



ISSN 1392–6195 (print)
ISSN 2029–2058 (online)
JURISPRUDENCIJA
JURISPRUDENCE
2010, 4(122), p. 169–187.

SUKČIAVIMAS PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO SRITYJE: SAMPRATA IR KVALIFIKAVIMO PAGRINDAI

Oleg Fedosiuk

Mykolo Romerio universiteto Teisės fakulteto
Baudžiamosios teisės katedra
Ateities g. 20, LT-08303, Lietuva
Telefonas (+370 5) 2616 261
Elektroninis paštas o.fedosiukas@lat.lt

Pateikta 2010 m. rugsėjo 16 d., parengta spausdinti 2010 m. spalio 18 d.

Anotacija. Sukčiavimas pridėtinės vertės mokesčio srityje yra aktuali praktinė baudžiamosios justicijos problema, tačiau kol kas nėra atlikta teorinių tyrimų, atskleidžiančių šios nusikalstamos veikos teisinę specifiką ir kvalifikavimo pagrindus. Šis straipsnis yra bandymas paaiškinti šios rūšies sukčiavimo atsiradimo prielaidas ir sąsajas su pridėtinės vertės mokesčio įstatymo ypatumais, formuluoti šios nusikalstamos veikos koncepcinį supratimą, atskleisti jos kvalifikavimui svarbius aspektus, aptarti aktualius teismų praktikos pavyzdžius.

Reikšminiai žodžiai: PVM sukčiavimas, PVM permokos sugrąžinimas apgaule, PVM prievolės panaikinimas apgaule.

Įvadas

Ši tyrimą atlikti paskatino kelios priežastys. Pirma, apie sukčiavimą pridėtinės vertės mokesčio srityje (toliau – PVM sukčiavimas) vis dažniau kalbama kaip apie atskirą kriminalinį reiškinių, sukeltą milžiniškus finansinius nuostolius. Valstybės kontrolės duomenimis, vien 2006–2008 m. biudžetas neteko nuo 615 iki 920 mln. Lt PVM¹. PVM sukčiavimui vis didesnis dėmesys skiriamas ir Europos Sąjungoje. Čia veikia viena PVM sistema². Europos Parlamento duomenimis, dėl neteisėtų PVM machinacijų į ES šalių biudžetus kasmet nepatenka apie 40 mlrd. eurų³. ES susirūpinimą rodo faktas, kad 2008 m. gruodžio 16 d. ES Taryba priėmė atskirą direktyvą, išimtinai skirtą kovai su PVM sukčiavimu Bendrijos viduje⁴, nors panacėjos nuo PVM sukčiavimo iki šiol nerasta. Antra, baudžiamosios teisės teorijoje kol kas nėra suformuluota tvirtos pozicijos, kaip kvalifikuoti įvairias PVM sukčiavimo atmainas. Problemos sudėtingumą lemia tai, kad specialios BK normos, kriminalizuojančios PVM užvaldymą ar išvengimą, nėra, tuo tarpu tokio pobūdžio neteisėti veiksmai gali būti suvokti ir kaip turtinis, ir kaip mokestinis nusikaltimas, be to, baudžiamasis teisinis aspektas šiuo atveju glaudžiai susijęs su paties PVM reglamentavimu, o jis taip pat gana sudėtingas.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad žiniasklaidoje ir teisinėje literatūroje nagrinėjami nusikalstamai veikai įvardyti vartojami skirtingi terminai: PVM grobimas, PVM pasisavinimas, PVM sukčiavimas. ES aktuose ši nusikalstama veika kartais įvardijama kaip PVM vengimas (angl. – *VAT evasion*), kartais – kaip PVM sukčiavimas (angl. – *VAT fraud*). Vis dėlto juridiskai tiksliau šią nusikalstamą veiką vadinti PVM sukčiavimu. Pirma, nusikalstamos schemos PVM srityje reiškiasi kaip apgaulė neteisėtai susigrąžinant PVM permoką, likviduojant, sumažinant arba išvengiant PVM prievolės. Iš visų nusikalstamų veikų sudėčių šiuos būdus apima tik turtinio sukčiavimo sudėtis. Antra, būtent taip ši mokestinė apgaulė kvalifikuojama Lietuvos teismų praktikoje. Visos kitos BK normos, kurios gali būti taikomos PVM sukčiavimo byloje (dokumentų suklastojimas, mokesčių nesumokėjimas, neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimas, apgaulinga ir aplaidi apskaita), laikytinos papildomomis, nes apima tik atskirus nusikalstamos PVM schemos aspektus, be to, nusileidžia sukčiavimo normai pagal sankcijos griežtumą.

- 1 Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės Valstybinio audito 2009 m. spalio 21 d. ataskaita „Valstybės institucijų priemonės kovojant su PVM vengimu ir sukčiavimu“ Nr. VA-P-60-12-18 [interaktyvus]. [žiūrėta 2010-01-06]. <http://www.vkontrolė.lt/auditas_ataskaita.php?3756>.
- 2 PVM sistema ES reguliuojama direktyvomis, kurių pagrindu parengtas ir Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 35-1271.
- 3 Europos Parlamento 2008 m. rugsėjo 2 d. rezoliucija dėl suderintos kovos su mokestiniu sukčiavimu gerinimo strategijos (2008/2033(INI)) [interaktyvus]. [žiūrėta 2010-01-06]. <<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P6-TA-2008-0387+0+DOC+XML+V0//LT>>.
- 4 Tarybos direktyva 2008/117/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, siekiant kovoti su mokestiniu sukčiavimu, susijusiu su sandoriais Bendrijos viduje [interaktyvus]. [žiūrėta 2010-01-06]. <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:014:0007:0009:LT:PDF>>.

1. PVM reglamentavimo ypatumai, lemiantys galimybes sukčiauti

PVM Lietuvoje pradėtas taikyti nuo 1994 m. gegužės 1 d. ir, kaip parodė praktika, būtent šis mokestis tapo patraukliausiu nesąžiningo verslo taikiniu. Tai lemia aplinkybę, kad PVM yra apyvartos mokestis, taigi ūkio subjektų sąskaitose susikaupia pakankamai didelės į biudžetą mokėtinos jo sumos. Palankias prielaidas įvairioms PVM machinacijoms kuria ir pati šio mokesčio prigimtis – jį moka vartotojas (pirkėjas), tačiau ne tiesiogiai į biudžetą, bet prekės ar paslaugos pardavėjui, turinčiam PVM mokėtojo statusą. Taigi šio pardavėjo valdyme atsiduria ne jo paties uždirbti, bet biudžeto pinigai, kuriuos jis turi į biudžetą perduoti. Šis PVM patekimo į biudžetą kelias skatina nesąžiningus verslininkus tiesiog pasisavinti jų rankose atsidūrusius pinigus. PVM administravimo specifika taip pat palanki šiam tikslui, nes suponuoja PVM mokėtojo galimybę atskaitos ir įskaitos būdais mažinti mokėtiną mokestį ir net susigrąžinti iš biudžeto sumokėtą permoką. Reikia pasakyti, kad teisė į PVM atskaitą ir permokų grąžinimą nėra teisinio reglamentavimo trūkumas, tai labiau yra neišvengiamumas, išplaukiantis iš PVM taikymo logikos, tiksliau, iš būtinumo užtikrinti, kad tos pačios prekės ir paslaugos pardavimas PVM būtų apmokestintas tik vieną kartą ir kad į biudžetą patektų tik galutinio prekės ar paslaugos vartotojo sumokėtas mokestis. Norint vaizdžiai paaiškinti, kaip susidaro PVM atskaitos ir grąžinimo poreikiai, pirmiausia pasakytina tai, kad prekės ir paslaugos pardavėjas (ne kiekvienas, bet turintis PVM mokėtojo statusą) privalo sumokėti į biudžetą vadinamąjį *pardavimo PVM*, kurį jam sumokėjo prekės ar paslaugos pirkėjas. Tačiau pirkėjas dažnai būna įmonė, perkanti prekę perpardavimo tikslais, taigi susidaro situacija, kai, perpardavus tą pačią prekę, PVM sumokamas dar kartą. Tokia prekės perpardavimo grandinė gali būti gana ilga, todėl, siekiant išvengti dvigubo, trigubo ar keliagubo apmokestinimo, prekę perpardavusiam asmeniui kažkaip turi būti kompensuojamas PVM, kurį jis pats sumokėjo pirkdamas prekę. Šis mokesčių teisėje ir buhalterinėje apskaitoje vadinamas *pirkimo PVM* ir yra kompensuotina PVM dalis. Būtina pridurti, kad kompensuotinas *pirkimo PVM* susidaro ne tik perparduodant, bet ir sukuriant prekę ar paslaugą. Juk prekės gamintojas ar paslaugos teikėjas taip pat atlieka pirkimus, iš kurių moka PVM, pavyzdžiui, perka medžiagas, iš kurių gaminamos prekės, moka už patalpų nuomą, įrangos remontą, transporto paslaugas ir kita. Šis *pirkimo PVM* taip pat gamintojui kompensuojamas. Kompensuojamas ir *importo PVM*, kurį moka ne Europos Bendrijos prekių importuotojas, taip pat PVM, kurį sumoka eksportuotojas, pirkdamas eksportui skirtas prekes ir paslaugas.

PVM kompensavimo mechanizmas detaliam reglamentuotas Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme: 1) ūkio subjektams (PVM mokėtojams) su tam tikromis išimtimis suteikta teisė sumokėtą *pirkimo ir importo PVM* įtraukti į atskaitą (57 str. 2 d.), t. y. jo dydžiu mažinti apskaitomą ir į biudžetą mokėtiną *pardavimo PVM*. 2) Be to, su tam tikromis išimtimis įstatymas (91 str.) numato PVM mokėtojo teisę grąžinti už mokestinį laikotarpį susidariusį neigiamą kompensuotino ir mokėtino PVM skirtumą (permoką). Tai įgyvendinama dviem būdais: pirma, iš PVM skirtumo (permokos) PVM mokėtojas gali įskaityti ir taip sumažinti kitus į biudžetą mokėtinus mokesčius (tai dažniausiai

taikomas būdas); antra, tiesiogiai gražinti iš biudžeto permokėtą PVM sumą (šis būdas dabar galiojančio įstatymo ribojamas). Būtent dėl šių įstatymo garantuojamų kompensavimų PVM ir tapo palyginti lengvu nesąžiningų verslininkų ir tiesiog nusikalstamo pasaulio atstovų grobiu.

Apčiuopę silpnąją PVM vietą, norintys pasipelnyti valstybės sąskaita verteivos iš pradžių (1996–1999 m.) pradėjo taikyti schemą, leidusią fiktyvių prekių eksporto deklaracijų pagrindu iš biudžeto susigrąžinti PVM, neva sumokėtą už įsigytas ir eksportuotas prekes. Šiuo atveju pats prekių eksportas egzistavo tik popieriuje, tuo tarpu į nesąžiningų ūkio subjektų sąskaitas iš biudžeto pervesti pinigai buvo realūs. Kai pasienio policijos postuose atsirado vaizdo stebėjimo sistemos, ši schema buvo patobulinta – imituojant eksportą per valstybės sieną imta važinėti tuščiais ar menkaverčių prekių prikraitais vilkikais, suklastotuose dokumentuose nurodant, kad gabenami didelės vertės kroviniai. Anot generalinės prokuratūros atstovų, sustiprinus muitinės ir pasienio kontrolę, PVM grobstymų atvejų imituojant fiktyvų prekių eksportą beveik nebeapsitaiko⁵.

Laikui bėgant neteisėtas PVM gražinimas iš biudžeto tapo mokesčių inspekcijos dėmesį traukiančiu ir dėl to gana rizikingu praturtėjimo būdu, užtat paplito mažiau rizikingos PVM vengimo schemas, pagrįstos piktnaudžiavimu sutekta teise į PVM atskaitą. Kaip pavyzdį galima nurodyti PVM sukčiavimo schemą – vadinamąją karuselę: įmonė formina fiktyvų prekių pirkimą iš realios veiklos nevykdančios įmonės, kuri išrašo atitinkamą PVM sąskaitą faktūrą; pirkėjas šias neegzistuojančias prekes „parduoda“ kitai įmonei, ši – dar toliau; paskutinė šios grandinės įmonė gauna galimybę neteisėtai pasipelnyti – įtraukusi į atskaitą fiktyviai sukurtą *pirkimo PVM*, ji įgyja teisę jo dydžiu mažinti (ar net likviduoti) visiškai realią savo mokestinę našta. Karuselinio PVM grobimo tikslais kuriami realios ekonominės veiklos nevykdančių, bet galinčių išrašyti fiktyvią PVM sąskaitą faktūrą įmonių tinklai, o kad šį tinklą būtų sunkiau atskleisti, į pirkimų grandinę taip pat įtraukiamos legalią veiklą vykdančios įmonės. Pažymėtina, kad įmonė, per kurią fiktyviai forminami stambūs pardavimo sandoriai ir kuri dėl to formaliai prisiima didžiulę PVM prievolę, bankrutuoja ar tiesiog nustoja veikusi, taigi į biudžetą PVM nesumoka.

PVM vengimas piktnaudžiaujant teise į PVM atskaitą gali reikštis ir kitaip: pavyzdžiui, tam tikros prekės supirkinėjamos iš asmenų, kurie nėra PVM mokėtojai (tai reiškia, kad joks PVM nesumokamas), dokumentuose melagingai nurodant, kad jie pirkti iš įmonių – PVM mokėtojų ir kad PVM sumokėtas, taigi turi būti kompensuojamas; į įmonės apskaitą įtraukiamos suklastotos PVM sąskaitos faktūros, kuriose tiesiog melagingai įrašoma padidinta pirkimo kaina, o kartu ir didesnė sumokėta kompensuotino *pirkimo PVM* suma, arba, atvirkščiai, įrašoma sumažinta pardavimo kaina, o kartu ir mažesnė į biudžetą mokėtino *pardavimo PVM* suma; įmonės buhalterijoje kaip ūkinės veiklos sandoriai apskaitomi pirkimai, kuriais iš tikrųjų tenkinami asmeniniai vadovų

5 Generalinė prokuratūra atliko PVM grobstymo baudžiamųjų bylų analizę. Lietuvos Respublikos generalinė prokuratūra [interaktyvus]. 2007-06-14 [žiūrėta 2009-08-03]. <<http://www.prokuraturos.lt/Naujienos/Savait%C4%97stema/tabid/68/ItemID/779/Default.aspx>>.

poreikiai (asmeniniam naudojimuisi perkami automobiliai, remonto paslaugos, statybos medžiagos ir t. t.). Visos minėtos klastotės, o tai toli gražu ne išsamus jų sąrašas, vėliau leidžia apskaityti, į PVM deklaracijas įrašyti ir į biudžetą sumokėti mažesnę nei priklausytų PVM. Melagingai sukurtų PVM permokų pagrindu taip pat gali būti mažinamos arba likviduojamos (įskaityta) ir kitos mokestinės prievolės (gyventojų pajamų, pelno ir kiti mokesčiai).

2. PVM sukčiavimo teisinė prigimtis: mokestinis ar turtinis nusikaltimas?

Turtinio sukčiavimo normos taikymas su PVM susijusiose baudžiamosiose bylose – tai ne teorijos, bet teisinės praktikos produktas. Teorijoje tokio sukčiavimo būdo anksčiau niekas nebuvo numatęs, o įvairioms mokestinėms apgaulėms kriminalizuoti buvo skirtos atitinkamos finansinių nusikaltimų normos. Tačiau praktikoje įvairias neteisėto PVM sugražinimo iš biudžeto, o vėliau ir kitas PVM apgaulės schemas imta kvalifikuoti kaip sukčiavimą. Aiškinantis, kodėl mokestiniai pažeidimai taip vertinami, pirmiausia paminėta tai, kad baudžiamojoje teisėje principinės takoskyros tarp *finansinių* ir *turtinių* nusikaltimų nėra, nors jie ir išdėstyti skirtinguose BK skyriuose. Kėsinimasis į valstybės finansų sistemą nėra neprieštaraujama turtinio nusikaltimo sampratai, todėl baudžiamojoje teisėje turtinių ir finansinių nusikaltimų normų taikymas pagal idealios sutapties taisyklę yra įprastas dalykas⁶. Be to, BK mokestinių nusikaltimų normos nėra pakankamos tinkamai įvertinti su PVM susijusios apgaulės padarinius (neteisėtai gautos naudos ir padarytos žalos vertę) ir jų pavojingumą. Mokestiniai nusikaltimai pagal BK XXXII skyrių reiškiasi: a) kaip jau apskaičiuotų ir deklaruotų mokesčių nesumokėjimas (BK 219 str.); b) kaip mokestinė apgaulė, pasireiškianti kaip neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimas (BK 220 str.); c) kaip nepateikimas būtinų deklaracijų ar kitų dokumentų, pagal kuriuos apskaičiuojami mokesčiai (BK 221 str.). Įvairioms PVM nusukimo schemoms vertinti labiausiai tiktų BK 220 straipsnis, tačiau jame aprašyti nusikalstamai veikai suteiktas palyginti nedidelis pavojingumas: pirma, didelės turtinės žalos valstybei padarymas nėra numatytas kaip kvalifikuojantis požymis ir niekaip nesunkina atsakomybės; antra, neatsižvelgiant į mastą, nusikaltimas priskiriamas prie nesunkių nusikaltimų kategorijos (BK 220 str. 1 d.), o tais atvejais, kai vengtų mokesčių suma neviršija 10 MGL (1 300 Lt), laikoma, kad padarytas baudžiamasis nusižengimas (BK 220 str. 2 d.). Turint galvoje su PVM susijusios apgaulės daromos žalos mastą, akivaizdu, kad veikos kvalifikavimas vien tik pagal BK 220 straipsnį reikštų nepateisinamą privilegiją kaltiesiems. Tai ir paaiškina, kodėl PVM sugražinimo ir vengimo bylose prokurorai ėmė formuluoti kaltinimus ne tik pagal finansinių nusikaltimų nor-

6 Pvz., patikėto turto pasisavinimo ir iššvaistymo normos (BK 183, 184 str.) dažnai taikomos kartu su apgaulingos apskaitos tvarkymo norma (BK 222 str.), sukčiavimo norma (BK 282 str.) dažnai taikoma kartu su netikrų pinigų ar vertybinių popierių realizavimo (BK 213 str.), neteisėto elektroninės mokėjimo priemonės ar jos duomenų panaudojimo (BK 215 str.) normomis.

mas, bet ir pagal turтино sukčiavimo normą, o teismų praktika šį požiūrį adaptavo. Iš tiesų, suvokus PVM kaip valstybės ir asmens turтинę santykį, nėra sudėtinga pagrįsti taikymą bendros sukčiavimo normos (BK 182 str.), kuri dėl savo universalumo apima tiek neteisėtą PVM susigražinimą iš biudžeto, tiek įvairius PVM prievolės likvidavimo, mažinimo ir išvengimo būdus, be to, leidžia tinkamai įvertinti valstybei daromos žalos mastą – didelės vertės sukčiavimas priskiriamas prie sunkių nusikaltimų kategorijos ir baudžiamas palyginti griežta bausme – laisvės atėmimu iki aštuonerių metų. Svarbus, matyt, ir psichologinis momentas, juk pasisavinamas mokestis, kurį sumoka vartotojas (pirkėjas) ir kuris tiesiog turi būti perduotas valstybei, taigi pastebima akivaizdi analogija su kėsinimusi į svetimą turį.

Tiesa, pasitaiko ir tokių atvejų, kai prokurorai tokio pobūdžio bylose kaltinimo sukčiavimu nereiškia, apsiribodami tik mokestiniais nusikaltimais. *A. K. buvo apkaltintas ir Klaipėdos miesto apylinkės teismo nuteistas už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą (BK 222 str. 1 d.) ir neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turį pateikimą (BK 220 str. 1 d.). Jam inkriminuoti veiksmai pasireiškė tuo, kad jis, būdamas UAB direktorius, veikdamas per jo nusikalstamų veiksmų pobūdžio nesuvokusią vyr. buhalterę, siekdamas išvengti PVM, sumažindavo VMI teiktose PVM deklaracijose mokėtino į biudžetą PVM sumas – per devynis kartus PVM prievolė sumažinta 23 400 Lt⁷. Akivaizdu, kad jokio teorinio pagrindo tokiai prokurorų diskrecijai nėra ir kaltinimas sukčiavimu turėtų būti reiškiamas visose tokio pobūdžio bylose, kai gaunamos PVM naudos dydis viršija 1 MGL (už mažesnės naudos gavimą apgaule taikoma administracinė atsakomybė).*

3. Turтино sukčiavimo normos (BK 182 str.) taikymo PVM bylose pagrindai

Dažno kaltinamojo akto ir teismo nuosprendžio turinys rodo, kad, kvalifikuojant vieną ar kitą PVM mokestinės apgaulės schemą kaip sukčiavimą, painiojamasi, koks konkrečiai sukčiavimo požymis atitinka šios schemos turinį. Tuo tarpu tokie netikslumai gali nulemti visišką bylos nesėkmę arba gerokai pailginti procesą⁸. Taikant sukčiavimo sudėtį PVM bylose, labai svarbu, kad procesiniuose dokumentuose būtų tinkamai pabrėžti ir pagrįsti faktais šie aspektai:

1) Turтинės naudos, kurią gavo PVM sukčiautojas, rūšis. BK 182 straipsnis, apibrėždamas sukčiavimo sudėtį, nustato keturias apgaule gaunamos turтинės naudos rūšis: a) svetimo turto įgijimą; b) turтинės teisės įgijimą; c) turтинės prievolės panaikinimą;

7 Klaipėdos miesto apylinkės teismo 2008 m. rugsėjo 29 d. nuosprendis (bylos Nr. 1-548-158/2008).

8 Kaip pavyzdį galima nurodyti Lietuvos apeliacinio teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2008 m. lapkričio 20 d. nutartį (bylos Nr. 1A-179/2008), kuria buvo panaikintas pirmosios instancijos teismo nuosprendis ir PVM sukčiavimo byla perduota nagrinėti iš naujo dėl to, kad nuosprendyje buvo susipainiota įvardijant inkriminuotus sukčiavimo požymius – turтинės prievolės išvengimą ir turтинės prievolės panaikinimą.

d) turtinės prievolės išvengimą. Formuluoiant kaltinimą sukčiavimu, kiekvienai PVM sukčiavimo schemai reikia pasirinkti tinkamą požymį.

2) Panaudotos apgaulės turinys: kokie melagingi duomenys, kokia materialine forma ir kam buvo pateikti, kaip šis suklaidinimas nulėmė turtinės naudos gavimą.

3) Tiesioginė tyčia, apimanti asmens suvokimą, kad jis naudoja apgaulę ir kad tai leidžia jam ar kitam asmeniui susigrąžinti iš biudžeto PVM permoką, panaikinti ar išvengti PVM prievolės, šių padarinių numatymą ir norą juos sukelti.

Be šių svarbiausių aspektų, atsižvelgiant į bylos specifiką, gali prireikti pagrįsti ir kitus niuansus, svarbius tinkamam veikos kvalifikavimui, pavyzdžiui, kad sukčiavimas buvo baigtas ar nutrūko rengimosi/pasikėsimo stadijoje; kad buvo bendrininkaujama ir kokios aplinkybės rodo, jog vienas ar kitas bendrininkas suvokė dalyvaujant būtent PVM sukčiavimo schemoje; kad visi epizodai vertintini kaip vienas tęstinis sukčiavimas ar, atvirkščiai, kaip keli atskiri sukčiavimai.

3.1. Gautos turtinės naudos rūšies požymio nustatymas

Nustatant, kokios rūšies turtinę naudą gavo sukčiautojas, svarbu žinoti, kad apgaulingam PVM susigrąžinimui, apgaulingai PVM atskaitai ir įskaitai, PVM prievolės išvengimui bankrutuojant taikytini skirtingi sukčiavimo požymiai.

1) *Neteisėtas PVM sugrąžinimas*. Tais atvejais, kai mokesčių inspekcijai pateiktų suklastotų dokumentų pagrindu siekiama susigrąžinti neva susidariusią PVM permoką (skirtumą), teismų praktikoje taikomas *svetimo turto įgijimo* požymis. Tačiau turint galvoje, kad PVM susigrąžinimo procesas šiais laikais pasibaigia *negrynujų pinigų* perveimu į ūkio subjekto sąskaitą banke, šio straipsnio autoriaus nuomone, nėra klaidinga taikyti ne turto, bet *turtinės teisės įgijimo* požymį⁹. Toks kvalifikavimas metodologiškai būtų net tikslesnis, nes, pirma, *turtinės teisės įgijimo* požymis šiuo atveju pabrėžia, kad kaltininkas gavo naudą ne fiziškai užvaldydamas materialų daiktą, bet juridiskai įformintu sandoriu papildydamas banko sąskaitą, antra, nekyla abejonių, kad, pinigams atsiradus reikiamoje sąskaitoje, nusikalstama veika yra baigta¹⁰.

Tais atvejais, kai į VMI buvo kreiptasi su melagingais duomenimis pagrįstu prašymu grąžinti permoką (skirtumą), tačiau toks sprendimas nebuvo priimtas arba buvo priimtas neigiamas sprendimas, veika kvalifikuotina kaip pasikėsinimas sukčiauti.

9 Sistemiškai aiškinant BK XXVIII skyriaus normas, *turto įgijimą* kaip sukčiavimo požymį logiška suprasti analogiškai kaip vagystės ir plėšimo sudėtyse, t. y. kaip materialaus kilnojamojo daikto fizinį užvaldymą ir pasisavinimą. Tuo tarpu negrynieji pinigai nėra materialus kilnojamas daiktas ir savo prigimtimi yra turtinės teisės. Žr., pvz., Toločko, V. Atsiskaitymų negrynaisiais pinigais teisinė prigimtis. *Jurisprudencija*. 2000, 16(8): 183–184.

10 Pvz., įrodinėjant *turto įgijimo* baigtumo momentą, įmanoma argumentuoti, kad, kol kaltininkas neišgrynino į sąskaitą pervestų pinigų, veika neįgauna baigtumo stadijos, nes kaltininkas dar neįgavo galimybės fiziškai šį turtą valdyti, naudotis juo ir disponuoti savo nuožiūra. Būtent taip tradiciškai suprantamas turto įgijimo baigtumas. Žr. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo senato 1998 m. gruodžio 22 d. nutarimas Nr. 8 „Dėl teismų praktikos sukčiavimo ir turto pasisavinimo arba iššvaistymo baudžiamosiose bylose (BK 274 str. ir 275 str.)“, 11 punktą. *Teismų praktika*. 1998, 10. Turtinės teisės įgijimo baigtumas sietinas su pačiu sandoriu, kuriuo ši teisė įtvirtinama. Plačiau žr. Fedosiuk, O. Patikėtos svetimos turtinės teisės pasisavinimo ir iššvaistymo samprata. *Jurisprudencija*. 2008, 11(113): 72–83.

Kauno m. apylinkės teismo 2007 m. balandžio 4 d. nuosprendžiu už pasikėsinimą sukčiauti ir kitus nusikaltimus buvo nuteisti O. G., kuris per kitus asmenis įsteigė UAB ir realiai jai vadovavo, ir UAB direktorius N. V. Fiktyvių sandorių ir PVM sąskaitų faktūrų pagrindu N. V., veikęs O. G. nurodymu, įrašė į PVM deklaraciją už 2002 m. birželio mėn. melagingus duomenis, kad iš biudžeto įmonei gražintina 617 895 Lt PVM suma ir pateikė šią PVM deklaraciją Kauno apskrities VMI. Po to VMI buvo pateiktas prašymas gražinti iš valstybės biudžeto 615 000 Lt gražintino PVM ir pervesti šią sumą į UAB sąskaitą. Teismas šiuos veiksmus kvalifikavo kaip pasikėsinimą sukčiauti, nes VMI permokos į UAB sąskaitą nepervedė, bet pradėjo planinį UAB patikrinimą. Apeliacinės ir kasacinės instancijos teismai pripažino tokį kvalifikavimą pagrįstu¹¹. Tokiais atvejais pasikėsinimo stadijos inkriminavimo pagrindumas patvirtintas ir kasacinėse nutartyse Nr. 2K-34/2007 ir Nr. 2K-44/2007. Manytina, kaip pasikėsinimus reikėtų traktuoti ir tuos atvejus, kai PVM permoka jau yra melagingai deklaruota mokesčių inspekcijai, tačiau prašymo ją gražinti dar nespėta pateikti, nors tokių ketinimų būta.

2) *PVM prievolės likvidavimas ir mažinimas fiktyvių atskaitos bei įskaitos būdais.* Tais atvejais, kai sukčiavimas susijęs ne su tikslu susigražinti (gauti į sąskaitą), bet atskaitos ir įskaitos būdu visiškai likviduoti ar sumažinti į biudžetą mokėtiną PVM, šią veiklą tiksliausia kvalifikuoti taikant *turtinės prievolės panaikinimo* požymį. Toks požiūris išdėstytas teisinėje literatūroje¹² ir vis labiau įsigali teismų praktikoje.

Vilniaus apygardos teismo 2007 m. balandžio 16 d. nuosprendžiu G. Š. nuteistas už įvairius nusikaltimus, tarp jų už didelės vertės turto sukčiavimą (BK 182 str. 2 d.) ir dokumentų suklastojimą bei jų panaudojimą (BK 300 str. 2 d.). G. Š. buvo inkriminuota tai, kad jis, būdamas UAB direktorius, įtraukė į įmonės apskaitą daugybę suklastotų sąskaitų faktūrų, išrašytų dėl iš tikrųjų neįvykusių sandorių su kitomis UAB, nurodė finansininkams pagal šiuos dokumentus užpildyti atitinkamų mokesčių laikotarpių PVM deklaracijas, jas pasirašė ir pateikė VMI. Tai leido įmonei nesumokėti į valstybės biudžetą didelės vertės (154 148 00 Lt) PVM sumą. Teismas kaip sukčiavimo požymius nurodė tai, kad G. Š. apgaule UAB naudai įgijo turtinę teisę į 154 148 Lt valstybės biudžeto lėšų ir panaikino prievolę šiuos pinigus sumokėti į valstybės biudžetą. Lietuvos apeliacinio teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2007 m. spalio 26 d. nuosprendžiu ši pirmosios instancijos teismo formuluotė patikslinta – iš nuosprendžio pašalintas požymis „įgijo didelės vertės turtinę teisę“ ir paliktas tik požymis „panaikino didelės vertės turtinę prievolę“¹³.

Vilniaus apygardos teismo praktikoje taip pat pastebima tendencija tokiais atvejais šalinti iš kaltinimo perteklinį požymį „įgijo turtinę teisę“, konstatuojant, kad suklastotų PVM deklaracijų pagrindu į biudžetą mokėtinų PVM sumų sumažinimas ar visiškas li-

11 Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2009 m. birželio 30 d. nutartis (bylos Nr. 2K-283/2009).

12 Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso komentaras. II. Specialioji dalis (99–212 straipsniai). Vilnius, 2009, p. 337.

13 Lietuvos apeliacinio teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2007 m. spalio 26 d. nuosprendis (bylos Nr. 1A-348/2007).

kvidavimas kvalifikuotinas kaip turtinės prievolės panaikinimas¹⁴. Tokiai teismų praktikai pritartina. Kaip jau buvo minėta, mokesstinės prievolės sumažinimas ar likvidavimas paprastai pasiekiamas apskaitant didesnę nei priklauso kompensuotą *pirkimo ar importo PVM* (atskaita) arba mažesnę į biudžetą mokėtiną *pardavimo PVM*. Šie melagingi duomenys įrašomi į PVM deklaraciją ir pateikiami mokesčių inspekcijai taip juridiskai įteisinant melagingai apskaičiuotą (sumažintą) PVM prievolę. Sukčiavimo normos požiūriu tai reiškia, kad apgaulės būdu buvo panaikinta (nustojo formaliai egzistuoti) turtinės prievolės dalis. Šios PVM sukčiavimo rūšies baigtumas sietinas su PVM deklaracijos, į kurią įrašyti melagingi duomenys, pateikimu mokesčių inspekcijai momentu. Būtent nuo šio momento įteisinamas sumažintas PVM prievolės dydis ir jokių valinių mokesčių inspekcijos sprendimų šiuo klausimu nebūna.

Pažymėtina, kad iš melagingai deklaruotos PVM permokos įskaitos būdu gali būti mažinamos ar visiškai likviduojamos ir kitos mokesstinės prievolės (gyventojų pajamų, pelno ir kiti mokesčiai). Teismų praktikoje tokios veikos taip pat kvalifikuojamos kaip sukčiavimas panaikinant turtinę prievolę¹⁵. Tačiau iš PVM permokos įskaitant kitus mokesčius, būtinas atitinkamas prašymas mokesčių inspekcijai ir kad toks įskaitymas įvyktų, reikalingas valinis VMI sprendimas, todėl tokios (ne PVM) mokesstinės prievolės panaikinimo baigtumas, manytina, sietinas būtent su šio sprendimo priėmimu.

3) *PVM prievolės išvengimas bankrutuojant*. Praktikoje pasitaiko ir tokių atvejų, kai įmonės, turinčios didelę PVM prievolę, vadovai sąmoningai siekia bankroto, tikėdamiesi tokiu būdu „nurašyti“ skolas biudžetui ir pradėti verslą iš naujo (vadinamasis fenikso sindromas). Tokiais atvejais nustačius visus kitus būtinus sukčiavimo požymius (apgaulę, tyčią ir kt.) gaunamos turtinės naudos rūšiai įvardyti tiktų *turtinės prievolės išvengimo* požymis. Apskritai turtinės prievolės išvengimas konstatuojamas tada, kai kreditorius ne tik patiria turtinę žalą dėl prievolės neįvykdymo, bet ir dėl panaudotos apgaulės praranda realią galimybę apginti savo teisę civilinėmis teisinėmis priemonėmis arba kai toks teisės gynimas buvo apsunkintas¹⁶. Todėl šios PVM sukčiavimo rūšies baigtumo momentas sietinas su įmonės bankroto procedūros pradžia. Bankrutavimas kaip būdas išvengti mokesstinės prievolės valstybei gali būti vertinamas ir kaip nusikalstamas bankrotas (BK 209 str.), kuris su sukčiavimu šiuo atveju sudaro idealią nusikaltimų sutaptį.

3.2. Apgaulės požymis PVM sukčiavime

Apgaulė PVM sukčiavimo schemeje dažniausiai reiškiasi per PVM mokėtojo santykį su mokesčių inspekcija, pateikiant šiai suklastotas PVM deklaracijas, o kartais ir

14 Žr. Vilniaus apygardos teismo 2008 m. spalio 29 d. nuosprendis (bylos Nr. 1-36/2008), 2008 m. spalio 20 d. nuosprendis bylos Nr. 1-37/2008).

15 Žr., pvz., Vilniaus apygardos teismo bylos Nr. 1-36/2008, Nr. 1-37/2008, Nr. 1-60/2008.

16 Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso komentaras, *supra* note 10, p. 337, 339; Sinkevičius, E. *Neteisėtas banko kredito gavimas arba panaudojimas ir jų kvalifikavimas*. Vilnius, 2002, p. 80; Fedosiuk, O. Sukčiavimo normos koncepcija naujame Lietuvos Respublikos baudžiamajame kodekse ir jos įgyvendinimo problemos. *Teisė*. 2003, 48: 83–84. Toks pat požiūris aiškinant turtinės prievolės išvengimą išsakytas 2008 m. gegužės 20 d. kasacinėje nutartyje (bylos Nr. 2K-224/2008).

kitus dokumentus. Melagingų duomenų pateikimas mokesčių inspekcijai paprastai susijęs su apgaulinga buhalterine apskaita: apskaitos dokumente (paprastai PVM sąskaitoje faktūroje) fiksuojama melaginga informacija apie sandorį, išrašoma PVM sąskaita faktūra dėl sandorio, kurio iš viso nebuvo, sumažinama arba padidinama realiai įvykusio sandorio kaina ir sumokėto PVM suma. Užregistravus šį suklastotą dokumentą įmonės apskaitoje, vėliau jo pagrindu daromi atitinkami įrašai PVM deklaracijoje, o ji dėl to taip pat tampa suklastota. Šioje stadijoje galima kalbėti apie dokumentų suklastojimą ir nusikalstamą apskaitą, tačiau sukčiavimui būdingos apgaulės panaudojimas vis dėlto sietinas su suklastotos PVM deklaracijos pateikimu mokesčių inspekcijai, taip šią suklaudinant dėl permokos ar mokestinės prievolės dydžio. Būtent pateiktų PVM deklaracijų pagrindu mokesčių inspekcijoje fiksuojami ūkio subjektų (PVM mokėtojų) teisių ir prievolių dydžiai, konstatuojamos mokestinės permokos arba nepriemokos. PVM deklaracijose pateikta informacija pasitikima ir jos neatitikimą tikrovei gali paneigti tik atliktų patikrinimų aktai.

Mokesčių administravimo praktikoje tais atvejais, kai siekiama susigrąžinti PVM permoką arba iš permokos įskaityti kitus mokesčius, PVM mokėtojas privalo pateikti mokesčių inspekcijai ne tik PVM deklaracijas, bet ir atitinkamą prašymą (FR0781), kuriame nurodo PVM grąžinimo ar įskaitymo pagrindą ir grąžintinos ar įskaitytinios sumos dydį. Tokių prašymų pagrįstumui patikrinti mokesčių inspekcija gali pareikalauti pateikti papildomus dokumentus. PVM sukčiavimo schemeje tiek prašymo, kuriame nurodytas melagingas mokesčių grąžinimo ar įskaitymo pagrindas, tiek papildomų dokumentų pateikimas taip pat laikytinas apgaulės panaudojimu.

Sunkiau yra pagrįsti apgaulės panaudojimo faktą, kai PVM prievolės išvengta inicijavus įmonės bankrotą. Šiuo atveju suklastotų apskaitos dokumentų ar PVM deklaracijų gali būti ir nenustatyta, taigi apgaulės elementas nėra akivaizdus. Reikia pasakyti, kad apgaulė išvengiant prievolės nėra tapati apgaulei įgyjant turta, turtinę teisę ar panaikinant turtinę prievolę. Skirtumą lemia tai, kad apgaulė išvengiant prievolės naudojama ne įtraukiant nukentėjusį į jam nenaudingą sandorį ir nesiekiant, kad koks nors kitas suklaidintas asmuo patvirtintų kaltininkui reikalingą juridinį faktą, bet siekiant išvengti pavojaus būti priverstam vykdyti prievolę. Tai pasiekama sukuriant fiktyvią teisinę padėtį, dėl kurios civilinės teisinės priemonės tampa skolininkui „nepavojingos“. Vienas tokių būdų yra tyčia tapti beturčiu, kad nebūtų į ką nukreipti reikalavimo. Apie tokios apgaulės galimumą pasisakyta ir literatūroje¹⁷, ir teismų praktikoje¹⁸. Taigi su ekonomine logika besikertantis turto perleidimas, finansinių lėšų perpumpavimas į kitas įmones bankroto akivaizdoje ir pan., manytina, yra pagrindas nustatyti apgaulę vengiant PVM prievolės, žinoma, jei pati PVM prievolė nėra fiktyvi. Baudžiamųjų bylų turinys¹⁹ rodo, kad dažnai pati įmonė steigiama vien tam, kad išrašinėtų suklastotas sąskaitas faktūras, įtraukinėtų į apskaitą į biudžetą mokėtiną *pardavimo PVM*, taip suteikdama kitai įmo-

17 Fedosiuk, O., *supra* note 12, p. 86–87.

18 Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2008 m. gegužės 20 d. nutartis (bylos Nr. 2K-224/2008).

19 Žr., pvz., Vilniaus apygardos teismo bylos Nr. 1-35/2008, Nr. 1-37/2008, Nr. 1-60/2008, Nr. 1-41/2008, Nr. 1-22-9/2008.

nei galimybę įtraukti į apskaitą kompensuotiną *pirkimo PVM*. Manytina, sąmoningai sukeltas tokios įmonės bankrotas, nors ir susijęs su apgaulės panaudojimu, tačiau nesudaro savarankiško sukčiavimo vengiant PVM prievolės, nes pati prievolė šiuo atveju yra fiktyviai sukurta. Štai ištrauka iš Vilniaus apygardos teismo nuosprendžio: „*Tyrimo metu aiškiai nustatyta, kad šių įmonių vardu viso labo buvo išrašyti suklastoti dokumentai (PVM sąskaitos faktūros) apie tariamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą. Dėl šių priešasčių laikytina, kad aptariamais atvejais nebuvo PVM objekto ir <...> UAB „E“, UAB „J“, UAB „S“ ir UAB „O“ šių suklastotų PVM sąskaitų faktūrų pagrindu neįgijo pareigos jose išskirtą pardavimo PVM sumą įtraukti į PVM apskaitą ir mokėti į valstybės biudžetą.*“²⁰

Tokiai realios veiklos nevykdančiai įmonei atstovaujantys asmenys pirmiausia turėtų atsakyti kaip bendrininkai, padedantys sukčiauti kitai įmonei (nekalbant apie dokumentų suklastojimą, apgaulingą apskaitą ir kt.).

3.3. Subjektyvus PVM sukčiavimo elementas

Subjektyvaus elemento (tiesioginės tyčios) nustatymas inkriminuojant PVM sukčiavimą yra gana probleminis ir dažnai yra kaltinimo bei gynybos ginčo objektas. Paminėtina, kad tyčios buvimas atriboja apgaulę nuo klaidų, kurios neišvengiamos tvarkant apskaitą ir mokant mokesčius (PVM deklaracijų tikslinimas yra įprasta mokestinė procedūra). Taigi inkriminuojant PVM sukčiavimą, būtina nustatyti, kad neteisingi duomenys apie ūkinius sandorius į apskaitos dokumentus buvo įrašomi sąmoningai. Be to, PVM sukčiavimo procesas apima skirtingus ūkinius-finansinius veiksmus, todėl jame sąmoningai ar nesąmoningai gali dalyvauti įvairias pareigas einantys įmonės darbuotojai, taip pat ir kiti asmenys, atsidūrę fiktyvių pirkimų ir pardavimų grandinėje. Pavuozdžiui, įmonės finansininkas gali išrašyti ir įtraukti į apskaitą suklastotą PVM sąskaitą faktūrą ir jos pagrindu įrašyti neteisingus duomenis į PVM deklaraciją to nežinodamas – juk ne finansininkas sudarinėja fiktyvius sandorius²¹. Samdomas darbuotojas, kuris vadovo liepimu, tarkim, gavo ar išrašė suklastotą PVM sąskaitą faktūrą, gali suvokti tik šios klastotės turinį, visiškai nesuvokdamas, kokiais tikslais tai daroma. Taigi tokio darbuotojo tyčia neabejotinai apima dokumento suklastojimo faktą, tačiau neapima apgaulę gaunamos mokestinės naudos ir noro ją gauti. Todėl praktikoje kaltinimai PVM sukčiavimu paprastai pateikiami tik neteisėta mokestine nauda suinteresuotiems asmenims: įmonės vadovams, akcininkams, su jais išvien sąmoningai veikusiems finansininkams ar kitiems asmenims. Kaltinime visada turi būti pagrįsta, kad kaltinamas asmuo suvokė, jog vienas ar kartu su kitais, apgaulę sau ar kitam fiziniam ar juridiniam asmeniui neteisėtai įgyja PVM lėšas iš valstybės biudžeto, panaikina arba išvengia PVM prievolės valstybės biudžetui, numato šių padarinių kilimą ir jų nori. Pažymėtina, kad tyčios, nukreiptos sukčiauti PVM srityje, buvimas gali tapti pagrindu kaltinti PVM sukčiavimu

20 Vilniaus apygardos teismo 2008 m. vasario 29 d. nuosprendis (bylos Nr. 1-35/2008).

21 Dažno teismo nuosprendžio nustatomojoje dalyje kartojasi panašūs teiginiai, kaip, pvz.: „UAB finansininkai, nežinodami, kad jiems pateikti dokumentai yra suklastoti ir realiai jokių sandorių nėra įvykę, įtraukė juos į buhalterinę apskaitą.“

ir formaliai įmonėje neįdarbintą asmenį, pavyzdžiui, neoficialų įmonės vadovą ar finansininką. Patvirtindamas tokio neoficialaus finansininko nuteisimo pagrįstumą, kasacinis teismas yra pažymėjęs: „<...> asmenį pripažįstant kaltu padarius sukčiavimą yra būtina nustatyti tiesioginę tyčią jo veiksmuose. Išvada apie kaltę daroma ne tik remiantis kaltininko parodymais, jo pripažinimu ar nepripažinimu dėl padarytos veikos, bet ir byloje nustatytų objektyviųjų požymių pagalba. <...> Tiek G. S., tiek Ž. P. parodymai leidžia daryti išvadą, kad kasatorė žinojo, kad daro sukčiavimo veiksmus. G. S. ikiteisminio tyrimo metu parodė, kad nuteistoji M. O. suklastotus dokumentus pateikdama VMI žinojo, kad padeda apgaule susigrąžinti dėl tariamo prekių eksporto susidariusią PVM permoką, nes jos veiklos sritis buvo dokumentų tvarkymas VMI. G. S. taip pat patvirtino, kad už atliktą darbą M. O. reikalavo pinigų VMI pareigūnams papirkti, tačiau jai išmokėtos pinigų sumos neužfiksuotos dokumentuose <...>. Savo parodymus G. S. patvirtino akistatoje su M. O. Šiuos G. S. parodymus patvirtino Ž. P. Atlygio už darbą gavimą patvirtino ir pati M. O., bet kadangi G. S. individualioje įmonėje dirbo neoficialiai, nesudarius darbo sutarties, todėl ir gautas atlygis neužfiksuotas dokumentuose“²².

3.4. Bendrininkavimo sukčiaujant PVM srityje klausimai

Vienas iš PVM sukčiavimo ypatumų yra tai, kad nusikalstama veika atliekama pagal tam tikrą ekonominę schemą, kurioje dalyvauja ne vienas asmuo. Šiame procese, be įmonių vadovų, vienaip ar kitaip gali būti panaudojami buhalteriai, vežėjai, sandėlininkai, kitų įmonių vadovai ir darbuotojai, mokesčių inspekcijos, muitinės, valstybės sienos apsaugos pareigūnai ir t. t. Esminis momentas, leidžiantis pripažinti tokio asmens atliktus veiksmus bendrininkavimu PVM sukčiavime, yra bendra tyčia, apimanti neteisėtą PVM lėšų įgijimą iš valstybės biudžeto arba PVM prievolės valstybės biudžetui panaikinimą arba išvengimą. Nenustačius atskiro schemos dalyvio tyčios gauti sau ar kitam asmeniui turinės naudos apgaule, jis gali atsakyti tik už tuos nusikalstamus veiksmus, kuriuos jo tyčia apėmė, pavyzdžiui, dokumentų suklastojimą, piktnaudžiavimą, kyšininkavimą, apgaulingą ar aplaidžią apskaitą ir kt. Vienoje byloje kasacinis teismas, atmesdamas prokuroro skundo dalį dėl muitinės ir pasienio pareigūnų išteisinimo pagal kaltinimą padėjimu sukčiauti, yra taip pasisakęs: „Kasatorius pagrįstai tvirtina, kad byloje yra pakankamai duomenų, patvirtinančių, kad muitinės ir pasienio pareigūnų psichinis santykis su padaryta veika buvo tiesioginės tyčios kaltės formos. Kolegija laiko, kad visi paminėti asmenys suprato daromų veiksmų pavojingumą ir nusikalstamumą. Neatsakytas liko tik klausimas dėl tyčios turinio, t. y. ką ir kokioje apimtyje suprato asmenys, dėl kurių padarytų veikų teismų sprendimus skundžia prokuroras. Nėra abejonių, kad jie suprato, kad klastoja dokumentus, piktnaudžiauja tarnyba ir BK 228 ir 300 straipsniuose numatytų nusikaltimų požiūriu jų tyčia aiškiai įrodoma. Tai konstatavo ir Lietuvos apeliacinis teismas. Tuo tarpu BK 182 straipsnio prasme dėl padėjimo sukčiauti tyčios turiniui keliami kitokie reikalavimai, negu nuteisiant dėl piktnaudžiavimo ar dokumentų klastojimo. Čia reikia įrodyti, kad asmuo suvokė, jog savo veiksmais

22 Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2006 m. vasario 14 d. nutartis (bylos Nr. 2K-27/2006).

*padeda kitiems asmenims (nusikaltimo vykdytojams) apgauti valstybę ir užvaldyti jai priklausantį turtą. <...> Apeliacinės instancijos teismas pagrįstai konstatavo, kad byloje nėra jokių objektyvių įrodymų, kad šie asmenys klastojo dokumentus, turėdami tikslą padėti G. S., M. O. ir asmeniui, kurio atžvilgiu baudžiamoji byla išskirta, būtent apgaulės būdu pasisavinti pridėtinės vertės mokesčio permokas už eksportuotas į užsienį prekes. Apeliacinės instancijos teismas nuosprendyje pagrįstai pažymėjo, kad nenustatyta, ar šie asmenys veikė (įrašė neteisingus duomenis į prekių eksporto dokumentus) siekdami padėti bendrininkų grupei sukčiauti, ar padaryti kitą nusikalstamą veiką, ar dėl aplaidumo, pasitikėdami A. J. ar kitu asmeniu.*²³

PVM sukčiavimo byloje problemiška yra ne tik įrodyti patį bendrininkavimą, bet ir atsakyti į klausimą, koks schemos dalyvis pripažintinas vykdytoju, koks – padėjėju ar kitos rūšies bendrininku. Tiek teorijoje, tiek praktikoje laikomasi nuostatos, kad, pripažįstant asmenį vykdytoju, pakanka, kad jis bent iš dalies realizuotų objektyvius nusikalstamos veikos sudėties požymius. Baudžiamasis įstatymas nereikalauja, kad visi bendravikdytojai visiškai realizuotų BK specialiosios dalies straipsnio dispozicijoje aprašytą pavojingos veikos požymį²⁴. Taikant šią nuostatą sukčiavimui, vykdytoju laikytinas tas, kuris atlieka veiksmus, realizuojančius turtinės naudos gavimo ir/ar apgaulės požymius. Tačiau pažymėtina, kad PVM sukčiavimo specifika pasireiškia tuo, kad neteisėtos PVM naudos įgijėjas formaliai yra juridinis asmuo (įmonė), taigi nusikalstama veika pirmiausia reiškiasi kaip juridiniai veiksmai vadovaujant, kontroliuojant ar atstovaujant juridiniam asmeniui. Todėl PVM sukčiavimo vykdymu laikytini ne tik fiziniai veiksmai įgyjant suklustotas sąskaitas faktūras, jas apskaitant, įrašant melagingus duomenis į PVM deklaracijas, pateikiant jas VMI, disponuojant neteisėtai gautais pinigais ir pan., bet ir vadovaujančias pareigas einančių asmenų atitinkamų sprendimų taip veikti priėmimas, nurodymų davimas pavaldiems asmenims ir pan. Taigi kaltieji asmenys, kurie atsakingi už juridinio asmens veiklą ar eina jame vadovaujančias pareigas, koks bebūtų jų dalyvavimas PVM schemeje, laikytini vykdytojais. Ir visai nesvarbu, ar jie asmeniškai dalyvavo klastojant ar įgyjant suklustotas sąskaitas faktūras, jas apskaitant, įrašant melagingus duomenis į PVM deklaracijas, pateikiant jas VMI, ar davė nurodymus tai daryti kitiems, ar tiesiog dalyvavo priimant politinį sprendimą naudoti įmonę PVM sukčiavimo schemeje. Pavyzdžiui, vienoje PVM sukčiavimo byloje vykdytojais pripažinti visi valstybės biudžeto grobimo schemeje sąmoningai dalyvavę kelių UAB direktoriai, vyr. finansininkai, pagrindiniai akcininkai. Kasacinio teismo teisėjų kolegija, pripažindama tokio kvalifikavimo pagrįstumą, nurodė: „<...> Uždarame dalyvių rate sudaromi verslo logikos požiūriu nepateisinami sandoriai teismo pagrįstai pripažinti kaip rodantys, kad jas sudarantys asmenys suprato, jog tai yra fiktyvi veikla ir jokios žalos juridiniams asmenims nebus padaryta, o šie fiktyvūs sandoriai sukurs galimybę susigrąžinti tariamai sumokėtą PVM. Taigi šie sandoriai buvo panaudoti kaip apgaulės priemonė valstybės biudžeto lėšoms užvaldyti, ne tik suprantant tokių šių tariamų sandorių tikrąją paskirtį, bet ir to siekiant. Visi bendrovių apyvartoje buvę pinigai buvo įgyti nusikalstamu būdu,

23 Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2006 m. vasario 14 d. nutartis (bylos Nr. 2K-27/2006).

24 Piesliakas, V. *Lietuvos baudžiamoji teisė*. Antroji knyga. Vilnius, 2008, p. 99–105.

*todėl konkrečios kiekvieno nusikalstamos grupės dalyvio asmeniškai gautų užvaldytų pinigų dalies dydis jų veikos kvalifikavimui neturi reikšmės.*²⁵

PVM sukčiavimo baudžiamųjų bylų turinys rodo, kad padėjėjais čia paprastai pripažįstami vidiniais ryšiais su sukčiaujančia įmone nesusiję asmenys: mokesčių inspekcijos, muitinės, pasienio pareigūnai, realios veiklos nevykdančių įmonių atstovai (formalūs ir neformalūs), už atlygį aprūpinantys sukčiaujančias įmones melagingomis PVM sąskaitomis faktūromis ir kitais suklastotais dokumentais, teikiantys pinigų išgryninimo paslaugas, konsultuojantys nusikalstamos schemos klausimais ir pan. Pažymėtina, kad realios veiklos nevykdančių įmonių atstovai dažnai sulaukia ne tik kaltinimų padėjimu sukčiauti, bet ir nusikalstamu susivienijimu (BK 249 str.). Tokių asmenų baudžiamosios bylos dažnai atskiriamos nuo baudžiamųjų bylų, kuriose kaltinami asmenys, pasinaudę tokio nusikalstamo susivienijimo paslaugomis²⁶.

3.5. Tęstinumo ir pakartotinumą nustatymas PVM sukčiavimo bylose

Visos PVM sukčiavimo bylos yra daugiaepizodės, o nusikalstami veiksmai iki jų nutraukimo paprastai tęsiasi netrumpą laiką. Todėl tokio pobūdžio bylose aktualu nustatyti, kokie epizodai vertintini kaip viena tęstinė nusikalstama veika, kokie – kaip atskiros veikos. Veikos tęstinumo pripažinimas vienose bylose nulemia švelnesnį kaltinimą (nes asmuo kaltinamas ne kelių, bet vieno nusikaltimo padarymu), kitose bylose – sunkesnį kaltinimą (nes susumavus tęstinės veikos metu gautą naudą, gali atsirasti pagrindas kaltinti asmenį didelės vertės turto sukčiavimu). Todėl, atsižvelgiant į aplinkybes, gynyba kartais prašo pripažinti veikos tęstinumą, o kartais tam prieštarauja. Pagal teorijoje ir teismų praktikoje suformuotą nuostatą tęstine laikoma tokia nusikalstama veika, kuri susideda iš dviejų ar daugiau tapačių ar vienarūšių veiksmų (neveikimų), iš kurių kiekvienas, vertinamas atskirai, atitinka to paties BK specialiosios dalies straipsnyje numatyto nusikaltimo ar baudžiamojo nusižengimo objektyviusius požymius, tačiau jie visi yra jungiami vieningos tyčios. Nagrinėjant atskirų nusikalstamų veikų kategorijų tęstinumo problematiką, skiriami ir papildomi kriterijai, pavyzdžiui, tas pats turto gavimo šaltinis, tas pats nukentėjusysis, analogiški būdai ir aplinkybės, nedidelis laiko tarpas tarp tęstinių veiksmų ir kita. Tačiau visada pabrėžiama, kad tęstinumo pripažinimą lemia kaltininko vieninga tyčia, kuriai būdinga tai, jog pats kaltininkas šiuos savo veiksmus suvokia kaip vientisą nusikalstamą veiką ir, darydamas pirmą veiksmą, jau turi susiformavusį (pradinį) sumanymą ir dėl kito nusikalstamo veiksmo. Ir atvirkščiai, tais atvejais, kai tyčia padaryti kitą nusikalstamą veiką kyla jau po pirmosios veikos, šios

25 Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2007 m. balandžio 3 d. kasacinė nutartis (bylos Nr. 2K-44/2007).

26 Žr., pvz., Vilniaus apygardos teismo 2008 m. vasario 29 d. nuosprendis byloje Nr. 1-35/2008, 2008 m. spalio 20 d. nuosprendis byloje Nr. 1-37/2008, 2008 m. spalio 29 d. nuosprendžiai bylose Nr. 1-36/2008 ir Nr. 1-60/2008.

veikos paprastai kvalifikuojamos kaip pakartotinės²⁷. Šios teorijos²⁸ taikymas daugybei labai sudėtingų PVM sukčiavimo epizodų nėra paprastas dalykas. Iš teismų nuosprendžių matyti, kad PVM sukčiavimo tęstinumas/pakartotinumas dažnai nustatomas labiau intuityviai nei remiantis kokiais nors aiškiais kriterijais. Tačiau vienas aspektas vis dėlto yra pakankamai akivaizdus – tais atvejais, kai sukčiavimas reiškėsi kaip neteisėtas PVM sugražinimas, kiekvienas biudžeto pinigų (net ir palyginti nedidelių sumų) užvaldymo epizodas ar pasikėsinimas tai padaryti paprastai kvalifikuojamas atskirai.

Kasacinis teismas, sprenddamas PVM sukčiavimo pakartotinumą/tęstinumą klausimą, pasisakė taip: „<...> *Sprendžiant klausimą turi būti atsižvelgta ne tik į įvykių (veikų) seką, bet ir į nusikaltimų padarymo mechanizmą ir priemones, kurių pagalba buvo klaidinama valstybė. Tęstiniam nusikaltimui tokios kategorijos byloje pripažinti svarbu, ar valstybė buvo klaidinama, pateikiant vieną ar kelis susklastotus dokumentus, ar grobimas buvo daromas vienos ar kelių skirtingų sutarčių pagrindu, ar prekių eksporto sutartys sudarytos tarp tų pačių firmų, ar buvo eksportuojamos tų pačių pavadinimų ir rūšių prekės, ar tai buvo daroma per tuos pačius muitinės bei pasienio policijos postus, susitarus ir pasinaudojus tais pačiais muitininkais ir pasienio policijos pareigūnais.*“ Nepaisant to, kad apgaulės veiksmas (susklastotų dokumentų, reikalingų susigražinti PVM, pateikimas VMI) išoriškai buvo panašus, o turtas užvaldomas iš to paties šaltinio (valstybės biudžeto), kolegija atmetė nuteistojo argumentus dėl sukčiavimo tęstinumo, pabrėždama, kad prekių eksporto sutartys buvo sudaromos tarp skirtingų firmų, pačios prekės buvo skirtingos, eksporto procedūros ir tariamas prekių išvežimas buvo daromas skirtingų muitininkų bei pasienio policininkų pagalba. Atsižvelgta ir į pačių nuteistųjų parodymus, pagal kuriuos, sėkmingai atlikus vieną operaciją, kildavo naujas sumanymas pakartoti nusikalstamą veiką, tiksliai nežinant, kokią konkrečią valstybės lėšų sumą bus apgaule įgyta kitą kartą ir kiek tokių PVM grąžinimo procedūrų iš viso bus pakartota ateityje. Teisėjų kolegijos nuomone, tai rodo, kad kiekvienu sukčiavimo atveju susiformuodavo savarankiška kaltininko tyčia²⁹.

Kiek kitaip praktikoje nustatomas PVM prievolės panaikinimo tęstinumas, kurio ribos „neprižištos“ prie kokio nors konkretaus naudos gavimo ar apgaulės taško. Baudžiamųjų bylų turinys rodo, kad tęstinumas čia apima gana daug PVM prievolių panaikinimo epizodų, atliktų per ilgus laikotarpius. Pavyzdžiui, kaip tęstinis sukčiavimas kvalifikuota: 192 299 Lt PVM prievolės panaikinimas, trukęs nuo 2002 m. rugsėjo

27 Piesliakas, V. *Lietuvos baudžiamoji teisė*. Pirmoji knyga. Vilnius, 2006, p. 252–255; Girdeinis, T. Tęstinės nusikalstamos veikos samprata ir požymiai. *Jurisprudencija*. 2007, 8(98): 29–34; kasacinės nutartys Nr. 2K-27/2006, Nr. 2K-649/2006, Nr. 2K-307/2007, Nr. 2K-P-412/2007, Nr. 2K-605/2007, Nr. 2K-717/2007, Nr. 2K-146/2008, Nr. 2K-454/2008 ir kt.

28 Autoriaus nuomone, ji nėra nepriekaištinga, nes dėl subjektyvaus kriterijaus (vieningos tyčios) sureikšminimo galima pateikti kritinių argumentų, pvz., tai, kad asmuo, kurio vieninga tyčia apima kelis nusikalstamus veiksmus, yra pavojingesnis nei tas, kurio tyčia nėra tokia kryptinga. Tačiau būtent vieningą tyčią turintis asmuo turi savotišką privilegiją atsakyti tik už vieną nusikalstamą veiką, o ne taip kryptingai veikiantis asmuo baudžiamas už kelias nusikalstamas veikas. Kita vertus, kol kas tobulesnės tęstinumo sampratos Lietuvos baudžiamosios teisės teorijoje nepasiūlyta.

29 Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2006 m. vasario 14 d. nutartis (bylos Nr. 2K-27/2006).

iki 2004 m. birželio mėnesio³⁰, 154 148 Lt PVM prievolės panaikinimas, trukęs nuo 2003 m. gegužės 1 d. iki 2004 m. birželio mėnesio³¹. Tokio pobūdžio bylose kaip vienas testinis PVM prievolės panaikinimas paprastai kvalifikuojami pagal tą pačią schemą su tais pačiais asmenimis atlikti veiksmai. Pasikeitus taikomai schemai, joje atsiradus naujų dalyvių ir kitų svarbių aplinkybių, atsiranda pagrindas konstatuoti testinumo nutūkumą ir naujai susiformavusią tyčią.

UAB direktorius A. Č. nuteistas už du pakartotinius sukčiavimus įgyjant iš bendrininko A. K. realios veiklos nevykdančios įmonės ir įtraukiant į apskaitą fiktyvias sąskaitas faktūras, patvirtinančias nebūtų paslaugų pardavimą: vienas sukčiavimas padarytas laikotarpiu nuo 2001 m. liepos iki 2002 m. gruodžio mėnesio, per kurį PVM prievolė buvo sumažinta 96 354,82 Lt; kitas padarytas laikotarpiu nuo 2003 m. liepos iki 2004 m. vasario mėnesio, per kurį PVM prievolė buvo sumažinta 19 634,40 Lt. Iš bylos aplinkybių galima spręsti, kad dviejų pakartotinių sukčiavimų inkriminavimą nulėmė tai, kad antruoju atveju dalyvavo dar vienas A. Č. bendrininkas – komercijos direktorius E. P., be to, šiek tiek pasikeitė schema – fiktyvių sandorių pagrindu buvo ne tik mažinama PVM prievolė, bet ir išgryninami bei per A. K. įmonę pasisavinami UAB pinigai³².

Išvados

1. Prielaidas sukčiauti PVM srityje sudaro šio mokesčio teisinė prigimtis ir administravimo specifika, suponuojančios ūkio subjekto (PVM mokėtojo) galimybę atskaitos ir įskaitos būdais mažinti mokėtiną mokesťį ir net susigražinti sumokėtą permoką.

2. Mokestinių nusikaltimų normos BK nėra pakankamos tinkamai įvertinti su PVM susijusios apgaulės padarinius ir jų pavojingumą. Teismų praktika kvalifikuojant šias veikas kaip turtinį sukčiavimą teoriškai pagrįsta ir vertintina teigiama.

3. Taikant sukčiavimo sudėtį PVM bylose, labai svarbu, kad procesiniuose dokumentuose būtų tinkamai pabrėžti ir pagrįsti faktais šie aspektai: a) turtinės naudos, kurią gavo PVM sukčiautojas. Kai PVM apgaulingai susigražinamas iš biudžeto, taikytinas turto įgijimo požymis; kai atskaitos ir įskaitos būdais likviduojama ar sumažinama PVM prievolė, taikytinas turtinės prievolės panaikinimo požymis; kai PVM prievolės išvengiama bankrutuojant, taikytinas turtinės prievolės išvengimo požymis; b) panaudotos apgaulės turinys, kuris reiškiasi per PVM mokėtojo santykį su mokesčių inspekcija, pateikiant šiai suklastotas PVM deklaracijas, o kartais ir kitus dokumentus; c) tiesioginė tyčia, apimanti asmens suvokimą, kad jis naudoja apgaulę ir kad tai leidžia jam ar kitam asmeniui susigražinti iš biudžeto PVM arba sumažinti į biudžetą mokėtinų PVM ar kitų

30 Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2008 m. gegužės 15 d. kasacinė nutartis (bylos Nr. 2K-208/2008).

31 Lietuvos apeliacinio teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2007 m. spalio 26 d. nuosprendis (bylos Nr. 1A-348/2007).

32 Lietuvos apeliacinio teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2009 m. liepos 8 d. nuosprendis (bylos Nr. 1A-66/2009).

mokesčių dydį, šių padarinių numatymą ir norą juos sukelti; d) padaryto PVM sukčiavimo stadija, kuri priklauso nuo neteisėtai gaunamos PVM naudos rūšies; e) kiekvieno bendrininko rūšis, priklausanti nuo atliktų veiksmų turinio, įmonėje užimamų pareigų ir tyčios turinio; f) veikos tęstinumo arba pakartotinum klausimai, priklausantys nuo PVM sukčiavimo rūšies ir specifinių taikytos schemos aplinkybių.

Literatūra

- Europos Parlamento 2008 m. rugsėjo 2 d. rezoliucija dėl suderintos kovos su mokestiniu sukčiavimu gerinimo strategijos (2008/2033 (INI) [interaktyvus]. [žiūrėta 2010-01-06]. <<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P6-TA-2008-0387+0+DOC+XML+V0//LT>>.
- Fedosiuk, O. Patikėtos svetimos turtinės teisės pasisavinimo ir iššvaistymo samprata. *Jurisprudencija*. 2008, 11(113).
- Fedosiuk, O. Sukčiavimo normos koncepcija naujame Lietuvos Respublikos baudžiamajame kodekse ir jos įgyvendinimo problemos. *Teisė*. 2003, 48.
- Generalinė prokuratūra atliko PVM grobstymo baudžiamųjų bylų analizę. Lietuvos Respublikos generalinė prokuratūra [interaktyvus]. 2007-06-14 [žiūrėta 2009-08-03]. <<http://www.prokuraturos.lt/Naujienos/Savait%C4%97stema/tabid/68/ItemID/779/Default.aspx>>.
- Girdenis, T. Tęstinės nusikalstamos veikos samprata ir požymiai. *Jurisprudencija*. 2007, 8(98).
- Klaipėdos miesto apylinkės teismo 2008 m. rugsėjo 29 d. nuosprendis (bylos Nr. 1-548-158/2008).
- Lietuvos apeliacinio teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2009 m. liepos 8 d. nuosprendis (bylos Nr. 1A-66/2009).
- Lietuvos apeliacinio teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2007 m. spalio 26 d. nuosprendis (bylos Nr. 1A-348/2007).
- Lietuvos apeliacinio teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2008 m. lapkričio 20 d. nutartis (bylos Nr. 1A-179/2008).
- Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2006 m. vasario 14 d. nutartis (bylos Nr. 2K-27/2006).
- Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2007 m. sausio 23 d. nutartis (bylos Nr. 2K-34/2007).
- Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2007 m. sausio 23 d. nutartis (bylos Nr. 2K-34/2007).
- Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2007 m. balandžio 3 d. nutartis (bylos Nr. 2K-44/2007).
- Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2008 m. gegužės 15 d. nutartis (bylos Nr. 2K-208/2008).
- Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2008 m. gegužės 20 d. nutartis (bylos Nr. 2K-224/2008).
- Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2009 m. birželio 30 d. nutartis (bylos Nr. 2K-283/2009).
- Lietuvos Aukščiausiojo Teismo senato 1998 m. gruodžio 22 d. nutarimas Nr. 8 „Dėl teismų praktikos sukčiavimo ir turto pasisavinimo arba iššvaistymo baudžiamosiose bylose (BK 274 str. ir 275 str.)“. *Teismų praktika*. 1998, 10.
- Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso komentaras*. II. Specialioji dalis (99–212 straipsniai). Vilnius, 2009.

- Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 35-1271.
- Lietuvos Respublikos valstybės kontrolės Valsstybinio audito 2009 m. spalio 21 d. ataskaita „Valstybės institucijų priemonės kovojant su PVM vengimu ir sukčiavimu“ Nr. VA-P-60-12-18 [interaktyvus]. [žiūrėta 2010-01-06]. <http://www.vkontrolė.lt/auditas_ataskaita.php?3756>.
- Piesliakas, V. *Lietuvos baudžiamoji teisė*. Antroji knyga. Vilnius, 2008.
- Piesliakas, V. *Lietuvos baudžiamoji teisė*. Pirmoji knyga. Vilnius, 2006.
- Sinkevičius, E. *Neteisėtas banko kredito gavimas arba panaudojimas ir jų kvalifikavimas*. Vilnius, 2002.
- Tarybos direktyva 2008/117/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, siekiant kovoti su mokesčiniu sukčiavimu, susijusiu su sandoriais Bendrijos viduje [interaktyvus]. [žiūrėta 2010-01-06]. <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:014:0007:0009:LT:PDF>>.
- Toločko, V. Atsiskaitymų negrynaisiais pinigais teisinė prigimtis. *Jurisprudencija*. 2000, 16(8).
- Vilniaus apygardos teismo 2008 m. lapkričio 5 d. nuosprendis (bylos Nr. 1-41/2008).
- Vilniaus apygardos teismo 2008 m. rugsėjo 1 d. nuosprendis (bylos Nr. 1-22-9/2008).
- Vilniaus apygardos teismo 2008 m. spalio 20 d. nuosprendis (bylos Nr. 1-37/2008).
- Vilniaus apygardos teismo 2008 m. spalio 29 d. nuosprendis (bylos Nr. 1-36/2008).
- Vilniaus apygardos teismo 2008 m. spalio 29 d. nuosprendis (bylos Nr. 1-60/2008).
- Vilniaus apygardos teismo 2008 m. vasario 29 d. nuosprendis (bylos Nr. 1-35/2008).

VALUE ADDED TAX FRAUD: CONCEPTION AND THE BASIS OF LEGAL EVALUATION

Oleg Fedosiuk

Mykolas Romeris University, Lithuania

Summary. *Evasion of value added tax (VAT) is a pressing criminal justice problem; however, there still are no theoretical studies on the specific nature of this offense and the basis of its legal evaluation. This article is an attempt to explain the preconditions of the origin of this type of fraud and its connection with the Value Added Tax Law, to formulate the conceptual understanding of the offense, to reveal the important aspects of its legal evaluation and to discuss relevant examples from the case-law.*

The preconditions of VAT fraud lie in the legal nature of tax administration and the particularity of VAT regulation creating opportunities to abuse the right of deducting the overpayment from the budget or reducing the tax payable. The system of tax crimes stipulated in the Criminal Code is not sufficient to properly assess the impact and danger of VAT fraud. The judicial practice considering VAT deception as property fraud is theoretically justified and welcome.

For the purposes of the legal evaluation of VAT fraud, it is very important to emphasize the following aspects in the indictment and conviction: a) the type of illegally gained benefits,

which depends on whether it was intended to recover VAT from the budget or to reduce VAT liability; b) deceptive content used, which manifests itself in the relation of the VAT payer with the Tax Inspection when false VAT declarations and other documents are provided; c) direct intent including the person's perception that he used deception allowing him or another person to recover VAT from the budget or to reduce VAT liability, anticipated the illegal effects and desired them; d) the stage of VAT fraud committed, which depends on the type of illegally obtained benefits; e) the type of complicity, which depends on the content of the actions performed by an accomplice, his duties in the company and the content of intent; f) continued or repeated crime issues, which depend on the specific circumstances of the criminal scheme applied.

Keywords: *VAT fraud, deceptive recovery of VAT, deceptive reversal of VAT liability.*

Oleg Fedosiuk, Mykolo Romerio universiteto Teisės fakulteto Baudžiamosios teisės ir kriminologijos katedros docentas. Mokslinių tyrimų kryptys: baudžiamosios teisės normų aiškinimo, taikymo bei tobulinimo problemos.

Oleg Fedosiuk, Mykolas Romeris University, Faculty of Law, Department of Criminal Law and Criminology, associated professor. Research interests: issues of criminal law interpretation, application and development.