ją (nacionalinę teisę) apmokestinamieji asmenys gali atskaityti PVM tik įsiregistravę. Vadinas, kadangi *Nidera Handelscompagnie* turėjo įsiregistruoti PVM mokėtoja savo teisei į atskaitą įgyvendinti, buvo konstatuota, kad tai ji padarė per mažiau nei šešis mėnesius po to, kai įvykdė sandorius, dėl kurių atsidaro ši teisė, taigi – per protingą terminą (Teisingumo Teismo 2010 m. spalio 21 d. sprendimo byloje *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, 50–53 p.).

13.2. Prekių tiekėjo (paslaugų teikėjo) pareiga pranešti apie veiklą. Analogiškai vertintina ir situacija, kai prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas galbūt neįvykdė pareigos pranešti apie savo apmokestinamos veiklos pradžią. Tai irgi negali paneigti patiektų prekių ar suteiktų paslaugų gavėjo teisės į atskaitą, kiek tai susiję su už jas sumokėtu PVM. Šis gavėjas turi teisę į atskaitą, net jei prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas yra apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įregistruotas kaip PVM mokėtojas, kai už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas išrašytose sąskaitose faktūrose nurodyti visi PVM direktyvos 226 straipsnyje (Šeštosios direktyvos 22 str. 3 d.) reikalaujami duomenys, ypač duomenys, reikalingi šias sąskaitas faktūras išrašiusiam asmeniui ir šių prekių ar paslaugų pobūdžiui identifikuoti (žr. Teisingumo Teismo 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimo byloje *Dankowski*, C-438/09, 33, 36 ir 38 p.).

Šiame Teisingumo Teismo 2010 m. gruodžio 22 d. sprendime byloje *Dankowski* (C-438/09) nustatyta, kad ieškovas pagrindinėje byloje B. J. Dankowski buvo įmonės *Dan-Trak* savininkas. 2004–2006 m. įmonės *Artem-Studio* vadovas M. Płacek jam suteikė keletą komercinių apmokestinamų paslaugų. Tačiau jis (paslaugų teikėjas) neįvykdė pareigos registruotis PVM registre ir neapskaitė šio mokesčio, nors ir išrašė sąskaitas faktūras, patvirtinančias jo suteiktas paslaugas, kuriose buvo nurodytas mokėtinas PVM. Nekvestionuodamas šių paslaugų suteikimo fakto, mokesčių administratorius atsisakė B. J. Dankowski pripažinti teisę į minėto pirkimo PVM atskaitą, iš esmės motyvuodamas aplinkybe, kad sąskaitas faktūras išrašęs asmuo nebuvo registruotas kaip PVM mokėtojas, o neįvykdžius taikytinose nacionalinėse teisės normose numatytos registravimosi pareigos, šio subjekto išrašytos sąskaitos faktūros nesuteikia pagrindo atskaityti pirkimo PVM. Vertindamas šią situaciją Teisingumo Teismas nurodė, kad pagrindinėje byloje paslaugas suteikė apyvartos grandinėje aukščiau esantis subjektas, o ieškovas pagrindinėje byloje jas naudojo žemesnėje grandinės dalyje savo

apmokestinamiems sandoriams. Todėl buvo tenkinamos materialinės teisės į atskaitą atsiradimo sąlygos. Sąskaitose faktūrose buvo nurodyti visi Šeštosios direktyvos nurodyti duomenys. Be to, iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos bei Lenkijos vyriausybės per posėdį pateiktos informacijos buvo matyti, kad sąskaitose faktūrose buvo nurodytas paslaugų teikėjo identifikacinis mokesstinis numeris, kurį Lenkijos mokesčių institucijos ūkio subjektams suteikia *ex officio*, neatsižvelgdamos į tai, ar jie padavė registravimo PVM mokėtojų paraišką. Šiuo aspektu Teisingumo Teismas nurodė, kad nors Šeštojoje direktyvoje prie privalomų sąskaitos faktūros duomenų minimas PVM identifikavimo numeris, manytina, kad ginčo atveju priskiriamas identifikacinis mokesstinis numeris leidžia identifikuoti atitinkamą apmokestinamąjį asmenį, todėl jį nurodžius yra tenkinami Šeštojoje direktyvoje nurodyti reikalavimai. Atsižvelgdamas į šias aplinkybes ir remdamasis prieš tai pateiktomis teisės aiškinimo ir taikymo taisyklėmis, Teisingumo Teismas iš esmės pripažino, kad ieškovas pagrindinėje byloje turi teisę į minėto PVM atskaitą (Teisingumo Teismo 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimo byloje *Dankowski*, C-438/09, 25, 26, 29, 30 ir 38 p.).

13.3. Atsakomybė už pareigos pranešti apie veiklą nevykdymą. Apmokestinamajam asmeniui, kuris nesilaiko formalių PVM direktyvos (Šeštosios direktyvos) įtvirtintų reikalavimų, įskaitant nepranešimą apie vykdomą apmokestinamąją veiklą, gali būti nustatyta administracinė nuobauda pagal šią direktyvą į nacionalinę teisę perkeliančias nacionalines priemones.

Šiuo aspektu paminėtina, kad PVM direktyvoje nėra aiškiai numatyta sankcijų už jos 213 straipsnio 1 dalyje (Šeštosios direktyvos 22 str. 1 d.) nustatytų pareigų pranešti apie vykdomą veiklą nevykdymą sistema. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, nesuderinus Sąjungos teisės aktų dėl sankcijų, taikomų nesilaikant šiais teisės aktais nustatytoje tvarkoje numatytų sąlygų, valstybės narės turi teisę pasirinkti, kaip jos pačios mano, tinkamas sankcijas. Tačiau savo kompetenciją jos turi įgyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės ir jos bendrųjų principų, taigi ir proporcingumo principo (Teisingumo Teismo 1989 m. rugsėjo 21 d. sprendimo byloje *Komisija prieš Graikiją*, 68/88, 23 p.; 1992 m. gruodžio 16 d. sprendimo byloje *Komisija prieš Graikiją*, C-210/91, 19 p.; 1995 m. spalio 26 d. sprendimo byloje *Siesse*, C-36/94, 21 p.). Todėl valstybės narės turi teisę, siekdamos užtikrinti tikslų mokesčio surinkimą ir išvengti sukčiavimo, savo atitinkamuose nacionalinės teisės aktuose numatyti tinkamas sankcijas, skirtas nubausti už pareigos užsiregistruoti PVM mokėtojų registre nevykdymą (Teisingumo Teismo 2012 m. liepos 19 d. sprendimo byloje *Ainārs Rēdlihs*, C-263/11, 45 p.). Tačiau tokios sankcijos turi neviršyti to, kas būtina šiems tikslams pasiekti (žr. Teisingumo Teismo 2008 m. gegužės 8 d. sprendimo sujungtose bylose *Ecotrade*, C-95/07 ir C-96/07, 65–67 p.; 2012 m. liepos 12 d. sprendimo byloje *EMS*, C-284/11, 67 p.).

Pavyzdžiui, Teisingumo Teismas 2012 m. liepos 19 d. sprendime byloje *Rēdlihs* (C-263/11) vertino, ar Sąjungos teisę reikia aiškinti taip, kad proporcingumo principą atitinka nacionalinės teisės norma, pagal kurią dėl to, kad asmuo neįvykdė savo pareigos užsiregistruoti PVM mokėtojų registre, galima jam skirti baudą, lygią įprastai mokėtino nuo parduotų prekių vertės apskaičiuojamo PVM dydžiui, nors šis asmuo nebūtų turėjęs sumokėti šio mokesčio. Pirma, kalbėdamas apie pažeidimo, už kurį nagrinėjama sankcija siekiama nubausti, pobūdį ir sunkumą, Teisingumo Teismas pabrėžė,

kad šia sankcija siekiama nubausti tik už pareigos užsiregistruoti PVM mokėtojų registre, t. y. formalaus reikalavimo kontrolės tikslais, neįvykdymą. Aptariama sankcija nesiekia užtikrinti mokesčio išieškojimo iš juo apmokestinamo asmens, kompetentingos valdžios institucijos gali šį mokesť išieškoti, nesvarbu, ar skirta bauda už neužsiregistravimą. Antra, dėl nagrinėjamos sankcijos dydžio apskaičiavimo tvarkos Teisingumo Teismas pažymėjo, kad šiai sankcijai taikomas fiksuoto procentinio dydžio tarifas ir ji lygi už įvykdytus tiekimo sandorius mokėtinam mokesčiui, nors sankcija nesiekia išieškoti mokesčio. Atitinkamai Teisingumo Teismas vertino, jog negalima atmesti galimybės, kad sankcijos dydžio apskaičiavimo tvarka viršija tai, kas būtina, siekiant minėtų kontrolės tikslų. Todėl tokia sankcija gali pasirodyti neproporcinga. Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas konstatavo, kad nacionalinis teismas turi įvertinti, ar sankcijos dydis neviršija to, kas būtina, kad būtų užtikrintas tikslus mokesčio surinkimas ir išvengta sukčiavimo, atsižvelgdamas į bylos aplinkybes ir *inter alia* konkrečiai skirtos baudos sumą bei galimą sukčiavimą ar taikomų teisės aktų apėjimą, kuriuos galima priskirti apmokestinamajam asmeniui, baudžiamam už neužsiregistravimą (Teisingumo Teismo 2012 m. liepos 19 d. sprendimo byloje *Rēdlihs*, C-263/11, 48–54 p.).

14. PVM mokėtojo kodas. Valstybėms narėms yra nustatyta pareiga užtikrinti, kad atskiru kodu būtų registruojami PVM direktyvos 214 straipsnio 1 dalyje nurodyti apmokestinamieji asmenys. Pagrindinis PVM direktyvos 214 straipsnyje numatyto apmokestinamųjų asmenų registravimo tikslas yra užtikrinti tinkamą PVM sistemos veikimą (Teisingumo Teismo 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimo byloje *Dankowski*, C-438/09, 33 p.). Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad PVM mokėtojo kodo suteikimu patvirtinamas apmokestinamojo asmens mokestinis statusas PVM taikymo tikslais ir supaprastinama apmokestinamųjų asmenų kontrolė, siekiant užtikrinti teisingą mokesčio surinkimą. Remiantis prekybos Europos Sąjungos viduje apmokestinimo pereinamojo laikotarpio priemonėmis, apmokestinamųjų asmenų registravimu, kaip PVM mokėtojų suteikiant atskirus kodus, taip pat siekiama palengvinti nustatyti valstybę narę, kurioje patiektos prekės galutinai suvartojamos (šiuo klausimu žr. Teisingumo Teismo 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimo byloje *Mecsek-Gabona*, C-273/11, 57 ir 60 p.; 2012 m. rugsėjo 27 d. sprendimo byloje *VSTR*, C-587/10, 51 p.). Be to, PVM mokėtojo kodas yra svarbus atliktų sandorių įrodymas. Iš tiesų PVM direktyvos daugelyje nuostatų, susijusių visų pirma su sąskaitų faktūrų išrašymu, deklaravimu ir sumuojančiomis ataskaitomis, reikalaujama, kad šis apmokestinamojo asmens, prekes įsigijančio asmens ar paslaugų gavėjo kodas būtų nurodytas šiuose dokumentuose (Teisingumo Teismo 2013 m. kovo 14 d. sprendimo byloje *Ablesio*, C-527/11, 20 p.).

Nors PVM direktyvos 214 straipsnyje nurodytos asmenų, kuriems turi būti suteikti atskiri kodai, kategorijos, šioje nuostatoje nenumatytos sąlygos, kurios gali būti taikomos suteikiant PVM mokėtojo kodą. Iš šio straipsnio ir tos pačios direktyvos 213 straipsnio formuluotės matyti, kad valstybės narės turi tam tikrą diskreciją nustatyti priemones apmokestinamųjų asmenų registravimui PVM tikslais užtikrinti. Tačiau ši diskrecija negali būti neribota. Nors valstybei narei leidžiama atsisakyti suteikti apmokestinamajam asmeniui atskirą kodą, tokia teise negali būti pasinaudojama be pateisinamos priežasties (Teisingumo Teismo 2013 m. kovo 14 d. sprendimo byloje *Ablesio*, C-527/11, 22 ir 23 p.).

Remiantis apmokestinamojo asmens sąvoką apibrėžiančia Teisingumo Teismo praktika ir PVM direktyvos 213 straipsnio 1 dalies⁴ formuluote, apmokestinamaisiais asmenimis, galinčiais prašyti suteikti PVM mokėtojo kodą, laikomi ne tik asmenys, kurie jau vykdo ekonominę veiklą, bet ir asmenys, kurie ketina pradėti tokią veiklą ir šiuo tikslu patiria pirmųjų investavimo išlaidų. Taigi šie asmenys gali negalėti šiuo parengiamuoju jų ekonominės veiklos etapu įrodyti, kad jie jau turi materialinių, techninių ir finansinių išteklių tokiai veiklai vykdyti. Todėl PVM direktyva, visų pirma jos 213 ir 214 straipsniais, draudžiama valstybės narės mokesčių administratoriui atsisakyti suteikti PVM mokėtojo kodą vien dėl to, kad, pateikdamas prašymą įtraukti į apmokestinamųjų asmenų registrą, asmuo negali įrodyti, jog turi materialinių, techninių ir finansinių išteklių deklaruotai ekonominei veiklai vykdyti (Teisingumo Teismo 2013 m. kovo 14 d. sprendimo byloje *Ablessio*, C-527/11, 26 ir 27 p.).

Kita vertus, pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką valstybės narės turi teisėtą interesą imtis tinkamų priemonių savo finansiniams interesams apsaugoti, o kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra PVM direktyvoje pripažintas ir skatinamas tikslas. Be to, valstybės narės privalo užtikrinti įrašų apmokestinamųjų asmenų registre teisingumą, kad būtų užtikrintas tinkamas PVM sistemos veikimas. Taigi nacionalinė kompetentinga institucija privalo patikrinti prašymą pateikusių asmens apmokestinamojo asmens statusą prieš jam suteikdama PVM mokėtojo kodą. Todėl pagal PVM direktyvos 273 straipsnio pirmą pastraipą⁵ valstybės narės gali teisėtai numatyti priemones, tinkamas užkirsti kelią piktnaudžiauti identifikaciniais kodais, visų pirma įmonėms, kurių veikla, taigi ir apmokestinamojo asmens statusas, yra visiškai fiktyvūs. Tačiau šiomis priemonėmis neturi būti viršijama tai, kas būtina teisingam mokesčio surinkimui užtikrinti ir sukčiavimui išvengti, ir jomis neturi būti sistemingai pažeidžiama teisė į PVM atskaitą, taigi ir šio mokesčio neutralumas (Teisingumo Teismo 2013 m. kovo 14 d. sprendimo byloje *Ablessio*, C-527/11, 28–30 p.).

Kad galėtų būti laikomas proporcingu sukčiavimo prevencijos tikslui, atsisakymas suteikti apmokestinamajam asmeniui atskirą kodą turi būti pagrįstas rimtais įrodymais, leidžiančiais objektyviai manyti, kad tikėtina, jog šiam apmokestinamajam asmeniui suteiktas PVM mokėtojo kodas bus naudojamas sukčiaujant. Toks sprendimas turi būti pagrįstas bendru visų konkretaus atvejo aplinkybių įvertinimu ir įrodymais, surinktais tikrinant visą atitinkamos įmonės (apmokestinamojo asmens) pateiktą informaciją (Teisingumo Teismo 2013 m. kovo 14 d. sprendimo byloje *Ablessio*, C-527/11, 34 p.).

Minėtame Teisingumo Teismo 2013 m. kovo 14 d. sprendime byloje *Ablessio* (C-527/11) buvo vertinamas pagrindinėje byloje tarp bendrovės *Ablessio SIA* ir Latvijos mokesčių administratoriaus kilęs ginčas dėl pastarojo atsisakymo įregistruoti šią bendrovę PVM mokėtoju. Mokesčių administratorius savo atsisakymą registruoti iš esmės grindė tuo, kad ši bendrovė neturi reikalingų materialinių, techninių ir finan-

4 „Kiekvienas apmokestinamasis asmuo praneša, kada jo, kaip apmokestinamojo asmens, veikla prasideda, pasikeičia ar baigiasi.“

5 „Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.“

sinių pajėgumų deklaruotai ekonominei veiklai vykdyti, sudaryta nuomos sutartis dėl biurui skirtų tik 4 m² dydžio negyvenamosios paskirties patalpų, nuo įsteigimo nevykdė jokios faktinės veiklos, nes vienintelis įmonės darbuotojas buvo direktorių valdybos pirmininkas, galbūt negaunantis atlyginimo. Tačiau kalbėdamas apie šias pagrindinės bylos aplinkybes, Teisingumo Teismas konstatavo, kad vien to, jog apmokestinamasis asmuo neturi materialinių, techninių ir finansinių išteklių deklaruojamai ekonominei veiklai vykdyti, nepakanka įrodyti, kad tikėtina, jog šis apmokestinamasis asmuo ketina sukčiauti mokesčių srityje. Tačiau negalima atmesti galimybės, kad tokio pobūdžio aplinkybės, patvirtintos kitais objektyviais įrodymais, leidžiančiais įtarti nesąžiningus apmokestinamojo asmens ketinimus, gali būti veiksniai, į kuriuos reikia atsižvelgti bendrai vertinant sukčiavimo riziką. Be to, PVM direktyvoje nenumatytas joks prašymų suteikti atskirus PVM mokėtojo kodus, kuriuos galėtų pateikti tas pats asmuo, veikdamas skirtingų juridinių asmenų vardu, skaičiaus apribojimas. Šioje direktyvoje juo labiau neleidžiama manyti, kad šių juridinių asmenų kontrolės perleidimas, juos įregistravus kaip PVM mokėtojus, yra neteisėta veikla. Tačiau į tokias aplinkybes taip pat gali būti atsižvelgiama bendrai vertinant sukčiavimo riziką. Tokį vertinimą turi atlikti nacionalinis teismas (Teisingumo Teismo 2013 m. kovo 14 d. sprendimo byloje *Ablesio*, C-527/11, 36–38 p.).

Specialiosios nuostatos dėl asmens pripažinimo apmokestinamuoju

15. Kiti asmenys, priskiriami apmokestinamiesiems. Pagal galiojantį teisinį reglamentavimą, tam tikri asmenys, nors ir pagal požymius nepatenkantys į PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje (Šeštosios direktyvos 4 str. 1 d.) pateikiamą apmokestinamojo asmens sąvoką, dėl vykdomos veiklos pobūdžio yra laikomi apmokestinamaisiais asmenimis.

15.1. Asmuo, retkarčiais tiekiantis naujas transporto priemones, kurias įsigyjančiam asmeniui siunčia ar gabena pardavėjas arba prekes įsigyjantis asmuo, arba tai atliekama jų vardu, į paskirties vietą už valstybės narės teritorijos ribų, bet Bendrijos teritorijoje, yra laikomas apmokestinamuoju asmeniu (PVM direktyvos 9 str. 2 d.). Teisė į atskaitą tokiu atveju atsiranda ir ją galima įgyvendinti tik naujos transporto priemonės tiekimo momentu (PVM direktyvos 172 str. 1 d.).

15.2. Vadovaujantis PVM direktyvos 10 straipsniu, pasikonsultavusi su patariamuoju pridėtinės vertės mokesčio komitetu (PVM komitetas), kiekviena valstybė narė gali atskiru apmokestinamuoju asmeniu laikyti tos valstybės narės teritorijoje įsisteigusius asmenis, kurie, būdami teisiškai savarankiški, yra glaudžiai susiję finansiniais, ekonominiais ir organizaciniais ryšiais. Pasinaudodama šia galimybe, valstybė narė gali patvirtinti visas priemones, kurių reikia siekiant užkirsti kelią mokesčio slėpimui ar vengimui pasinaudojant šia nuostata.

15.3. Valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu taip pat gali laikyti bet kurią asmenį, kuris retkarčiais vykdo su PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje (t. y. gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą, materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų) nurodyta veikla susijusį sandorį, ypač kurį nors iš šių sandorių: (a) pastato ar pastato dalių ir žemės, ant kurios jis

pastatytas, tiekiamą iki pirmo pastato panaudojimo; (b) žemės statybai tiekiamą (PVM direktyvos 12 str. 1 d.). Pažymėtina, kad PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalimi numatyta teisė, o ne pareiga valstybėms narėms. Iš to matyti, kad valstybės narės, norėdamos pasinaudoti šioje nuostatoje numatyta teise, turi pasirinkti ją remtis. Jeigu nacionalinis teismas konstatuotų, kad atitinkama valstybė narė pasinaudojo PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalyje numatyta teise, žemės statybai tiekimas turi būti laikomas apmokestinamu PVM pagal nacionalinės teisės aktus, neatsižvelgiant į tai, ar sandoris yra nuolatinio pobūdžio ir ar asmuo, atlikęs tiekimą, vykdo gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens veiklą, jeigu šis sandoris nėra tik savininko nuosavybės teisės įgyvendinimas (Teisingumo Teismo 2011 m. rugsėjo 15 d. sprendimo sujungtose bylose *Slaby ir kt.*, C-180/10 ir C-181/10, 33–34 p.).

16. Valdžios institucijos ir viešosios teisės reguliuojamos kitos įstaigos nelaiškos apmokestinamaisiais asmenimis, kai vykdo veiklą ar sandorius kaip valdžios institucijos, net kai jos renka su šia veikla ar sandoriais susijusius mokesčius, rinkliavas, įmokas ar mokėjimus. Tačiau joms vykdant tokią veiklą ar sandorius, jos laikomos apmokestinamaisiais asmenimis, jei laikant jas neapmokestinamaisiais asmenimis būtų labai iškraipoma konkurencija (PVM direktyvos 13 str. 1 d.; Šeštosios direktyvos 4 str. 5 d.).

Iš šių nuostatų matyti, kad viešosios teisės subjektai neturi būti laikomi PVM apmokestinamaisiais asmenimis veiklos, kurią jie vykdo, ar sandorių, kuriuos jie sudaro kaip valdžios institucijos, atžvilgiu. Tačiau net jei šie subjektai vykdo tokią veiklą kaip valdžios institucijos, jie turi būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis, jeigu jų traktavimas kaip neapmokestinamojo asmens labai iškreiptų konkurenciją (Teisingumo Teismo 2009 m. birželio 4 d. sprendimo byloje *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, 62 ir 63 p.).

16.1. Viešosios valdžios įgaliojimų vykdymas. Kaip daugybę kartų nusprendė Teisingumo Teismas, tam, kad būtų taikoma minėta PVM direktyvos (Šeštosios direktyvos) nuostata, turi būti įvykdytos dvi kumuliacinės sąlygos, t. y. veiklą turi vykdyti viešosios teisės subjektas ir jis tą veiklą turi vykdyti kaip valdžios institucija (žr. Teisingumo Teismo 2008 m. rugsėjo 16 d. sprendimo byloje *Isle of Wight Council*, C-288/07, 19 p. ir jame nurodytą šio teismo praktiką).

Dėl pirmosios sąlygos, kad veiklą turi vykdyti viešosios teisės subjektas, pažymėtina, kad aptariamo apmokestinimo PVM išimtis neapima atvejų, kai atitinkamą veiklą vykdo privatus asmuo, nepriklausomai nuo to, kad ši veikla reglamentuojama viešosios teisės normomis. PVM direktyvos 13 straipsnio 1 dalis (Šeštosios direktyvos 4 str. 5 d.) netaikoma, pavyzdžiui: atvejams, kai savivaldybė patiki mokesčių (rinkliavų) rinkimą nepriklausomam trečiam asmeniui; notarų ir antstolių veiklai, kai jie šią veiklą vykdo nepriklausomai, o ne kaip viešosios teisės subjektai, esantys dalimi viešojo administravimo (žr. Teisingumo Teismo 2000 m. rugsėjo 12 d. sprendimo byloje *Komisija prieš Jungtinę Karalystę*, C-359/97, 55 p. ir jame nurodytą šio teismo praktiką).

Antrosios sąlygos aspektu pažymėtina, kad viešosios valdžios įgaliojimų vykdymas neapima tokios viešosios teisės reguliuojamų subjektų veiklos, kuri yra vykdoma pagal tokias pačias teisine sąlygas, kokios yra taikomos ir privatiems ūkio subjektams (Teisingumo Teismo 1989 m. spalio 17 d. sprendimo sujungtose bylose *Comune di*

Carpaneto Piacentino ir kt., 231/87 ir 129/88, 19 p.; 1990 m. gegužės 15 d. sprendimo byloje *Comune di Carpaneto Piacentino*, C-4/89, 12 p.).

Atskirai paminėtina, kad vien atitinkamos veiklos teisės aktuose kvalifikavimas (įvardijimas), kaip viešojo administravimo funkcijų vykdymas, ne visada yra pakankamas pripažinti šią veiklą viešosios valdžios įgaliojimų vykdymu apmokestinimo PVM tikslais (šiuo klausimu, pvz., žr. Teisingumo Teismo 1990 m. gegužės 15 d. sprendimo byloje *Comune di Carpaneto Piacentino*, C-4/89, 11 p. ir jame nurodytą šio teismo praktiką). Kilus ginčui konkrečią veiklą turi kvalifikuoti nacionalinis teismas atsižvelgdamas į pirmiau nurodytą kriterijų (veiklos vykdymas kitomis teisinėmis sąlygomis nei privatus ūkio subjektai) (žr. Teisingumo Teismo 2008 m. rugsėjo 16 d. sprendimo byloje *Isle of Wight Council*, C-288/07, 22 p. ir jame nurodytą šio teismo praktiką).

Pavyzdžiui, Teisingumo Teismas 1997 m. vasario 6 d. sprendime byloje *Marktgemeinde Welden* (C-247/95) pripažino, kad savivaldybė, išnuomodama jai priklausančiame pastate patalpas ir dalį teritorijos prie pastato restoranui, neveikė, kaip viešosios valdžios institucija Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalies (PVM direktyvos 13 str. 1 d.) prasme, nes minėtą nuomos veiklą ji vykdė tokiais pačiomis sąlygomis, kaip ir privatus ūkio subjektai. 2007 m. spalio 25 d. sprendimu byloje *CO.GE.P* (C-174/06) Teisingumo Teismas vertino, kad pagrindinėje byloje aptariamas konsorciumas buvo viešas ekonominis subjektas, kuris, valdydamas jam patikėtą valstybės turtą, veikė ne valstybės, išliekančios šio turto savininke, vardu ir sąskaita, bet savo vardu, nes jis administravo minėtą turtą priimdamas savarankiškus sprendimus. Taigi nebuvo įvykdytos kumuliacinės sąlygos, reikalingos tam, kad būtų taikoma neapmokestinimo aptariama taisyklė, t. y. veiklą turi vykdyti viešosios teisės subjektas, kuris tą veiklą vykdo kaip valdžios institucija (Teisingumo Teismo 2007 m. spalio 25 d. sprendimo byloje *CO.GE.P*, C-174/06, 24 ir 25 p.).

Iliustruojant priešingą situaciją, paminėtinas Teisingumo Teismo 2000 m. gruodžio 14 d. sprendimas byloje *Câmara Municipal do Porto* (C-446/98), kuriame buvo sprendžiamas klausimas dėl vietos savivaldos institucijų veiklos, susijusios su vietinės rinkliavos rinkimu už automobilių stovėjimą gatvėse ir stovėjimo aikštelėse, apmokestinimo PVM. Spręsdamas, ar šią veiklą minėtos institucijos, kurios buvo pripažintos viešosios teisės subjektais, vykdė kaip tokios, Teisingumo Teismas pripažino, kad aplinkybės, jog vykdydamos aptariamą veiklą institucijos turėjo teisę leisti ar riboti transporto priemonių statymą viešuosiuose keliuose, skirti baudas asmenims, viršijusiems leidžiamą transporto priemonės stovėjimo trukmę, rodė, jog ši veikla pateko į viešosios teisės reguliavimo sritį (Teisingumo Teismo 2000 m. gruodžio 14 d. sprendimas byloje *Câmara Municipal do Porto*, C-446/98, 22 p.).

Tik tuo atveju, kai konstatuojamas viešosios valdžios įgaliojimų vykdymas, reikia nustatyti, ar neapmokestinimas gali „labai iškraipyti konkurenciją“, kad būtų išsaugotas apmokestinimo PVM neutralumas (Teisingumo Teismo 2007 m. gruodžio 13 d. sprendimo byloje *Götz*, C-408/06, 42 p.).

16.2. Veikla, galinti labai iškraipyti konkurenciją. Numatant nuostatą, leidžiančią nukrypti nuo viešosios teisės subjektų, kai jie vykdo veiklą ar sandorius kaip valdžios institucija, neapmokestinimo, siekiama atkurti bendrą taisyklę, pagal kurią visa ekonominė veikla iš esmės apmokestinama PVM. Todėl minėta PVM direktyvos 13 straipsnio 1 dalies antroji pastraipa (Šeštosios direktyvos 4 str. 5 d. antroji pastraipa)

neturėtų būti aiškinama siaurai (Teisingumo Teismo 2008 m. rugsėjo 16 d. didžiosios kolegijos sprendimo byloje *Isle of Wight Council ir kt.*, C-288/07, 60 p.). Nacionalinis teismas turi įvertinti ekonomines sąlygas, tam tikrais atvejais galinčias pateisinti viešosios teisės subjekto neapmokestinimo taisyklės išimtį (Teisingumo Teismo 2006 m. birželio 8 d. sprendimo byloje *Feuerbestattungsverein Halle*, C-430/04, 27 p.).

Būtina atkreipti dėmesį ir į tai, kad neturėtų būti atmetama galimybė, jog viešosios teisės subjekto, vykdančio tam tikrą veiklą ar sudarančio tam tikrus sandorius, kurie kliudo teisei į PVM atskaitą, neapmokestinimas gali turėti įtakos prekių tiekimo ir paslaugų teikimo grandinei privačiame sektoriuje veikiančio apmokestinamojo asmens nenaudai (Teisingumo Teismo 2009 m. birželio 4 d. sprendimo byloje *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, 73 p.). Todėl PVM direktyvos 13 straipsnio 1 dalies antroji pastraipa (Šeštosios direktyvos 4 str. 5 d. antroji pastraipa) turi būti aiškinama taip, kad viešosios teisės subjektus reikia laikyti PVM apmokestinamaisiais asmenimis veiklos, kurią jie vykdo, ar sandorių, kuriuos jie sudaro kaip valdžios institucijos, atžvilgiu, ne tik jeigu jų neapmokestinimas pagal šios nuostatos pirmąją ar ketvirtąją pastraipas labai iškreiptų konkurenciją ir taip apsunkintų privačių konkurentų padėtį, bet ir iškreiptų konkurenciją jų pačių nenaudai (Teisingumo Teismo 2009 m. birželio 4 d. sprendimo byloje *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, 76 p.). Kitaip tariant, aptariamasis konkurencijos iškraipymas gali būti konstatuojamas ir tais atvejais, kai viešosios valdžios institucijų vykdomos veiklos neapmokestinimas labai apsunkina jų (institucijų) galimybes konkuruoti atitinkamoje rinkoje su privačiais subjektais.

Teisingumo Teismas taip pat yra pastebėjęs, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies, nustatančios bendrąją taisyklę neapmokestinti viešuosius įgaliojimus vykdančių viešųjų subjektų, taikymo apimtis būtų netinkamai išplėsta, jeigu šių subjektų apmokestinimas pagal šias nuostatas turėtų būti apribotas tik esamos konkurencijos iškraipymo atvejais, o tai leistų jų neapmokestinti, kai minėti subjektai tik potencialiai konkuruotų. Pats tokių subjektų neapmokestinimas PVM gali atgrasyti potencialius konkurentus dalyvauti atitinkamoje rinkoje. Todėl aptariamuose nuostatose vartojamas žodis „iškraipyti“ apima ne tik esamą, bet ir potencialią konkurenciją. Žinoma, vien teorinė privataus ūkio subjekto galimybė patekti į atitinkamą rinką, kurios nepatvirtina jokia faktinė aplinkybė, objektyvi informacija ar rinkos analizė, negali būti prilyginta potencialios konkurencijos buvimui. Kad ši galimybė būtų, ji turi būti reali, o ne vien hipotetinė (žr. Teisingumo Teismo 2008 m. rugsėjo 16 d. didžiosios kolegijos sprendimo byloje *Isle of Wight Council ir kt.*, C-288/07, 61–64 p.).

Paminėtina, kad pagal PVM direktyvos 13 straipsnio 1 dalies trečią pastraipą (Šeštosios direktyvos 4 str. 5 d. trečia pastraipa), visais atvejais viešosios teisės reguliuojamos įstaigos laikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kai jos vykdo I priede (Šeštosios direktyvos D priede) išvardytą veiklą, jei toji veikla nėra vykdoma tokiu smulkiu mastu, kad ją būtų galima laikyti visiškai nereikšminga. Šia nuostata siekiama užtikrinti, kad tam tikros ekonominės veiklos kategorijos, kurių svarbą lemia jos objektas, nebūtų neapmokestinamos PVM dėl to, kad jas vykdo viešosios teisės subjektai kaip valdžios institucijos (žr. Teisingumo Teismo 2008 m. balandžio 3 d. sprendimo byloje *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, C-442/05, 31 p.).

16.3. **Viešosios teisės subjekto statuso pasikeitimas.** Dėl viešosios teisės subjekto statuso pasikeitimo teisinių pasekmių, kiek tai susiję su teise į pirkimo PVM atskaitą, paminėtinas Teisingumo Teismo 2005 m. birželio 2 d. sprendimas byloje *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* (C-378/02). Šioje byloje nustatyta, kad viešosios teisės subjektas įsigijo ilgalaikį turtą kaip valdžios institucija ir vėliau šį turtą pardavė jau kaip apmokestinamasis asmuo, todėl šio pardavimo atžvilgiu norėjo pasinaudoti teise į atskaitos tikslinimą Šeštosios direktyvos 20 straipsnio (PVM direktyvos 184–192 str.) prasme, siekdamas atskaityti prekės įsigijimo metu sumokėtą PVM. Taigi buvo keliamas klausimas, ar įvykęs nagrinėjamo subjekto situacijos pasikeitimas jo apmokestinimo PVM atžvilgiu gali turėti įtakos teisei į atskaitą. Ypač – ar aplinkybė, kad subjektas vėliau įgijo apmokestinamojo asmens statusą tam tikrų sandorių, susijusių su turtu, kurį jis įsigijo kaip neapmokestinamasis asmuo, atžvilgiu, gali jam suteikti teisę į už šį turtą sumokėto PVM atskaitą ir leisti atlikti tikslinimą. Šiuo aspektu Teisingumo Teismas nurodė, jog dėl to, kad vėliau minėtas subjektas veikė kaip apmokestinamasis asmuo, šio subjekto pagal sandorius, jo įvykdytus kaip valdžios institucijos ir todėl neapmokestintus, sumokėtas mokesčius netaps atskaitytinu šios direktyvos 17 straipsnio prasme. Tokio subjekto negalima prilyginti apmokestinamajam asmeniui, vykdančiam ir apmokestinamą, ir atleistą nuo mokesčio veiklą. Apmokestinamojo asmens statusas yra lemiamas ir jis yra vertinamas tuo momentu, kai pastarasis subjektas įgyja atitinkamą prekę (Teisingumo Teismo 2005 m. birželio 2 d. sprendimo byloje *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, C-378/02, 39–43 p.).

III. TEISĖS Į PVM ATSKAITĄ ĮGYVENDINIMAS

Prekių ir paslaugų naudojimas apmokestinamoje veikloje

17. **Ryšys su apmokestinamąja veikla.** Iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos aišku, kad apmokestinamojo asmens sąvoka reiškia, jog jis vykdo sandorius savo apmokestinamos veiklos ribose (žr. Teisingumo Teismo 1995 m. spalio 4 d. sprendimo byloje *Ambrecht*, C-291/92, 17 p.; 2004 m. balandžio 29 d. sprendimo byloje *EDM*, C-77/01, 66 p.). Pagal PVM direktyva (Šeštąja direktyva) nustatytos sistemos logiką, pirkimo mokesčiai už prekes ir paslaugas, kurias apmokestinamasis asmuo naudoja apmokestinamajai veiklai, gali būti atskaitomi. Pirkimo mokesčių atskaita susijusi su pardavimo mokesčių rinkimu. Jei prekės ir paslaugos naudojamos pardavimo mokesčiu apmokestinamai veiklai, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, taikoma šių prekių ir paslaugų pirkimo mokesčio atskaita (žr. 2006 m. kovo 30 d. sprendimo byloje *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, 24 p.; 2006 m. rugsėjo 14 d. sprendimo byloje *Wollny*, C-72/05, 20 p.).

Apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti PVM, jo sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens patiektas prekes ir (ar) suteiktas paslaugas tiek, kiek prekes ir (ar) paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams (pvz., žr. Teisingumo Teismo 2005 m. birželio 2 d. sprendimo byloje *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, C-378/02, 31 p.). Tik asmuo, turintis apmokestinamojo asmens statusą ir veikiantis kaip toks prekės (paslaugos) įgijimo momentu, turi teisę į atskaitą už šią prekę

(paslauga) ir gali atskaityti už šią prekę (paslauga) apskaičiuotą ar sumokėtą PVM, jeigu jis tą prekę naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams (Teisingumo Teismo 2005 m. birželio 2 d. sprendimo byloje *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, C-378/02, 32 p.).

Ir atvirkščiai, jei turtas nenaudojamas apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai, kaip tai suprantama pagal tos pačios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą (Šeštosios direktyvos 4 str. 2 d.), o apmokestinamasis asmuo jį naudoja savo privatiems poreikiams, negali atsirasti jokia teisė į atskaitą (šiuo klausimu žr. Teisingumo Teismo 1991 m. liepos 11 d. sprendimo byloje *Lennartz*, C-97/90, 9 p.; 2005 m. balandžio 21 d. sprendimo byloje *HE*, C-25/03, 43 p.). Atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad apmokestinamojo asmens patirtoms pirkimo išlaidoms tenkantis PVM negali suteikti teisės į atskaitą tiek, kiek šis mokestis yra susijęs su šio asmens veikla, kuri, atsižvelgiant į jos neekonominių pobūdį, nepatenka į PVM direktyvos (Šeštosios direktyvos) taikymo sritį (Teisingumo Teismo 2008 m. kovo 13 d. sprendimo byloje *Securenta*, C-437/06, 30 p.). Iš tiesų, kaip 1995 m. balandžio 6 d. sprendimo byloje *BLP* (C-4/94) 28 punkte nurodė Teisingumo Teismas, Šeštosios direktyvos 17 straipsnis (PVM direktyvos 168 str.), išskyrus eksplicitiškai šioje direktyvoje nurodytus atvejus, turi būti aiškinamas, kad tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo teikia paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui, kuris šias paslaugas naudoja PVM neapmokestinamai veiklai, pastarasis asmuo neturi teisės atskaityti sumokėto pirkimo PVM, net jei galutinis sandorių tikslas yra vykdyti apmokestinamuosius sandorius. Tokią išvadą ši Europos Sąjungos teisminė institucija priėmė, vertindama holdingo bendrovės teisę atskaityti pirkimo PVM už banko, teisininkų ir buhalterių suteiktas paslaugas, parduodant kitos bendrovės akcijas. Nors akcijų pardavimo sandoriai buvo neapmokestinami PVM, holdingo bendrovė manė, jog ji turi teisę į minėto pirkimo PVM atskaitą, nes akcijos buvo parduotos siekiant užtikrinti likvidumo reikalavimus (padengti dėl PVM apmokestinamų sandorių vykdymo susidariusias skolas). Teisingumo Teismas, kaip minėta, su tokiais argumentais nesutiko.

17.1. Tiesioginis ir iškart atsirandantis ryšys tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno arba kelių konkrečių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, iš esmės būtinas, kad būtų pripažinta apmokestinamojo asmens teisė į pirkimo PVM atskaitą ir nustatyta tokios teisės apimtis (šiuo klausimu, pvz., žr. Teisingumo Teismo 2009 m. spalio 29 d. sprendimo byloje *SKF*, C-29/08, 57 p. ir jame nurodytą šio teismo praktiką). Tiesioginis ir iškart atsirandantis ryšys reiškia, kad įsigyjant paslaugas patirtos išlaidos yra atitinkamai įtrauktos į konkrečių pardavimo sandorių kainą ar apmokestinamojo asmens vykdant ekonominę veiklą tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainą (šiuo klausimu žr. Teisingumo Teismo 2009 m. spalio 29 d. sprendimo *SKF*, C-29/08, 60 p. ir jame nurodytą šio teismo praktiką).

Teisingumo Teismo praktikoje pripažįstama, kad teisė į atskaitą taip pat suteikiama apmokestinamajam asmeniui, net jei nėra tiesioginio ir iškart atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, jei atitinkamos išlaidos už paslaugas sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis. Iš tiesų tokios išlaidos tiesioginiu ir iškart atsirandančiu ryšiu susijusios su visa apmokestinamojo asmens ekonomine veikla (žr. Teisingumo Teismo 2009 m. spalio 29 d. sprendimo *SKF*, C-29/08, 58 p. ir jame nurodytą šio teismo praktiką).

17.2. Tiesioginio ir iškart atsirandančio ryšio buvimo nustatymas. Sprendžiant klausimą, ar tiesioginis ir iškart atsirandantis ryšys konkrečiu atveju egzistuoja, pirmiausia atkreiptinas dėmesys į tai, jog, atsižvelgdamas į „tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio“, kuris turi egzistuoti tarp pirkimo sandorio ir pardavimo sandorio, pobūdį, Teisingumo Teismas manė, kad nerealu bandyti sukurti tikslesnę formuluotę šiuo klausimu. Atsižvelgiant į prekybos ir profesinių sandorių įvairovę, būtų neįmanoma pateikti tinkamesnio atsakymo, kaip visais atvejais nustatyti, koks turi būti ryšys tarp pirkimo ir pardavimo sandorių, kad būtų galima atskaityti pirkimo PVM. Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad, kalbant apie tiesioginio ryšio kriterijaus taikymą, mokesčių inspekcijos ir nacionaliniai teismai turi taikyti tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio kriterijų, atsižvelgdami į visas nagrinėjamų sandorių vykdymo aplinkybes ir atsižvelgdami tik į tuos sandorius, kurie objektyviai susiję su apmokestinamojo asmens apmokestinamąja veikla (žr. Teisingumo Teismo 2013 m. vasario 21 d. sprendimo byloje *Becker*, C-104/12, 21 ir 22 p. bei juose nurodytą šio teismo praktiką).

Taigi, ar egzistuoja tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp nurodytų prekių ar paslaugų ir apmokestinamojo pardavimo sandorio ar apmokestinamojo pirkimo sandorio⁶, būtina nustatyti atsižvelgiant į jų objektyvų turinį. Pareiga atsižvelgti tik į nagrinėjamo sandorio objektyvų turinį labiausiai atitinka bendra PVM sistema siekiamą tikslą užtikrinti teisinį saugumą ir supaprastinti būdingus PVM taikymo veiksmus (šiuo klausimu žr. Teisingumo Teismo 2013 m. vasario 21 d. sprendimo byloje *Becker*, C-104/12, 23 ir 24 p. bei juose nurodytą šio teismo praktiką). Kiekvienas sandoris turi būti svarstomas atskirai, o kiekvieno konkretaus sandorio pobūdis tiekimo grandinėje neturi kisti, atsižvelgiant į ankstesnius arba vėlesnius įvykius (Teisingumo Teismo 2006 m. sausio 12 d. sprendimo sujungtose bylose *Optigen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, 47 p.).

Šiomis aplinkybėmis galima daryti išvadą, kad teisė į atskaitą nustatoma atsižvelgiant į pardavimo sandorius, kuriems įgyvendinti skirti pirkimo sandoriai. Teisė į PVM atskaitą egzistuoja, kai PVM apmokestinamas pardavimo sandoris yra tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu susijęs su vienu ar keliais pirkimo sandoriais, suteikiančiais teisę į atskaitą. Jeigu taip nėra, reikia nagrinėti, ar įsigijimo išlaidos sudaro bendrųjų išlaidų, susijusių su apmokestinamojo asmens bendra ekonomine veikla, dalį. Abiem atvejais tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio egzistavimas reiškia, kad išlaidos, patirtos įsigyjant prekes ar paslaugas, yra atitinkamai įtrauktos į konkrečių pardavimo sandorių kainą ar apmokestinamojo asmens vykdančią ekonominę veiklą tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainą (žr. Teisingumo Teismo 2009 m. spalio 29 d. sprendimo byloje *SKF*, C-29/08, 60 p.).

Kartu būtina pabrėžti, kad kai apmokestinamasis asmuo patiria atitinkamas išlaidas po to, kai patiekia prekes ar suteikia paslaugas, paprastai negali būti konstatuojamas tiesioginis ir betarpiškas ryšys tarp šio prekių tiekimo ar paslaugų teikimo bei minėtų išlaidų, nebent išskirtiniais atvejais apmokestinamasis asmuo įrodo, kad šios išlaidos sudarė minėtų prekių ar paslaugų kainos dalį. Žinoma, tokios išlaidos gali būti pripažintos turinčiomis aptariamą ryšį ne su konkrečiu sandoriu, bet su apmokestinamojo asmens bendra ekonomine veikla (žr. Teisingumo Teismo 2000 m. birželio 8 d. sprendimas byloje *Midland Bank*, C-98/98, 30, 32 ir 33 p.).

Tai, kad tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį tarp paslaugos ir visos apmokes-

6 Pvz., sandorių, numatytų PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies b punkte.

tinamosios ekonominės veiklos reikia nustatyti atsižvelgiant į šios paslaugos objektyvų turinį, nedraudžia teigti, kad galima taip pat atsižvelgti į išskirtinę sandorio priežastį, nes ji turi būti laikoma objektyvaus turinio nustatymo kriterijumi. Jei nustatoma, kad sandoris nebuvo skirtas apmokestinamojo asmens apmokestinamajai veiklai, jis negali būti laikomas turinčiu tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su šia veikla, kaip tai suprantama Teisingumo Teismo praktikoje, net jei šis sandoris, atsižvelgiant į jo objektyvų turinį, būtų apmokestinamas PVM (Teisingumo Teismo 2013 m. vasario 21 d. sprendimo byloje *Wolfram Becker*, C-104/12, 29 p.).

Teisingumo Teismo 2013 m. vasario 21 d. sprendime byloje *Wolfram Becker* (C-104/12) nustatyta, jog W. Becker buvo individualią veiklą vykdančias verslininkas ir didžiausias A-GmbH (toliau – A), pagal Vokietijos teisę įsteigtos ribotos atsakomybės bendrovės, akcininkas. W. Becker ir X buvo A, kurios veiklos tikslas atlikti PVM apmokestinamus statybos darbus už atlygį, vadovai. A prokuristas P vėliau taip pat tapo šios bendrovės vadovu. W. Becker ir A sudarė Vokietijos nacionalinėje teisėje nustatytą integruoto juridinio asmens sutartį. Atsižvelgiant į tai, W. Becker ir A buvo laikomi vienu mokesčių mokėtoju, bet W. Becker – vadinamajam „kontroliuojančiam“ subjektui – teko visos įmonės, susidedančios iš individualią veiklą vykdančios jo įmonės ir A, mokesčiai išsipareigojimai. Po to, kai A už atlygį įvykdė sudarytą statybos darbų sutartį ir sumokėjo mokesčius, už baudžiamąjį persekiojimą atsakingas prokuroras pradėjo baudžiamojo tyrimo procedūrą prieš W. Becker ir P. Buvo įtariama, kad prieš sudarydama šią sutartį A turėjo konfidencialios informacijos apie konkuruojančių rangovų pasiūlymus ir todėl, vykstant konkursui, galėjo pateikti tinkamiausią pasiūlymą. Siekdama gauti šią informaciją, A suteikė finansinę paramą, kuri baudžiamosios teisės požiūriu vertintina kaip W. Becker ir P kyšininkavimas arba pagalba, o šios finansinės paramos gavėjo atžvilgiu – kaip korupcija.

Baudžiamojo tyrimo procedūroje kiekvienam atskirai, t. y. ir W. Becker ir P, atstovavo advokatas. Tačiau pagal su šiais advokatais sudarytus susitarimus dėl honoraro W. Becker advokato klientai buvo W. Becker, kaip įtariamasis, ir A, o P advokatės klientai – pastarasis, kaip kaltinamasis, ir taip pat A. Abu susitarimus kaip klientų atstovė pasirašė tik A, kuriai kaip įmonės vadovai atstovavo W. Becker ir P, ir ant šių susitarimų buvo uždėtas oficialus A antspaudas. Abu advokatai išrašė A adresuotas sąskaitas faktūras. Šių sąskaitų faktūrų atžvilgiu W. Becker, kaip A kontroliuojantis subjektas, taikė mokesčio atskaitą už ginčijamus metus, t. y. už 2005 metus.

Vertindamas, ar tokiu atveju egzistuoja minėtas tiesioginis ir betarpiškas ryšys, Teisingumo Teismas pažymėjo, kad, pirma, minėtos advokato paslaugos buvo tiesiogiai ir iškart skirtos abiejų kaltinamųjų, patrauktų baudžiamojon atsakomybėn už nusikaltimus dėl jų asmeninių veiksmų, privatiems interesams apsaugoti. Be to, baudžiamojo persekiojimo priemonės buvo taikomos asmeniškai, o ne A atžvilgiu, nors teisiniu požiūriu jai taip pat būtų buvę įmanoma taikyti tokias priemones. Išlaidos už šias paslaugas, atsižvelgiant į jų objektyvų turinį, negalėjo būti laikomos išlaidomis, skirtomis visai A vykdomai apmokestinamajai ekonominei veiklai.

Vertindamas argumentus, kad abu šie advokatai nebūtų suteikę paslaugų, jei A nebūtų vykdžiusi su apyvarta susijusias, taigi ir apmokestinamosios, veiklos, todėl tarp išlaidų už šias paslaugas ir visos ekonominės A veiklos yra priežastinis ryšys, Teisingumo Teismas konstatavo, kad šis (priežastinis) ryšys negali būti laikomas tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu, kaip tai suprantama pagal šio Europos Sąjungos teis-

minės institucijos praktika. Kaip nurodė pats prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nėra jokio teisinio ryšio tarp baudžiamojo persekiojimo ir A, todėl šios paslaugos turi būti laikomos visiškai nesusijusiomis su A apmokestinamąja veikla. Be to, tai, kad pagal nacionalinę civilinę teisę įmonė, kaip antai nagrinėjamoji pagrindinėje byloje, privalo padengti bylinėjimosi išlaidas, susijusias su jos valdymo organų interesų gynyba baudžiamojoje byloje, neturi reikšmės nuostatų, susijusių su bendra PVM sistema, aiškinimui ir taikymui. Atsižvelgiant į objektyvų PVM režimą, nustatytą pagal šią sistemą, lemiamą reikšmę turi tik objektyvus ryšys tarp teikiamų paslaugų ir apmokestinamojo asmens apmokestinamosios ekonominės veiklos, nes priešingu atveju kiltų rimtas pavojus vienodam Sąjungos teisės šioje srityje taikymui (Teisingumo Teismo 2013 m. vasario 21 d. sprendimo byloje *Wolfram Becker*, C-104/12, 30–32 p.).

Situacijai, kai Teisingumo Teismas nepaneigė aptariamo ryšio egzistavimo iliustruoti paminėtinas šio teismo 1988 m. kovo 8 d. sprendimas byloje *Intiem* (165/86). Jame nustatyta, kad pagrindinėje byloje ginčas kilo tarp bendrovės *Leesportefeuille „Intiem“ CV* (toliau – *Intiem*) ir Olandijos mokesčių administratoriaus dėl šios bendrovės teisės atskaityti PVM už jos darbuotojams patiektas prekes. Nustatyta, kad *Intiem*, kuri užsiimdavo skaitinių pristatymu į namus, darbuotojai kiekvienos darbo dienos pradžioje savo sąskaita užsipildydavo darbui naudojamų transporto priemonių kuro bakus. Pasibaigus darbo dienai, šių transporto priemonių kuro bakai nustatytoje (konkrečioje) degalinėje buvo užpildomi *Intiem* sąskaita. Šios degalinės operatorius išrašydavo sąskaitą faktūrą *Intiem*, kuri į savo atskaitą įtraukdavo šiose faktūrose nurodytą pirkimo PVM. Tačiau Olandijos mokesčių administratorius atsisakė leisti atskaityti visą pirkimo PVM, nes vertino, kad tokios *Intiem* išlaidos pagal nacionalinę teisę laikytinos darbuotojų kelionės išlaidų atlyginimu, kuriam atskaitytino PVM dydis yra ribojamas. Tačiau Teisingumo Teismas vertino, kad negali būti paneigta apmokestinamojo asmens teisė atskaityti PVM, sumokėtą už prekes, kurios buvo parduotos šiam apmokestinamajam asmeniui naudoti išimtinai jo verslo tikslams, kai šios prekės fiziškai pristatomos jo darbuotojams.

Minėtame 2000 m. birželio 8 d. sprendime byloje *Midland Bank* (C-98/98) Teisingumo Teismas sprendė klausimą dėl aptariamo ryšio buvimo tarp apmokestinamojo asmens įsigytų advokatų paslaugų, susijusių su atstovavimu teismuose, ir jo vykdytų apmokestinamųjų sandorių. Nustatyta, kad *Midland Bank plc* (toliau – *Midland*) buvo atstovas PVM tikslais įmonių grupės, kuriai (grupei) priklausė *London merchant bank Samuel Montagu & Co. Ltd* (toliau – *Samuel Montagu*). 1987 metais *Samuel Montagu* teikė prekybos banko (angl. *merchant bank*) paslaugas *Quadrex Holdings Inc.* (toliau – *Quadrex*), kuri siekė įsigyti bendrovę *Mercantile House Holding Ltd* (toliau – *Mercantile*). Šios bendrovės įsigijimu taip pat buvo suinteresuota *British and Commonwealth Holding plc* (toliau – ir *B & C*). Todėl *Quadrex* ir *B & C* sudarė susitarimą, pagal kurį *B & C* nupirktų *Mercantile* ir tada perduotų vieną pastarosios bendrovės padalinį *Quadrex*. Vykdydamas šį susitarimą *B & C* įsigijo *Mercantile*, tačiau *Quadrex* dėl lėšų trūkumo negalėjo minėto padalinio įsigyti. Siekdamas patirtų nuostolių atlyginimo, *B & C* kreipėsi į nacionalinius teismus, atsakovu įtraukdamas ir *Samuel Montagu*. Teisines paslaugas klausimais, susijusiais su minėtu susitarimu tarp *Quadrex* ir *B & C*, *Samuel Montagu* teikė advokatai, kurie taip pat buvo įgalioti atlikti visus veiksmus, susijusius su minėtu ginču ir teisiniu jo nagrinėjimu. 1988–1995 metais už suteiktas paslaugas šie advokatai išrašydavo sąskaitas faktūras, kuriuose nurodydavo mokėtiną

PVM. *Midland* vertino, kad minėtos teisinės paslaugos buvo tiesiogiai susijusios su *Samuel Montagu* teiktomis finansinėmis paslaugomis *Quadrex*, todėl jų įsigijimo PVM galėjo būti visiškai atskaitytas. Mokesčių administratorius nesutiko su tokia pozicija, vertindamas, kad nebuvo tiesioginio ryšio su konkrečiais apmokestinamaisiais sandoriais, todėl, kadangi *Samuel Montagu* vykdė tiek apmokestinamą, tiek neapmokestinamą veiklą, pripažino teisę tik į dalį sumokėto PVM (proporcingą vykdytai apmokestinamai veiklai). Vertindamas šią situaciją Teisingumo Teismas pripažino, kad nors išlaidos teisinėms paslaugoms yra pasekmė tiekimo sandorio (finansinių paslaugų teikimo), tačiau tokios išlaidos nebuvo sudedamoji šio sandorio kainos dalis. Todėl nebuvo tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio su konkrečiu apmokestinamuoju sandoriu. Tačiau buvo pripažinta, kad tokie, kaip minėti, teisinių paslaugų įgijimo sandoriai buvo susiję su bendra apmokestinamojo asmens ekonomine veikla. Kartu Teisingumo Teismas pripažino, kad kitaip apžvelgiamu atveju būtų vertinama, jei apmokestinamasis asmuo sugebėtų įrodyti, jog išlaidos, susijusios su prekių ar paslaugų įsigijimu, kurios patirtos, kaip apmokestinamųjų sandorių pasekmė, sudarė šių apmokestinamųjų sandorių kainos dalį.

18. Investavimas ir parengiamieji veiksmai. Dėl ryšio su bendra ekonomine veikla atskirai reikia priminti, kad iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog pagal PVM direktyvą (Šeštąją direktyvą) ekonominę veiklą nebūtinai sudaro vienas veiksmas; ją gali sudaryti keletas vienas po kito einančių veiksmų. Todėl pagal PVM direktyvą (Šeštąją direktyvą) parengiamieji darbai turi būti pripažįstami ekonomine veikla. Bet kuris asmuo, vykdamas tokius parengiamuosius darbus, laikomas apmokestinamuoju asmeniu ir turi teisę į atskaitą (Teisingumo Teismo 2005 m. kovo 3 d. sprendimo byloje *Fini H*, C-32/03, 22 p.). Be to, asmuo, investuojantis į ekonominę veiklą, kai tai patvirtina objektyvūs įrodymai, pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį (Šeštosios direktyvos 4 str. 1 d.) turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu (Teisingumo Teismo 2012 m. lapkričio 29 d. sprendimas byloje *Gran Via Moinești*, C-257/11, 27 p.).

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 pradedama tik tada, kai turtas faktiškai naudojamas, t. y. kai atsiranda apmokestinamųjų pajamų. Dėl bet kokio kitokio aiškinimo ūkio subjektas, vykdydamas ekonominę veiklą, patirtų PVM išlaidų, jam nesuteikiant galimybės mokesį atskaityti, ir būtų neteisėtai atskiriamos investavimo išlaidos, patirtos prieš, pavyzdžiui, pradedant faktiškai naudoti nekilnojamąjį turtą ir patirtos jį naudojant. Kiekvienas asmuo, atliekantis tokius investavimo veiksmus, glaudžiai susijusius su būsimu turto naudojimu ir jam būtinus, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu (žr. Teisingumo Teismo 2012 m. kovo 1 d. sprendimo byloje *Polski Trawertyn*, C-280/10, 29 ir 30 p.).

Paminėtina, jog Teisingumo Teismas nusprendė, kad pagal PVM neutralumo principą apmokestinamasis asmuo, kurio vienintelis veiklos tikslas yra parengti kito apmokestinamojo asmens ekonominę veiklą ir kuris nesudaro jokio apmokestinamojo sandorio, gali pasinaudoti teise į atskaitą, susijusią su antrojo apmokestinamojo asmens atliekamais apmokestinamaisiais sandoriais (žr. Teisingumo Teismo 2004 m. balandžio 29 d. sprendimo byloje *Faxworld*, C-137/02, 41 ir 42 p.).

Būtent siekiu užtikrinti mokesčio neutralumo principą pateiktas pastarasis

Teisingumo Teismo vertinimas byloje *Faxworld* (C-137/02), kurioje kilęs ginčas buvo susijęs su atveju, kai PVM, kurį norėjo atskaityti pirmasis apmokestinamasis asmuo, buvo susijęs su jo įsigytais paslaugomis, skirtomis antrojo apmokestinamojo asmens numatytiems apmokestinamiesiems sandoriams įgyvendinti. Šioje byloje nustatyta, kad minėtas pirmasis apmokestinamasis asmuo (*Faxworld GbR*) buvo pagal Vokietijos teisę įsteigtas specialus subjektas, kurio paskirtis palengvinti bendrovės įsteigimo procesą. Šio specialaus subjekto paskirtis buvo įgyti visą veikalą vykdyti reikalingą turtą, teises bei pareigas, ir visą tai (turtą, teises ir pareigas) vėliau perleisti naujai įsteigintai bendrovei. Apžvelgiamoje byloje būdamas šiuo specialiu subjektu *Faxworld GbR* įsigijo įvairaus turto ir paslaugų, reikalingų būsimai planuojamos steigti akcinės bendrovės (*Faxworld AG*) veiklai vykdyti. *Faxworld GbR*, perleidęs visą minėtą turtą naujai įsteigintai bendrovei, siekė pasinaudoti teise atskaityti sumokėtą pirkimo PVM. Tačiau mokesčių administratorius atsisakė tenkinti šį prašymą, pirmiausia dėl to, kad jis nelaikė *Faxworld GbR* apmokestinamuoju asmeniu Šeštosios direktyvos prasme, nes jis nevykdė jokios ekonominės veiklos. Tokia pozicija buvo grindžiama aplinkybe, jog *Faxworld GbR* vykdyti pirkimo sandoriai buvo skirti pasiruošti kito subjekto, kuris dar nebuvo įsteigtas, ekonominei veiklai (*Faxworld AG*). Be to, viso *Faxworld GbR* turto perleidimas *Faxworld AG*, kas buvo vienintelis *Faxworld GbR* vykdytas tiekimas, buvo neapmokestinamas verslo perleidimas Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalies⁷ prasme (Vokietija buvo pasinaudojusi šioje nuostatoje numatyta išimtimi). Pripažindamas tokį vertinimą nepagrįstu, Teisingumo Teismas pirmiausia priminė, kad, pagal nusistovėjusią šio teismo praktiką, parengiamoji veikla turi būti priskirta ekonominei veiklai. Be to, Europos Sąjungos teisminė institucija klaidinga pripažino poziciją, kad asmens pripažinimo apmokestinamuoju klausimas buvo sprendžiamas pagal minėtą Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalies nuostatą, nors ši aplinkybė (asmens pripažinimas apmokestinamuoju) nustatoma išimtinai pagal kriterijus, įtvirtintus šios direktyvos 4 straipsnyje. Todėl toks ūkio subjektas, kaip *Faxworld GbR* buvo pripažintas apmokestinamuoju asmeniu apmokestinimo PVM tikslais.

Kadangi Vokietija buvo pasinaudojusi Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalyje ir 6 straipsnio 5 dalyje⁸ numatyta išimtimi, Teisingumo Teismas sutiko, kad minėtas *Faxworld GbR* atliktas turto perleidimas *Faxworld AG* negali būti laikomas prekių ar paslaugų teikimu apmokestinimo PVM prasme. Kita vertus, ši Europos Sąjungos teisminė institucija pažymėjo, kad PVM, kurį *Faxworld GbR* siekė atskaityti, yra susijęs su prekėmis ir paslaugomis, įsigytais siekiant vykdyti apmokestinamuosius sandorius, net jei šių planuotų vykdyti sandorių vykdytojas bus *Faxworld AG*. Todėl šiomis konkrečiomis aplinkybėmis bei siekdamas užtikrinti apmokestinimo neutralumą, Teisingumo Teismas vertino, kad valstybei narei pasinaudojus minėtose Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalies ir 6 straipsnio 5 dalies nuostatose numatyta galimybe, kuri nulemia aplinkybę, jog aptariamo turto perleidimo atveju „turto gavėjas turi būti traktuojamas kaip turto perleidėjo teisių ir pareigų perėmėjas“, specialų statusą turintis

7 „Jei visas ar dalis turto perleidžiama už atlygį ar be jo, ar kaip įnašas į bendrovę, valstybės narės gali laikyti, kad neįvyksta joks prekių tiekimas, ir tokiu atveju turto gavėjas turi būti traktuojamas kaip turto perleidėjo teisių ir pareigų perėmėjas. Esant reikalui, valstybės narės gali imtis reikalingų priemonių, kad užkirstų kelią konkurencijos iškraipymams tais atvejais, kai gavėjas nėra vien apmokestinamą veiklą vykdomas asmuo“.

8 „[Šeštosios direktyvos] 5 straipsnio 8 dalies nuostatos paslaugų teikimui turi būti taikomos ta pačia tvarka“.

Faxworld GbR, kaip turto perleidėjas, gali remtis turto gavėjo (*Faxworld AG*) apmokestinamaisiais sandoriais, turint tikslą atskaityti pirkimo PVM už prekes ir paslaugas, kurios buvo įgytos siekiant vykdyti turto gavėjo apmokestinamuosius sandorius.

Pažymėtina, jog vien aplinkybė, kad pirkimo PVM buvo sumokėtas iki atitinkamo apmokestinamojo asmens įsteigimo, ne visada paneigia šio asmens teisę į tokio PVM atskaitą. Pavyzdžiui, Teisingumo Teismo 2012 m. kovo 1 d. prejudicinis sprendimas byloje *Polski Trawertyn* (C-280/10) buvo priimtas pagal nacionalinio teismo prašymą, pateiktą pagrindinėje byloje nagrinėjant tikrosios ūkinės bendrijos *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, spółka jawna* (toliau – *Polski Trawertyn*) bei jos narių P. J. Granatowicz bei M. M. Wąsiewicz (toliau – nariai) ir mokesčių administratoriaus ginčą dėl pirkimo PVM, sumokėto už tam tikrus sandorius, sudarytus prieš įregistruojant ūkinę bendriją komerciniame registre, atskaitos. Nustatyta, kad 2006 m. gruodžio 22 d. antstolis narių vardu išrašė sąskaitą faktūrą už nekilnojamojo turto – atviro akmenų karjero – įsigijimą. 2007 m. balandžio 26 d. nariai įsteigė *Polski Trawertyn*. Tą pačią dieną notaras šios ūkinės bendrijos vardu išrašė sąskaitą faktūrą už notaro patvirtinto dokumento, susijusio su bendrijos įsteigimu, išdavimą ir su juo susijusius išrašus. Atlikęs mokesčinį patikrinimą mokesčių administratorius paneigė *Polski Trawertyn* teisę į PVM atskaitą pagal minėtas sąskaitas faktūras. Dėl pirmos sąskaitos faktūros institucijos konstatavo, kad bendrija neturėjo teisės atskaityti pirkimo PVM, nes nekilnojamojo turto pirkėja yra ne pati ūkinė bendrija, o fiziniai asmenys, kurie 2007 m. balandžio 26 d., įsteigę šią ūkinę bendriją, šį turtą perdavė jai kaip turtinį įnašą. Dėl antros sąskaitos faktūros šios mokesčių institucijos nusprendė, kad ja taip pat nebuvo suteikta teisė į atskaitą, nes ji išrašyta iki *Polski Trawertyn* įregistravimo komerciniame registre. Ši bendrija įregistruota 2007 m. birželio 5 d., taigi sąskaita faktūra išrašyta dar neegzistuojančiai ūkinei bendrijai. Vertindamas šią situaciją, Teisingumo Teismas priminė, kad pagal verslo apmokestinimo PVM neutralumo principą pirmosios išlaidos investicijoms, patirtos ekonominės veiklos tikslais, turi būti laikomos ekonomine veikla ir kad šis principas būtų pažeidžiamas, jei būtų laikoma, kad ši veikla pradedama tik tada, kai nekilnojamasis turtas faktiškai naudojamas, t. y. kai atsiranda apmokestinamųjų pajamų. Dėl bet kokio kitokio aiškinimo ūkio subjektas, vykdydamas ekonominę veiklą, patirtų PVM išlaidų, jam nesuteikiant galimybės mokesčių atskaityti, ir būtų neteisėtai atskiriamos investavimo išlaidos, patirtos prieš pradėdant faktiškai naudoti nekilnojamąjį turtą ir patirtos jį naudojant. Atitinkamai kiekvienas asmuo, atliekantis tokius investavimo veiksmus, glaudžiai susijusius su būsimu nekilnojamojo turto naudojimu ir jam būtinus, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu, kaip tai suprantama pagal Šeštąją direktyvą (PVM direktyvą). Remiantis tuo, Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad tokioje situacijoje, kaip buvo nagrinėjama pagrindinėje byloje, ūkinės bendrijos nariai, prieš įregistruojant šią ūkinę bendriją ir jai suteikiant PVM mokėtojo kodą atlikę investicijas, reikalingas jų ūkinei bendrijai ateityje nekilnojamajam turtui naudoti, gali būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis PVM atžvilgiu, todėl iš esmės gali pasinaudoti teise į sumokėto pirkimo PVM atskaitą. Todėl aplinkybė, kad ūkinės bendrijos narių įnašas į ūkinę bendriją nekilnojamoju turtu yra neapmokestinamas sandoris ir kad dėl šio sandorio nariai neapskaičiuoja PVM, negali pateisinti vykdant ekonominę veiklą patiriamų PVM išlaidų, nesuteikiant jiems galimybės mokesčių atskaityti ar susigrąžinti. Atsižvelgdamas į tai, Teisingumo Teismas sprendė, kad draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos,

pagal kurias nei ūkinės bendrijos nariams, nei šiai ūkinei bendrijai neleidžiama atskaityti sumokėto pirkimo PVM, susijusio su investavimo išlaidomis, šių narių patirtomis prieš įsteigiant ir įregistruojant šią ūkinę bendriją jos ekonominės veiklos tikslais. Su Sąjungos teise nesuderinamos ir nacionalinės nuostatos, pagal kurias tokiomis aplinkybėmis, kaip pagrindinėje byloje, ūkinė bendrija negali atskaityti pirkimo PVM, kai sąskaita faktūra, išrašyta prieš įregistruojant šią ūkinę bendriją ir suteikiant jai PVM mokėtojo kodą, išrašyta šios ūkinės bendrijos narių vardu (Teisingumo Teismo 2012 m. kovo 1 d. sprendimo byloje *Polski Trawertyn*, C-280/10, 29–38, 50 p.).

Šiame kontekste paminėtinas ir Teisingumo Teismo 2014 m. kovo 13 d. sprendimas byloje *Malburg*, C-204/13. Pagrindinėje byloje, kurioje priimtas šis sprendimas, buvo nustatyta, jog iki 1994 m. gruodžio 31 d. Heinz Malburg priklausė 60 proc. pagal Vokietijos teisę įsteigtos bendrijos *Malburg & Partner* (toliau – ankstesnė bendrija) kapitalo dalių. 1994 m. gruodžio 31 d. ankstesnė bendrija likviduota taip, kad kiekvienas dalininkas perėmė dalį klientų duomenų bazės. Nuo 1995 m. sausio 1 d. du kiti dalininkai mokesčių konsultacijų paslaugas teikė atskirai ir savarankiškai. 1994 m. gruodžio 31 d. H. Malburg įsteigė naują bendriją, kurioje jam priklausė 95 proc. kapitalo dalių (toliau – naujoji bendrija). H. Malburg neatlygintinai perdavė klientų duomenų bazę, kurią įsigijo likvidavus ankstesnę bendriją, naujai bendrijai naudotis verslo tikslais. 2004 m. rugpjūčio 16 d. ankstesnė bendrija, atstovaujama H. Malburg, jam išrašė sąskaitą faktūrą dėl 1 548 968,53 EUR už „1994 m. gruodžio 31 d. faktinį padalijimą“ ir atskirai nurodė PVM. 2004 m. rugpjūčio mėn. PVM deklaracijoje H. Malburg atskaitė 232 345,28 EUR PVM, kuris buvo nurodytas jam išrašytoje sąskaitoje faktūroje už klientų duomenų bazės įsigijimą. Mokesčių administratorius atsisakė suteikti teisę atskaityti PVM. Vertindamas šią situaciją, Teisingumo Teismas atkreipė dėmesį į šiuos aspektus: neatlygintinas klientų duomenų bazės perdavimas naudotis bendrijai nebuvo sandoris, patenkantis į PVM taikymo sritį (šiuo aspektu, kadangi aptariamasis turtas buvo perduotas neatlygintinai, nebuvo tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir pardavimo sandorio, suteikiančio teisę į atskaitą; nebuvo ir minėto ryšio su bendra H. Malburg apmokestinama veikla, kuris galėjo būti, be kita ko, tuo atveju, jeigu būtų nustatyta, kad apmokestinamasis asmuo pats įsigijo aptariamą klientų duomenų bazę, vykdydamas naujai įsteigtos bendrovės valdytojo veiklą); naujoji bendrija jau buvo įsteigta, kai H. Malburg įsigijo klientų duomenų bazę; nebuvo ilgalaikio turto, šiuo atveju – klientų duomenų bazės, perdavimo naujos bendrijos turtui; leisti atskaityti dalininko sumokėtą pirkimo PVM, atliekant parengiamuosius naujai įsteigtos bendrijos veiklos veiksmus, paprašė ne ši naujai įsteigta bendrija, o minėtas dalininkas. Nebuvo jokios mokesčių neutralumo principo pažeidimo rizikos, nes H. Malburg galėjo pasirinkti kitus Vokietijos nacionaline teise pagrįstus sprendimus, kurie būtų suteikę teisę į atskaitą. Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas sprendė, kad mokesčių konsultacijų paslaugas teikiančios bendrijos dalininkas, kuris iš šios bendrijos dalį klientų duomenų bazės įsigyja tik siekdamas ją tiesiogiai ir neatlygintinai perleisti naudotis verslo tikslais naujai įsteigta mokesčių konsultacijų paslaugas teikiančiai bendrijai, kurios didžioji kapitalo dalis priklauso jam pačiam, tačiau ši klientų duomenų bazė netampa naujai įsteigtos bendrijos turtu, neturi teisės atskaityti už aptariamą klientų duomenų bazės įsigijimą sumokėtą pirkimo PVM (Teisingumo Teismo 2014 m. kovo 13 d. sprendimo byloje *Malburg*, C-204/13, 47 p.).

Būtina pastebėti, kad Europos Sąjungos teisės aktai nedraudžia mokesčių admi-

nistratoriui reikalauti iš asmens, kuris atlieka investavimo ir (ar) kitus parengiamuosius veiksmus, pateikti objektyvius įrodymus, patvirtinančius jo ketinimą verstis PVM apmokestinama ekonomine veikla tikslu jį (asmenį) pripažinti apmokestinamuoju (pvz., žr. Teisingumo Teismo 2000 m. kovo 21 d. sprendimo sujungtose bylose *Gabalfriša ir kt.*, C-110/98–C-147/98, 43 p.), be kita ko, turinčiu teisę į sumokėto pirkimo ar importo PVM atskaitą. Akcentuotina, kad minėtas asmens pripažinimas apmokestinamuoju siejamas su ketinimo pradėti, taigi ir vykdyti ekonominę veiklą, klausimu, o ne su šia veikla siekiamu galutiniu tikslu⁹ (Teisingumo Teismo 2006 m. sausio 12 d. sprendimas sujungtose bylose *Optigen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, 48 p.; taip pat žr. apžvalgos skyrių „Veiklos tikslas ir rezultatas“, 10.1 p.).

19. Veiklos nutraukimas (planuojamos veiklos nepradėjimas). Atsiradusi teisė į atskaitą išlieka net tais atvejais, kai numatyta vykdyti ekonominė veikla nesuponuoja apmokestinamųjų sandorių sudarymo arba apmokestinamasis asmuo negalėjo panaudoti prekių ar paslaugų, kurios suteikė teisę į atskaitą, apmokestinamiesiems sandoriams vykdyti dėl aplinkybių, kurių jie negalėjo kontroliuoti (Teisingumo Teismo 2000 m. birželio 8 d. sprendimo *Midland Bank*, C-98/98, 22 p.). Teisingumo Teismo praktikoje pripažįstama, kad teisė į atskaitą išlieka ir tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo, atsižvelgdamas, pavyzdžiui, į pelno ataskaitą, nusprendžia nebetęsti veiklos ir likviduoti verslą (žr., pvz., Teisingumo Teismo 2005 m. kovo 5 d. sprendimo byloje *Fini H*, C-32/03, 21 ir 22 p.).

Pavyzdžiui, 1996 m. vasario 29 d. sprendime byloje *INZO* (C-110/94) nustatyta, kad *Intercommunale voor Zeewaterontziltling (INZO)* buvo įsteigta 1974 metais tikslu perdirbinėti jūros ir kitą sūrų vandenį į geriamą bei perdirbtą vandenį tiekti vartojimui. Po įsteigimo *INZO* įsigijo tam tikrą turtą bei užsakė atlikti planuojamos statyti nudruskinimo gamyklos pelningumo studiją, į kurios kainą buvo įtrauktas ir PVM. Ši sumokėtą pirkimo PVM mokesčių institucijos, remdamosios nacionaline teise, grąžino *INZO*, kaip apmokestinamajam asmeniui. Atlikta studija atskleidė, jog planuojama veikla nebus pelninga, todėl buvo nuspręsta *INZO* likviduoti. Mokesčių administratorius pareikalavo sumokėti šiam subjektui grąžintas PVM sumas, skyrė baudą bei apskaičiavo mokėtinus delpinigių. Tačiau Teisingumo Teismas nurodė, kad studijos dėl įmonės pelningumo užsakymas, atsižvelgiant į planuojamą įmonės veiklą, kuri deklaravo savo ketinimą užsiimti ekonomine veikla, lemiančia apmokestinamųjų sandorių vykdymą, ir kurios vertinimą kaip apmokestinamojo asmens jau pripažino mokesčių administratorius, gali būti traktuojama ekonomine veikla Šeštosios direktyvos 4 straipsnio prasme,

9 Siekiant paaiškinti šį požiūrį, t. y. sąsajumą su ketinimu vykdyti veiklą, o ne su planuojamos vykdyti veiklos tikslais, paminėtinas generalinio advokato 2005 m. vasario 16 d. išvadoje sujungtoje byloje *Optigen ir kt.* pateiktas dviejų situacijų palyginimas. I situacija: X paskelbia, kad atidarys restoraną ir įgyja (laikiną) apmokestinamojo asmens statusą. Jis perka kėdes, stalus ir kitą įrangą bei prašo atskaityti PVM. Tačiau jis niekada neatidaro restorano. II situacija: Y atidaro restoraną ir naudoja jį sukčiavimui. Jis teikia restorano paslaugas ir apmokestina PVM savo klientus, bet tada jis nuslepia užregistruotas įplaukas, siekdamas apgauti mokesčių administratorių ir pasilikti dalį gauto PVM. I situacija sukelia abejonių dėl X, kaip apmokestinamojo asmens, statuso. Mokesčių administratorius gali reikalauti objektyvių įrodymų, palaikančių X paskelbtą ketinimą, ir įvertinti, ar X iš tikrųjų ketino užsiimti restorano veikla. Atvirkščiai, II situacija nepaveikia Y kaip apmokestinamojo asmens statuso, nes Y vykdo ekonominę veiklą: jis teikia restorano paslaugas. Iš Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies išplaukia, kad šios veiklos tikslas ir rezultatas nepaveikia jo, kaip apmokestinamojo asmens, statuso.

net jei studijos tikslas – patikrinti, kiek planuojama veikla yra pelninga. Išskyrus sukčiavimo ir piktnaudžiavimo atvejus, vieną kartą įmonei pripažinta apmokestinamojo asmens savybė negali būti panaikinta, net jei, 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 apžvelgta sprendime teisės į PVM atskaitą pripažinimas nepaneigia apmokestinamojo asmens pareigos tikslinti šią atskaitą PVM direktyvos 184–192 straipsniuose (Šeštosios direktyvos 20 str.) numatytais atvejais ir tvarka (pvz., žr. Teisingumo Teismo 1998 m. sausio 15 d. sprendimo byloje *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, 23 p.; taip pat apžvalgos skyrių „PVM atskaitos tikslinimas“, 24–26 p.).

Paminėtinas ir Teisingumo Teismo 2005 m. kovo 3 d. sprendimas byloje *Fini H* (C-32/03), kuriame buvo nagrinėjamas klausimas, ar Šeštosios direktyvos (PVM direktyvos) nuostatas reikia aiškinti taip, kad asmuo, kuris nutraukė savo ekonominę veiklą, tačiau vis dar moka šiai veiklai naudojamų patalpų nuomos ir komunalinių paslaugų teikimo mokesčius, nes nuomos sutartyje yra numatyta sutarties nenutraukimo sąlyga, yra laikomas apmokestinamuoju asmeniu Šeštosios direktyvos prasme, todėl jis turi teisę į sumokėto pirkimo PVM atskaitą. Šioje byloje nustatyta, kad *Fini H* buvo komandinė ūkinė bendrija, kurios tikslas – vykdyti restorano veiklą. Siekdama vykdyti šią veiklą ji išsinuomojo patalpas. Nuomos sutartis buvo sudaryta dešimčiai metų, todėl ji galėjo būti nutraukta tik 1998 m. rugsėjo 30 dieną. 1993 m. pabaigoje *Fini H* nutraukė restorano veiklą ir dėl to patalpų nebenaudojo. Ji bandė nutraukti nuomos sutartį, tačiau nuomotojas, remdamasis tuo, kad sutartyje nebuvo numatyta priešlaikinio sutarties nutraukimo sąlyga, nesutiko jos nutraukti. Be to, *Fini H* nepavyko rasti nuomos, kuri pasibaigia tik suėjus nuomos sutartyje numatytam terminui, perėmėjo. Nuo 1993 m. pabaigos iki 1998 m. rugsėjo 30 d. *Fini H* buvo įregistruota kaip PVM mokėtoja, nors jau buvo nutraukusi restorano veiklą. Todėl ji ir toliau atskaitė savo sumokėtą pirkimo mokesį iš dėl nagrinėjamos nuomos atsiradusių išlaidų, t. y. nuomos bei šildymo, elektros ir telefoninių pokalbių mokesčių. Vertindamas šią situaciją Teisingumo Teismas sprendė, kad mokesčiai, kuriuos suinteresuotas asmuo šioje byloje ir toliau mokėjo restorano likvidavimo laikotarpiu, gali būti atskaitomi lygiai taip pat, kaip nuo restorano veiklos pradžios iki veiklos pabaigos, nes visu nuomos sutarties laikotarpiu patalpos buvo tiesiogiai ir nedelsiant susijusios su jo ekonomine veikla. Ekonominėi veiklai skirtos išlaidos iki pradėdant vykdyti faktinę veiklą turi būti traktuojamos analogiškai išlaidoms, atsiradusioms užbaigiant ekonominę veiklą (Teisingumo Teismo 2005 m. kovo 3 d. sprendimo byloje *Fini H*, C-32/03, 30 ir 31 p.).

20. Ilgalaikio turto įsigijimas ir jo priskyrimas. Analizuojant Teisingumo Teismo praktiką matyti, kad apmokestinamojo asmens ilgalaikio turto įsigijimo (pasigaminimo) tikslas (šio turto paskirtis) apsprendžia šio asmens teisę į šio turto pirkimo (įsigijimo) PVM atskaitą bei šios teisės apimtį.

20.1. Turto įsigijimas, turint tikslą naudoti jį verslo poreikiams. Jau minėta, kad apmokestinamojo asmens teisė atskaityti turto (įskaitant ilgalaikį) pirkimo (įsigijimo) PVM egzistuoja, jei šis turtas yra naudojamas šio asmens apmokestinamiesiems sandoriams vykdyti (šiuo klausimu plačiau skaitykite apžvalgos skyriuje „Ryšys su

apmokestinamąją veiklą“, 17 p.). Pabrėžtina ir tai, kad tais atvejais, kai šis apmokestinamojo asmens verslui priskirtas turtas naudojamas sudarant tiek apmokestinamuosius, tiek PVM neapmokestinamus sandorius (t. y. „mišrus“ turto naudojimas ekonominėje veikloje), atskaitytino pirkimo PVM dydis nustatomas pagal proporcinės atskaitos taisyklės (šiuo klausimu žr. apžvalgos skyrių „Su ekonomine veikla susijusio pirkimo PVM paskirstymas“, 21.2 p.). Galiausiai paminėtina, kad aplinkybė, jog apmokestinamai veiklai įsigytas ilgalaikis turtas pradedamas naudoti neapmokestinamoje veikloje, ar šis turtas nebus naudojamas apmokestinamojo asmens veikloje, gali lemti PVM atskaita pasinaudojusio asmens pareigą šią atskaitą tikslinti (plačiau šiuo klausimu skaitykite apžvalgos skyriuje „PVM atskaitos tikslinimas“, 24–26 p.).

20.2. Turto įsigijimas, turint tikslą naudoti jį privatiems poreikiams. Atitinkamo turto įsigijimas išimtinai asmeniniams apmokestinamojo asmens poreikiams tenkinti savaime paneigia šio asmens teisę į šio turto įsigijimo (pirkimo) PVM atskaitą. Žinoma, aplinkybė, jog asmuo įsigijo atitinkamą daiktinį turtą, kad išskirtinai tenkintų savo asmeninius poreikius, netrukdo šio turto vėliau naudoti siekiant vykdyti „ekonominę veiklą“, kaip ji apibrėžta PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje (žr. Teisingumo Teismo 2012 m. liepos 19 d. sprendimu byloje *Rēdlihs, C-263/11*, 39 p. ir jame nurodytą šio teismo praktiką).

Tačiau būtina pabrėžti, kad tokiu atveju vėlesnis dalies privačiam turtui priskirto objekto naudojimas verslui negali pagrįsti teisės į įsigyjant tokią turtą sumokėto PVM atskaitą atsiradimo, t. y. teisė į pirkimo PVM neatsiranda. Tokią poziciją Teisingumo Teismas grindžia aplinkybėmis, jog Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 dalis nustato, kad teisė į atskaitą atsiranda tuo metu, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinu (Teisingumo Teismo 2009 m. balandžio 23 d. sprendimo byloje *Puffer, C-460/07*, 44 p.), o PVM atskaitos tikslinimo taisyklės tokiems atvejams nėra taikomos. 1991 m. liepos 11 d. sprendime byloje *Lennartz (C-97/90)*, priminęs, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnis (PVM direktyvos 167 str.) nustato momentą, kai atsiranda teisė į atskaitą, ir padaręs išvadą, kad dėl pirmiau minėtos priežasties būtent asmens statusas, kuriame jis veikia teisės į atskaitą atsiradimo momentu, lemia teisės į atskaitą buvimą, Teisingumo Teismas pabrėžė, kad Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje (PVM direktyvos 184–192 str.) „Atskaitos tikslinimas“, atvirkščiai, nėra jokios nuostatos, susijusios su teisės į atskaitą atsiradimu. Teisingumo Teismas nusprendė, kad ši nuostata tik nustato mechanizmą, sudarantį galimybę apskaičiuoti pirminės atskaitos tikslinimus ir todėl nenustato teisės į atskaitą bei nepaverčia apmokestinamojo asmens sumokėto su neapmokestinamais sandoriais susijusio mokesčio atskaitytinu mokesčiu minėto 17 straipsnio (PVM direktyvos 167 str.) prasme (žr. Teisingumo Teismo 1991 m. liepos 11 d. sprendimo byloje *Lennartz, C-97/90*, 11 ir 12 p.). Šiuos svarstymus Teisingumo Teismas 2005 m. birželio 2 d. sprendime byloje *Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02)* pritaikė ir viešosios teisės subjektui, kuris ilgalaikio turto įgijimo momentu veikė kaip valdžios institucija. Iš tiesų šis subjektas, kuris neveikė kaip apmokestinamasis asmuo, neturi jokios teisės į už šį turtą sumokėto PVM atskaitą. Taigi dėl to, kad vėliau šis subjektas veikė kaip apmokestinamasis asmuo, šio subjekto pagal sandorius, jo įvykdytus kaip valdžios institucijos ir todėl neapmokestintus, sumokėtas mokestis netaps atskaitytinu šios Šeštosios direktyvos 17 straipsnio (PVM direktyvos 167 str.) prasme (Teisingumo

Teismo 2005 m. birželio 2 d. sprendimo byloje *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, C-378/02, 39 ir 40 p.).

20.3. Turto įsigijimas tiek verslo, tiek privatiems tikslams. Teisingumo Teismas savo praktikoje yra nurodęs, jog kai ilgalaikis turtas naudojamas ir profesiniams (verslo), ir asmeniniams tikslams, apmokestinamasis asmuo PVM taikymo požiūriu gali pasirinkti, (1) ar priskirti visą šį turtą versle naudojamam turtui, (2) ar laikyti jį visą savo privačiu turtu ir taip jį visiškai atskirti nuo PVM sistemos, (3) ar laikyti jį savo versle naudojamu turtu tiek, kiek jis faktiškai naudojamas (šiuo klausimu, pvz., žr. Teisingumo Teismo 2005 m. liepos 14 d. sprendimo byloje *Charles ir Charles-Tijmens*, C-434/03, 23 p. ir jame nurodytą šio teismo praktiką; 2006 m. rugsėjo 14 d. sprendimo byloje *Wollny*, C-72/05, 21 p.).

Tačiau taip pat būtina pažymėti, kad 2011 m. sausio 1 d. valstybės narės turėjo perkelti į savo nacionalinę teisę 2009 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyvą 2009/162/ES, iš dalies keičiančią Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įvairias nuostatas. Šia direktyva PVM direktyvoje buvo įtvirtintas naujas 168a straipsnis, kurio 1 dalis nustato, jog „nekilnojamojo turto, kuris yra apmokestinamojo asmens veiklai skirtas turto dalis ir apmokestinamasis asmuo jį naudoja ir verslo, ir privačiais savo ar savo darbuotojų tikslais, arba, platesne prasme, kitais nei verslo tikslais, atveju už su šiuo turtu susijusias išlaidas PVM atskaitomas <...> tik už tą turto naudojimo dalį, kuri susijusi su apmokestinamojo asmens verslo tikslais“. Pagal to paties 168a straipsnio 2 dalį valstybės narės gali taikyti tą pačią taisyklę kitoms prekėms. Todėl sprendžiant dėl apžvalgos skyriuje „Viso turto priskyrimas verslui“ (20.3.1 p.) pateiktos Teisingumo Teismo praktikos taikymo dėl teisės į nekilnojamojo turto įsigijimo PVM atskaitą, būtina atsižvelgti į teisės į PVM atskaitą atsiradimo momentą bei į tai, ar valstybė narė pasirinko PVM direktyvos 168a straipsnio 1 dalies nuostatą taikyti ne tik nekilnojamajam turtui, bet ir kitoms prekėms, kurios yra apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai skirtas turto dalis.

20.3.1. Viso turto priskyrimas verslui. Jei apmokestinamasis asmuo nusprendžia ilgalaikį turtą, naudojamą ir profesiniams, ir asmeniniams tikslams, laikyti versle naudojamu turtu, dėl šio turto pirkimo PVM suma iš principo yra visiškai ir nedelsiant atskaitoma (pvz., žr. Teisingumo Teismo 2006 m. rugsėjo 14 d. sprendimo byloje *Wollny*, C-72/05, 22 p.). Išimtis iš šios taisyklės, kaip minėta, yra numatyta nuo 2011 m. sausio 1 d. įsigaliojusiame PVM direktyvos 168a straipsnyje.

Tačiau iš Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmosios pastraipos a punkto (PVM direktyvos 26 str. 1 d. a p.¹⁰) išplaukia, kad kai versle naudojamam turtui priskiriamas turtas suteikia teisę į visišką ar dalinę pirkimo PVM atskaitą, jo naudojimas asmeniniams apmokestinamojo asmens ar jo personalo arba su jo verslu nesusijusiems tikslams yra laikomas už atlygį teikiamomis paslaugomis. Šis naudojimas, tos pačios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies (PVM direktyvos 168 str.) prasme laikomas apmokestinamuoju sandoriu, pagal jos 11 straipsnio A skirsnio 1 pastraipos c punktą (PVM

10 „Paslaugų teikimu už atlygį laikomi šie sandoriai: <...> a) veiklai skirtą turto dalį sudarančių prekių naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba, platesne prasme, šių prekių sunaudojimas ne verslo tikslais, kai PVM už šias prekes galėjo būti visiškai arba iš dalies įtrauktas į atskaitą“.

direktyvos 75 str.¹¹) apmokestinamam, remiantis teikiant šias paslaugas patirtų išlaidų suma (Teisingumo Teismo 2006 m. rugsėjo 14 d. sprendimo byloje *Wollny*, C-72/05, 23 p.). Kitaip tariant, aptariamam atveju teisė visiškai ir nedelsiant atskaityti pirkimo PVM sukelia atitinkamą pareigą sumokėti PVM už privatų verslui skirtą turto naudojimą. Dėl to PVM direktyvos 26 straipsnio 1 dalies a punkte (Šeštosios direktyvos 6 str. 2 d. a p.) minimas naudojimas privatiems poreikiams prilyginamas paslaugų teikimui už atlygį, kas lemia, jog apmokestinamasis asmuo turi sumokėti PVM už su šiuo naudojimu susijusias išlaidas¹².

Iliustruojant aptariamą apmokestinamojo asmens galimybę, paminėtinas Teisingumo Teismo 2012 m. liepos 19 d. sprendimas byloje *X* (C-334/10). Jame buvo nustatyta, kad juridinio asmens statuso neturinti ūkinė bendrija kooperatinės bendrovės forma (apmokestinamasis asmuo), vienijanti du fizinius asmenis, 2000 m. vykdė didmeninę prekybą automobilių dažais. Du apmokestinamojo asmens steigėjai 1999 m. įsigijo angarą, kurį iš karto pradėjo naudoti savo ekonominėje veikloje. 2000 m. pradžioje angario palėpės dalyje buvo įrengtos laikinos gyvenamosios patalpos dviem bendrovės nariams ir jų vaikams, laukiant, kol bus gautas įmonės gyvenamasis būstas šalia angario. Šiuo tikslu buvo įrengti du stoglangiai, prieškambaris, vonia ir tualetas. Už šiuos darbus sąskaitose faktūrose buvo nurodytas PVM. Šiuos darbus atliekant ir juos pabaigus, 23 mėnesius apmokestinamasis asmuo naudojo palėpę kaip gyvenamąjį būstą. Paskui, kaip numatyta, palėpė buvo įrengta naudoti verslo tikslais kaip biuras ir mokymo salė. Apmokestinamasis asmuo atskaitė su pertvarkymo išlaidomis susijusį PVM. Tačiau mokesčių inspektorius nusprendė, kad atskaityta buvo neteisingai, išskyrus PVM, už sąskaitose faktūrose nurodytą vonios ir tualetų įrengimą, nes apmokestinamasis asmuo galėjo įrodyti, kad šių dviejų patalpų įrengimas taip pat buvo skirtas ir verslo tikslams.

Vertindamas šią situaciją Teisingumo Teismas pirmiausia pabrėžė, kad ginčas apsiribojo teise į atskaitą, susijusia su kai kuriais turto, kuris visas sudaro verslui skirtą turto dalį, pertvarkymais, tiksliau kalbant, su ilgalaikiu dviejų stoglangių ir prieškambario įrengimu (šiais pertvarkymais sukurtas atskiras ilgalaikis turtas). Teismas taip pat nurodė, kad būtent apmokestinamojo asmens ketinimas, patvirtintas objektyviais įrodymais naudoti prekę ar paslaugą verslo tikslams, leidžia nustatyti, ar pirkimo sandorio sudarymo momentu apmokestinamasis asmuo veikia kaip toks, todėl turi turėti teisę atskaityti už šias prekes ar paslaugas mokėtiną ar sumokėtą PVM. Toliau kalbėdama apie apmokestinamojo asmens pagrindinėje byloje ketinimą, Europos Sąjungos teisminė institucija konstatavo, kad, pirma, kaip buvo matyti iš pagrindinės bylos, mokesčių administratorius nusprendė, kad stoglangiai ir prieškambaris, priešingai nei kita įranga, skirta pertvarkyti angario dalį į gyvenamąją patalpą, buvo įrengti vien priva-

11 „Teikiant [PVM direktyvos] 26 straipsnyje nurodytas paslaugas, kai veiklai skirtą turto dalį sudarančios prekės yra sunaudojamos privatiems poreikiams tenkinti arba paslaugos teikiamos neatlygintinai, apmokestinamoji vertė yra visos apmokestinamojo asmens išlaidos, patirtos teikiant šias paslaugas“.

12 Pastebėtina, kad pagal nuo 2011 m. sausio 1 d. įsigaliojusios PVM direktyvos 168a straipsnio 1 dalies 2 pastraipą, nukrypstant nuo 26 straipsnio, į nekilnojamojo turto, kuris yra apmokestinamojo asmens veiklai skirtą turto dalis ir apmokestinamasis asmuo jį naudoja ir verslo, ir privačiais savo ar savo darbuotojų tikslais, arba, platesne prasme, kitais nei verslo tikslais, naudojimo dalies pokyčius atsižvelgiama laikantis 184–192 straipsniuose („Atskaitos tikslinimas“) numatytų principų, kaip jie taikomi atitinkamoje valstybėje narėje.

tiems tikslams. Kita vertus, nuo pertvarkymų pradžios angoro dalis, įrengta gyvenamiesiems tikslams, buvo numatyta naudoti tik laikinai, iš anksto buvo žinoma, jog ši angoro dalis bus pertvarkyta ir skirta naudoti vien verslo tikslais kaip biuras ir mokykloje. Todėl pagrindinėje byloje nebuvo aiškiai nustatyta, kad atliekant aptariamus pertvarkymus apmokestinamasis asmuo ketino juos naudoti tik savo privatiems poreikiams. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pirmiausia pastebėjo, kad, kalbant apie pagrindinėje byloje aptariamo ilgalaikio turto, kurį sudaro stoglangiai ir prieškambaris, pobūdį, neturėtų būti ginčijama, jog pastarasis gali būti naudojamas tiek privatiems poreikiams, tiek verslo tikslais. Toliau tiek, kiek pagrindinėje byloje aptariamas ilgalaikis turtas buvo paliktas toje pačioje vietoje ir tokios pačios būklės po to, kai pasikeitė laikinai gyvenamaisiais tikslais naudotos angoro dalies paskirtis, galima laikyti, kad vėliau šis turtas buvo naudojamas verslo tikslais. Tai juo labiau teisinga, nes šis turtas integruotas į pastatą, kuris visas sudaro verslui skirtą turto dalį. Galiausiai, kaip pažymėjo Teisingumo Teismas, 23 mėnesių laikotarpis, per kurį pagrindinėje byloje aptariamas ilgalaikis turtas, kaip ir kitos prekės, skirtos įrengti dalį angoro gyvenamiesiems tikslams, buvo naudojamas vien privatiems poreikiams, atsižvelgiant į šio turto ilgalaikį pobūdį ir numatomą jo egzistavimo trukmę, iš esmės neturėtų būti laikomas įrodymu, leidžiančiu daryti išvadą, kad apmokestinamasis asmuo neketino naudoti šio turto savo verslo tikslais.

Kita vertus, Europos Sąjungos teisminė institucija pripažino, kad jei pagrindinėje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prieitų prie išvados, kad apmokestinamasis asmuo tuo momentu, kai patyrė išlaidų už aptariamus pertvarkymus, neketino naudoti po pertvarkymų atsiradusio ilgalaikio turto verslo tikslais, tai neturėtų būti suteikiama teisė į PVM, susijusio su pertvarkymais, atskaitą. Tačiau tuo atveju, jei nacionalinis teismas, atsižvelgęs į Teisingumo Teismo išaiškinimą, turėtų konstatuoti, kad apmokestinamasis asmuo ketino pagrindinėje byloje aptariamą ilgalaikį turtą naudoti savo verslo tikslams, dar reiktų išnagrinėti tris elementus. Pirmiausia, reikia išnagrinėti, ar aplinkybė, kad ilgalaikis turtas pirmame etape buvo naudojamas vien privatiems poreikiams, o antrame etape – vien verslo tikslams, gali kliudyti atsirasti teisei į atskaitą. Šiuo aspektu Teisingumo Teismas priminė, jog, aplinkybė, kad ekonominės veiklos poreikiams įsigytas turtas iš karto nėra pradedamas naudoti šioje veikloje, iš esmės neleidžia suabejoti teise į sumokėto pirkimo PVM atskaitą. Aiškinimas, pagal kurį turto, sudarančio verslui skirtą turto dalį, naudojimas iš pradžių vien privatiems poreikiams, o vėliau – vien verslo tikslais, neturėtų paneigti teisės į sumokėto pirkimo PVM atskaitą, be kita ko, atitinka mokesčių neutralumo principą, būdingą bendrai PVM sistemai. Atitinkamai, naudojimas, kaip antai pagrindinėje byloje, gali būti laikomas ilgalaikio turto, sudarančio verslui skirtą turto dalį, mišriu naudojimu.

Antra, siekiant nustatyti, ar apmokestinamasis asmuo gali atskaityti visą sumokėtą pirkimo PVM, Teisingumo Teismas nurodė būtinybę išnagrinėti, kiek ilgalaikis turtas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, t. y. stoglangiai ir prieškambaris, gali būti laikomi naudotais apmokestinamojo asmens apmokestinamiesiems sandoriams. Šiuo aspektu, kalbėdama apie Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punktą, Europos Sąjungos teisminė institucija priminė, kad pagal šią nuostatą prekės, sudarančios verslui skirtą turto dalį, naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų privatiems poreikiams prilyginamas paslaugų teikimui už atlygį. Todėl numatyta atveju, kadangi pagrindinėje byloje aptariamas ilgalaikis turtas visas sudaro

verslui skirto turto dalį, jo naudojimas privatiems poreikiams turi būti prilyginamas paslaugų teikimui už atlygį, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a punktą, ir apmokestinamas kaip toks.

Trečia, pažymėtina, jog aplinkybė, kad verslui skirtas turtas, į kurį buvo ilgam laikui integruotas pagrindinėje byloje aptariamas ilgalaikis turtas, t. y. stoglangiai ir prieškambaris, suteikė teisę į atskaitą ar jos nesuteikė, neturi įtakos su šiuo ilgalaikiu turtu susijusio PVM atskaitai. Iš tiesų ši aplinkybė turi įtakos tik apskaičiuojant apmokestinamojo asmens sudaryto pardavimo sandorio apmokestinamąją vertę. Šioje byloje, jei perkant angarą PVM būtų nurodytas apmokestinamajam asmeniui išrašytoje sąskaitoje faktūroje, palėpės privataus naudojimo apmokestinamąją vertę sudarytų dalis angaro įsigijimo išlaidų ir pertvarkymų išlaidos. Tačiau jei perkant angarą PVM nebūtų nurodytas apmokestinamajam asmeniui išrašytoje sąskaitoje faktūroje, palėpės dalies privataus naudojimo apmokestinamąją vertę sudarytų tik pertvarkymų išlaidos.

Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas apžvelgiamoje byloje sprendė, kad Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 2 dalies pirmos pastraipos a ir b punktus, 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies c punktą ir 17 straipsnio 2 dalį reikia aiškinti taip, kad, pirma, apmokestinamasis asmuo, laikinai savo privatiems poreikiams naudojantis dalį ilgalaikio turto, sudarančio verslui skirto turto dalį, pagal šias nuostatas turi teisę atskaityti pirkimo PVM už išlaidas, skirtas atlikti ilgalaikius šio turto pertvarkymus, net jei šie pertvarkymai buvo atlikti dėl laikino naudojimo privatiems tikslams, ir, antra, ši teisė į atskaitą egzistuoja neatsižvelgiant į tai, ar įsigyjant ilgalaikį turtą, kuriame buvo atliekami pertvarkymai, PVM buvo nurodytas apmokestinamajam asmeniui išrašytoje sąskaitoje faktūroje ir šis jį atskaitė (Teisingumo Teismas 2012 m. liepos 19 d. sprendimo byloje X, C-334/10, 43 p.).

Atskirai pastebėtina, kad aptariama galimybė (visą mišriai naudojamą turtą priskirti verslo tikslams) pasinaudojęs apmokestinamasis asmuo neprivalo įrodyti, kad viso ilgalaikio turto, sudarančio verslui skirto turto dalį, ar jo dalies suteikimas naudotis, pavyzdžiui, jo vadovams, administratoriams ar akcininkams yra skirtas apmokestinamiesiems sandoriams, kaip jie suprantami pagal PVM direktyvą (Šeštąją direktyvą). Kai apmokestinamasis asmuo pasirenka priskirti visą ilgalaikį turtą verslui skirtam turtui, jis gali jį naudoti kitiems tikslams nei jo įmonės tikslai ir neturi parodyti, kad jis naudojamas apmokestinamiesiems sandoriams. Taigi apmokestinamasis asmuo neturi įrodyti, kad egzistuoja turto naudojimo privatiems poreikiams ir jo apmokestinamosios ekonominės veiklos tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys (žr. Teisingumo Teismo 2013 m. liepos 18 d. sprendimo sujungtose bylose *Medicom ir MPA*, C-210/11 ir C-211/11, 38 ir 39 p.).

Pastebėtina ir tai, kad pagal bendrąją taisyklę visiškai nėra svarbu, kokią aptariamo turto dalį reikia naudoti verslo poreikiams, kad jį visą būtų galima priskirti asmens apmokestinamai veiklai. Šiuo aspektu paminėtinas Teisingume Teismo 1991 m. liepos 11 d. sprendimas byloje *Lennartz* (C-97/90). Šiame sprendime nustatyta, kad 1985 metais Hansgeorg Lennartz įsigijo automobilį, kurį jis tais metais iš esmės naudojo savo asmeniniams poreikiams tenkinti, o verslo tikslams šis automobilis buvo naudojamas maždaug 8 proc. viso jo naudojimo laiko. Nuo 1986 m. liepos 1 d. dienos šis asmuo pradėjo savarankiškai vykdyti mokesčių konsultanto veiklą bei minėtą automobilį priskyre šiai veiklai. Atitinkamai H. Lennartz kreipėsi į mokesčių administratorių dėl teisės retroaktyviai atskaityti jo sumokėtą automobilio pirkimo PVM, tačiau viešojo

administravimo subjektas atsisakė pripažinti šią teisę, nes pagal Vokietijos nacionalinę teisę aptariamasis turtas turėjo būti verslo tikslais naudojamas ne mažiau kaip 10 proc. viso laiko tam, jog jis nebūtų laikomas vien tik privatiems poreikiams tenkinti skirtu turtu. Vertindamas tokį ribojimą, Teisingumo Teismas konstatavo, jog valstybėms narėms yra draudžiama riboti aptariamą turtą verslo tikslams priskyrusio asmens teisę į PVM atskaitą, net jei faktinis tokio turto naudojimas šio asmens ekonominėje veikloje yra labai ribotas, nebent jos (valstybės narės) nustatyta tvarka ir procedūromis pasinaudotų šeštojoje direktyvoje numatytais nukrypti leidžiančiomis nuostatomis (Teisingumo Teismo 1991 m. liepos 11 d. sprendimo byloje *Lennartz*, C-97/90, 29 p.).

20.3.2. Viso turto priskyrimas privačiam turtui. Teisingumo Teismo praktikoje pripažįstama, kad jei apmokestinamasis asmuo įsigyja ilgalaikį turtą, turėdamas tikslą jį naudoti tiek verslo, tiek privatiems tikslams, pirmiausia gali jį visą priskirti privatiems poreikiams, taip šį turtą pašalindamas iš PVM sistemos. Tačiau tokiu atveju toks asmuo netenka teisės į įsigijimo PVM (jo dalies) atskaitą (pvz., žr. Teisingumo Teismo 2001 m. kovo 8 d. sprendimo byloje *Bakcsi*, C-415/98, 31, 34 p.; 2005 m. balandžio 21 d. sprendimo byloje *HE*, C-25/03, 43 p.).

20.3.3. Turto priskyrimas pagal faktinį naudojimą. Jeigu apmokestinamasis asmuo pasirenka turtą priskirti prie verslui naudojamam turto tik tiek, kiek faktiškai jį naudoja verslui, prie šiam verslui naudojamam turto nepriskirta turto dalis nepatenka į PVM sistemos taikymo sritį (Teisingumo Teismo 2012 m. vasario 16 d. sprendimo byloje *Eon Aset Menidjunt*, C-118/11, 56 p.). Asmens teisė į tokio ilgalaikio turto pirkimo (įsigijimo) PVM atskaitą yra įgyvendinama pirmiausia taikant Europos Sąjungos teisės aktuose bei juos įgyvendinančiuose nacionalinės teisės nuostatose įtvirtintas proporcinės atskaitos taisyklės, kurios apžvelgiamos kitame apžvalgos skyriuje „Proporcinė atskaita“.

Atskirai dar kartą paminėtina, jog nuo 2011 m. sausio 1 d. valstybėms narėms privaloma PVM direktyvos 168a straipsnio 1 dalis numato, kad nekilnojamojo turto, kuris yra apmokestinamojo asmens veiklai skirtas turto dalis ir apmokestinamasis asmuo jį naudoja ir verslo, ir privačiais savo ar savo darbuotojų tikslais, arba, platesne prasme, kitais nei verslo tikslais, atveju už su šiuo turtu susijusias išlaidas PVM atskaitomas tik už tą turto naudojimo dalį, kuri susijusi su apmokestinamojo asmens verslo tikslais.

21. Proporcinė atskaita. Minėta, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti tik tą pirkimo (įsigijimo) PVM, kuris sumokėtas (mokėtinas) už šio asmens apmokestinamiesiems sandoriams vykdyti skirtas prekes ir (ar) paslaugas. Tais atvejais, kai šios prekės ar paslaugos naudojamos mišriai, t. y. tiek apmokestinamai, tiek neapmokestinamai veiklai, Europos Sąjungos bei nacionaliniai teisėkūros subjektai nustato specialias taisykles atskaitytinam PVM apskaičiuoti (nustatyti).

21.1. PVM paskirstymo atskaitos tikslais taisyklės. Pagal bendrąją taisyklę, įtvirtintą PVM direktyvos 173 straipsnio 1 dalyje, jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ar paslaugas naudoja sandoriams, už kuriuos PVM gali būti atskaitomas pagal šios direktyvos 168, 169 ir 170 straipsnius (t. y. pagal bendrąsias PVM atskaitos taisykles), ir sandoriams, už kuriuos PVM negali būti atskaitomas, yra atskaitoma tik pirmiesiems

sandoriams priskirtina proporcinga PVM dalis. Iš esmės analogiškos nuostatos buvo įtvirtintos ir Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje (plačiau žr. apžvalgos skyrių „Su ekonomine veikla susijusio pirkimo PVM paskirstymas“, 21.2 p.).

Paminėtina ir tai, kad PVM direktyvos 173 straipsnio 2 dalyje (Šeštosios direktyvos 17 str. 5 d. trečioje pastraipoje) valstybių narių mokesčių institucijoms suteikta teisė nustatyti teisės į atskaitą nustatymo metodą – joms leidžiama numatyti atskiros proporcingos dalies nustatymą kiekvienai verslo rūšiai arba atskaitą pagal visų ar dalies prekių ir paslaugų naudojimą konkrečiai veiklai ar netgi tam tikromis sąlygomis numatyti, kad teisė į atskaitą netaikoma (Teisingumo Teismo 2013 m. rugsėjo 12 d. sprendimo byloje *Le Crédit Lyonnais*, C-388/11, 30 ir 31 p.).

Atskirai būtina pažymėti ir tai, kad Šeštosios direktyvos (PVM direktyvos) nuostatos nenustato metodams arba kriterijams taikytinų taisyklių, kurių valstybės narės privalėtų laikytis priimdamos nuostatas dėl sumokėtos pirkimo PVM sumos paskirstymo pagal tai, ar atitinkamos išlaidos yra skirtos ekonominei, ar neekonominei veiklai. Šeštosios direktyvos (PVM direktyvos) proporcinę atskaitą reguliuojančios taisyklės skirtos tik ekonominei veiklai, skirstant ją į apmokestinamą, kuri suteikia teisę į atskaitą, ir neapmokestinamą, kuri šios teisės nesuteikia. Dėl šių aplinkybių ir tam, kad apmokestinamieji asmenys galėtų atlikti reikalingus skaičiavimus, valstybės narės šiuo tikslu (pirkimo PVM, susijusio tiek su ekonomine veikla, tiek su neekonomine veikla, dalies, kuri gali būti atskaitoma, nustatymo) turi nustatyti metodus ir kriterijus, atitinkančius bendrą PVM sistemą pagrindžiančius principus (žr. Teisingumo Teismo 2008 m. kovo 13 d. sprendimo byloje *Securenta*, C-437/06, 33 ir 34 p.).

Taigi iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, pirma, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje (PVM direktyvos 173 str. 1 d.) numatyta atskaitos tvarka taikoma tik atvejams, kai prekės ir paslaugos apmokestinamojo asmens naudojamos tiek ekonominiams sandoriams, kurie suteikia teisę į atskaitą, tiek ekonominiams sandoriams, kurie teisės į atskaitą nesuteikia, t. y. prekės ir paslaugos naudojamos mišriai, ir, antra, kad valstybės narės gali naudoti vieną iš 17 straipsnio 5 dalies trečioje pastraipoje (PVM direktyvos 173 str. 2 d.) numatytų atskaitos metodų tik minėtoms prekėms ir paslaugoms. Ir priešingai – prekės ir paslaugos, apmokestinamojo asmens naudojamos tik ekonominiams sandoriams, kurie suteikia teisę į atskaitą, nepatenka į Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies (PVM direktyvos 173 str.) taikymo sritį. Be to, pastarojoje nuostatoje nustatytos taisyklės yra susijusios su pirkimo PVM, kuris tenka išlaidoms, susijusioms tik su ekonominiais sandoriais, ir kad metodus ir kriterijus, skirtus paskirstyti sumokėtą pirkimo PVM tarp ekonominės ir neekonominės veiklos, kaip tai suprantama pagal Šeštąją direktyvą, turi nustatyti valstybės narės, kurios, naudodamosi šia diskrecija, privalo atsižvelgti į šios direktyvos tikslą bei struktūrą ir pagal tai numatyti skaičiavimo būdą, kuris objektyviai atspindėtų realų pirkimo išlaidų priskyrimą kiekvienai iš šių dviejų veiklos rūšių (žr. Teisingumo Teismo 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimo byloje *Portugal Telecom*, C-496/11, 40–42 p. ir juose nurodytą šio teismo praktiką).

Tai reiškia, jog jei visos įsigytos prekės ir (ar) paslaugos turėtų būti laikomos tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu susijusios su ekonominiais pardavimo sandoriais, dėl kurių atsiranda teisė į atskaitą, atitinkamas apmokestinamasis asmuo turėtų teisę atskaityti visą PVM, apskaičiuotą perkant prekes ir paslaugas. Jei šios prekės ir paslaugos naudojamos ir sandoriams, dėl kurių atsiranda teisė į atskaitą, ir sandoriams,

kurie tokios teisės nesuteikia, vykdyti, atskaitoma gali būti tik ta PVM dalis, kuri yra proporcinga PVM sumai, tenkančiai pirmiesiems sandoriams, ir valstybės narės gali numatyti vieną iš metodų nustatyti teisę į atskaitą, nurodytą Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje (PVM direktyvos 173 str. 2 d.). Galiausiai, jei prekės ir paslaugos naudojamos kartu ekonominei ir neekonominei veiklai, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalis (PVM direktyvos 173 str.) netaikoma ir atskaitos bei PVM paskirstymo metodai, kaip minėta, yra nustatomi valstybių narių (žr. Teisingumo Teismo 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimo byloje *Portugal Telecom*, C-496/11, 45–47 p.).

21.2. Su ekonomine veikla susijusio pirkimo PVM paskirstymas. Minėta, kad pagal bendrąją taisyklę, jei apmokestinamasis asmuo tuo pačiu metu sudaro sandorius, kurie suteikia teisę į atskaitą, ir atleistus nuo mokesčio sandorius, kurie tokios teisės nesuteikia, galima atskaityti tik apmokestinamiems sandoriams priskirtiną proporcingą PVM dalį (Teisingumo Teismo 2009 m. spalio 29 d. sprendimo byloje *NCC Construction*, C-174/08, 28 p.).

21.2.1. Proporcinės atskaitos trupmena. Aptariama atskaitos proporcija yra apskaičiuojama pagal taisykles, apibrėžtas PVM direktyvos 174 straipsnyje (Šeštosios direktyvos 19 str.). Šio straipsnio 1 dalis įtvirtina, kad atskaitoma proporcinga dalis apskaičiuojama taikant trupmeną, kurios a) skaitiklis – sandorių, už kuriuos suteikiama teisė atskaityti PVM pagal PVM direktyvos 168 ir 169 straipsnius, visa metinė apyvartos suma be PVM, b) vardiklis – skaitiklyje nurodytų sandorių ir sandorių, už kuriuos nesuteikiama teisė atskaityti PVM, visa metinės apyvartos suma be PVM. Valstybės narės į vardiklį gali įtraukti subsidijų, kurios nėra tiesiogiai susijusios su 73 straipsnyje nurodyto prekių tiekimo ar paslaugų teikimo kaina, sumą (iš esmės analogiškos taisyklės numatytos ir Šeštosios direktyvos 19 str. 1 d.).

Minėta, kad PVM direktyvos 173 straipsnio 2 dalyje (Šeštosios direktyvos 17 str. 5 d. trečioje pastraipoje) valstybių narių mokesčių institucijoms suteikta teisė nustatyti teisės į atskaitą nustatymo metodą. Sprendžiant klausimą dėl šio metodo ir PVM direktyvos 174 straipsnyje (Šeštosios direktyvos 19 str. 1 d.) įtvirtintų taisyklių tarpusavio santykio, pastebėtina, jog Teisingumo Teismas yra nurodęs, kad, išskyrus taisykles, kurios turi būti taikomos pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečios pastraipos d punktą¹³ (PVM direktyvos 173 str. 2 d. d p.), jos 19 straipsnio 1 dalyje¹⁴ (PVM direktyvos 174 str.) numatytos taisyklės netaikomos, jei tam tikru konkrečiu atveju taikoma viena iš kitų šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečioje pastraipoje numatytų specialių sistemų (žr. Teisingumo Teismo 2012 m. lapkričio 8 d. sprendimo byloje *BLC*, C-511/10, 20 ir 21 punktus ir juose nurodytą šio teismo praktiką). Kitaip tariant,

13 „<...> valstybės narės gali <...> leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo darytų atskaitą pagal [Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies] pirmoje pastraipoje nustatytą taisyklę už visas prekes ir paslaugas, naudojamas visiems ten nurodytiems sandoriams“. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta, kad „jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti sandoriams, kuriems taikomos [Šeštosios direktyvos 17 straipsnio] 2 ir 3 dalys ir kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokeskis gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokeskis negali būti atskaitomas, gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams“.

14 Ši nuostata nustato atskaitos proporcijos, nurodytos Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies 1 pastraipoje, apskaičiavimo trupmeną.

PVM direktyvos 174 straipsnis (Šeštosios direktyvos 19 str. 1 d.) netaikomas atvejais, kai valstybė narė yra pasinaudojusi PVM direktyvos 173 straipsnio 2 dalyje (Šeštosios direktyvos 17 str. 5 d. trečioje pastraipoje) numatyta diskrecija, išskyrus PVM direktyvos 173 straipsnio 2 dalies d punkte (Šeštosios direktyvos 17 str. 5 d. trečios pastraipos d p.) numatytą atvejį.

Pavyzdžiui, Teisingumo Teismo 2012 m. lapkričio 8 d. sprendime byloje *BLC* (C-511/10) buvo nustatyta, kad 2003–2004 m. *BLC Baumarkt GmbH & Co. KG* pastatė pastatą, kuriame yra gyvenamųjų ir komercinių patalpų. Pastačiusi šį pastatą, bendrovė jį išnuomavo; dalis šios nuomos buvo neapmokestinama PVM, o kita dalis – apmokestinama. 2004 m. mokestinių metų PVM deklaracijoje ji iš dalies atskaitė su pastatu susijusį pirkimo mokestį. Šiuo tikslu bendrovė pritaikė atskaitos proporciją, apskaičiuotą remiantis komercinių patalpų nuomos apyvarta ir kitų nuomos sandorių apyvarta (apyvarta pagrįstas metodas, nustatytas Šeštosios direktyvos 19 str. 1 d.). Tačiau atlikęs mokestinį patikrinimą, mokesčių administratorius manė, kad pagal nacionalinę teisę atskaitoma pirkimo PVM suma turėjo būti nustatyta atsižvelgiant į komercinių patalpų ir gyvenamosios paskirties patalpų ploto santykį. Vertindamas tokį nacionalinį reguliavimą, Teisingumo Teismas pripažino, kad Šeštąja direktyva nedraudžiama tai, kad įgyvendindamos minėtą diskreciją konkrečiam sandoriui valstybės narės taikytų ne apyvartos, o kitą paskirstymo metodą ar kriterijų, kaip antai, be kita ko, buvo nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kuris pagrįstas plotu, su sąlyga, kad pasirinktu metodu užtikrinamas tikslesnis sumokėto pirkimo PVM atskaitos proporcijos nustatymas, nei taikant apyvartos metodą. Kartu ši Europos Sąjungos teisminė institucija pabrėžė, jog būtent nacionalinis teismas turi patikrinti, ar laikomasi šių sąlygų.

PVM direktyvos 174 straipsnyje (Šeštosios direktyvos 19 str. 1 d.) nurodytos trupmenos sudarymo kontekste akcentuotina, jog į ją (jos vardiklį), kaip minėta, nėra įtraukiami sandoriai, sudaryti vykdant į PVM apmokestinimo sritį nepatenkančią veiklą (pvz., žr. Teisingumo Teismo 1993 m. birželio 22 d. sprendimo byloje *Sofitam*, C-333/91, 13–15 p.; 1996 m. liepos 11 d. sprendimo byloje *Forest*, C-306/94, 17 p.). Bendrovė (apmokestinamasis asmuo), kurios buveinė yra valstybėje narėje, apskaičiuodama jai taikomą PVM atskaitos proporciją, negali atsižvelgti į jos kitose valstybėse narėse ar trečiojoje valstybėje įsteigtų filialų apyvartą (pvz., žr. Teisingumo Teismo 2013 m. rugšėjo 12 d. sprendimo byloje *Le Crédit Lyonnais*, C-388/11, 40, 49 ir 56 p.). Į aptariamą trupmeną nėra įtraukiamos ir tokios sumos, kaip vertė (mokestinio laikotarpio pabaigoje) atliekamų darbų, kurie dar nebuvo pateikti į rinką ir kurių vertės apmokestinamasis asmuo nėra visiškai ar iš dalies nustatęs. Šiuo aspektu paminėtinas 2005 m. gegužės 26 d. sprendimas byloje *António Jorge* (C-536/03), kuriame Teisingumo Teismas nurodė, jog Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 dalyje (PVM direktyvos 167 str.) numatyta, kad teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas. Šios direktyvos 10 straipsnio 2 dalyje (PVM direktyvos 64 str.) numatyta, kad tai įvyksta iš karto, kai prekės pristatomos ar paslaugos atliekamos. Primintina, kad Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 1 dalies b įtraukioje (PVM direktyvos 62 str. 2 p.) mokesčio tapimas „apskaičiuotinu“ apibrėžiamas kaip momentas, „kai mokesčio administratorius pagal tuo metu galiojantį įstatymą įgyja teisę reikalauti mokesčio iš asmens, kuris tą mokestį turi sumokėti“. Iš to matyti, kad pagal Šeštosios direktyvos (PVM direktyvos) sistemą apmokestinimo momentas, jo apskaičiavimas ir galimybė atskaityti yra susiję su realiu pristatymo arba paslaugų atlikimo įgyvendinimu,

išskyrus atliekant apmokėjimą, kai mokestis turi būti apskaičiuojamas apmokėjimo gavimo momentu. 19 straipsnio 1 dalyje (PVM direktyvos 174 str.) nėra nieko, kas panaikintų šios bendros taisyklės taikymą atskaitos proporcijos skaičiavimui, o šios nuostatos formuluotė nesuteikia pagrindo manyti, kad minėtoje sistemoje numatyta išimtis, leidžianti į proporcijos apskaičiavimo trupmenos vardiklį įtraukti kitus, dar neįvykdytus, sandorius, o ne tuos, kurių pagrindu atliekami apmokėjimai arba išrašomos sąskaitos už darbus. Ši sistema draudžia galimybę atskaitos srityje atsižvelgti į dar neįvykdytus sandorius, kurie gali likti neįgyvendinti, nes pagal šią sistemą apmokestinimo momentą ir dėl to teisę į atskaitą lemia realus sandorio įgyvendinimas. Todėl jei apmokestinamasis asmuo už atliekamus darbus nepateikė sąskaitos faktūros arba sąskaitos už darbus ir negavo jokio apmokėjimo, šie darbai nėra nei šio asmens prekių pristatymas arba paslaugų atlikimas, nei kita apmokestinimo momento arba mokesčio tapimo „apskaičiuotinu“ situacija. Atitinkamai jie neturi būti įtraukti į Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje (PVM direktyvos 174 str.) numatytos atskaitos proporcijos apskaičiavimo trupmenos vardiklį (Teisingumo Teismo 2005 m. gegužės 26 d. sprendimo byloje *António Jorge*, C-536/03, 24–26 p.).

21.2.2. Atsitiktinio pobūdžio sandorių įtraukimas. PVM direktyvos 174 straipsnio 2 dalies b ir c punktai (Šeštosios direktyvos 19 str. 2 d.) numato, kad apskaičiuojant atskaitos proporciją neatsižvelgiama į atsitiktinių nekilnojamojo turto ir finansinių sandorių apyvartos sumą ir PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies b–g punktuose (Šeštosios direktyvos 13 str. B d. d p.) nurodytų sandorių, jei šie sandoriai yra atsitiktiniai, apyvartos sumą.

Taigi, nors PVM direktyvos 174 straipsnio 1 dalyje (Šeštosios direktyvos 19 str. 1 d.) numatyta, kad atskaitos proporcija apskaičiuojama trupmena, kurios skaitiklyje yra apyvarta iš apmokestinamųjų sandorių, o vardiklyje – bendra apyvarta, to paties straipsnio 2 dalyje numatyta, kad išimties tvarka apskaičiuojant atskaitos proporciją nereikia įtraukti apyvartos iš tam tikrų „atsitiktinių“ sandorių. Tačiau PVM direktyvoje (Šeštojoje direktyvoje) nepateikiamas sąvokos „atsitiktiniai“ sandoriai apibrėžimas.

Šiuo aspektu paminėtinas Teisingumo Teismo 2009 m. spalio 29 d. sprendimas byloje *NCC Construction* (C-174/08), kuriame buvo sprendžiama, ar Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad tuo atveju, kai statybos įmonė parduoda savo lėšomis pastatytą nekilnojamąjį turta, tai gali būti traktuojama kaip „atsitiktiniai nekilnojamojo turto sandoriai“ šios nuostatos prasme ir, antra, ar, atliekant tokį vertinimą, reikia konkrečiai atsižvelgti į PVM apmokestinamų prekių ir paslaugų panaudojimo atskirai vertinamai pardavimo veiklai apimtį. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pirmiausiai priminė, jog siekiant nustatyti Bendrijos teisės nuostatos taikymo apimtį reikia atsižvelgti ir į jos formuluotę, kontekstą ir tikslus. Be to, laikantis Bendrijos teisės taikymo ir lygybės principo reikalavimų, tuomet, kai Bendrijos teisės nuostatos aiškiai nenurodo valstybių narių teisės, taikomos norint nustatyti jų prasmę bei apimtį, jų reikšmė visoje Bendrijoje paprastai turi būti aiškinama autonomiškai ir vienodai, atsižvelgiant į nuostatos kontekstą ir nagrinėjamu teisės aktu siekiamą tikslą. Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas konstatavo, kad Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalyje (PVM direktyvos 174 str. 2 ir 3 d.) nėra jokios aiškios nuorodos į valstybių narių teisę, kuria būtų siekiama apibrėžti jos prasmę ir apimtį. Todėl svarbu atsižvelgti į šios nuostatos kontekstą ir tikslus. Jei apmokestinamasis asmuo tuo pačiu metu sudaro

sandorius, kurie suteikia teisę į atskaitą, ir atleistus nuo mokesčio sandorius, kurie tokios teisės nesuteikia, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje (PVM direktyvos 173 str.) numatyta, kad galima atskaityti tik apmokestinamiems sandoriams priskirtiną proporcingą PVM dalį. Ši atskaitos proporcija yra apskaičiuojama pagal taisykles, apibrėžtas šios direktyvos 19 straipsnyje. Kalbant apie Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies (PVM direktyvos 174 str. 2 ir 3 d.) tikslą, jis, be kita ko, matyti iš Šeštosios direktyvos projekto lydraščio, 1973 m. birželio 29 d. Europos Bendrijų Komisijos pateikto Europos Bendrijų Tarybai (žr. Europos Bendrijų biuletenio priedą 11/73, p. 20), pagal kurį „šioje dalyje nurodyti kriterijai neturi būti įtraukti apskaičiuojant proporciją, kad, neatspindėdami apmokestinamojo asmens verslo veiklos, jie neiškraipytų tikrosios reikšmės. Taip yra su dalies kapitalo ir nekilnojamojo turto pardavimu bei finansiniais sandoriais, kurie priskiriami tik atsitiktiniams sandoriams, t. y. jie – tik antraeilės svarbos atsižvelgiant į bendras veiklos pajamas. Šie sandoriai neįtraukiami, tik jeigu jie nėra apmokestinamojo asmens įprasta verslo veikla“. Šiuo atžvilgiu, ekonominė veikla neturėtų būti kvalifikuojama kaip „atsitiktinė“ Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies prasme, jei tai yra tiesioginis, tęstinis ir būtinas apmokestinamos įmonės veiklos išplėtimas. Remdamasis išdėstytu bei atsižvelgdamas į pagrindines bylos aplinkybes, Teisingumo Teismas konstatavo, kad, visų pirma, nekilnojamojo turto, kurį savo lėšomis pastatė statybos bendrovė, pardavimo veikla neturėtų būti laikoma atsitiktine veikla, kuri papildo jos pagrindinę apmokestinamąją veiklą – nekilnojamojo turto statybą savo ar kitų asmenų lėšomis. Iš tiesų, kadangi išplaukia iš tos pačios statybų veiklos, ji yra tiesioginis veiklos išplėtimas. Bendras jos veiklos organizavimas reikalauja, kad statybos bendrovė iš karto ir reguliariai nuolat planuotų tam tikro skaičiaus pastatų statybą savo lėšomis, kad ir koks jis būtų ribotas, – kuriuos ji vėliau siekia parduoti. Todėl nekilnojamojo turto vėlesnis pardavimas nėra atsitiktiniai sandoriai, jie neišvengiamai atsiranda iš bendrovės valios vykdant savo veiklą plėtoti pastatų, kuriuos ji pastatė savo lėšomis, pardavimo veiklą. Ji prisideda prie apmokestinamojo asmens veiklos ir yra vykdoma siekiant komercinių tikslų. Todėl nekilnojamojo turto pardavimo veiklą, kokia buvo nagrinėjama pagrindinėje byloje, Teisingumo Teismas vertino kaip tiesioginį, tęstinį ir būtiną apmokestinamos įmonės veiklos išplėtimą (Teisingumo Teismo 2009 m. spalio 29 d. sprendimas byloje *NCC Construction*, C-174/08, 23–31, 40 p.).

21.2.3. Ilgalaikio turto tiekimo įtraukimas. Atskaitos proporcija apskaičiuojama neatsižvelgiant ir į ilgalaikio turto, naudoto apmokestinamojo asmens veikloje, tiekimo apyvartos sumą (PVM direktyvos 174 str. 2 d. a p.; Šeštosios direktyvos 19 str. 2 d.).

Jau minėta, kad priimdamas Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalį (PVM direktyvos 174 str. 2 d.) Bendrijos teisės aktų leidėjas siekė į atskaitos proporciją neįtraukti apyvartos iš turto pardavimo, kai toks pardavimas nėra įprastas aptariamo apmokestinamojo asmens vykdomoje veikloje ir todėl mišriai naudojamų turto ar paslaugų naudojimas nėra proporcingas iš to gaunamoms pajamoms. Šių pajamų įtraukimas, apskaičiuojant atskaitos proporciją, iškreiptų jos rezultata ta prasme, kad ji neatspindėtų atitinkamos turto ar paslaugų dalies mišraus naudojimo apmokestinamai ir neapmokestinamai veiklai. Todėl sąvoka „ilgalaikis turtas, kurį apmokestinamasis asmuo naudojo savo verslui“ Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalies (PVM direktyvos 174 str. 2 d.) prasme neturėtų apimti ilgalaikio turto, kurio pardavimas atitinkamam apmokestinamajam asmeniui yra įprasta ekonominė veikla. Iš tiesų suinteresuotajam asmeniui

tokio turto įsigijimas, o vėliau pardavimas reiškia, kad jis mišriai naudojamą turtą ir paslaugas naudoja nuolat. Kadangi toks pardavimas priskirtinas įprastai apmokestinamai apmokestinamojo asmens veiklai, į jos apyvartą reikėtų atsižvelgti apskaičiuojant atskaitos proporciją tam, kad geriau atsispindėtų šiai veiklai mišriai naudojama turto ir paslaugų dalis, nebent būtų pažeidžiamas bendros PVM sistemos neutralumo tikslas (Teisingumo Teismo 2008 m. kovo 6 d. sprendimo byloje *Nordania Finans ir kt.*, C-98/07, 24 ir 25 p.).

Atitinkamai, Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalis (PVM direktyvos 174 str. 2 d.) turi būti aiškinama taip, jog į sąvoką „ilgalaikis turtas, kurį apmokestinamasis asmuo naudojo savo verslui“ nepatenka, pavyzdžiui, automobiliai, kuriuos išperkamosios nuomos būdu įmonė įsigyja, turėdama tikslą juos išnuomoti, o vėliau, pasibaigus lizingo sutartims, parduoti, nes šių automobilių pardavimas, atsižvelgiant į šių sutarčių kontekstą, yra šios įmonės įprasta ekonominė veikla (Teisingumo Teismo 2008 m. kovo 6 d. sprendimo byloje *Nordania Finans ir kt.*, C-98/07, 36 p.).

Sąskaita faktūra

Pagal PVM direktyvos 178 straipsnio a punktą (Šeštosios direktyvos 18 str. 1 d. a p.) galimybė pasinaudoti šios direktyvos 168 straipsnio a punkte¹⁵ (Šeštosios direktyvos 17 str. 2 d. a p.) numatyta teise į atskaitą susieta su sąskaitos faktūros turėjimu. Remiantis PVM direktyvos 220 straipsnio 1 dalimi (Šeštosios direktyvos 22 str.), sąskaita faktūra turi būti išrašyta už kiekvieną apmokestinamojo asmens prekių tiekimą ar paslaugų teikimą kitam apmokestinamajam asmeniui.

Dėl pareigos turėti sąskaitą faktūrą pastebėtina, kad Teisingumo Teismas skirtingai vertina situacijas, kai yra sprendžiama dėl šio dokumento turėjimo, pirma, siekiant įgyvendinti teisę į PVM atskaitą, ir, antra, valstybės institucijoms siekiant patikrinti jau atliktos atskaitos pagrįstumą. Pavyzdžiui, Teisingumo Teismo 1995 m. gruodžio 5 d. sprendimu byloje *Reisdorf* (C-85/95) buvo nustatyta, kad mokesčio patikrinimo metu mokesčių administratorius paprašė pateikti PVM sąskaitas faktūras, kuriose nurodytą PVM mokesčių mokėtojas atskaitė. Pastarajam nepateikus šių apskaitos dokumentų originalų (buvo pateikti kiti dokumentai, įskaitant tarpines sąskaitas faktūras), mokesčių administratorius atsisakė pripažinti jo teisę į atskaitą, kurią šis mokesčių mokėtojas jau įgyvendino. Analizuodama šią situaciją, Europos Sąjungos teisminė institucija pripažino, kad, kiek tai susiję su asmens teisės į PVM atskaitą įgyvendinimu, remiantis Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies a punktu, skaitomu kartu su 22 straipsnio 3 dalimi, ši teisė paprastai įgyvendinama turint originalią PVM sąskaitą faktūrą arba kitą valstybės narės nustatytą dokumentą. Tačiau, kiek tai susiję su aptariamu dokumentu, kaip įrodymu dėl jau įgyvendintos teisės į PVM atskaitą pagrįstumo, Teisingumo Teismas pažymėjo, kad minėtas Šeštosios direktyvos 18 straipsnis šių santykių nereguliuoja. Šio pobūdžio apmokestinamojo asmens pareigos yra numatytos Šeštosios

15 „Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:<...> mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo; b) mokėtiną PVM už sandorius“.

direktyvos 22 straipsnyje, kurio 2 dalis numato, jog kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi vesti apskaitą, pakankamai išsamia, kad pagal ją būtų galima taikyti PVM, ir mokesčio administratorius galėtų atlikti patikrinimus. Šiuo aspektu Europos Sąjungos teisės aktai eksplicitiškai nenustato, kokių dokumentų reikia (kokius dokumentus reikia išsaugoti), norint įrodyti atliktos atskaitos pagrįstumą. Šis klausimas paliktas valstybių narių diskrecijai. Įgyvendindamos šią diskreciją valstybės narės gali reikalauti, kad mokestinio patikrinimo metu būtų pateikta originali sąskaita faktūra, o atvejais, kai apmokestinamasis asmuo jos nebeturi – suteikti galimybę pateikti kitus patikimus įrodymus, kad ūkinė operacija, dėl kurios buvo pasinaudota teisė į PVM atskaitą, realiai įvyko (Teisingumo Teismo 1995 m. gruodžio 5 d. sprendimo byloje *Reisdorf*, C-85/95, 20, 25–31 p.).

22. Privalomi sąskaitos faktūros rekvizitai. PVM direktyvos 226 straipsnyje patikslinama, kad, nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatytų specialių nuostatų, pagal 220 straipsnį išrašomose sąskaitose faktūrose PVM tikslais privalomai nurodyti turi būti tik šiame straipsnyje nurodyti rekvizitai. Tai reiškia, jog valstybėms narėms nėra leidžiama susieti teisės atskaityti PVM su sąskaitų faktūrų turiniui keliamomis sąlygomis, kurios nėra aiškiai numatytos PVM direktyvos nuostatose. Tokį aiškinimą patvirtina ir aptariamoms direktyvos 273 straipsnis, kuriame numatyta, jog valstybės narės gali nustatyti kitas pareigas, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, tačiau ši galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų faktūrų išrašymu susijusias prievoles, be to, kurios, be kita ko, nustatytos šios direktyvos 226 straipsnyje (Teisingumo Teismo 2010 m. liepos 15 d. sprendimo byloje *Pannon Gép Centrum*, C-368/09, 41 p.). Taigi dėl teisės į atskaitą taikymo reikalavimas sąskaitoje faktūroje pateikti kitus duomenis, nei numatyti PVM direktyvoje, turi būti apribotas tik tuo, kas būtina mokesčių administratoriaus PVM surinkimui ir kontrolei užtikrinti. Be to, tokie duomenys dėl kiekio ar techninio pobūdžio neturi naudojimosi teise į atskaitą padaryti praktiškai neįmanomo ar per daug sudėtingo (Teisingumo Teismo 2013 m. gegužės 8 d. sprendimo byloje *Petroma Transports ir kt.*, C-271/12, 28 p.).

Pavyzdžiui, minėtame Teisingumo Teismo 2010 m. liepos 15 d. sprendime byloje *Pannon Gép Centrum* (C-368/09) nustatyta, kad pagrindinėje byloje teisė atskaityti PVM už subrangovės suteiktas paslaugas pareiškėjai buvo paneigta dėl dviejų priežasčių. Viena vertus, pirminėse subrangovės išrašytose sąskaitose faktūrose buvo nurodytos neteisingos paslaugų suteikimo pabaigos datos. Kita vertus, dėl pataisytų sąskaitų faktūrų, kurių atveju nebuvo ginčijama, jog jose nurodytos teisingos datos, nuspręsta, kad jose neužtikrinta nepertraukiama numeracija, nes tą pačią dieną išrašytų užskaitymo pranešimų ir pataisytų sąskaitų faktūrų numeracija buvo skirtinga. Šiuo aspektu Teisingumo Teismas pažymėjo, jog teisinga, kad, remiantis PVM direktyvos 226 straipsnio 7 dalimi sąskaitoje faktūroje turi būti privalomai nurodyta tiksli data, kada buvo baigta teikti paslaugas. Tačiau iš bylos medžiagos buvo matyti, jog pirmosios instancijos mokesčių institucijai atsisakant pripažinti pareiškėjai pagrindinėje byloje teisę atskaityti PVM už jai subrangovės suteiktas paslaugas, ši institucija jau turėjo pastarosios pataisytas sąskaitas faktūras. PVM direktyva nedraudžiama išaisyti neteisingų sąskaitų faktūrų. Jeigu pataisytose sąskaitose faktūrose buvo visi PVM direktyvos, būtent jos 226 straipsnyje, reikalaujami rekvizitai, o tai turi patikrinti nacionalinis teismas,

darytina prielaida, kad tokiu atveju, koks buvo nagrinėjamas pagrindinėje byloje, visos esminės ir formalios sąlygos buvo įvykdytos, kad apmokestinamasis asmuo galėtų pasinaudoti teise atskaityti PVM už subrangovės suteiktas paslaugas. Teisingumo Teismas taip pat pabrėžė, kad PVM direktyvos 226 straipsnyje nenustatyta jokios pareigos, pagal kurią pataisytų sąskaitų faktūrų numeriai turi būti tos pačios serijos kaip ir užskaitymo pranešimai, kuriais panaikinamos neteisingos sąskaitos (Teisingumo Teismo 2010 m. liepos 15 d. sprendimo byloje *Pannon Gép Centrum*, C-368/09, 42–44 p.).

23. Klaidų sąskaitoje faktūroje taisymas. Pagal bendrąją PVM sistemą nedraudžiama ištaisyti klaidingos sąskaitos faktūros. Taigi, jei įvykdytos visos materialinės sąlygos, būtinos norint pasinaudoti teise į PVM atskaitą, ir kai, prieš atitinkamai institucijai priimant sprendimą, apmokestinamasis asmuo pateikė jai ištaisytą sąskaitą faktūrą, iš principo negalima nesuteikti teisės į atskaitą dėl to, kad pradinė sąskaita faktūra buvo klaidinga (Teisingumo Teismo 2013 m. gegužės 8 d. sprendimo byloje *Petroma Transports ir kt.*, C-271/12, 34 p.).

Kaip Teisingumo Teismas konstatavo 2013 m. gegužės 8 d. sprendime byloje *Petroma Transports ir kt.* (C-271/12), pagrindinėje byloje buvo nustatyta, jog būtina informacija, kuria papildomos ir patikslinamos sąskaitos faktūros, buvo pateikta po to, kai mokesčių administratorius priėmė sprendimą neleisti taikyti teisės į PVM atskaitą, t. y. prieš priimant šį sprendimą šiam mokesčių administratoriui pateiktos sąskaitos faktūros dar nebuvo ištaisytos, kad jis galėtų užtikrinti teisingą PVM surinkimą ir jo kontrolę. Todėl ši Europos Sąjungos teisminė institucija vertino, kad nedraudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias galima atsisakyti suteikti teisę į PVM atskaitą apmokestinamiesiems asmenims paslaugų gavėjams, kurių turimose sąskaitose faktūrose trūksta duomenų, net jei priėmus tokį sprendimą atsisakyti šios sąskaitos faktūros buvo papildytos informacija, kuria siekiama patvirtinti jose nurodytų sandorių tikrumą, pobūdį ir sumą (Teisingumo Teismo 2013 m. gegužės 8 d. sprendimo byloje *Petroma Transports ir kt.*, C-271/12, 35 ir 36 p.).

PVM atskaitos tikslinimas

Vadovaujantis PVM direktyvos 184 straipsniu (Šeštosios direktyvos 20 str. 1 d.), pirminė atskaita tikslinama, kai atskaityta PVM suma yra didesnė arba mažesnė už sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atskaityti. Kaip ne kartą yra pabrėžęs Teisingumo Teismas, atskaitos tikslinimo sistema yra esminė PVM direktyva (Šeštąja direktyva) įtvirtintos sistemos dalis, nes jos paskirtis – užtikrinti atskaitų tikslumą, taigi – ir mokesčių naštos neutralumą. Be to, kadangi teisės į atskaitą ribojimai ir atskaitų tikslinimai turi būti vienodai taikomi visose valstybėse narėse, nukrypimai leidžiami tik aiškiai PVM direktyvoje (Šeštojoje direktyvoje) numatytais atvejais (Teisingumo Teismo 2006 m. kovo 30 d. sprendimo byloje *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, 26 p.).

Minėta, kad pirkimo PVM atskaitą lemiantis kriterijus yra šių prekių ir paslaugų naudojimas ar numatomas naudojimas apmokestinamojo asmens vykdomoje ekonominėje veikloje, kuri yra apmokestinama PVM. Iš tiesų šis naudojimas lemia pirminės atskaitos, į kurią apmokestinamasis asmuo turi teisę, dydį ir vėliau galimų tikslinimų,

atliekamų pagal direktyvos 185–187 straipsniuose (Šeštosios direktyvos 20 str.) numatytas sąlygas, dydį (žr. Teisingumo Teismo 2005 m. gruodžio 15 d. sprendimo byloje *Centralan Property*, C-63/04, 54 p. ir jame nurodytą praktiką). Šiuose PVM direktyvos (Šeštosios direktyvos) straipsniuose numatytas tikslinimo mechanizmas yra šioje direktyvoje nustatytos PVM atskaitos tvarkos dalis (Teisingumo Teismo 2012 m. spalio 4 d. sprendimo byloje *PIGI*, C-550/11, 24 p.).

Atskirai reikia pabrėžti, kad direktyvoje numatytais tikslinimo taisyklėmis siekiama padidinti atskaitos tikslumą, užtikrinant PVM neutralumą, kad ankstesniame etape sudaryti sandoriai toliau suteiktų teisę į atskaitą tik tuo atveju, kai jie naudojami tik apmokestinamiems šiuo mokesčiu tiekimams. Šių direktyvos nuostatų tikslas – glaudžiai ir tiesiogiai susieti teisę į perkant sumokėto PVM atskaitą su atitinkamų prekių ir paslaugų naudojimu apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams (žr. Teisingumo Teismo 2005 m. gruodžio 15 d. sprendimo byloje *Centralan Property*, C-63/04, 57 p.).

24. Veiksnių, kuriais remiantis buvo apskaičiuotas PVM, pasikeitimas. Remiantis PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalimi (Šeštosios direktyvos 20 str. 1 d. b p.), visų pirma atskaita tikslinama, kai pateikus PVM deklaraciją, pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina PVM suma, pavyzdžiui, nutraukiami pirkimo sandoriai ar suteikiamos kainų nuolaidos.

Šios nuostatos taikymo klausimu paminėtinas, pavyzdžiui, Teisingumo Teismo 2012 m. lapkričio 29 d. sprendimas byloje *SC Gran Via Moinești* (C-257/11), kuriame, be kita ko, pasisakyta dėl statinius, kuriuos buvo planuojama nugriauti vietoje jų pastatant naujus pastatus, su žemės sklypu įsigijusios bendrovės pareigos patikslinti šių statinių įsigijimo PVM atskaitą. Nustatyta, kad pagal 2007 m. kovo 16 d. sudarytą pirkimo–pardavimo sutartį bendrovė *SC Gran Via Moinești SRL* (toliau – GVM) įsigijo žemės sklypą ir jame pastatytus statinius. Pagal šią sutartį kartu suteiktas leidimas nugriauti šiuos statinius. Remdamasi šiuo leidimu GVM atliko griovimo darbus 2008 m. rugšėjo 30 d. Be to, 2008 m. balandžio 16 d. GVM buvo išduotas urbanistikos sertifikatas, reikalingas leidimui statyti gyvenamųjų namų kompleksą aptariamame žemės sklype gauti. GVM atskaitė PVM už visą žemės sklypą ir nusipirktus statinius ir mokesčių administratoriui pateikė PVM deklaraciją. Pastarasis, atlikęs mokesstinį patikrinimą, pateikė pranešimą apie mokesčio dydį, pagal kurį, atsižvelgiant į šių statinių nugriovimą, reikia atlikti GVM atskaityto PVM, susijusio su nugriautais statiniais, patikslinimą. Nesutikdamas su tokiu nacionalinės institucijos vertinimu, Teisingumo Teismas pirmiausia pažymėjo, kad GVM, įsigydama pagrindinėje byloje aptariamą žemės sklypą ir statinius, išreiškė ketinimą nugriauti šiuos statinius ir šiame žemės sklype pastatyti gyvenamųjų namų kompleksą. Šį ketinimą patvirtino objektyvūs įrodymai, nes įsigyjant pagrindinėje byloje aptariamus statinius GVM buvo išduotas leidimas nugriauti, ir net prieš pateikdama PVM deklaraciją ši bendrovė nugriovė šiuos statinius; taip pat jai buvo išduotas urbanistikos sertifikatas, skirtas leidimui statyti šį gyvenamųjų namų kompleksą gauti. Tačiau šiomis aplinkybėmis šis ketinimas negali panaikinti GVM teisės į PVM, susijusio su pagrindinėje byloje aptariamų statinių įsigijimu, atskaitą. Iš tiesų, šie statiniai buvo įsigyti su žemės sklypu, kuriame buvo pastatyti, o šį sklypą GVM toliau naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams. Šiomis aplinkybėmis senų statinių pakeitimas modernesniais, pastaruosius naudojant apmokestinamiesiems parda-

vimo sandoriams, nenutraukia tiesioginio ryšio tarp atitinkamų statinių įsigijimo ir vėliau vykdomos apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos. Šių statinių įsigijimas, vėliau jų nugriovimas, siekiant pastatyti modernesnius statinius, gali būti laikomas seka susijusių sandorių, kurių tikslas – įgyvendinti apmokestinamuosius sandorius, lygiai taip pat, kaip ir naujų statinių įsigijimas ir tiesioginis jų naudojimas. Todėl Teisingumo Teismas sprendė, kad pagal PVM direktyvos 185 straipsnį dėl statinių, įsigytų su žemės sklypu, kuriame jie pastatyti, nugriovimo, ketinant vietoje šių statinių pastatyti naujus statinius, nekyla pareiga patikslinti pradinę PVM, susijusio su šių statinių įsigijimu, atskaitą (Teisingumo Teismo 2012 m. lapkričio 29 d. sprendimo byloje *SC Gran Via Moinești*, C-257/11, 42 p.). Taigi, darydamas tokią išvadą Teisingumo Teismas akcentavo, kad atskaita tikslinama visų pirma tada, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina suma, o nagrinėtu atveju jokie veiksniai nepasikeitė, nes įmonė iš anksto buvo suplanavusi statinius nugriauti.

Analogiškos pozicijos Teisingumo Teismas laikėsi ir priimdamas 2012 m. spalio 18 d. sprendimą byloje *TETS Haskovo* (C-234/11), kurioje buvo sprendžiamas klausimas dėl PVM atskaitos tikslinimo, kai įsigyti atgyvenę statiniai buvo pakeičiami tos pačios paskirties modernesniais statiniais, pastaruosius naudojant apmokestinamiems pardavimo sandoriams. Šiuo klausimu buvo konstatuota, kad tokios aplinkybės nenutraukia tiesioginio ryšio tarp atitinkamų statinių įsigijimo ir paskui vykdomos apmokestinamojo asmens veiklos. Aptariamų statinių įsigijimas, vėliau jų nugriovimas, siekiant juos modernizuoti, gali būti laikomas susijusių sandorių seka, kurių tikslas – įgyvendinti apmokestinamus sandorius, lygiai taip pat, kaip ir naujų statinių įsigijimas ir tiesioginis jų naudojimas. Toks aiškinimas juo labiau tinka tada, kai įsigyti statiniai tik iš dalies sunaikinami, nauji statiniai pastatomi tuose pačiuose anksčiau įsigytuose sklypuose ir kai kurios senų statinių nugriovimo atliekos perparduotos, o perpardavimo sandoriai yra pardavimo apmokestinamieji sandoriai (Teisingumo Teismo 2012 m. spalio 18 d. sprendimo byloje *TETS Haskovo*, C-234/11, 34 ir 35 p.).

Klausimu dėl mokesčių administratoriaus teisės reikalauti, kad būtų patikslinta PVM atskaita buvo pasisakyta Teisingumo Teismo 2014 m. kovo 13 d. sprendime byloje *FIRIN*, C-107/13. Šiame sprendime nustatyta, kad *FIRIN* yra bendrovė, gaminanti ir parduodanti duoną ir konditerinius gaminius. 99 proc. jos kapitalo priklauso bendrovei *York Skay*, o likusi dalis – K. Yorkishev. 2010 m. pabaigoje *FIRIN* užsisakė 10 000 t kviečių iš *Agra Plani*, bendrovės, kuri 100 proc. priklauso K. Yorkishev. Dėl šio sandorio, apmokėto iš anksto, 2010 m. lapkričio 29 d. *Agra Plani* išrašė sąskaitą faktūrą 3 600 000 BGN ir nurodė 600 000 BGN mokėtino PVM. Po patikrinimo Bulgarijos mokesčių administratorius suabejojo šios 600 000 BGN sumos atskaita, kurią *FIRIN* atliko deklaravusi PVM už 2010 m. lapkričio–gruodžio mėn. laikotarpį. Šią abejonę mokesčių administratorius pateisino tvirtindamas, kad tiekimas nebuvo atliktas, o 2010 m. lapkričio 29 d. sąskaita faktūra buvo sukčiavimo sistemos, kuri per patikrinimą buvo įrodyta, dalis. Iš tiesų, kadangi *Agra Plani* nebuvo įregistruota nacionalinėje javų tarnyboje, pagal nacionalinę teisę ji negalėjo prekiauti javais, o to *FIRIN* negalėjo nežinoti. Be to, *FIRIN* bendra atliktų mokėjimų suma *Agra Plani* nuo 2010 m. lapkričio 30 d. sudarė 4 170 000 BGN, t. y. didesnę nei pagal sąskaitą faktūrą mokėtiną sumą, kuri tą dieną buvo pervesta į *York Skay* sąskaitą. Taip pat tą pačią dieną 3 600 000 BGN sumą *York Skay* pervedė į *FIRIN* banko sąskaitą. Vertindamas tokią situaciją Teisingumo

Teismas priminė, jog PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalyje nustatytas principas, pagal kurį atskaita tikslinama visų pirma tada, kai pateikus PVM deklaraciją pasikeičia veiksniai, kuriais remiantis buvo apskaičiuota atskaitytina suma. Tokiu atveju, kai matyti, kad prekių tiekimai, už kuriuos *FIRIN* sumokėjo, nebus atlikti, reikia daryti išvadą, kad veiksniai, į kuriuos buvo atsižvelgta nustatant šios atskaitos sumą, pokytis įvyko pateikus PVM deklaraciją. Todėl tokiu atveju mokesčių administratorius gali reikalauti patikslinti apmokestinamojo asmens atskaitytą PVM. Šia išvada neturėtų leisti suabejoti aplinkybė, kad pats tiekėjas mokėtinas PVM nebuvo patikslintas. PVM direktyvos nuostatas reikia aiškinti taip, kad jomis reikalaujama, jog PVM atskaita, kurią atliko sąskaitos faktūros, išrašytos už prekių tiekimo apmokėjimą, gavėjas, turi būti patikslinta, kai šiuo atveju minėtos aplinkybėmis galiausiai šis tiekimas nebuvo atliktas, net jei tiekėjas ir toliau turi pareigą sumokėti ir nesugrąžino apmokėjimo (Teisingumo Teismo 2014 m. kovo 13 d. sprendimo byloje *FIRIN*, C-107/13, 58 p.; taip pat žr. apžvalgos skyrių „Teisė į klaidingai sąskaitoje faktūroje nurodyto PVM atskaitą“, 4 p.).

25. Atskaitos netikslinimas, pasikeitus PVM apskaičiavimą nulėmusiems veiksniams. PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalis (Šeštosios direktyvos 20 str. 1 d. b p.) nustato, kad nukrypstant nuo 1 dalies, atskaita netikslinama, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti arba kai deramai įrodoma ir patvirtinama, kad turtas yra sunaikintas, prarastas ar pavogtas, arba kai prekės yra tiekiamos kaip pavyzdžiai ar mažavertės dovanos. Tačiau valstybės narės gali reikalauti atskaitą patikslinti tais atvejais, kai sandoriai yra visiškai ar iš dalies neapmokėti, arba įvykus vagystei.

Prekių vagystė yra toks pokytis, dėl kurio iš esmės reikia tikslinti pirkimo PVM atskaitą, nes apmokestinamasis asmuo nebegali naudoti pavogtos prekės apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams (Teisingumo Teismo 2012 m. spalio 4 d. sprendimo byloje *PIGI*, C-550/11, 27 p.). Vis dėlto, kaip PVM direktyvos 185 straipsnio 1 dalies išimtis, šio straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje numatyta, kad atskaita netikslinama, be kita ko, kai „deramai įrodoma, kad turtas <...> pavogtas“. Tačiau taip pat būtina pabrėžti, jog pagal minėtą šios nuostatos antrą pastraipą ši išimtis valstybėms narėms yra neprivaloma.

Prekių vagystė nesuteikia nukentėjusiam dėl vagystės asmeniui atitinkamo finansinio atlygio. Taigi vagystė negali būti laikoma „prekių tiekimu už atlygį“ PVM direktyvos (Šeštosios direktyvos) 2 straipsnio prasme. Be to, prekių vagystė nepatenka į direktyvoje nustatytą „prekių tiekimo“ sąvoką (Teisingumo Teismo 2005 m. liepos 14 d. sprendimo byloje *British American Tobacco ir kt.*, C-435/03, 33 p.). Pavogęs prekes asmuo yra tik paprastas jų turėtojas. Tai nesuteikia teisės vagystę įvykdžiusiam asmeniui disponuoti prekėmis tokiais pačiomis sąlygomis kaip jų savininkui. Vagystė negali būti laikoma perleidimu, įvykdytu tarp šalies, kuri yra auka, ir pažeidimo autoriaus PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalies (Šeštosios direktyvos 5 str. 1 d.) prasme (Teisingumo Teismo 2005 m. liepos 14 d. sprendimo byloje *British American Tobacco ir kt.*, C-435/03, 36 p.).

Dėl pirmiau minėtų priežasčių valstybės narės gali pagrįstai numatyti pirkimo PVM atskaitos tikslinimą visais prekių, dėl kurių atsiranda teisė į šio mokesčio atskaitą, vagystės atvejais, ir tai nepriklauso nuo to, ar vagystės aplinkybės buvo visiškai atskleistos. Todėl, kaip nurodė Teisingumo Teismas 2012 m. spalio 4 d. sprendimo byloje

PIGI (C-550/11) 30 punkte, „kadangi Bulgarijos Respublika pasinaudojo PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje įtvirtinta galimybe, kompetentingas mokesčių administratorius pagrindinėje byloje neprivalėjo nustatyti, ar nagrinėjama vagystė, padaryta nenustatyto ir nenusteisto asmens, buvo „deramai įrodyta“.

Dėl pačios vagystės sąvokos, vartojamos nacionaliniuose mokesčių teisės aktuose, Teisingumo Teismas yra nurodęs, kad naudodamosios PVM direktyvos 185 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje įtvirtinta galimybe, valstybės narės savo vidaus mokesčių teisės aktuose teisėtai gali vartoti žodžius, kurie nėra tokie patys kaip direktyvoje, įgaliojimus suteikiančioje nuostatoje, tiek, kiek šiais žodžiais atspindimas direktyvos tikslas. Valstybės narės gali pasirinkti, kaip jos pačios mano, tinkamiausią teisės aktų leidimo metodiką. Taigi, be kita ko, jos gali vien perkelti į nacionalinės teisės aktą direktyvoje vartotą formuluotę ar ją atitinkantį pasakymą (šiuo klausimu žr. Teisingumo Teismo 2009 m. birželio 4 d. sprendimo byloje *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, 56 p.). Kadangi „vagystės“ sąvoka iš esmės patenka į baudžiamosios teisės sritį, valstybės narės gali vartoti žodžius, kurie joms atrodo tinkamiausi rengiant mokesčių norminamuosius teisės aktus, kuriais į nacionalinę teisę perkeliama Sąjungos teisės nuostata PVM tikslinimo srityje (Teisingumo Teismo 2012 m. spalio 4 d. sprendimo byloje *PIGI*, C-550/11, 35 p.).

26. Su ilgalaikiu turtu susijusios atskaitos tikslinimo ypatumai. Vadovaujantis PVM direktyvos 187 straipsnio 1 dalimi (Šeštosios direktyvos 20 str. 2 d.), su ilgalaikiu turtu susijusi PVM atskaita tikslinama penkerius metus, įskaitant prekių įsigijimo ar pagaminimo metus. Tačiau valstybės narės gali nustatyti, kad PVM atskaita turi būti tikslinama penkerius metus nuo turto pirmo panaudojimo. Kai įsigytas ilgalaikis turtas yra nekilnojamasis turtas, PVM atskaitos tikslinimo laikotarpis gali būti pratęstas iki 20 metų. Kaip yra pažymėjęs Teisingumo Teismas, atskaitos tikslinimo laikotarpis leidžia išvengti netikslumų skaičiuojant apmokestinamojo asmens atskaitomas ir jo nepagrįstą naudą arba žalą, jei, be kita ko, po deklaracijos pateikimo pasikeičia faktoriai, pagal kuriuos iš pradžių buvo nustatytas atskaitos dydis. Panašių pakeitimų galimybė yra ypač reikšminga ilgalaikio turto atveju, nes jis dažnai naudojamas keletą metų, per kuriuos gali būti keičiama jo paskirtis. Todėl PVM direktyva (Šeštoji direktyva) numato penkerių metų tikslinimo laikotarpį, kuris nekilnojamajam turtui gali būti pratęstas iki dvidešimties metų, kurio metu gali būti atliktos įvairios atskaitos. Su ilgalaikiu turtu susijusi Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 2 dalis (PVM direktyvos 187 str. 1 d.), be kita ko, yra suformuluota taip, kad nelieka jokių abejonių dėl jos privalomumo (Teisingumo Teismo 2006 m. kovo 30 d. sprendimo byloje *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, 25 p.).

Pastebėtina ir tai, kad Teisingumo Teismas yra nurodęs, kad Šeštosios direktyvos 20 straipsnis (PVM direktyvos 187 str.) turi būti aiškinamas taip, kad juo numatytas tikslinimas taikomas ir tuo atveju, kai apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai priskirtas ilgalaikis turtas iš pradžių buvo naudojamas neapmokestinamai veiklai, nesuteikiant čiai teisės į atskaitą, ir tik vėliau tikslinimo laikotarpiu imtas naudoti PVM apmokestinamai veiklai (Teisingumo Teismo 2006 m. kovo 30 d. sprendimo byloje *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, 42 p.).

Atskaitytino ir mokėtino PVM skirtumo grąžinimas (perkėlimas)

Vadovaujantis PVM direktyvos 183 straipsniu (Šeštosios direktyvos 18 str. 4 d.), kai tam tikrą mokestinį laikotarpį atskaityta PVM suma viršija mokėtino PVM sumą, valstybės narės gali arba grąžinti šį skirtumą, arba jį perkelti į kitą laikotarpį jų pačių nustatytais sąlygomis.

27. Bendri reikalavimai PVM skirtumo grąžinimui (perkėlimui). Nors PVM direktyvos 183 straipsnis (Šeštosios direktyvos 18 str. 4 d.) numato, kad minėto skirtumo grąžinimas (perkėlimas) vykdomas pagal nacionalinėje teisėje nustatytas taisykles, šios nuostatos negalima aiškinti taip, jog valstybių narių nustatytos tvarkos visiškai nekontroliuojamos pagal Europos Sąjungos teisę (žr. Teisingumo Teismo 2010 m. sausio 21 d. sprendimo byloje *Alstom Power Hydro*, C-472/08, 15 p.).

Pavyzdžiui, kalbant apie galimybę numatyti, kad PVM skirtumas bus perkeltas į kitą mokestinį laikotarpį arba grąžintas pagal PVM direktyvos 183 straipsnį (Šeštosios direktyvos 18 str. 4 d.), pažymėtina, jog Teisingumo Teismas yra nurodęs, kad, kaip minėta, nors valstybės narės turi tam tikrą laisvę nustatyti PVM skirtumo grąžinimo tvarką, tokia tvarka negali pažeisti mokesčių sistemos neutralumo principo taip, kad apmokestinamajam asmeniui tektų visa ar dalis šio mokesčio naštos. Visų pirma tokia tvarka turi sudaryti apmokestinamajam asmeniui protingas sąlygas susigrąžinti visą dėl PVM skirtumo atsiradusį mokesčio kreditą, o tai reiškia, kad skirtumas turi būti sugrąžintas per protingą laikotarpį pinigais arba kitu atitinkamu būdu ir kad pasirinkta skirtumo grąžinimo forma neturi sukelti finansinės rizikos mokesčių mokėtojui (žr. Teisingumo Teismo 2008 m. birželio 10 d. sprendimo byloje *Sosnowska*, C-25/07, 17 p.).

Šiuo aspektu pastebėtina, kad tam, jog normaliai funkcionuotų bendra PVM sistema, reikia, kad mokestis būtų tiksliai renkamas. Kiekviena valstybė narė turi pareigą priimti visas reikalingas įstatymines ir administracines priemones, kad užtikrintų viso savo teritorijoje mokėtino PVM surinkimą, ir šiuo atžvilgiu valstybės narės turi patikrinti apmokestinamųjų asmenų deklaracijas, sąskaitas ir kitus atitinkamus dokumentus ir apskaičiuoti bei taikyti mokėtiną mokestį (Teisingumo Teismo 2010 m. liepos 29 d. sprendimo byloje *Profaktor*, C-188/09, 21 p.). Iš to matyti, kad terminas grąžinti PVM skirtumą iš esmės gali būti pratęstas tam, kad būtų atliktas mokestinis patikrinimas, tokio pratęsto termino nelaikant neprotingu, jei pratęsimas neviršija to, kas būtina tokiai patikrinimo procedūrai atlikti. Tačiau tiek, kiek apmokestinamasis asmuo laikinai negali disponuoti lėšomis, atitinkančiomis PVM skirtumą, jis patiria ekonominių sunkumą, kurį galima kompensuoti palūkanomis, taip užtikrinant mokesčių neutralumo principo laikymąsi (Teisingumo Teismo 2011 m. gegužės 12 d. sprendimo byloje *Enel*, C-107/10, 53 p.).

Taigi, PVM permokos grąžinimo atidėjimas keliems mokestiniams laikotarpiams, einantiems po to, per kurį susidarė permoka, nebūtinai prieštarauja PVM direktyvos 183 straipsnio pirmai pastraipai. Tačiau 2012 m. spalio 18 d. sprendimu byloje *Mednis* (C-525/11) Teisingumo Teismas įvertino, kad Europos Sąjungos teisės aktų reikalavimų neatitinka nacionalinės teisės aktų nuostatos, kurios numato, kad mokesčių administratorius gali atsisakyti grąžinti PVM permokos dalį, kuri viršija 18 proc. bendros apmokestinamųjų sandorių, įvykdytų per mokestinius mėnesio laikotarpius, vertės, o

šią PVM permokos dalį grąžinti iš valstybės biudžeto vėliau, remiantis metine mokesčio deklaracija.

Paminėtina ir tai, kad PVM direktyvos 183 straipsnis (Šeštosios direktyvos 18 str. 4 d.) aiškintinas taip, jog pagal jį nedraudžiama grąžinti PVM skirtumą įskaitymo būdu (Teisingumo Teismo 2011 m. gegužės 12 d. sprendimo byloje *Enel*, C-107/10, 67 p.), t. y. padengiant kitas apmokestinamojo asmens turimas mokestines nepriemokas (prievoles).

28. Senaties terminas pateikti prašymą grąžinti (įskaityti) PVM. Nors Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 4 dalyje (PVM direktyvos 183 str.) konkrečiai nenumatytas toks senaties terminas, vis dėlto vien remiantis šia aplinkybe negalima daryti išvados, jog minėta nuostata turi būti aiškinama taip, lyg įgyvendinant teisę susigrąžinti PVM permoką netaikomas senaties terminas. Pagal analogiją su tuo, kas taikoma įgyvendinant teisę į atskaitą, galimybė be jokių apribojimų laiko atžvilgiu pateikti prašymą grąžinti PVM permokas prieštarautų teisinio saugumo principui, kuris reikalauja, kad apmokestinamojo asmens mokestinę situaciją, atsižvelgiant į jo teises ir pareigas mokesčių administratoriaus atžvilgiu, nebūtų įmanoma ginčyti neribotą laiką (pvz., Teisingumo Teismo 2008 m. gegužės 8 d. sprendimo byloje *Ecotrade*, C-95/07 ir C-96/07, 44 p.; taip pat šiuo klausimu skaitykite apžvalgos skyrių „Teisės į PVM atskaitą ribojimas laiko požiūriu“, 6 p.).

Paminėtina ir tai, jog iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad, nesant Europos Sąjungos teisės reglamentavimo neteisėtai surinktų nacionalinių mokesčių grąžinimo srityje, kiekviena valstybė narė savo nacionalinės teisės sistemoje turi paskirti kompetentingus teismus ir nustatyti ieškinių, skirtų užtikrinti iš Bendrijos teisės kylančių asmenų teisių apsaugą, procesines taisykles su sąlyga, kad tokios taisyklės nebus mažiau palankios nei taikomos panašioms nacionaline teise grindžiamiems ieškiniams (lygiavertiškumo principas) ir kad dėl jų naudojimas Bendrijos teisėje nustatytomis teisėmis netaps praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (veiksmingumo principas). Dėl veiksmingumo principo Teisingumo Teismas pastebėjo, jog tai, kad teisinio saugumo, kuris apsaugo tiek mokesčių mokėtoją, tiek administratorių, sumetimais nustatomi protingi santykiniai naikinamieji terminai ieškiniui pareikšti, atitinka Sąjungos teisę. Dėl tokių naikinamųjų terminų naudojimas Sąjungos teisėje nustatytomis teisėmis netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas. Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas konstatavo, kad Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 4 dalis turi būti aiškinama taip, jog nedraudžia valstybės narės teisės aktų, kuriuose numatytas trejų metų senaties terminas pateikti prašymą grąžinti šios valstybės mokesčių administratoriaus neteisėtai gautą PVM permoką (Teisingumo Teismo 2010 m. sausio 21 d. sprendimo byloje *Alstom Power Hydro*, C-472/08, 15–21 p.).

IV. TEISĖS Į PVM ATSKAITĄ RIBOJIMAS

Teisės į atskaitą apribojimai

Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, PVM direktyvos 167 straipsnyje

(Šeštosios direktyvos 17 str.) ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš principo ji negali būti ribojama (pvz., žr. Teisingumo Teismo 2005 m. gegužės 26 d. sprendimo byloje *Kretztechnik*, C-465/03, 33 p.). Konkrečiai kalbant, ši teisė įgyvendinama nedelsiant visų mokesčių, taikomų pirkimo ūkinėms operacijoms, atžvilgiu (pvz., Teisingumo Teismo 1995 m. liepos 6 d. sprendimo byloje *BP Soupergaz*, C-62/93, 18 p., 2000 m. kovo 21 d. sprendimo sujungtose bylose *Gabalfriša ir kt.*, C-110/98–C-147/98, 43 p.).

Žinoma, kaip ne kartą buvo minėta šioje apžvalgoje, teisė į PVM atskaitą tam tikrais atvejais gali būti ribojama būtinybe tenkinti įvairias, įskaitant formalias, sąlygas, aptariamoms teisėms įgyvendinimas gali būti ribojamas laike bei kitais iš bendros PVM sistemos išplaukiančiais ir šią sistemą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytais reikalavimais. Kadangi visi teisės į PVM atskaitą apribojimai turi reikšmės mokestinės naštos dydžiui ir turi būti taikomi panašiai visose valstybėse narėse, jie (ribojimai) gali būti tik PVM direktyvoje (Šeštojoje direktyvoje) aiškiai numatytais atvejais. Kalbant apie bet kokią nuo teisės į PVM atskaitą principo nukrypti leidžiančią nuostatą, pažymėtina, kad ji turi būti aiškinama siaurai (Teisingumo Teismo 2008 m. gruodžio 22 d. sprendimo byloje *Magoora*, C-414/07, 28 p.).

Pavyzdžiui, 2009 m. balandžio 23 d. sprendime byloje *PARAT Automotive Cabrio Textiltetöket Gyártó* (C-74/08) Teisingumo Teismo nagrinėtas teisės į PVM atskaitą apribojimo atvejis buvo susijęs su subsidijuojama veikla – valstybė narė uždraudė pasinaudoti teise į atskaitą dėl tos prekės pirkimo dalies, kuri buvo subsidijuota iš viešųjų fondų. Šiuo aspektu, remdamasi taisykle, jog išimtytis iš bendro atskaitos teisės principo taikytinos tik PVM bendros sistemos numatytais atvejais, ši Europos Sąjungos teisminė institucija konstatavo, kad nacionalinėje teisėje įtvirtintas bendrasis teisės į atskaitą apribojimas, taikomas bet kuriam prekės įsigijimui, subsidijuojamam iš viešųjų fondų, yra neleistas teisės į atskaitą apribojimas (Teisingumo Teismo 2009 m. balandžio 23 d. sprendimo byloje *PARAT Automotive Cabrio Textiltetöket Gyártó*, C-74/08, 17 p.).

Atskirai pabrėžtina, jog valstybių narių teisę nustatyti tam tikrus teisės į PVM atskaitą ribojimus numato ir PVM direktyva (Šeštoji direktyva). Pavyzdžiui, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 7 dalis (PVM direktyvos 177 str.) numato, kad pasikonsultavusi, kaip numatyta 29 straipsnyje, kiekviena valstybė narė gali dėl ekonominio ciklo svyravimų visiškai ar iš dalies neleisti atskaityti sumų, susijusių su ilgalaikiu turtu ar kitomis prekėmis. Kad būtų galima išlaikyti tapačias konkurencijos sąlygas, valstybės narės vietoj atskaitos apribojimų gali apmokestinti apmokestinamojo asmens pasigamintas ar pirtas šalyje ar importuotas prekes, tačiau mokestis neturi viršyti mokesčio sumos, kuri būtų taikoma panašias prekes įsigyjant. Aiškindamas šią nuostatą, Teisingumo Teismas yra pripažinęs, kad jos (nuostatos) pirmasis sakinytis įpareigoja valstybes nares, siekiant įvykdyti šios direktyvos 29 straipsnyje numatytą procedūrinę konsultavimosi pareigą, informuoti šiuo straipsniu įsteigtą patariamąjį pridėtinės vertės mokesčio komitetą apie tai, kad jos numato priimti nacionalinę priemonę, leidžiančią nukrypti nuo bendros PVM atskaitos sistemos, ir pateikti šiam komitetui pakankamai informacijos, kad jis galėtų nuodugniai išnagrinėti šią priemonę. Aptariama nuostata neleidžia valstybei narei netaikyti prekėms PVM atskaitos sistemos iš anksto nepasikonsultavus su šios direktyvos 29 straipsniu įsteigtu patariamuoju pridėtinės vertės mokesčio komitetu. Ši nuostata tai pat neleidžia valstybei narei priimti priemonių, numatančių netaikyti prekėms šio mokesčio atskaitos sistemos, kuriose nėra jų laikinojo pobūdžio nuorodų ir

(arba) kurios yra struktūrinės sureguliuojimo priemonės, kuriomis siekiama sumažinti biudžeto deficitą ir grąžinti valstybės skolą. Jeigu atskaitos sistemos netaikymas buvo nustatytas nesilaikant Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 7 dalies, nacionalinės mokesčių institucijos negali remtis prieš apmokestinamąjį asmenį teisėmis į PVM atskaitą principo, įtvirtinto šios direktyvos 17 straipsnio 1 dalyje, išimtimi. Apmokestinamajam asmeniui, kuriam buvo taikoma tokia išimtis, turi būti suteikta galimybė perskaičiuoti savo pridėtinės vertės mokesčio skolą pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį, jeigu prekės ir paslaugos buvo naudojamos apmokestinamiesiems sandoriams (Teisingumo Teismo 2006 m. rugsėjo 14 d. sprendimo byloje *Stradasfalti*, C-228/05, 30, 32, 53–55, 69 p.).

Šioje apžvalgos dalyje yra aptariami įvairūs ankstesniuose skyriuose neaptarti Teisingumo Teismo praktikoje minimi atvejai, kuriems esant apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą turi būti apribota, taip pat atvejai, kai ši teisė valstybių narių buvo paneigta nepagrįstai.

29. Teisinio reguliavimo pasikeitimas. Atsiradus teisei į PVM atskaitą, jos realizavimas paprastai negali būti paneigtas po šios teisės atsiradimo pasikeitusiu teisiniu reguliavimu.

Pavyzdžiui, pagrindinėje byloje, kurioje Teisingumo Teismas priėmė 2000 m. birželio 8 d. sprendimą byloje *Schlosstrasse* (C-396/98), nustatyta, kad apmokestinamasis asmuo 1991 m. kovo 8 d. įgijo konkretaus žemės sklypo užstatymo teisę statyti komercinės paskirties ir gyvenamuosius namus. 1991 m. kovo 16 d. jis kreipėsi dėl statybos leidimo išdavimo, tačiau dėl tam tikrų planuojamos statybos neatitikimų teritorijų planavimo dokumentams, šio leidimo išdavimas užtruko iki 1993 m. gegužės 27 d. 1993 m. spalio 10 d. apmokestinamasis asmuo sudarė sutartį su architektu dėl statinio statybos. Darbai prasidėjo 1994 m. sausį ir buvo baigti tų pačių metų gruodžio mėnesį. Pastatyto statinio plotas buvo paskirstytas taip: 39,38 proc. skirti apgyvendinti; 13,96 proc. buvo išnuomota architektui įmonei, o 46,49 proc. – finansų įmonei, kurios 90 proc. veiklos sudarė PVM neapmokestinamų finansinių paslaugų teikimas. 1992–1994 metais apmokestinamasis asmuo atskaitė PVM nurodytą sąskaitose faktūrose, išrašytose už jam su statybos darbais susijusių prekių tiekimą bei paslaugų teikimą. Tačiau atlikęs patikrinimą, mokesčių administratorius vertino, kad pagal nuo 1994 m. sausio 1 d. įsigaliojusį teisinį reguliavimą pareiškėjas nebeturėjo teisės į pirkimo PVM atskaitą už 46,49 proc. statinio dalį, naudotą minėtos finansų įmonės veiklai. Tačiau Teisingumo Teismas sprendė, kad apmokestinamojo asmens teisė atskaityti pirkimo PVM už prekes ir paslaugas, kurias jis siekė naudoti atitinkamoje veikloje, išlieka, net jei po pirkimo sandorių priimami nacionaliniai teisės aktai, kuriais ribojama PVM atskaita šiai veiklai (Teisingumo Teismo 2000 m. birželio 8 d. sprendimo byloje *Schlosstrasse*, C-396/98, 53 p.).

Čia taip pat gali būti paminėtas PVM direktyvos 176 straipsnis (Šeštosios direktyvos 17 str. 6 d.), kurios pirma įtrauka nustato, kad Taryba, spręsdama vieningai ir remdamasi Komisijos pasiūlymu, nustato išlaidas, už kurias PVM neatskaitomas. PVM jokiais aplinkybėmis neatskaitomas už išlaidas, kurios nėra vien tik veiklos išlaidos, pavyzdžiui, išlaidos, patirtos įsigyjant prabangos prekes, pramogaujant ar pasilinksminant. Cituotos nuostatos taikymo aspektu pažymėtina, kad iki šiol nėra jokios Sąjungos teisės nuostatos, kurioje išvardijamos išlaidos, kurioms ribojama teisė į atskaitą (šiuo klausimu taip pat žr. Teisingumo Teismo 2010 m. rugsėjo 30 d. sprendimo byloje

Oasis East, C-395/09, 20 p. ir jame nurodytą šio teismo praktiką). Atitinkamai minėto PVM direktyvos straipsnio antroje įtraukoje nurodyta, kad kol įsigalios minėtos nuostatos dėl ribojimo, valstybės narės gali toliau taikyti visus atskaitos apribojimus, kurie buvo numatyti jų nacionaliniuose įstatymuose 1979 m. sausio 1 d. arba, jei valstybės narės įstojo į Bendriją po šios datos, jų įstojimo dieną. Tačiau, kaip ne kartą yra pažymėjęs Teisingumo Teismas, šia išimtimi valstybėms narėms nebuvo suteikta absoliuti diskrecija netaikyti PVM atskaitos visoms arba beveik visoms prekėms ir paslaugoms. Ši teisė netaikoma bendriems atskaitos apribojimams ir neatleidžia valstybių narių nuo pareigos pakankamai tiksliai apibrėžti prekes ir paslaugas, kurioms teisė į atskaitą netaikoma (šiuo klausimu, pvz., žr. Teisingumo Teismo 2005 m. liepos 14 d. sprendimo byloje *Charles ir Charles Tijmens*, C-434/03, 33 ir 35 p.). Be to, kalbant apie nuo teisės į PVM atskaitą principo nukrypti leidžiančią nuostatą, pažymėtina, kad ji turi būti aiškinaama siaurai (Teisingumo Teismo 2008 m. gruodžio 22 d. sprendimo byloje *Magoora*, C-414/07, 28 p.).

Dėl aptarto reglamentavimo taikymo, pavyzdžiui, buvo pasisakyta Teisingumo Teismo 2010 m. rugsėjo 30 d. sprendime byloje *Oasis East* (C-395/09). Šis sprendimas priimtas, be kita ko, vertinant Lenkijos nacionalinės teisės nuostatą (galiojusias ir iki šios valstybės įstojimo į Europos Sąjungą). Šiomis nuostatomis buvo nustatyta bendro pobūdžio priemonė, ribojanti teisę į už visas importuotas paslaugas, už kurias tiesiogiai ar netiesiogiai sumokėta asmeniui, įsisteigusiam valstybėje ar teritorijoje, pagal šias nuostatas kvalifikuojamoje kaip „mokesčių rojus“, sumokėto pirkimo PVM atskaitą. Šiuo aspektu priminusi, kad valstybės narės neturi teisės toliau taikyti teisės į PVM atskaitą apribojimų, bendrai taikytinų visoms išlaidoms, susijusioms su prekių ar paslaugų įsigijimu (šiuo klausimu žr. Teisingumo Teismo 2009 m. balandžio 23 d. sprendimo byloje *PARAT Automotive Cabrio*, C-74/08, 28 ir 29 p.), Europos Sąjungos teisminė institucija nusprendė, kad minėtos Lenkijos nacionalinės teisės nuostatos teisę į PVM atskaitą riboja labiau, nei tai leidžiama pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 6 dalį. Paminėtina ir tai, jog apžvelgiamame sprendime pasisakydamas apie Lenkijos vyriausybės pateiktus svarstymus, kad ginčijamos nacionalinės teisės nuostatos būtinos mokesčių sukčiavimo prevencijai, Teisingumo Teismas pabrėžė, kad nors draudimo piktnaudžiauti principas taikomas PVM sričiai, šis principas neturėtų leisti valstybėms narėms išplėsti aptariamą nukrypti leidžiančios schemos taikymo srities. Be to, jei minėti Lenkijos teisėje numatyti apribojimai pagrįsti būtinybe išvengti tam tikrų sukčiavimo atvejų ar mokesčių vengimo, tai Šeštosios direktyvos 27 straipsnyje (PVM direktyvos 395 str.) šiuo tikslu numatoma speciali procedūra, leidžianti Tarybai suteikti leidimą valstybėms narėms nustatyti specialias nukrypti leidžiančias priemones.

30. Apmokestinamojo asmens teisė mažinti mokestinę našta. Teisingumo Teismo praktikoje pripažįstama, kad apmokestinamieji asmenys paprastai gali laisvai pasirinkti organizacines struktūras ir sandorių formas, kurios jiems atrodo tinkamiausias jų ekonominei veiklai, siekdami riboti mokesčių našta (Teisingumo Teismo 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimo byloje *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, 53 p.). Verslininko sprendimas pasirinkti atleistą nuo mokesčio sandorį arba apmokestinamąjį sandorį gali būti pagrįstas keliais veiksniais ir ypač objektyviai PVM sistemai būdingais mokesčio pobūdžio sumetimais. Taigi, kaip matyti iš Teisingumo Teismo praktikos, jei apmokestinamasis asmuo gali rinktis iš skirtingų sandorių, jis turi teisę pasirinkti tokį

veiklos planą, kad sumažintų savo mokestinę skolą (žr., be kita ko, Teisingumo Teismo 2006 m. vasario 21 d. sprendimo byloje *Halifax ir kt.*, C-255/02, 73 p.).

Pavyzdžiui, pagrindinėje byloje, kurioje priimtas Teisingumo Teismo 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimas byloje *RBS Deutschland* (C-277/09), buvo nagrinėjamas ginčas tarp mokesčių administratoriaus ir bendrovės *RBS Deutschland Holdings GmbH* (toliau – RBSD) dėl pirmojo atsisakymo leisti atskaityti PVM už motorinių transporto priemonių, skirtų naudoti lizingo sandoriams, pirkimą. Nustatyta, kad RBSD yra Vokietijoje įsteigta bendrovė, teikianti bankininkystės ir lizingo paslaugas. Jungtinėje Karalystėje RBSD neturi buveinės, tačiau ten yra įregistruota PVM tikslais kaip neįsisteigęs apmokestinamasis asmuo. 2001 metais RBSD su Jungtinėje Karalystėje buveinę turinčia bendrove sudarė finansinio lizingo paslaugų sutartis. Šiuo tikslu RBSD nupirko Jungtinėje Karalystėje turistines transporto priemones iš Jungtinėje Karalystėje įregistruotos bendrovės. Nuompinigiai pagal lizingo sutartis nebuvo apmokestinami PVM Jungtinėje Karalystėje, nes pagal Britanijos įstatymus minėti sandoriai buvo paslaugų tiekimas, todėl, Britanijos mokesčių administratoriaus nuomone, jis įvyko Vokietijoje, t. y. ten, kur paslaugos teikėjas turi savo buveinę. Šie nuompinigiai nebuvo apmokestinami PVM ir Vokietijoje, nes pagal Vokietijos teisę šie sandoriai buvo prekių tiekimas, įvykęs Jungtinėje Karalystėje, t. y. ten, kur buvo prekės tiekimo metu. Taigi PVM už pagrindinėje byloje aptariamus nuompinigius nebuvo sumokėtas nei Jungtinėje Karalystėje, nei Vokietijoje. Tačiau Jungtinėje Karalystėje pardavimo mokestis buvo sumokėtas už automobilių pardavimą.

RBSD prašė Britanijos mokesčių administratoriaus leisti atskaityti visą 314 056,04 GBP PVM, kurį jai sąskaitose faktūrose nurodė automobilių pardavėjas. Šis RBSD prašymas buvo atmestas, be kita ko, motyvuojant, kad pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punktą negalima atskaityti pirkimo PVM, sumokėto už prekes, vėliau naudojamas sandoriams, kuriems netaikomas pardavimo PVM. Mokesčių administratorius būtent pabrėžė, kad pirkimo mokestis negali būti atskaitytas ar grąžintas, jei sąskaitoje faktūroje nebuvo nurodytas pardavimo mokestis. Be to, RBSD piktnaudžiavo vykdydama savo veiklą, nes jos sudaryto teisinio susitarimo esminis tikslas buvo gauti mokestinį pranašumą, taip pažeidžiant direktyvos tikslą. Lizingo sutarčių sąlygos buvo parengtos taip, kad būtų išnaudoti direktyvos įgyvendinimo Jungtinės Karalystės ir Vokietijos teisės aktuose skirtumai.

Vertindamas ginčo faktines aplinkybes, Teisingumo Teismas pirmiausia pastebėjo, kad jei minėtus lizingo sandorius sudarytų Jungtinėje Karalystėje buveinę turinti bendrovė su kita toje pačioje valstybėje narėje įsteigta bendrove, jos turėtų teisę į PVM atskaitą pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktą, kiek tai susiję su pirkimo mokesčiu, sumokėtu už automobilių, kurie yra lizingo objektas, pirkimą. Pagal šią direktyvos nuostatą valstybės narės suteikia kiekvienam apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti pirkimo PVM tiek, kiek prekės yra vėliau naudojamos sandoriams, susijusiems su kitoje šalyje vykdoma ekonomine veikla, už kuriuos mokestį būtų galima atskaityti, jeigu jie būtų sudaryti tos šalies teritorijoje. Taigi pagal šią nuostatą teisė atskaityti pirkimo PVM už kai kuriuos sandorius kitų pardavimo sandorių, sudarytų kitoje valstybėje narėje, atžvilgiu priklauso nuo klausimo, ar ši teisė egzistuoja, jei visi sandoriai būtų sudaryti vienoje valstybėje narėje. Atitinkamai Teisingumo Teismas sprendė, kad taip yra pagrindinės bylos aplinkybėmis. RBSD galėjo pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies a punktą pretenduoti į ginčo PVM atskaitą ir ši teisė

negalėjo būti apribota vien dėl to, kad pardavimo sandoriai nebuvo apmokestinami PVM Vokietijoje.

Vertindamas, ar sudarant minėtus sandorius nebuvo piktnaudžiaujama teise (ar šių sandorių pagrindinis tikslas nebuvo įgyti mokestinį pranašumą), Teisingumo Teismas nurodė, kad šie sandoriai buvo sudaryti tarp dviejų teisiškai nesusijusių šalių, todėl aišku, kad šie sandoriai nebuvo dirbtiniai ir buvo sudaryti kaip normalūs komerciniai mainai. Aptariamų sandorių charakteristikos ir santykių tarp bendrovių, kurios sudarė sandorius, pobūdis, nepateikė jokių įrodymų, leidžiančių nustatyti dirbtinį, ekonomiškai nepagrįstą darinį, kuriuo siekiama vien gauti mokestinės naudos, kadangi RBSD yra Vokietijoje įsteigta bendrovė, teikianti bankininkystės ir lizingo paslaugas. Šiomis aplinkybėmis faktas, kad paslaugas suteikė vienoje valstybėje narėje įsteigta bendrovė kitoje valstybėje narėje įsteigta bendrovei ir kad sudarytų sandorių sąlygos buvo pasirinktos pagal atitinkamų ūkio subjektų svarstymus, neturėtų būti laikomas piktnaudžiavimu teise. RBSD suteikė aptariamą paslaugas, vykdydama realią ekonominę veiklą, o apmokestinamieji asmenys paprastai gali laisvai pasirinkti organizacines struktūras ir sandorių formas, kurios jiems atrodo tinkamiausios jų ekonominei veiklai ir siekdami riboti mokesčių našta (Teisingumo Teismo 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimo byloje *RBS Deutschland Holdings, C-277/09*, 30–33, 37, 50–53 p.).

31. Atskaitytino PVM nesumokėjimas į biudžetą. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, klausimas, ar už ankstesnius ar vėlesnius atitinkamų prekių pardavimo sandorius mokėtinas PVM buvo sumokėtas į valstybės išdą (biudžetą), neturi įtakos apmokestinamojo asmens teisei į atskaitą (šiuo klausimu, pvz., žr. Teisingumo Teismo 2006 m. sausio 12 d. sprendimo sujungtose bylose *Optigen ir kt., C-354/03, C-355/03 ir C-484/03*, 54 p.).

Atkreiptinas dėmesys ir į tai, jog kadangi, nepaisant direktyvos nuostatomis įtvirtintos bendros PVM sistemos, egzistuoja teisės aktų skirtumai tarp valstybių narių šiuo klausimu, faktas, kad valstybė narė dėl komercinio sandorio kvalifikavimo nesurenka pardavimo PVM, neturėtų atimti teisės į pirkimo PVM atskaitą iš apmokestinamojo asmens kitoje valstybėje narėje (Teisingumo Teismo 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimo byloje *RBS Deutschland Holdings, C-277/09*, 42 p.).

Paminėtina ir tai, kad net tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo neįvykdo pareigos sumokėti jam tenkančio importo PVM, jis vis tiek turi teisę šį PVM atskaityti. Pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies b punktą (PVM direktyvos 168 str. e p.) apmokestinamasis asmuo gali atskaityti PVM, „apskaičiuotą ar sumokėtą“ („mokėtiną arba sumokėtą“) už importuotas prekes šalies teritorijoje. Todėl apmokestinamojo asmens teisė į atskaitą apima ne tik jo sumokėtą PVM, bet ir mokėtiną PVM, t. y. tą, kurį jis dar turi sumokėti. Sąvoka „apskaičiuotas“ („mokėtinas“) yra susijusi su mokėtina mokesčio skola ir reiškia, kad apmokestinamasis asmuo turėjo pareigą sumokėti PVM sumą, kurią jis ketino atskaityti kaip pirkimo mokestį. Vadinasi, taikant minėtas nuostatas, teisė į importo PVM atskaitą iš esmės neturėtų priklausyti nuo faktiškai šio anksčiau sumokėto PVM (Teisingumo Teismo 2012 m. kovo 29 d. sprendimo byloje *Véleclair, C-414/10*, 18–20, 23 p.).

Minėtas Teisingumo Teismo 2012 m. kovo 29 d. sprendimas byloje *Véleclair (C-414/10)* buvo priimtas siekiant įvertinti, ar bankrutuojantis ūkio subjektas turi teisę atskaityti jo mokėtiną importo PVM, kurio jis nesumokėjo dėl muitų įstaigoms pateiktų

klaidingų deklaracijų ir vėlesnio nemokumo. Pastebėtina, kad mokesčių administratorius dėl suėjusių senaties terminų nebeturėjo teisės šio importo PVM išieškoti. Kita vertus, pagal nacionalinę teisę apmokestinamieji asmenys paprastai galėjo atskaityti tik sumokėtą importo PVM. Šiuo aspektu Teisingumo Teismas, priminęs, kad atskaitos sistemos tikslas yra išvaduoti verslininką nuo sumokėto ar mokėtino PVM, vykdamas jo bet kokią ekonominę veiklą, naštos, o bendroji PVM sistema užtikrina visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus, su sąlyga, kad pačiai šiai veiklai būtų taikomas PVM, pabrėžė, kad jei teisė į importo PVM atskaitą būtų susijusi su šiuo faktiškai anksčiau sumokėtu PVM, apmokestinamasis asmuo tam tikrą laikotarpį patirtų jam nepriklausančią ekonominę naštą, kurios siekiama išvengti būtent taikant atskaitą. Remdamasi minėtomis taisyklėmis dėl teisės atskaityti importo PVM atsiradimo momento, ši Europos Sąjungos teisminė institucija vertino, kad valstybei narei neleidžiama susieti teisės atskaityti importo PVM su tuo, ar asmuo, kuriam tenka prievolė jį sumokėti, anksčiau faktiškai jį sumokėjo, kai šis asmuo taip pat turi ir teisę į atskaitą. Teisingumo Teismas pabrėžė, jog šis aiškinimas nėra paneigiamas argumentu, kad faktiškai anksčiau nesumokėjus importo PVM, iškilų sukčiavimo ir piktnaudžiavimo PVM srityje pavojus. Aplinkybė, kad asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti importo PVM, taip pat turi ir teisę į šio PVM atskaitą, nepadidina sukčiavimo ar piktnaudžiavimo PVM srityje pavojaus. Atvirkščiai, aplinkybė, kad tas pats asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, turi ir teisę į atskaitą, priartina šią situaciją prie situacijos, kuriai taikoma atvirkštinio apmokestinimo PVM schema. Kaip Sąjungos teisės aktų leidėjas įtvirtino PVM direktyvos 42 konstatuojamojoje dalyje, ši schema, be kita ko, leidžia kovoti su sukčiavimu ir mokesčio vengimu, pastebėtu tam tikrų rūšių sandoriuose (Teisingumo Teismo 2012 m. kovo 29 d. sprendimo byloje *Véleclair*, C-414/10, 30, 34 ir 35 p.).

32. Netinkamas apskaitos tvarkymas. Bendroje PVM sistemoje valstybės narės privalo užtikrinti, kad apmokestinamieji asmenys vykdytų savo pareigas, ir šiuo atžvilgiu joms suteikta tam tikra diskrecija, ypač dėl turimų priemonių panaudojimo būdo. Pagal Teisingumo Teismo praktiką valstybės narės turi teisę, o tam tikrais atvejais – pareigą, patikrinti apmokestinamųjų asmenų deklaracijas, jų sąskaitas ir kitus svarbius dokumentus (žr. Teisingumo Teismo 2008 m. liepos 17 d. sprendimo byloje *Komisija prieš Italiją*, C-132/06, 37 p.; 2010 m. liepos 29 d. sprendimo byloje *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, C-188/09, 21 p.).

Dėl to PVM direktyvoje, konkrečiai kalbant, jos 242 straipsnyje (Šeštosios direktyvos 22 str. 2 d.), nustatyta pareiga kiekvienam apmokestinamajam asmeniui tvarkyti apskaitą išsamiai, kad mokesčių administratorius galėtų taikyti ir patikrinti PVM. Kaip priimdamas 2010 m. liepos 29 d. sprendimą byloje *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski* (C-188/09) sprendė Teisingumo Teismas, bendra PVM sistema nedraudžia valstybei narei laikinai tam tikru dydžiu apriboti teisės į pirkimo metu sumokėto mokesčio atskaitą apmokestinamiems asmenims, nesilaikiusiems formalumo įtraukti pardavimo atvejų į apskaitą, su sąlyga, kad numatyta sankcija nepažeidžia proporcingumo principo (žr. šio sprendimo 30 p.).

Tačiau pastebėtina, kad prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo galbūt neįvykdyti tam tikri apskaitos pobūdžio reikalavimai paprastai negali paneigti tiekėtų prekių ar suteiktų

paslaugų gavėjo teisės į atskaitą, kiek tai susiję su už jas (prekes ar paslaugas) sumokėtu PVM, jeigu su suteiktomis paslaugomis susijusiose sąskaitose faktūrose nurodyti visi PVM direktyvos (Šeštosios direktyvos) reikalaujami duomenys (žr. Teisingumo Teismo 2014 m. vasario 13 d. sprendimo byloje *Maks Pen*, C-18/13, 47 p. ir jame nurodytą šio teismo praktiką). Pavyzdžiui, minėtame sprendime byloje *Maks Pen* (C-18/13) nustatyta, kad paneigdamas apmokestinamojo asmens teisę į pirkimo PVM atskaitą, mokesčių administratorius, be kita ko, rėmėsi aplinkybe, jog tvarkant apskaitą nebuvo laikomasi visų nacionalinių apskaitos taisyklių, atitinkančių tarptautinius apskaitos standartus, įskaitant nacionalinę nuostatą, pagal kurią paslauga laikoma suteikta tada, kai įvykdytos pajamų, gautų iš atitinkamos suteiktos paslaugos, pripažinimo sąlygos. Šiuo aspektu priminęs, kad pagal PVM 273 straipsnio pirmą pastraipą valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, Teisingumo Teismas taip pat pabrėžė, kad šia galimybe, kuria gali būti pasinaudojama, tik jeigu nedaromas poveikis prekybai tarp valstybių narių, juo labiau negali būti naudojamosi siekiant nustatyti papildomas pareigas nei numatytos šioje direktyvoje. Be to, šia galimybe valstybėms narėms negali būti leidžiama nustatyti priemonių, kurios viršytų tai, kas būtina siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas mokestis, ir išvengti sukčiavimo. Todėl jeigu jos atitinka šiuos apribojimus, Sąjungos teise nedraudžiamos papildomos nacionalinės apskaitos taisyklės, patvirtintos remiantis tarptautiniais apskaitos standartais, Sąjungoje taikytinai 2002 m. liepos 19 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamente (EB) Nr. 1606/2002 dėl tarptautinių apskaitos standartų taikymo numatytais sąlygomis. Toliau kalbėdamas apie klausimą, ar šiose nacionalinėse apskaitos taisyklėse gali būti numatyta, kad paslauga laikoma suteikta tada, kai įvykdytos pajamų, gautų iš atitinkamos suteiktos paslaugos, pripažinimo sąlygos, Teisingumo Teismas konstatavo, kad dėl tokios taisyklės prievolė apskaičiuoti PVM už tokį paslaugų teikimą atsirastų tik nuo tada, kai paslaugos teikėjo ar jo subrangovo patirtos išlaidos būtų įrašytos į šių ūkio subjektų apskaitą. Tačiau pagal PVM direktyvos 167 straipsnį teisė į atskaitą atsiranda, kai atsiranda prievolė apskaičiuoti atskaitytiną PVM, ir kad pagal šios direktyvos 63 straipsnį prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda suteikus paslaugas. Todėl, išskyrus specifines minėtos direktyvos 64 ir 65 straipsniuose nurodytas situacijas, momentas, kada kyla prievolė apskaičiuoti mokestį, taigi ir apmokestinamasis asmuo gali jį atskaityti, negali būti bendrai nustatytas pagal formalumą, kaip antai pagal paslaugų teikėjų jų patirtų išlaidų teikiant paslaugas įtraukimą į apskaitą, įvykdymą. Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas sprendė, kad PVM direktyvą, visų pirma pagal jos 242 straipsnį reikalaujant, kad kiekvienas apmokestinamasis asmuo tvarkytų pakankamai detalią apskaitą, kad būtų galima taikyti PVM, o mokesčių administratorius galėtų jį patikrinti, reikia aiškinti taip, kad ja nedraudžiama atitinkamai valstybei narei, laikantis šios direktyvos 273 straipsnyje numatytų apribojimų, reikalauti, kad visi apmokestinamieji asmenys šiuo atžvilgiu laikytųsi visų nacionalinių apskaitos taisyklių, atitinkančių tarptautinius apskaitos standartus, jeigu šiuo klausimu nustatytos priemonės neviršija to, kas būtina tikslams užtikrinti tinkamą mokesčio surinkimą ir išvengti sukčiavimo pasiekti. Šiuo atžvilgiu PVM direktyva draudžiama nacionalinė nuostata, pagal kurią paslauga laikoma suteikta tada, kai įvykdytos iš atitinkamo paslaugos teikimo gautų pajamų pripažinimo sąlygos.

33. Formalių reikalavimų nesilaikymas. Teisingumo Teismas ne kartą yra konstatavęs, kad pagal mokestinio neutralumo principą reikalaujama, kad būtų suteikta teisė į pirkimo PVM atskaitą, jeigu esminiai reikalavimai yra įvykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formalių reikalavimų (pvz., žr. Teisingumo Teismo 2008 m. gegužės 8 d. sprendimo sujungtose bylose *Ecotrade*, C-95/07 ir C-96/07, 63 p.). Kitaip būtų tik tuomet, jeigu tokių formalių reikalavimų pažeidimas neleistų pateikti neginčijamo įrodymo, kad esminiai reikalavimai yra įvykdyti (Teisingumo Teismo 2012 m. liepos 12 d. sprendimo byloje *EMS*, C-284/11, 70 ir 71 p.).

33.1. Nepranešimas apie apmokestinamą veiklą, licencijos praradimas. Jau minėta, kad tiek pirkėjo, tiek prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo nepranešimas apie apmokestinamąją veiklą (neįregistravimas PVM mokėtoju) savaime nesudaro pagrindo paneigti šių apmokestinamųjų asmenų teisės į PVM atskaitą (šiuo klausimu žr. apžvalgos skyrių „Registravimasis PVM mokėtoju“ 13 p.). Be to, Teisingumo Teismas yra pripažinęs, kad PVM direktyvą ir mokesčių neutralumo principą reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama mokesčių administratoriui atsisakyti apmokestinamajam asmeniui suteikti teisę atskaityti už jam patiektas prekes ar suteiktas paslaugas mokėtiną ar sumokėtą PVM vien dėl to, kad sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens individualaus verslininko veiklos licencija panaikinta prieš jam patiekiant prekes ar suteikiant paslaugas ar išrašant atitinkamą sąskaitą faktūrą, kai sąskaitoje faktūroje nurodyti visi pagal šios direktyvos 226 straipsnį reikalaujami duomenys, t. y. būtent tie, kurie reikalingi šią sąskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui ir patiektų prekių ar suteiktų paslaugų pobūdžiui identifikuoti (Teisingumo Teismo 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimo byloje *Gábor Tóth*, C-324/11, 33 ir 34 p.).

33.2. Sąskaitos faktūros trūkumai. Pagal nacionalinę teisę reikalaujamų kitų, nei PVM direktyvoje (Šeštojoje direktyvoje) numatytų duomenų sąskaitoje faktūroje nenurodymas (netinkamas nurodymas) ar reikalavimų neįvykdymas (netinkamas įvykdymas) pagal bendrąją taisyklę savaime negali paneigti teisės į PVM atskaitą (šiuo klausimu žr. apžvalgos skyrių „Privalomi sąskaitos faktūros rekvizitai“, 22 p.). Pavyzdžiui, 2010 m. rugsėjo 30 d. sprendime byloje *Uszodaépítő* (C-392/09) nustatyta, kad mokesčių administratorius atsisakė pripažinti ieškovės pagrindinėje byloje teisę atskaityti PVM dėl statybos darbų, kuriuos jos subrangovės atliko per 2007 m., motyvuodamas tuo, kad, pirma, ši ieškovė, kiek tai susiję su minėtais sandoriais, neturėjo pakeistų sąskaitų faktūrų, kaip to reikalaujama pagal naujai įsigaliojusias nacionalinės teisės aktų nuostatas, kurios buvo taikomos atgaline data, ir kad, antra, ji nepakeitė savo 2007 m. mokesčių deklaracijos remdamasi tokiomis pakeistomis sąskaitomis faktūromis. Byloje nustatyta, kad buvo įvykdytos PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte nustatytos materialinės teisės į PVM atskaitą įgijimo sąlygos, kad ieškovė pagrindinėje byloje galėtų pasinaudoti šia teise dėl PVM, susijusio su jos subrangovių atliktais statybos darbais, šios paslaugos iš esmės buvo skirtos apmokestinamojo asmens apmokestinamiesiems sandoriams. Be to, remiantis 2007 mokesčių metų mokesčio deklaracija, mokesčių administratorius buvo informuotas apie šių materialinių sąlygų įvykdymą, jis (mokesčių administratorius) turėjo visą informaciją, reikalingą nustatyti, kad ieškovė pagrindinėje byloje, kaip jos subrangovių atliktų statybos darbų gavėja, privalėjo sumokėti PVM. Atitinkamai pripažinęs, kad dėl tokių formalumų, kokie buvo nagrinėjami

pagrindinėje byloje, nustatymo ieškovei pagrindinėje byloje gali tapti neįmanoma pasinaudoti teise į atskaitą, Teisingumo Teismas konstatavo, kad pagal PVM direktyvos 167, 168 straipsnius ir 178 straipsnio f punktą buvo draudžiama nacionalinėje teisėje nustatyti pagrindinėje byloje nagrinėtus formalumus (Teisingumo Teismo 2010 m. rugsėjo 30 d. sprendimo byloje *Uszodaépítő*, C-392/09, 41–45 p.).

33.3. Negalėjimas pasinaudoti prekėmis ar paslaugomis. Paprastai, jei apmokestinamasis asmuo negalėjo naudoti prekių ar paslaugų, kurių atžvilgiu pasinaudojo atskaita, apmokestinamiesiems sandoriams dėl nuo jo valios nepriklausančių aplinkybių, teisė į atskaitą išlieka, jei nėra sukčiaujama ar piktnaudžiaujama teise bei nėra pagrindo atlikti PVM atskaitos tikslinimo pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnyje (PVM direktyvos 184–192 str.) įtvirtintas taisykles (Teisingumo Teismo 2000 m. birželio 8 d. sprendimo byloje *Schlosstrasse*, C-396/98, 42 p.).

Pavyzdžiui, priimdamas 1998 m. sausio 15 d. sprendimą byloje *Ghent Coal Terminal* (C-37/95) Teisingumo Teismas nustatė, kad 1980 m. *Ghent Coal Terminal NV* (toliau – ir *Ghent Coal*) įsigijo žemės sklypą uosto teritorijoje, kur po įsigijimo atliko tam tikrus investicinius veiksmus. Už investicijas sumokėjusi pirkimo PVM ši bendrovė nedelsiant jį atskaitė. 1983 m. kovo 1 d. vietos savivaldybės iniciatyva aptariamą žemės sklypą bendrovė iškeitė į kitą sklypą uosto teritorijoje. Atitinkamai *Ghent Coal* savo veikloje taip ir nepanaudojo žemės sklypo, kuriame atliko minėtus parengiamuosius darbus. Pagrindinėje byloje nebuvo ginčo, kad minėtos investicijos (parengiamieji darbai) buvo įprastiniai aptariamame sklype planuoti vykdyti veiklai, minėtas sklypų sukeitimas nebuvo ir negalėjo būti numatytas, bendrovė šio sklypų sukeitimo ekonominiu požiūriu negalėjo išvengti, toks sukeitimas iš esmės buvo atliktas dėl ekonominio *force majeure*. Tačiau mokesčių administratorius vertino, jog, kadangi bendrovė žemės sklypo taip ir nepanaudojo savo ekonominėje veikloje, ji neturi teisės į minėto pirkimo PVM, susijusio su investicijomis (parengiamaisiais darbais) atskaitą. Paneigdamas tokią nacionalinių institucijų poziciją, Teisingumo Teismas sprendė, kad apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, turi teisę atskaityti apmokestinamajai veiklai vykdyti reikalingiems investiciniams (parengiamiesiems) darbams atlikti įsigytų prekių ir paslaugų pirkimo PVM. Ši teisė išlieka ir tais atvejais, kai dėl nuo apmokestinamojo asmens valios nepriklausančių aplinkybių, šis niekada nepanaudojo atitinkamų prekių ar paslaugų savo apmokestinamojoje veikloje. Kartu svarbu pažymėti, kad investicinių prekių tiekimas per tikslinamąjį laikotarpį, koks buvo susiklostęs apžvelgiamoje byloje, gali lemti pareigą patikslinti PVM atskaitą Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 3 dalyje nustatyta tvarka (Teisingumo Teismo 1998 m. sausio 15 d. sprendimo byloje *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, 23 ir 24 p.; apie PVM atskaitos tikslinimą skaitykite apžvalgos skyriuje „PVM atskaitos tikslinimas“, 24–26 p.).

Kova su sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu

34. Bendrosios nuostatos. Kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra PVM direktyvoje (Šeštojoje direktyvoje) pripažintas ir ja siekiamas tikslas (žr., be kita ko, Teisingumo Teismo 2010 m. gruodžio 7 d. sprendimo byloje R, C-285/09, 36 p.; 2011 m. spalio 27 d. sprendimo byloje *Tanoarch*, C-504/10, 50 p.).

34.1. Bendrų principų paisymas. Įgyvendindamos direktyvų joms suteiktas galias valstybės narės turi laikytis bendrų principų, sudarančių Sąjungos teisinės sistemos dalį, tarp kurių yra, be kita ko, teisinio saugumo ir proporcingumo bei teisėtų lūkesčių apsaugos principai (žr. šiuo klausimu Teisingumo Teismo 1997 m. gruodžio 18 d. sprendimo sujungtose bylose *Molenheide ir kt.*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 ir C-47/96, 45–48 p.; 2006 m. gegužės 11 d. sprendimo byloje *Federation of Technological Industries ir kt.*, C-384/04, 29 p.; 2006 m. rugsėjo 14 d. sprendimo sujungtose bylose *Elmeke*, C-181/04–C-183/04, 31 p.). Kalbant konkrečiai apie proporcingumo principą, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, jog pagal šį principą valstybės narės privalo nustatyti priemones, kurios, leisdamos veiksmingai pasiekti vidaus teisės tikslus, kuo mažiau prieštarautų atitinkamais Sąjungos teisės aktais nustatytiems tikslams ir principams (pvz., žr. Teisingumo Teismo 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimo byloje *Teleos ir kt.*, C-409/04, 52 p.). Nors valstybės narės nustatytos priemonės turi kuo efektyviau užtikrinti valstybės išdo pajamas, šios priemonės negali viršyti to, kas yra būtina šiam tikslui pasiekti (Teisingumo Teismo 2006 m. gegužės 11 d. sprendimo byloje *Federation of Technological Industries ir kt.*, C-384/04, 30 p.).

Pavyzdžiui, pagal PVM direktyvos 273 straipsnio pirmą pastraipą valstybės narės gali nustatyti kitas pareigas nei numatytos šioje direktyvoje, kai jos mano, kad šios pareigos būtinos užtikrinti teisingą PVM surinkimą ir išvengti sukčiavimo. Tačiau, net jei šia nuostata valstybėms narėms suteikiama tam tikra veiksmų laisvė, pagal šio straipsnio antrą pastraipą šia galimybe negali būti naudojamosi siekiant nustatyti papildomų sąskaitų faktūrų išrašymo pareigų prie jau nustatytų šios direktyvos XI antraštinės dalies „Apmokestinamųjų asmenų ir tam tikrų neapmokestinamųjų asmenų prievolės“ 3 skyriuje „Sąskaita faktūra“, visų pirma – jos 226 straipsnyje. Be to, priemonės, kurias valstybės narės gali priimti pagal PVM direktyvos 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 (žr. Teisingumo Teismo 2012 m. birželio 21 d. sprendimo sujungtose bylose *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, 55 ir 57 p. ir jose nurodytą šio teismo praktiką).

34.2. Teisės į atskaitą paneigimas, kaip sankcija. Nors valstybės narės, kai nesilaikoma įpareigojimų, gali, pavyzdžiui, nustatyti sankcijas siekiant tinkamai rinkti PVM ir užkirsti kelią sukčiavimui, jos neturi viršyti to, kas būtina šiam tikslui pasiekti (šiuo klausimu žr. Teisingumo Teismo 2008 m. gegužės 8 d. sprendimo sujungtose bylose *Ecotrade*, C-95/07 ir C-96/07, 65 ir 67 p.). Kalbant apie sankciją, kuria visiškai atsisakoma suteikti teisę į atskaitą, pažymėtina, kad bendra PVM sistema siekiama užtikrinti visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, kuris apmokestinamajam asmeniui suponuoja galimybę pagal PVM direktyvos 167 straipsnį atskaityti mokėtiną arba sumokėtą PVM vykdant bet kokią savo ekonominę veiklą (Teisingumo Teismo 2012 m. liepos 12 d. sprendimo byloje *EMS*, C-284/11, 68 p.). Valstybės narės pagal proporcingumo principą privalo imtis tokių priemonių, kurios, leisdamos veiksmingai pasiekti vidaus teisės tikslus, kuo mažiau prieštarautų atitinkamais Sąjungos teisės aktais nustatytiems tikslams ir principams *inter alia* pagrindiniam teisės į PVM atskaitą principui (žr. Teisingumo Teismo 2008 m. birželio 10 d. sprendimo byloje

Sosnowska, C-25/07, 23 p.). Atsižvelgiant į svarbią teisės į atskaitą vietą bendroje PVM sistemoje, tokia sankcija – visiškas teisės į atskaitą paneigimas – būtų neproporcinga, jei, pavyzdžiui, paaiškėtų, jog jokios žalos valstybės biudžetui ar piktnaudžiavimo nebuvo nustatyta. Iš tiesų nuo pirkimo PVM atleidžiama, jeigu įvykdomi esminiai reikalavimai, net jei apmokestinamieji asmenys nesilaikė tam tikrų formalių reikalavimų. Kitaip būtų, kaip minėta, tik tuomet, jeigu tokių formalių reikalavimų pažeidimas neleistų pateikti neginčijamo įrodymo, kad esminiai reikalavimai yra įvykdyti (Teisingumo Teismo 2012 m. liepos 12 d. sprendimo byloje *EMS*, C-284/11, 70 ir 71 p.).

Kiek tai susiję su teisės į PVM atskaitą ribojimu apmokestinamojo asmens mokesčių vengimo atvejais, Teisingumo Teismo praktikoje yra pripažįstama, kad asmenys negali remtis Sąjungos teisės normomis sukčiaudami ar piktnaudžiaudami (žr., be kita ko, Teisingumo Teismo 2005 m. kovo 3 d. sprendimo byloje *Fini H*, C-32/03, 32 p.). Todėl nacionalinės institucijos ir teismai turi neleisti pasinaudoti teise į atskaitą, jeigu atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatoma, kad šia teise remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant (šiuo klausimu žr. Teisingumo Teismo 2005 m. kovo 3 d. sprendimo byloje *Fini H*, C-32/03, 33 ir 34 p.; 2006 m. liepos 6 d. sprendimo sujungtose bylose *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, 55 p.; 2012 m. kovo 29 d. sprendimo byloje *Véleclair*, C-414/10, 32 p.), taip pat dalyvaujant į sukčiavimą ar piktnaudžiavimą įtrauktame sandoryje (ūkinėje operacijoje), kai apmokestinamasis asmuo, sudarydamas atitinkamą sandorį, žino (gali žinoti) apie tai (plačiau žr. „Žinojimas (turėjimas žinoti) apie dalyvavimą į mokesčių vengimą įtrauktame sandoryje“, 37 p.).

34.3. Baudos, delspinigiai, kitos piniginės sankcijos. Dėl taikomų priemonių paminėtina, kad, pavyzdžiui, valstybės narės gali tam tikromis sąlygomis ūkinės operacijos Bendrijos viduje slėpimą laikyti bandymu sukčiauti PVM srityje ir tokiu atveju taikyti savo vidaus teisėje numatytas baudas arba pinigines sankcijas, su sąlyga, jei jos yra proporcingos pažeidimo sunkumui (Teisingumo Teismo 2012 m. liepos 12 d. sprendimo byloje *EMS*, C-284/11, 73 p.). Be to, ir delspinigių sumokėjimas minėtu atveju gali būti pakankama sankcija, jei ji neviršija to, kas būtina siekiant tikslo išvengti sukčiavimo ir užtikrinti teisingą PVM surinkimą. Tačiau tokia sankcija būtų neproporcinga, jei bendra reikalaujamų sumokėti delspinigių suma būtų lygi atskaitytinam mokesčiui, nes tokiu atveju apmokestinamasis asmuo iš esmės netektų teisės į atskaitą. Sankcijos proporcingumą turi įvertinti nacionalinis teismas (Teisingumo Teismo 2012 m. liepos 12 d. sprendimo byloje *EMS*, C-284/11, 75 ir 76 p.).

Toks vertinimas buvo pateiktas pastarojoje byloje *EMS* (C-284/11) analizuojant kompetentingų nacionalinių institucijų praktiką, kai pripažinus, jog apmokestinamasis asmuo, įvykđęs prekių įsigijimą Bendrijos viduje, PVM sumokėjo pavėluotai, už tai kaip sankcija buvo nustatytos palūkanos ir, be to, paskirta sankcija, kuria uždrausta teisė į atskaitą. Taip pat buvo nustatyta, kad pagrindinėje byloje tiekimas Bendrijos viduje nebuvo nuslėptas ir apie jį buvo duomenų apmokestinamojo asmens apskaitoje. Mokesčių institucija turėjo reikiamus duomenis, kuriais remdamasi ji iš principo galėjo patikrinti, ar esminiai reikalavimai iš tiesų įvykdyti (tai bet kuriuo atveju turi nustatyti nacionalinis teismas). Pripažinęs, kad pavėluotas PVM sumokėjimas sudaro pagrindą skaičiuoti delspinigius, šis teismas taip pat pabrėžė, jog tokia sankcija būtų neproporcinga, jei bendra reikalaujamų sumokėti delspinigių suma būtų lygi atskaitytinam mokesčiui, nes tokiu atveju apmokestinamasis asmuo iš esmės netektų teisės į

atskaitą. Teisingumo Teismas nusprendė, kad fiskalinio neutralumo principas draudžia taikyti sankciją, kuria atsisakoma suteikti teisę į atskaitą pavėluotai sumokėjus PVM, bet nedraudžia reikalauti sumokėti delspinigius, jei šia sankcija nepažeidžiamas proporcingumo principas, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Priimdamas 2010 m. liepos 29 d. sprendimą byloje *Profaktor* (C-188/09), Teisingumo Teismas, be kita ko, vertino nacionalinėje teisėje numatytą sankciją, numatančią, kad apmokestinamajam asmeniui nesilaikant pareigos naudoti kasos aparatus, atskaitomas PVM sumažinamas 30 proc. Kaip pastebėjo šis teismas, ši sankcija turi būti traktuojama kaip administracinė nuobauda, kurios atgrasomuoju poveikiu siekiama užtikrinti pareigos apskaitoje naudoti kasos aparatus efektyvumą. Nepaneigdamas tokios priemonės galimumo, Teisingumo Teismas vis tik pastebėjo, kad ji, paveikdama atskaitomą sumą, gali pažeisti bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumo principą, jei sankcijos dydžio nustatymo būdai ir sąlygos, pagal kurias konstatuojami, tiriami ir galbūt vertinami mokesčių administratoriaus pateikti faktai, siekiant įgyvendinti šią sankciją, paneigia pačią teisės į PVM atskaitą esmę. Nacionalinis teismas turi patikrinti, ar šie būdai ir sąlygos, įtvirtinti nacionalinėje teisėje, nesukelia tokių pasekmių, tačiau ši Europos Sąjungos teisminė institucija pastebėjo, kad pagrindinėje byloje nagrinėtas išskaitymas apribotas iki 30 proc., išlaikant pirkimo metu sumokėto mokesčio pagrindinę dalį, nėra nei per didelis, nei per mažas siekiant užtikrinti nagrinėjamos sankcijos atgrasomąjį pobūdį ir jos efektyvumą. Be to, kadangi sankcijos tikslas yra ne ištaisyti apskaitos klaidas, o jų išvengti, į jos pastovų pobūdį, pasireiškiantį taikant fiksuotą 30 proc. dydį, ir, atitinkamai, ryšio tarp nuobaudos dydžio ir klaidų, kurias apmokestinamasis asmuo galėjo padaryti, nebuvimą negali būti atsižvelgta vertinant šios sankcijos proporcingumą. Gi kasos aparatų nebuvimas kliudo tiksliai nustatyti atliktų pardavimo atvejų kiekį ir todėl neleidžia vertinti sankcijos pritaikymo atsižvelgiant į galimų apskaitos klaidų skaičių. Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas sprendė, kad nedraudžiama valstybei narei laikinai apriboti teisės į pirkimo metu sumokėto mokesčio atskaitą apmokestinamiems asmenims, nesilaikiusiems formalumo įtraukti pardavimo atvejų į apskaitą, su sąlyga, kad numatyta sankcija nepažeidžia proporcingumo principo (Teisingumo Teismo 2010 m. liepos 29 d. sprendimo byloje *Profaktor*, C-188/09, 34–39 p.).

35. Sukčiavimas. Kaip ne kartą yra konstatavęs Teisingumo Teismas, objektyvūs kriterijai, kuriais grindžiamos apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliekamo prekių tiekimo ir ekonominės veiklos sąvokos, paties apmokestinamojo asmens mokesčio sukčiavimo atveju yra nepatenkinami, todėl šis asmuo neįgyja teisės į PVM atskaitą (pvz., žr. Teisingumo Teismo 2006 m. vasario 21 d. sprendimo byloje *Halifax ir kt.*, C-255/02, 59 p.; 2012 m. gruodžio 6 d. sprendimo byloje *Bonik*, C-285/11, 38 p.). Todėl jeigu mokesčių administratorius nusprendžia, kad teise atskaityti buvo pasinaudota sukčiaujant, jis turi teisę prašyti atgaline data grąžinti atskaitytas sumas, o nacionalinis teismas turi atsisakyti leisti naudotis teise į atskaitą, jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes įrodoma, kad šia teise remiamasi sukčiaujant (žr. Teisingumo Teismo 2006 m. liepos 6 d. sprendimo sujungtose bylose *Axel Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, 55 p. ir jame nurodytą šio teismo praktiką). Pabrėžtina ir tai, kad teisę į PVM atskaitą praranda ir tas apmokestinamasis asmuo, kuris nors ir pats (asmeniškai)

neatlieka minėtų sukčiavimo veiksmų, tačiau sudarydamas sandorį žino (gali žinoti), jog šis sandoris yra įtrauktas į sukčiavimą PVM srityje (šiuo klausimu plačiau skaitykite apžvalgos skyriuje „Žinojimas (turėjimas žinoti) apie dalyvavimą į mokesčių vengimą įtrauktame sandoryje“, 37 p.).

Teisingumo Teismas nėra suformulavęs vieningos sukčiavimo sąvokos, nėra pateikęs sąrašo atvejų, kurie laikytini sukčiavimu PVM. Tokiais atvejais šios Europos Sąjungos teisminės institucijos praktikoje pripažįstama, pavyzdžiui, neteisingų (klaidingų) sąskaitų faktūrų išrašymas, deklaracijų pateikimas (Teisingumo Teismo 2006 m. vasario 21 d. didžiosios kolegijos sprendimo byloje *University of Huddersfield*, C-223/03, 51 p.; 2000 m. rugsėjo 19 d. sprendimo byloje *Schmeink & Cofreth ir Strobel*, C-454/98, 62 p.; 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimo byloje *Gábor Tóth*, C-324/11, 48 p.).

Klaidingų sąskaitų faktūrų ar klaidingų deklaracijų pateikimas bei visos kitos su įrodymais susijusios manipuliacijos gali sutrukdyti teisingai surinkti mokestį ir taip pakenkti sklandžiam bendrosios PVM sistemos veikimui. Todėl Sąjungos teisė nedraudžia valstybėms narėms neteisingų sąskaitų faktūrų išrašymą laikyti sukčiavimu mokesčių srityje (Teisingumo Teismo 2010 m. gruodžio 7 d. sprendimas byloje *R.*, C-285/09, 48 ir 49 p.). Atvejais, kai, pavyzdžiui, sąskaitoje faktūroje nurodomi realiai neįvykusios ūkinės operacijos, paminėtina, kad Sąjungos teise neužkertamas kelias kompetentingoms institucijoms tikrinti sandorių, už kuriuos apmokestinamasis asmuo išrašė sąskaitas faktūras, buvimo faktą ir, prireikus, tikslinti apmokestinamojo asmens deklaracijų pagrindu atsiradusią mokestinę skolą. Tokio patikrinimo rezultatas, kaip ir sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens apskaičiuoto PVM deklaravimas ir sumokėjimas, yra aplinkybė, į kurią turi atsižvelgti nacionalinis teismas, vertindamas apmokestinamojo sandorio, konkrečiu atveju suteikiančio sąskaitos faktūros gavėjui teisę į atskaitą, buvimo faktą (Teisingumo Teismo 2013 m. sausio 31 d. sprendimo byloje *Stroy trans*, C-642/11, 37 p.). Jei apskaitos dokumentuose nurodomas ne faktiškai prekes pateikęs (paslaugas suteikęs), bet kitas ūkio subjektas (apmokestinamasis asmuo), paminėtina, kad kai mokesčių institucija pateikia konkrečių įrodymų dėl sukčiavimo buvimo, nei PVM direktyva (Šeštoji direktyva), nei mokesčių neutralumo principu nedraudžiama nacionaliniam teismui, vykstant ginčui tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių institucijos dėl atsisakymo suteikti teisę į atskaitą, patikrinti, ar sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo, kuris siekia pasinaudoti teise į atskaitą, pats įvykdė aptariamą sandorį, ir šiuo tikslu atsižvelgti į visas konkrečius atvejo aplinkybes (Teisingumo Teismo 2012 m. rugsėjo 6 d. sprendimo byloje *Gábor Tóth*, C-324/11, 50 p.). Žinoma, apmokestinamajam asmeniui nežinant ir neturint žinoti, jog jam prekes tiekė ar (ir) paslaugas teikė ne sąskaitoje faktūroje nurodytas asmuo, minėta aplinkybė automatiškai negali paneigti jo teisės į PVM atskaitą.

Paplitęs ir taip vadinamas „karuselinis“ sukčiavimas, kuris taip pat paneigia tokiame sukčiavime dalyvavusių ūkio subjektų (tiek tiesiogiai dalyvavusių, tiek žinojusių ar turėjusių žinoti apie sudaromų sandorių įtraukimą į sukčiavimą PVM) teisę į PVM atskaitą. Pavyzdžiui, vienoje iš nacionalinių teismų nagrinėtų bylų, dėl kurių priimtas Teisingumo Teismo 2006 m. sausio 12 d. sprendimas sujungtose bylose *Optigen ir kt.* (C-354/03, C-355/03 ir C-484/03), nacionalinis teismas aptariamam sukčiavimu vertino taip organizuotą prekių tiekimą: (1) bendrovė A, įsteigta vienoje valstybėje narėje, parduoda prekes bendrovei B, įsteigtai antroje valstybėje narėje; (2) bendrovė B, kuri yra pareigų nevykdantis ar neteisėtai PVM mokėtojo kodą naudojantis ūkio subjektas,

nuostolingai perparduoda šias prekes amortizuojančiai bendrovei C, įsteigta antroje valstybėje narėje. Vėlesni pardavimai gali būti pelningi. Bendrovė B privalo sumokėti PVM už minėtų prekių pirkimus, bet, naudodama tas pačias prekes apmokestinamuose sandoriuose, ji taip pat turi teisę atskaityti šį PVM kaip pirkimo mokesį. Be to, ji privalo sumokėti pirkimo mokesį, išskirtą sąskaitoje faktūroje, išrašytoje bendrovei C, bet dingsta nesumokėjusi šios sumos valstybės išdui; (3) savo ruožtu bendrovė C perparduoda šias prekes kitai amortizuojančiai bendrovei D antroje valstybėje narėje, pervesdama sąskaitoje faktūroje išskirtą pardavimo PVM į valstybės išdą, prieš tai iš jo atskaičiusi sumokėtą pirkimo PVM, ir taip tęsia tol, kol bendrovė antroje valstybėje narėje eksportuoja šias prekes į kitą valstybę narę. Šis eksportas yra atleistas nuo PVM, bet, nepaisant to, eksportuojanti bendrovė turi teisę prašyti gražinti sumokėtą pirkimo PVM už minėtų prekių pirkimą. Pirkėjas yra bendrovė A; (4) procedūra gali būti pakartota.

Sukčiavimas galimas ir atvejais, kai prekės tiekiamos (paslaugos teikiamos) dirbtinai sumažinta ar padidinta kaina. Todėl teisėkūros subjektas PVM direktyvos 80 straipsnio 1 dalyje (Šeštosios direktyvos 11 str. A skirsnio 6 d.) dalyje išvardijo atvejus, kada, siekdamas užkirsti kelią mokesčio slėpimui ar vengimui, valstybės narės gali imtis priemonių, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, atliekamo dalyvaujant šeimos nariams ar susijusiam su kitais artimais asmeniniais ryšiais, valdymo, nuosavybės, narystės, finansiniais ar teisiniais ryšiais, kaip apibrėžė valstybė narė, apmokestinamoji vertė yra atviros rinkos kaina. Pagal PVM direktyvos 26 konstatuojamąją dalį šia nuostata siekiama užkirsti kelią sukčiavimui ar mokesčio vengimui. Be to, aptariama nuostata, kaip numatanti išimtį iš bendros taisyklės, turi būti aiškinama griežtai. Todėl, kaip pažymėjo Teisingumo Teismas, kai prekės tiekiamos ar paslaugos teikiamos dirbtinai sumažinta ar padidinta kaina tarp šalių, kurios turi teisę visiškai atskaityti PVM, šiame etape negali būti sukčiavimo ar mokesčio vengimo. Tik kai prekybos grandinė baigiasi galutiniu vartotoju, arba „mišraus“ apmokestinamojo asmens, kuris turi teisę į proporcinę atskaitą, atveju dėl dirbtinai sumažintos ar padidintos kainos gali būti netenkama mokesčių pajamų. Todėl tik kai su sandoriu susijęs asmuo neturi teisės visiškai atskaityti mokesčio, yra sukčiavimo ar mokesčio vengimo pavojus, kuriam užkirsti kelią valstybėms narėms leidžiama pagal PVM direktyvos 80 straipsnio 1 dalį (Šeštosios direktyvos 11 str. A skirsnio 6 d.). Toks teiginys neturi įtakos valstybių narių galimybei nustatyti kitas pareigas siekiant išvengti sukčiavimo, remiantis PVM direktyvos 273 straipsniu ir laikantis jame numatytų sąlygų (Teisingumo Teismo 2012 m. balandžio 26 d. sprendimo sujungtose bylose *Balkan and Sea Properties*, C-621/10 ir C-129/11, 47–49 p.).

36. Piktnaudžiavimas teise. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką asmenys negali apgaule arba piktnaudžiaudami remtis Europos Sąjungos teisės aktais (Teisingumo Teismo 2005 m. kovo 3 d. sprendimo byloje *Fini H*, C-32/03, 32 p.). Sąjungos teisės aktų taikymas neturėtų būti išplėstas tiek, kad apimtų ūkio subjektų piktnaudžiavimą, t. y. sandorius, kurie sudaromi ne įprastinėje komercinėje veikloje, bet dėl vienintelio tikslo – įgyti su Sąjungos teise nesuderinamą naudą. Šis draudimo piktnaudžiauti principas taikomas ir PVM sričiai, įskaitant teisę į PVM atskaitą. PVM direktyva (Šeštoji direktyva) turi būti aiškinama taip, jog ji draudžia apmokestinamojo asmens teisę atskaityti perkant sumokėtą PVM, jei sandoriai, kuriais grindžiama ši

teisė, sudaryti piktnaudžiaujant (Teisingumo Teismo 2006 m. vasario 21 d. didžiosios kolegijos sprendimo byloje *Halifax ir kt.*, C-255/02, 85 p.).

36.1. Piktnaudžiavimo teise pripažinimo sąlygos. Teisingumo Teismas yra nurodęs, jog tam, kad būtų pripažintas piktnaudžiavimas PVM srityje, reikalaujama:

pirma, kad nagrinėjama sandoriais, neatsižvelgiant į formalų atitinkamų Šeštosios direktyvos (PVM direktyvos) ir šią direktyvą į nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų nuostatose numatytų sąlygų taikymą, būtų įgyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas pažeistų šiomis nuostatomis siekiamą tikslą (Teisingumo Teismo 2006 m. vasario 21 d. didžiosios kolegijos sprendimo byloje *Halifax ir kt.*, C-255/02, 74 p.). Kitaip tariant, turi būti konstatuotas ne tik mokestinio pranašumo įgijimas, bet ir tai, kad šis mokestinis pranašumas prieštarauja minėtomis nuostatomis siekiamam tikslui (Teisingumo Teismo 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimo byloje *Weald Leasing*, C-103/09, 32 p.);

antra, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą (mokestinio pranašumo įgijimas buvo pagrindinis ūkinėmis operacijomis siekiamas tikslas). Draudimas piktnaudžiauti nebeturi reikšmės, jei nagrinėjami sandoriai gali būti pateisinami kitaip nei paprastu mokesčio pranašumo įgijimu (Teisingumo Teismo 2006 m. vasario 21 d. didžiosios kolegijos sprendimo byloje *Halifax ir kt.*, C-255/02, 75 p.).

36.2. Piktnaudžiavimo teise nustatymas. Patikrinti, ar yra pirmiau paminėtų piktnaudžiavimo požymių, turi nacionalinis teismas, vadovaudamasis nacionalinės teisės įrodymų vertinimo taisyklėmis, kiek jos nepažeidžia Sąjungos teisės veiksmingumo (Teisingumo Teismo 2006 m. vasario 21 d. didžiosios kolegijos sprendimo byloje *Halifax ir kt.*, C-255/02, 76 p.).

Pats piktnaudžiavimas konstatuojamas remiantis ne komercinės veiklos, kuria nagrinėjamus sandorius sudarantis asmuo paprastai užsiima, pobūdžiu, o šių sandorių turiniu, tikslu ir pasekmėmis (Teisingumo Teismo 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimo byloje *Weald Leasing*, C-103/09, 44 p.). Todėl sprendžiant, ar atitinkamų sandorių pagrindinis tikslas yra mokestinio pranašumo įgijimas, būtina nustatyti realų nagrinėjamų sandorių turinį ir paskirtį. Tai darant galima atsižvelgti į visiškai dirbtinį šių sandorių pobūdį bei, be kita ko, į teisinius, ekonominius ir (arba) asmeninius mokestinės naštos sumažinimo plane dalyvaujančių subjektų ryšius (žr. Teisingumo Teismo 2006 m. vasario 21 d. didžiosios kolegijos sprendimo byloje *Halifax ir kt.*, C-255/02, 81 p.).

Pavyzdžiui, Teisingumo Teismo 2010 m. gruodžio 22 d. sprendime byloje *Weald Leasing*, (C-103/09) nustatyta, kad *Churchill Group of Companies* (toliau – *Churchill grupė*) daugiausia teikia nuo PVM atleistas draudimo paslaugas. *Churchill Management Ltd* (toliau – *CML*) ir jos dukterinės bendrovės *Churchill Accident Repair Center* (toliau – *CARC*) bei *Weald Leasing* yra *Churchill* grupės narės. *CML* ir *CARC* susigrąžina apie 1 proc. pirkimo PVM, t. y. kai jos įsigyja įrangos, gali atskaityti tik 1 proc. su šios įrangos pirkimu susijusio PVM. *Weald Leasing* vykdoma komercinė veikla – atitinkamo turto įsigijimas ir jo vėlesnė nuoma. *Suas Ltd* (toliau – *Suas*) – tai bendrovė, nepriklausanti *Churchill* grupei, kurios savininkai yra šios grupės konsultantas PVM klausimais ir jo sutuoktinė. Vienintelė reikšminga jos komercinė veikla – išsinuomoti turto iš *Weald Leasing* ir jį subnuomoti *CML* ir *CARC*. Kai *CML* arba *CARC* reikėjo naujos

įrangos, *Weald Leasing* ją įsigijo ir išnuomojo *Suas*, kuri ją subnuomojo *CML* arba *CARC*. Naudodamosis šiais sandoriais *CML* ir *CARC* išvengė būtinybės tiesiogiai įsigyti joms reikalingą įrangą ir vienu kartu sumokėti visą su šiuo pirkimu susijusio neatskaitomo PVM sumą. Šių sandorių tikslas – suskaidyti ir išdėstyti etapais šios sumos mokėjimą, siekiant atidėti *Churchill* grupei tenkančių mokesčių mokėjimą. Iš tiesų *CML* ir *CARC* iš karto mokėjo neatskaitomą PVM ne nuo visos nusipirktos įrangos kainos, o tik nuo šios įrangos nuompinigių sumos, išskaidytos per visą nuomos sutarties galiojimo laikotarpį. Vertindamas šias aplinkybes, Teisingumo Teismas nurodė, kad esminis nuomos sandorių tikslas buvo įgyti mokestinį pranašumą, t. y. su nagrinėjamu įsigijimu susijusios PVM sumos mokėjimą išdėstyti etapais, taip atidedant *Churchill* grupei tenkančius mokesčius. Pasisakydama, ar šis mokestinis pranašumas prieštarauja Šeštosios direktyvos nuostatomis siekiamam tikslui, ši Europos Sąjungos teisminė institucija pažymėjo, kad nuomos sandoriai patenka į Šeštosios direktyvos taikymo sritį ir kad mokestinis pranašumas, kurį galima įgyti naudojantis tokiais sandoriais, pats savaime nėra mokestinis pranašumas, kurio įgijimas prieštarauja reikšmingomis šios direktyvos ir ją įgyvendinančių nacionalinės teisės aktų nuostatomis siekiamam tikslui. Negalima kaltinti apmokestinamojo asmens, pasirinkusio nuomos sandorį, dėl kurio jis įgyja pranašumą, kurį sudaro jo mokestinės skolos mokėjimo išdėstymas etapais, užuot sudariusio pirkimo sandorį, dėl kurio jis tokio pranašumo neįgyja, jei su šiuo nuomos sandoriu susijęs PVM yra tinkamai ir visiškai sumokėtas. Šiuo aspektu nebuvo ginčo, kad būtent taip buvo su pagrindinėje byloje nagrinėtais nuomos sandoriais susijusio PVM atveju ir kad kiekvieno iš šių sandorių atžvilgiu susijusios bendrovės perdė teisinę pirkimo PVM sumą ir, kai galėjo, atskaitė teisingą pardavimo PVM sumą. *Weald Leasing* būtų galėjusi atskaityti PVM, susijusį su įsigytu turtu, tik todėl, kad ši bendrovė vykdė ne draudimo, o PVM apmokestinamą ir nuo jo neatleistą nuomos veiklą. Taip pat *CML* ir *CARC* neatskaitė su *Suas* mokamais nuompinigiiais susijusio PVM, nes 99 proc. jo sumos yra negražintina. Be to, naudojantis turto nuomos sandoriu su juo susijusio PVM suma nėra savaime mažesnė nei ta, kuri būtų sumokėta šį turtą nusipirkus. Todėl, kaip pažymėjo Teisingumo Teismas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti, ar su pagrindinėje byloje nagrinėjamais nuomos sandoriais susijusios sutarties sąlygos prieštarauja Šeštosios direktyvos ir šią direktyvą įgyvendinančių nacionalinės teisės aktų nuostatomis. Taip būtų, jei būtų susitarta dėl neįprastai mažos nuompinigių sumos, kuri neatitiktų ekonominės realybės. Šis teismas taip pat turi nustatyti, ar tarpinės trečiosios bendrovės, t. y. *Suas* dalyvavimas šiuose sandoriuose kliudo taikyti šias nuostatas (Teisingumo Teismo 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimo byloje *Weald Leasing*, C-103/09, 31–44 p.).

Apmokestinamojo asmens mokestinis pranašumas gali būti įgyjamas pavėluotai sumokant PVM sumas, nes tam tikrą laikotarpį šis asmuo disponuoja atitinkamomis lėšomis, tačiau ne visada vėlavimas įvykdyti mokestinę prievolę gali lemti apmokestinamojo asmens teisės į PVM atskaitą paneigimą. Pavyzdžiui, Teisingumo Teismo 2012 m. liepos 12 d. sprendime byloje *EMS-Bulgaria* (C-284/11) buvo nustatyta, kad 2008 m. lapkričio 14 d. *Marcotran International Transport C.A.*, Ispanijoje įsteigta įmonė, pardavė *EMS-Bulgaria TRANSPORT* (toliau – EMS), Bulgarijoje įsteigtai įmonei, dešimt naudotų sunkvežimių ir vilkikų. Šis Ispanijos tiekėjas dėl to išrašė dešimt sąskaitų faktūrų ir užregistravo tiekimą Bendrijos viduje PVM mainų informacinėje sistemoje (VIES). 2009 m. birželį EMS išrašė 10 įsigijimo Bendrijos viduje pateisinamųjų

dokumentų. Ji sumokėjo mokėtiną mokestį ir pasinaudojo savo teise į atskaitą. Buvo pritaikytos atvirkštinio apmokestinimo taisyklės. Tačiau mokesčių institucijos laikėsi nuomonės, kad 2008 m. lapkričio 14 d., o ne 2009 m. birželį, EMS įvykdė prekių įsigijimą Bendrijos viduje, dėl kurio EMS privaloma tvarka privalėjo prisiregistruoti PVM tikslais ir sumokėti PVM nuo visos įsigijimo vertės. Kadangi šią pareigą EMS įvykdė tik 2009 m. birželio mėn., dėl šio vėlavimo EMS privalėjo sumokėti 18 250,38 BGN sumą delspinigių. Be to, mokesčių institucijos atsisakė leisti EMS pasinaudoti teise į PVM atskaitą, nes minėta teise buvo naudojamosi pavėluotai. Šiuo aspektu Teisingumo Teismas pažymėjo, kad, žinoma, valstybės narės gali tam tikromis sąlygomis ūkinės operacijos Bendrijos viduje slėpimą laikyti bandymu išvengti PVM ir tokiu atveju taikyti savo vidaus teisėje numatytas baudas arba pinigines sankcijas, su sąlyga, jei jos yra proporcingos pažeidimo sunkumui. Tačiau pavėluotas PVM sumokėjimas negali būti *per se* prilyginamas vengimui, kuriam esant nagrinėjama sandoriais, neatsižvelgiant į formalų atitinkamų PVM direktyvos ir šią direktyvą į nacionalinę teisę perkeliančių nacionalinės teisės aktų nuostatose numatytą sąlygų laikymąsi, būtų įgyjamas mokesstinis pranašumas, kurio suteikimas prieštarautų šiomis nuostatomis siekiamam tikslui, ir, antra, objektyvių aplinkybių visuma patvirtintų, jog nagrinėjamo sandorio pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą. Apžvelgiamoje byloje iš nacionalinio teismo sprendimo dėl nutarties pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėje byloje tiekimas Bendrijos viduje nebuvo nuslėptas ir apie jį buvo duomenų apmokestinamojo asmens apskaitoje (mokesčių institucija turėjo reikiamus duomenis, kuriais remdamasi ji iš principo galėjo patikrinti, ar esminiai reikalavimai iš tiesų įvykdyti). Todėl Teisingumo Teismas pripažino, jog delspinigių sumokėjimas gali būti pakankama sankcija, jei ji neviršija to, kas būtina siekiant užtikrinti teisingą PVM surinkimą (Teisingumo Teismo 2012 m. liepos 12 d. sprendimas byloje *EMS-Bulgaria*, C-284/11). Kitaip tariant, vien faktinė aplinkybė, jog PVM buvo deklaruotas ir sumokėtas pavėluotai, savaime neleidžia konstatuoti Europos Sąjungos teisei prieštaraujančio mokesstinio pranašumo, be kita ko, paneigiančio teisę į PVM atskaitą, įgijimo.

Iliustruojant aptariamą piktnaudžiavimą, paminėtinas ir Teisingumo Teismo 2013 m. birželio 20 d. sprendimas byloje *Newey* (C-653/11), kuris, nors ir priimtas sprendžiant klausimą ne dėl teisės į PVM atskaitą paneigimo, visgi naudingas atskleidžiant piktnaudžiavimo teise turinį bei aspektus, į kuriuos nacionaliniai teismai turėtų atsižvelgti, vertindami atitinkamus sandorius. Šiame sprendime buvo nustatyta, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamu laikotarpiu Paul Newey buvo paskolų teikimo tarpininkas, įsisteigęs Tamverte (Jungtinė Karalystė). P. Newey teikiamos paskolų teikimo tarpininkavimo paslaugos buvo atleistos nuo PVM pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punktą. Tačiau P. Newey teikiamos reklamos paslaugos Jungtinėje Karalystėje, skirtos pritraukti galimus paskolų gavėjus, buvo apmokestinamos PVM taip, kad jo mokestis, sumokėtas padengiant reklamos išlaidas, nebuvo susigrąžinamas. Siekdamas išvengti šios nesusigrąžinamos mokesčių naštos, P. Newey įsteigė bendrovę *Alabaster (CI) Ltd* (toliau – *Alabaster*) Džersyje, teritorijoje, kur netaikoma Šeštoji direktyva, ir suteikė šiai bendrovei teisę naudoti komercinį pavadinimą *Ocean Finance*. P. Newey buvo jos vienintelis akcininkas.

Alabaster buvo įdarbinusi bent vieną darbuotoją visai darbo dienai ir turėjo savo vadovybę – Džersyje gyvenusius fizinius asmenis, kuriuos, nepaisant tiesioginės patirties paskolų teikimo tarpininkavimo srityje neturėjimo, pasiūlė įdarbinti arba įdarbino

P. Newey buhalteriai ir mokėjo atlyginimą pagal laiką, skirtą *Alabaster* veiklai. Pagal *Alabaster* įstatus ir Džersyje galiojusius teisės aktus šie valdytojai buvo atsakingi už bendrovės valdymą ir naudojosi su tuo susijusiomis teisėmis, o P. Newey nevaicino jokio vaidmens valdant šią bendrovę. Paskolų teikimo tarpininkavimo sutartys buvo sudaromos tiesiogiai tarp paskolų davėjų ir *Alabaster*, o paskolų teikimo tarpininkavimo komisiniai buvo mokami ne P. Newey, bet šiai bendrovei.

Tačiau *Alabaster* pati neapsiėmė tvarkyti prašymų dėl paskolų; ji šiuo tikslu naudojosi P. Newey paslaugomis, kurios buvo teikiamos pagal paslaugų subrangos sutartį (toliau – paslaugų sutartis) jos darbuotojų, vykdančių veiklą Tamverte. Šioje sutartyje pateiktas paslaugų, kurias turi teikti P. Newey, sąrašas iš esmės apėmęs visas užduotis, susijusias su paskolų teikimo tarpininkavimo veikla. Pagal minėtą sutartį P. Newey taip pat turėjo teisę derėtis dėl *Alabaster* ir paskolų davėjų sudaromų sutarčių sąlygų. Už šias paslaugas P. Newey gavo nustatytą iš pradžių 50 proc., vėliau 60 proc. *bruto* komisinių, iš karto mokamų už kiekvieną *Alabaster* suteiktą paskolą, honorarą, prie kurio buvo pridėdamas išlaidų atlyginimas. Praktiškai galimi paskolos gavėjai tiesiogiai susisiekdavo Jungtinėje Karalystėje su P. Newey darbuotojais, kurie apdorodavo kiekvieną bylą ir prašymus, atitikusius paskolos gavimo reikalavimus, ir juos išsiųsdavo į Džersį *Alabaster* valdytojams pritarti. Pritarimo procesas paprastai trukdavo valandą ir faktiškai nė vienas prašymas nebuvo atmestas.

Reklama galimiems paskolų gavėjams buvo būtina paskolų teikimo tarpininkavimo veiklai, ji sudarė didelę *Alabaster* sąnaudų dalį. Reklamos paslaugas teikė *Wallace Barnaby & Associates Ltd* (toliau – *Wallace Barnaby*), su *Alabaster* nesusijusi bendrovė, taip pat įsteigta Džersyje pagal su *Alabaster* sudarytą sutartį. *Wallace Barnaby* pati pirkto reklamos paslaugas iš Jungtinėje Karalystėje įsteigtų reklamos agentūrų, be kita ko, iš reklamos agentūros *Ekay Advertising*. Pagal Džersyje galiojančius teisės aktus *Alabaster* mokėjimai *Wallace Barnaby* už jos paslaugas nebuvo apmokestinami PVM. P. Newey nebuvo įgaliotas pirkti reklamos paslaugų *Alabaster* sąskaita ir nepriėmė jokios atsakomybės sumokėti už *Wallace Barnaby* suteiktas paslaugas šiai bendrovei. Tačiau jis turėjo teisę pritarti reklamos turiniui, dėl kurio susitikdavo su *Ekay Advertising* darbuotoju, dirbančiu Jungtinėje Karalystėje. Po šių susitikimų tas darbuotojas pateikdavo pasiūlymus *Wallace Barnaby*. Ši savo ruožtu pateikdavo pasiūlymus *Alabaster* valdytojams, kurie juos gavę susitikdavo kiekvieną savaitę nuspręsti dėl numatomų išlaidų reklamai. Faktiškai nebuvo atmesta nė viena iš šių rekomendacijų.

Mokesčių administratorius vertino, kad PVM tikslais, pirma, atitinkamos reklamos paslaugos buvo suteiktos P. Newey Jungtinėje Karalystėje, todėl yra apmokestinamos, ir, antra, paskolų teikimo tarpininkavimo paslaugas Jungtinėje Karalystėje teikė P. Newey. Papildomai mokesčių administratorius manė, kad jei *Alabaster* turėtų būti laikomas reklamos paslaugų gavėja Džersyje ir paskolų teikimo tarpininkavimo paslaugų teikėja, susitarimai, sudaryti šiam rezultatui pasiekti, prieštarauja draudimo piktnaudžiauti teise principui. Atitinkamai buvo pareikalauta grąžinti PVM už reklamos paslaugas, kurios jam buvo suteiktos per minėtą laikotarpį. Pats P. Newey tvirtino, kad pagrindinėje byloje nagrinėtos paskolų teikimo tarpininkavimo paslaugos buvo teikiamos iš Džersio *Alabaster* ir kad pastaroji buvo reklamos paslaugų gavėja. Jis pridūrė, kad draudimo piktnaudžiauti teise principas netaikomas, kai asmuo, įsisteigęs už Europos Sąjungos ribų, teikia paslaugas kitam asmeniui, įsisteigusiam už jos ribų.

Vertindamas, kokią reikšmę šios bylos aplinkybėmis nacionalinis teismas turėtų

teikti sutartims, siekiant atsakyti į klausimą, kuris asmuo suteikė paslaugas PVM tikslais, Teisingumo Teismas pirmiausia pastebėjo, kad atsižvelgimas į ekonominę ir komercinę realybę yra pagrindinis kriterijus bendrai PVM sistemai taikyti. Kadangi sutartinė padėtis paprastai atspindi sandorių ekonominę ir finansinę realybę, siekiant patenkinti teisinio saugumo reikalavimus, reikšmingos sutarties sąlygos yra tai, į ką reikia atsižvelgti nustatant paslaugų teikėją ir gavėją, kai vykdomas „paslaugų teikimo“ sandoris, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą ir 6 straipsnio 1 dalį. Tačiau gali paaiškėti, kad kartais tam tikros sutarties nuostatos nevisiškai atspindi sandorių ekonominę ir komercinę tikrovę. Taip būtų tuo atveju, jei paaiškėtų, kad minėtos sutarties nuostatos yra vien dirbtinis susitarimas, kuris neatspindi sandorių ekonominės ir komercinės realybės. Šiuo aspektu Teisingumo Teismas pažymėjo, kad pagrindinėje byloje formaliai pagal sutarties nuostatas *Alabaster* teikė paskolų teikimo tarpininkavimo paslaugas paskolų davėjams ir kad ji buvo *Wallace Barnaby* teikiamų reklamos paslaugų gavėja. Tačiau atsižvelgiant į P. Newey, *Alabaster* ir paskolų davėjų bei P. Newey, *Alabaster* ir *Wallace Barnaby* komercinių santykių ekonominę realybę, negalima atmesti galimybės, kad pagrindinėje byloje nagrinėtos paslaugos veiksmingai buvo naudojamos ir eksploatuojamos Jungtinėje Karalystėje P. Newey naudai. Tačiau būtent nacionalinis teismas, atlikęs visų pagrindinės bylos aplinkybių analizę, turi patikrinti, ar sutartinės sąlygos iš tiesų neatspindi ekonominės realybės ir ar P. Newey, o ne *Alabaster* iš tikrųjų buvo nagrinėjamų paskolų teikimo tarpininkavimo paslaugų teikėjas ir *Wallace Barnaby* teikiamų reklamos paslaugų gavėjas. Jei taip būtų, šios sutarties nuostatos turėtų būti apibrėžtos iš naujo taip, kad būtų atkurta situacija, kuri būtų egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudarytų sandorių (Teisingumo Teismo 2013 m. birželio 20 d. sprendimo byloje *Newey, C-653/11*, 41–49 p.).

Kartu būtina priminti, kad kai asmuo siekia ne tik mokestinio pranašumo, bet ir kitos ekonominės naudos, aptariamą piktnaudžiavimo faktas negali būti konstatuotas (šiuo klausimu taip pat žr. apžvalgos skyrių „Apmokestinamojo asmens teisė mažinti mokestinę našta“, 30 p.).

36.3. Piktnaudžiavimo teise pasekmės. Konstatavus piktnaudžiavimą teise, apmokestinimo PVM tikslais piktnaudžiavimui panaudoti sandoriai turi būti apibrėžti iš naujo taip, kad atstatytų situaciją, kuri būtų egzistavusi nesant piktnaudžiaujant sudarytų sandorių (Teisingumo Teismo 2006 m. vasario 21 d. didžiosios kolegijos sprendimo byloje *Halifax ir kt., C-255/02*, 94 p.).

Kiek tai susiję su teise į PVM atskaitą, pabrėžtina, kad pats piktnaudžiavimo nustatymas turi lemti ne baudą, kuriai paskirti būtinas aiškus ir nedviprasmiškas teisinis pagrindas, bet paprasčiausią pareigą iš dalies ar visiškai atlyginti nepagrįstai įgytas perkant sumokėto PVM atskaitas. Šiuo atžvilgiu mokesčių administratorius turi teisę atgaline data reikalauti atlyginti sumas, atskaitytas pagal kiekvieną sandorį, dėl kurio jis pripažįsta, kad teise į atskaitą buvo pasinaudota piktnaudžiaujant. Tačiau jis (mokesčių administratorius) turi atimti iš minėtų (reikalaujamų grąžinti) sumų ir visus mokesčius, kuriais atitinkamas apmokestinamasis asmuo buvo dirbtinai apmokestintas pagal mokestinės naštos sumažinimo planą, ir, prireikus, turi atlyginti visą dėl to susidariusią permoką. Mokesčių administratorius taip pat turi leisti apmokestinamajam asmeniui, kuris, nesant piktnaudžiaujant sudarytų sandorių, būtų gavęs naudos pagal pirmąją sandorį, sudarytą nepiktnaudžiaujant, atskaityti šiam pirkimo sandoriui tenkanti

PVM pagal Šeštojoje direktyvoje (PVM direktyvoje) nustatytos atskaitos tvarkos nuostatas (žr. Teisingumo Teismo 2006 m. vasario 21 d. didžiosios kolegijos sprendimo byloje *Halifax ir kt.*, C-255/02, 94–97 p. ir juose nurodytą praktiką).

37. Žinojimas (turėjimas žinoti) apie dalyvavimą į mokesčių vengimą įtrauk-tame sandoryje. Teismų praktikoje neretai susiduriama su situacija, kai apmokestinamasis asmuo, nors pats ir nesukčiauja, nepiktinaudžiauja teise ir neatlieka jokių kitų tiesiogiai su mokesčių vengimu susijusių veiksmų, tačiau jo sudaromi sandoriai yra įtraukiami į tokią veiklą.

37.1. Nežinojimo (neturėjimo žinoti) pasekmės. 2006 m. sausio 12 d. sprendimo sujungtose bylose *Optigen ir kt.* (C-354/03, C-355/03 ir C-484/03) Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad sandoriai, kurie patys nėra sukčiavimas PVM, yra apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliktas prekių tiekimas ir ekonominė veikla, jeigu atitinka objektyvius kriterijus, kuriais pagrįstos minėtos sąvokos, neatsižvelgiant į kito nei atitinkamas apmokestinamasis asmuo toje pačioje tiekimų grandinėje dalyvaujančio ūkio subjekto ketinimus ir (arba) galimą kito šio tiekimų grandinės dalimi esančio sandorio, ankstesnio arba vėlesnio nei minėto apmokestinamojo asmens įvykdytasis, sukčiaujamąjį pobūdį, apie kurį šis apmokestinamasis asmuo nežinojo ir neturėjo žinoti. Šiame sprendime Teisingumo Teismas nurodė, kad tokius sandorius vykdančio apmokestinamojo asmens teisei atskaityti sumokėtą pirkimo PVM taip pat negali turėti įtakos aplinkybė, jog tiekimų grandinėje, kuriai priklauso šie sandoriai, šiam apmokestinamajam asmeniui nežinant ar neturint žinoti, kitas sandoris, ankstesnis ar vėlesnis nei jo įvykdytasis, yra sukčiavimas PVM. Pastebėtina, jog ši išvada nesisikirtų ir tuo atveju, kai šie sandoriai, apmokestinamajam asmeniui nežinant arba neturint žinoti, vykdomi pardavėjui sukčiaujant (Teisingumo Teismo 2006 m. liepos 6 d. sprendimo sujungtose bylose *Axel Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, 46 p.).

Taigi PVM direktyvoje (Šeštojoje direktyvoje) numatyta teisės į atskaitą sistema nesuderinama su sankcijos taikymu atsisakant suteikti šią teisę apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo ir neturėjo žinoti, jog atitinkamas sandoris susijęs su atliekamu sukčiavimu. Kaip yra pažymėjęs Teisingumo Teismas, atsakomybės be kaltės nustatymas viršytų tai, kas būtina siekiant apsaugoti valstybės išdo teises (šiuo klausimu žr. Teisingumo Teismo 2006 m. gegužės 11 d. sprendimo byloje *Federation of Technological Industries ir kt.*, C-384/04, 32 p.; 2008 m. vasario 21 d. sprendimo byloje *Netto Supermarkt*, C-271/06, 23 p.).

Paminėtina ir tai, kad kai prekės, tiekiamos apmokestinamajam asmeniui, kuris nežinojo arba neturėjo žinoti, kad atitinkamas sandoris yra įtrauktas į pardavėjo sukčiavimą, Šeštosios direktyvos 17 straipsnis (PVM direktyvos 167, 169 ir 170 str.) turi būti aiškinamas kaip draudžiantis nacionalinės teisės normą, kuri numato, kad panaikinus pirkimo–pardavimo sutartį vadovaujantis civilinės teisės nuostata, pagal kurią ši sutartis absoliučiai negaliojanti, nes prieštarauja viešajai tvarkai dėl pardavėjui priskiriamo neteisėto pagrindo, minėtas apmokestinamasis asmuo praranda teisę į sumokėto PVM atskaitą. Klausimas, ar ši negaliojimą lemia sukčiavimas PVM, ar kitas sukčiavimas, šiuo atžvilgiu nereikšmingas (Teisingumo Teismo 2006 m. liepos 6 d. sprendimo sujungtose bylose *Axel Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, 52 p.).

37.2. Žinojimo (turėjimo žinoti) pasekmės. Teisingumo Teismo praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad, pavyzdžiui, apmokestinamasis asmuo, kuris žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekių jis dalyvavo su sukčiavimu PVM srityje susijusiame sandoryje, siekiant taikyti PVM direktyvą turi būti laikomas sukčiaujant dalyvaujančiu asmeniu, neatsižvelgiant į tai, ar perparduodamas šias prekes arba panaudodamas paslaugas jo vykdomiems apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams jis gauna naudos, ar ne (Teisingumo Teismo 2012 m. birželio 21 d. sprendimo sujungtose bylose *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, 46 p.). Iš tikrųjų tokioje situacijoje apmokestinamasis asmuo padeda sukčiavimo organizatoriams ir tampa jų bendrininku. Be to, toks aiškinimas, dėl kurio pasidaro sunkiau įgyvendinti sukčiavimo sandorius, sudaro jiems kliūtis. Todėl nacionalinis teismas turi atsisakyti leisti naudotis teise į atskaitą jei, atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvavo į sukčiavimą PVM įtraukta sandoryje, netgi jeigu nagrinėjamas sandoris atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamas apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliekamo prekių tiekimo ir ekonominės veiklos sąvokos (Teisingumo Teismo 2006 m. liepos 6 d. sprendimo sujungtose bylose *Axel Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, 57–59 p.).

37.3. Įrodinėjimo naštos paskirstymas. Būtina pabrėžti, jog atsižvelgiant į tai, kad atsisakymas suteikti teisę į atskaitą yra išimtis iš pagrindinio principo, kuri sudaro ši teisė, taikymo, mokesčių institucija turi nustatyti teisiškai pakankamus objektyvius įrodymus, leidžiančius daryti išvadą, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, susijęs su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio tiekimo grandinėje, atliekamu sukčiavimu (Teisingumo Teismo 2012 m. birželio 21 d. sprendimas sujungtose bylose *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, 49 p.).

Šiuo aspektu atkreiptinas dėmesys į tai, jog pagal Teisingumo Teismo praktiką ūkio subjektai, ėmęsi visų atsargos priemonių, kurių 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 (Teisingumo Teismo 2006 m. liepos 6 d. sprendimo sujungtose bylose *Kittel ir Recolta Recycling*, C-439/04 ir C-440/04, 51 p.). Sąjungos teisei iš esmės neprieštaruoja ir reikalavimas, kad ūkio subjektas imtųsi visų priemonių, kurių gali būti iš jo pagrįstai reikalaujama, jog įsitikintų, kad jo sudaromas sandoris neįtraukia jo į sukčiavimą mokesčių srityje (šiuo klausimu žr. Teisingumo Teismo 2007 m. rugsėjo 27 d. sprendimo byloje *Teleos ir kt.*, C-409/04, 65 ir 68 p.; 2008 m. vasario 21 d. sprendimo byloje *Netto Supermarkt*, C-271/06, 24 p.; 2011 m. gruodžio 21 d. sprendimo byloje *Vlaamse Oliemaatschappij*, C-499/10, 25 p.).

Iš tiesų, kaip yra pažymėjęs Teisingumo Teismas, kai yra požymių, leidžiančių įtarti, kad yra pažeidimų ar sukčiaujama, apdairus ūkio subjektas pagal konkrečius atvejo aplinkybes gali būti įpareigojamas pasidomėti kitu ūkio subjektu, iš kurio ketina pirkti prekes ar paslaugas, siekiant užtikrinti jo patikimumą. Tačiau mokesčių administratorius iš asmens, norinčio pasinaudoti teise į PVM atskaitą, negali pagal bendrą taisyklę reikalauti, pirma, tikrinti, ar sąskaitą faktūrą už prekes ir paslaugas, dėl kurių prašoma leisti pasinaudoti šia teise, išrašantis asmuo turi apmokestinamojo asmens statusą, taip pat kad jis turėjo atitinkamas prekes ir galėjo jas pristatyti ir kad jis įvykdė

savo pareigas deklaruoti bei sumokėti PVM, taip siekiant užtikrinti, jog tiekėjai nedarytų pažeidimų ar nesukčiautų, ir, antra, turėti tai patvirtinančius dokumentus. Mokesčių institucijos iš esmės turi atlikti reikalingus apmokestinamųjų asmenų patikrinimus, siekdamos nustatyti pažeidimus ir sukčiavimą PVM srityje ir taikyti sankcijas apmokestinamajam asmeniui, padariusiam šias veikas (Teisingumo Teismo 2012 m. birželio 21 d. sprendimo sujungtose bylose *Mahagében ir Dávid*, C-80/11 ir C-142/11, 60–62 p.).