

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto  
Viešosios teisės katedra**

Gabrielės Šarauskaitės  
V kurso, finansų ir mokesčių teisės  
studijų šakos studentės

**Magistro darbas**

**Verslo ar jo dalies perleidimas PVM požiūriu: vertinimas, problematika**  
**Transfer of a Business or Its Part in the Context of VAT: Evaluation,  
Problems**

Vadovas: doc. dr. Martynas Endrijaitis

Recenzentas: lekt. dr. Gediminas Užubalis

Vilnius

2022

## ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Magistro darbe analizuojama 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EEB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 19 straipsnio nuostatos, įtvirtinančios apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu išimtį dėl verslo ar jo dalies perleidimo, turinys, šios nuostatos tikslas, reikšmė. Taip pat, analizuojami Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimai, priimti, aiškinant nurodyto straipsnio nuostatą. Siekiama išskirti šios nuostatos taikymo ir aiškinimo problematiką Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktikoje.

**Pagrindiniai žodžiai:** viso turto ar jo dalies perleidimas, atskirų turto vienetų perleidimas, apmokestinamasis asmuo, ekonominė veikla.

The master's thesis analyses the subject, aim and significance of the provision of Article 19 of Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. Also, analyzing the judgements given by the Court of Justice of the European Union by interpreting the provision of this Article. The aim is to highlight the problems of application and interpretation of this provision in the case law of the Court of Justice of the European Union.

**Keywords:** transfer of a business or a part thereof, transfer of individual assets, taxable person, economic activity.

## TURINYS

IŽANGA .....	4
1. NEUTRALUMO PRINCIPAS BENDROJOJE PVM SISTEMOJE .....	10
2. VERSLO AR JO DALIES PERLEIDIMO SAMPRATA, TIKSLAS, REIKŠMĖ .....	14
2.1. Šeštosios direktyvos 19 straipsnio tikslai .....	14
2.1.1 Įmonių ar įmonių dalių perleidimų palengvinimas .....	16
2.1.2 Neproporcingos mokesčio naštos uždėjimo vengimas .....	18
2.2. Šeštosios direktyvos 19 straipsnio taikymo sritis .....	21
2.2.1 Verslo ar jo dalies ir atskirų turto vienetų perleidimų palyginimas .....	23
2.2.2 Gebėjimas tęsti savarankišką ekonominę veiklą .....	29
3. ESTT PRAKTIKOS ANALIZĖ BYLOSE DĖL VERSLO AR JO DALIES PERLEIDIMO PVM PRASME .....	34
3.1. <i>Zita Modes Sàrl v Administration de l'enregistrement et des domaines</i> .....	35
3.2. <i>Finanzamt Lüdenscheid v Christel Schriever</i> .....	37
3.3. <i>Virgil Mailat, Elena Delia Mailat, Apcom Select SA</i> .....	39
3.4. <i>Skatteverket v AB SKF</i> .....	41
3.5. <i>Staatssecretaris van Financiën v X BV</i> .....	43
3.6. <i>Abbey National plc v Commissioners of Customs and Excise</i> .....	45
IŠVADOS .....	47
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS .....	50
SANTRAUKA .....	54
SUMMARY .....	55

## IŽANGA

Pridėtinės vertės mokestis yra pirmasis mokestis, harmonizuotas Europos Sąjungos lygmeniu sukūrus bendrąją Europos Sąjungos pridėtinės vertės mokesčio sistemą. Vieninga Europos Sąjungos PVM sistema buvo įdiegta 1967 m. balandžio 11 d. Antrąją Tarybos direktyva 67/228/EEC ir šiuo metu galiojančia 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EEB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – Šeštoji direktyva) po visų jos pakeitimų. Ženkli fiskalinė pridėtinės vertės mokesčio reikšmė Europos Sąjungoje lėmė tai, kad nustatyto dydžio atskaitymai nuo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) bazės tapo vienu iš Europos Sąjungos nuosavųjų išteklių sistemos sudedamųjų elementų. Europos Komisijos viešai skelbiamais duomenimis, PVM pagrįstų nuosavųjų išteklių dalis 2019 m. sudarė 11 procentų visų Europos Sąjungos biudžeto pajamų.

Laikoma, kad PVM sistema yra paprasčiausia ir neutraliausia tada, kai mokestis yra taikomas kiek įmanoma bendresniu būdu ir kai jo taikymo sritis apima visus gamybos ir paskirstymo bei paslaugų teikimo etapus (Tarybos, direktyva, 2006/112/EB...,2006). Plati PVM taikymo sritis, kuomet PVM atsiranda kiekvienu gamybos, paskirstymo etapu, reiškia, jog net ir tie sandoriai, kurie faktiškai gali nepasiekti galutinių prekių ir paslaugų vartotojų, paprastai bus apmokestinami PVM. Tokie bendrosios PVM sistemos bruožai lemia plačios PVM apmokestinamosios bazės taikymą, kuri neabejotinai paliečia didelę dalį Europos Sąjungoje veikiančių verslo subjektų.

Vienas iš bendrosios PVM sistemos sukūrimo tikslų – užtikrinti laisvą prekių ir paslaugų judėjimą, panaikinant mokesčines kliūtis ir užtikrinant sąžiningos konkurencijos sąlygas vieningoje Europos Sąjungos vidaus rinkoje (Tarybos, direktyva, 2006/112/EB...,2006). Verslo perleidimai, pavyzdžiui įmonių įsigijimai ir susijungimai jau eilę metų ir toliau išlieka populiaria verslo plėtros forma. Europos Komisijos skelbiamais duomenimis, kiekvienais metais apie 450 000 įmonių ir daugiau nei du milijonai darbuotojų perduodami naujiems savininkams (Verslo, žinios, Verslo, pardavimo..., 2021). Verslo ar jo dalies perleidimų nauda gali pasireikšti daugybe skirtingų būdų. Derinant skirtingų įmonių veiklą galima efektyviau kurti naujus produktus arba sumažinti gamybos ar platinimo kaštus. Dėl didesnio efektyvumo vartotojai gali gauti naudos iš aukštesnės kokybės prekių ar paslaugų (European, Commision, Competition, Policy..., 2022). Ne visi verslo perleidimo sandoriai yra sėkmingi, todėl Europos Sąjunga bendrai imasi priemonių, padėsiančių panaikinti kliūtis sėkmingam verslo perleidimo sandorių sudarymui.

Siekdama tikslo palengvinti verslo perleidimus, Europos Sąjunga įgyvendina bendrą mokesstinės naštos mažinimo politiką atidedant turto vertės padidėjimo mokesčius reorganizuojant įmones. Tuo pačiu numato valstybių narių teisę priimti priemones, padedančias užtikrinti sąžiningą konkurenciją Europos Sąjungos vidaus rinkoje reorganizuojant įmones ar perleidžiant veiklą. Verslo ar jo dalies perleidimas Europos Sąjungos teisėje PVM prasme nelaikomas nei prekių tiekimu, nei paslaugų teikimu, todėl nėra apmokestinamas PVM. Šis specifinis verslo ar jo dalies perleidimo sandorių traktavimas Europos Sąjungoje vis iškelia fundamentalius PVM sistemos aiškinimo klausimus. Pirmiausia, su jais susiduria asmenys, ketinantys perleisti verslą, veiklą ar jų dalis, taip pat mokesčių administratoriai, nacionalinės ginčus nagrinėjančios institucijos. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktika dėl verslo ar jo dalies perleidimo PVM prasme šiuo metu nėra gausi ir pakankamai išplėtotą. Tai savaime gali sukurti problemines situacijas asmenims perleidžiantiems verslą, veiklą, ar dalį jų.

**Temos aktualumas.** Magistro darbe nagrinėjama tema yra aktuali tiek nacionaliniame, tiek Europos Sąjungos lygmenyje. Pirmiausia, taip yra dėl to, nes Europos Sąjungos teisės aktų nuostatos, kurių pagrindu įdiegta bendroji PVM sistema, yra perkeltos į Lietuvos nacionalinės teisės aktus. Tuo pačiu, ESTT priimtuose sprendimuose dėl verslo ar jo dalies perleidimo PVM pateikiamas Europos Sąjungos teisės aiškinimas yra aktualus nacionalinės teisės subjektams (mokesčių administratoriui, ginčus nagrinėjančioms institucijoms), taikantiems nacionalinės teisės aktų nuostatas. Verslo ar veiklos perleidimai Lietuvoje taip pat nėra retas reiškinys. Pagal Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos (toliau – VMI) pateiktą informaciją, kiekvienais metais VMI priima apie 10 įpareigojančių sprendimų dėl verslo ar jo dalies perleidimo.

Verslo ar jo dalies perleidimą PVM prasme numatančios teisės aktų nuostatos ir šių nuostatų aiškinimas yra reikšmingas teisės teorijai. Atliekant šios temos analizę, be kita ko, dėmesys skiriamas bendrosios PVM sistemos, per jos veikimą įgyvendinamo neutralumo principo analizei. Šios temos nagrinėjimas taip pat yra reikšmingas praktikoje. Su klausimu, kada verslo ar jo dalies perleidimui PVM bus taikomas, o kada ne, susiduria tiek subjektai, sudarantys šios kategorijos sandorius, tiek mokesčius administruojančios bei ginčus tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus nagrinėjančios institucijos. Atsižvelgiant į tai, šios temos analizė, kuria taip pat siekiama atskleisti verslo ar jo dalies perleidimo PVM prasme praktinę reikšmę, yra aktuali ne tik teisės teorijai, bet ir praktikai.

**Darbo tikslas.** Pirmiausia, šiuo darbu siekiama atskleisti apmokestinimo neutralumo principo įgyvendinimo bendrojoje PVM sistemoje bruožus. Antra, Remiantis Šeštosios direktyvos nuostatomis ir ESTT praktika, atskleisti Šeštosios direktyvos 19 straipsnio nuostatos dėl verslo ar jo dalies perleidimo reikšmę, šios nuostatos tikslus. Šiame darbe nemažai dėmesio skiriama atskiriems PVM sistemos institutams, tokiems kaip apmokestinamasis asmuo, ekonominė veikla PVM, taip pat PVM atskaitos sistema. Šio darbo siekis atskleisti šių institutų pagrindinius bruožus ir specifiką, padeda pasiekti kito tikslo – Šeštosios direktyvos 19 straipsnio nuostatos sampratą. Trečia, ištirti ESTT sprendimuose, priimtuose nagrinėjant bylas dėl verslo ar jo dalies perleidimo PVM prasme, reikšmę bei priežastis, lėmusias konkretų ESTT sprendime suformuluotą Europos Sąjungos teisės aiškinimą.

**Siekiant nurodyto tikslo, darbe keliami tokie uždaviniai:**

- 1) Išanalizuoti pagrindinius neutralumo principo įgyvendinimo bendrojoje PVM sistemoje bruožus.
- 2) Atskleisti atskirų PVM elementų: apmokestinamojo asmens, ekonominės veiklos, PVM atskaitos sistemos požymius, jų santykį su verslo ar jo dalies perleidimo PVM prasme samprata.
- 3) Atlikti Šeštosios direktyvos 19 straipsnio nuostata siekiamų tikslų analizę.
- 4) Išskirti problematiką, kylančią ESTT praktikoje taikant ir aiškinant Šeštosios direktyvos 19 straipsnio nuostatą.

**Darbo objektas.** Šeštosios direktyvos 19 straipsnio nuostatos teorinės ir praktinės reikšmės bei šios nuostatos aiškinimo ESTT praktikoje problematikos tyrimas. Siekiant išlaikyti darbe nagrinėjamų klausimų vientisumą ir taip išskirti verslo ar jo dalies perleidimo PVM prasme problematiką, šio darbo tema bus nagrinėjama Europos Sąjungos teisės, t. y. Šeštosios direktyvos ir ESTT praktikos, aiškinančios šiam darbui aktualias Šeštosios direktyvos nuostatas, lygmeniu. Atsižvelgiant į tai, kad Lietuvos teismai iki šiol nenagrinėjo verslo ar jo dalies perleidimo PVM požiūriu klausimų, aktualios Lietuvos nacionalinės teisės nuostatos šiame darbe nebus nagrinėjamos.

**Tyrimo metodai.** Šiame darbe dažniausiai buvo naudojami šie metodai:

- 1) Sisteminis metodas šiame darbe naudojamas siekiant atskleisti Šeštosios direktyvos 19 straipsnio ir kitų Šeštosios direktyvos nuostatų, įtvirtinančių

apmokestinamojo asmens, ekonominės veiklos ir kt. šiam darbui reikšmingų PVM elementų tarpusavio ryšį.

- 2) Lingvistinis metodas šiame darbe pasitelkiamas siekiant atskleisti lingvistinę Šeštosios direktyvos 19 straipsnio nuostatos, kitų šiame darbe minimų teisės aktų nuostatų reikšmę. Taip pat teisės aktuose naudojamų ir ESTT jurisprudencijoje pateikiamų sąvokų reikšmę.
- 3) Lyginamasis metodas naudojamas atliekant PVM neapmokestinamojo sandorio ir apmokestinamojo PVM sandorio sukeltų padarinių panašumus ir skirtumus. Taip pat šis metodas naudojamas palyginant ESTT skirtingose bylose dėl verslo ar jo dalies perleidimo PVM prasme priimtuose sprendimuose suformuluotas išvadas.
- 4) Istatymo leidėjo ketinimų metodas šiame darbe pasitelkiamas atskleidžiant Šeštosios direktyvos 19 straipsnio nuostatų priėmimo prielaidas, šių nuostatų tikslus, jų turinį.
- 5) Loginis metodas darbe naudojamas analizuojant ESTT praktiką, atskiruose ESTT sprendimuose suformuluotas išvadas, jų logines sąsajas su atskirų PVM elementų reikšme ir turiniu.
- 6) Aprašomasis metodas pasitelkiamas siekiant apibrėžti šiame darbe analizuojamų PVM elementų, sąvokos „verslo ar jo dalies perleidimas“ bendras charakteristikas.

**Darbo originalumas.** Magistro darbo autorei nepavyko rasti lietuvių ar užsienio kalba parašytų magistro ar jam prilyginamų darbų šiame darbe nagrinėjama tema. 2021 m. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijų žurnale buvo paskelbtas Vilniaus universiteto doc. dr. Martyno Endrijaičio dviejų straipsnių ciklas tema „Verslo perleidimas: kada atsiranda PVM?“. Pirmajame straipsnyje koncentruotai pateikiama verslo ar jo dalies perleidimo PVM prasme samprata, taip pat pateikiamas ne vienas praktinis verslo ar jo dalies perleidimo PVM pavyzdys. Antrajame šio ciklo straipsnyje verslo ar jo dalies perleidimo PVM samprata atskleidžiama nagrinėjant ESTT praktikos pavyzdžius. Daugiau lietuvių kalba prieinamų darbų nagrinėjama tema autorei rasti nepavyko. 2019 m. *Kluwer Law Online* leidinyje *EC Tax Review* paskelbtas S. B. Cornielje straipsnis tema „The Scope of the Transfer of a Totality of Assets in EU VAT“ (liet. k. „Viso turto perleidimo Europos Sąjungos PVM apimtis“). Šiame straipsnyje analizuojamas Šeštosios direktyvos 19 straipsnio tikslas, šios nuostatos taikymo

sąlygos, taip pat analizuojama ESTT praktika, suformuota šios nuostatos taikymo kontekste. Autorius S. B. Cornielje Tilburgo universitete, Olandija, 2016 m. apgynė olandų k. parengtą disertaciją tema „Fusies en overnames in de Europese BTW” (liet. k. „Įsigijimai ir susijungimai pagal Europos PVM“. Disertacija prieinama tik olandų k., todėl autorė neturėjo galimybės tinkamai plačiau susipažinti su šios disertacijos turiniu. Daugiau darbų, kuriuose didesne apimtimi būtų nagrinėjama analogiška ar panaši tema užsienio literatūroje, autorei rasti nepavyko.

Skirtingai nei nurodytuose darbuose, šiame magistro darbe plačiau nagrinėjama Šeštosios direktyvos 19 straipsnio taikymo sritis, t. y. nagrinėjama ne tik šio straipsnio nuostatos pirmajame, bet ir antrajame sakinyje įtvirtinta nuostata, kurios apskritai arba plačiau neanalizavo minėtieji autoriai. Taip pat magistro darbe atliekama šios temos analizė liečia atskirus PVM elementus, tokius kaip ekonominė veikla, teisė į PVM atskaitą. Magistro darbe analizuojamos šių elementų sąsajos su verslo ar jo dalies perleidimu kaip neapmokestinamuoju sandoriu PVM. Galiausiai, šio magistro darbo naujumą žymi šio darbo tikslas – didesne apimtimi ištirti ir išskirti verslo ar jo dalies perleidimo PVM problematiką.

**Svarbiausi šaltiniai.** Pagrindinis šio darbo šaltinis – Šeštoji direktyva, kuri autorei tampa atspirties tašku siekiant įvykdyti darbe suformuluotus uždavinius ir pasiekti iškeltus magistro darbo tikslus. Pagrindinė Šeštosios direktyvos nuostata, analizuojama darbe – direktyvos 19 straipsnis, taip pat naudojamos ir analizuojamos ir kitos šiai temai atskleisti aktualios direktyvos nuostatos.

Šiame magistro darbe plačiausiai remiamasi ESTT jurisprudencija, suformuota magistro darbe nagrinėjamų Šeštosios direktyvos nuostatų kontekste. Būtent ESTT praktikoje yra atskleista pagrindinių direktyvoje vartojamų sąvokų prasmė, taip pat ESTT yra nagrinėjęs ne vieną bylą, kurioje sprendė dėl verslo ar jo dalies perleidimo PVM prasmės, bendros charakteristikos, verslo ar jo dalies perleidimo nustatymo kriterijų. Magistro darbe taip pat gan remiamasi ESTT generalinių advokatų F. Jacobs ir P. Mengozzi išvadomis, paskelbtomis bylose, kuriose buvo nagrinėjami klausimai dėl verslo ar jo dalies perleidimo PVM. Tai autorei leido pateikti platesnį požiūrį dėl konkrečiai analizuojamos ESTT praktikos.

Atsižvelgiant į tai, kad VMI, formuodama praktiką dėl verslo ar jo dalies perleidimo PVM požiūriu, vadovaujasi aktualiais ESTT išaiškinimais, darbe naudojami VMI parengtame Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio komentare pateikti pavyzdžiai,



ilustruojantys praktines situacijas, kuriose verslo ar jo dalies perleidimas PVM prasme laikomas įvykusi arba atvirkščiai – tokiu nelaikomas.

## 1. NEUTRALUMO PRINCIPAS BENDROJOJE PVM SISTEMOJE

Pridėtinės vertės mokestis, arba PVM, Europos Sąjungoje yra bendras plataus masto vartojimo mokestis, apskaičiuojamas nuo prekių ir paslaugų pridėtinės vertės. Jis daugiau ar mažiau taikomas visoms prekėms ir paslaugoms, kurios perkamos ir parduodamos naudoti ar vartoti Europos Sąjungoje (European, Commission, Taxation, and..., 2022). Atsižvelgiant į tai, kad PVM yra laikomas bendroju vartojimo mokesčiu, PVM yra sukonstruotas taip, kad galutinė jo našta tektų PVM apmokestinamų sandorių galutiniam vartotojui.

ESTT savo praktikoje yra išskyręs šias keturias esmines PVM savybes:

- 1) PVM yra bendrai taikomas sandoriams, kurių objektas yra prekės ar paslaugos;
- 2) jo dydis nustatomas proporcingai kainai, kurią apmokestinamasis asmuo gavo už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas;
- 3) šis mokestis yra renkamas kiekvienu gamybos ir distribucijos proceso etapu, įskaitant mažmeninės prekybos etapą, neatsižvelgiant į iki tol atliktų sandorių skaičių; ir
- 4) pirmesniais gamybos ir platinimo proceso etapais sumokėtas sumas galima atskaityti iš apmokestinamojo asmens mokėtino PVM, t. y. konkrečiu etapu mokestis mokamas tik nuo šiuo etapu atsiradusios pridėtinės vertės ir galiausiai jo mokėjimo našta tenka galutiniam vartotojui (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2007).

Iš aukščiau nurodytos ESTT praktikos matyti, kad bendra PVM sistema siekiama plataus PVM taikymo, t. y. PVM apmokestinami visi apmokestinamojo asmens vykdomos ekonominės veiklos etapai, tačiau šiais etapais sumokėtas PVM sumas leidžiama atskaityti pasinaudojant PVM atskaitos sistema. Kaip jau minėta, PVM yra bendras vartojimo mokestis, kurio našta tenka būtent galutiniam vartotojui, o ne PVM apmokestinamajam asmeniui, todėl apmokestinamasis asmuo nuo šios naštos paprastai atleidžiamas jam suteikiant teisę į PVM atskaitą.

PVM yra renkamas objektyviai. Iš esmės sandorį vykdančio asmens ketinimas neturi reikšmės (Doesum Ad van, Contributions..., 2010, p. 256). Tokia bendroji PVM sistema ir aukščiau išvardyti PVM bruožai egzistuoja, be kita ko, dėl apmokestinimo neutralumo principo įgyvendinimo, kuris ESTT jurisprudencijoje pripažįstamas kaip vienu iš svarbiausių principų PVM sistemoje. Pagal autorių Oskar Henkow, Europos PVM kertinis akmuo buvo neutralumo

principas, susijęs su PVM poveikiu apmokestinamiesiems asmenims PVM tikslais (Oskar, Henkow, Neutrality of VAT..., 2008, p. 234). Šis principas taip pat yra minimas ir pačios Šeštosios direktyvos nuostatose, kurių turinį savo praktikoje atskleidžia ESTT. Remiantis ESTT, bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema užtikrina, kad visa ekonominė veikla, neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatus, jei ji pati yra PVM objektas, būtų apmokestinama visiškai neutraliai (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo...,1985). Taigi, kaip pripažįstama ESTT, apmokestinimas PVM turėtų būti įgyvendintas, kuo neutraliau būdu, o tai pasireiškia, be kita ko, numatant apmokestinamųjų asmenų teisę į PVM, atsiradusį asmeniui vykdant ekonominę veiklą, atskaitą. Tokiu būdu apmokestinamasis asmuo yra atleidžiamas nuo ekonominės PVM naštos.

Šeštosios direktyvos 2 straipsnis apibrėžia sandorius, laikytinus PVM objektu. Remiantis šio straipsnio nuostatomis, PVM objektu pagal Šeštąją direktyvą yra laikomas apmokestinamojo asmens vykdomas prekių tiekimas, prekių įsigijimas, paslaugų teikimas ir prekių importas. Siekiant nustatyti, ar prekių tiekimas ir paslaugų teikimas yra apmokestinamas PVM, reikia, kad prekės būtų tiekiamos, o paslaugos teikiamos valstybės narės teritorijoje (Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a, c punktai) (Tarybos, direktyva, 2006/112/EB...,2006). Prekių importu laikomas prekių, kurios išleistos į laisvą apyvartą, įvežimas į Bendriją iš Bendrijos muitų teritorijai priklausančios trečiosios teritorijos (Šeštosios direktyvos 30 straipsnis) (Tarybos, direktyva, 2006/112/EB...,2006). Taigi esant bet kuriam iš nurodytų sandorių atsiranda apmokestinimas PVM. Apmokestinus sandorį PVM pareiga jį sumokėti teks apmokestinamajam asmeniui, tuo tarpu, kaip minėta, ekonominė PVM našta teks prekės ar paslaugos galutiniam vartotojui.

Remiantis ESTT, atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti apmokestinamąjį asmenį nuo bet kokios vykdančios ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismas..., 2015). Pagal neutralumo principą teisė į PVM atskaitą atsiranda ūkinės veiklos pradžioje. Nesvarbu, ar dėl ekonominės veiklos kada nors tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos. Teisė į atskaitą išlieka ir baigus verslą (Oskar, Henkow, Neutrality, of, VAT..., 2008, p. 234). Taigi neutralus apmokestinimas PVM išlieka visos apmokestinamojo asmens vykdomos ekonominės veiklos metu.

Atsiribojant nuo apmokestinamojo asmens teisės atskaityti PVM, kaip neutralumo principo išraiškos, remiantis Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau –

EBPO) 2017 m. išleistomis tarptautinėmis PVM / prekių ir paslaugų mokesčio gairėmis, be kitų, yra išskirti šie neutralumo principo PVM turinio elementai:

- 1) Paties PVM našta neturėtų tekti apmokestinamiesiems asmenims, išskyrus atvejus, kai tai aiškiai numatyta teisės aktuose (OECD, International, VAT / GST..., 2017, p. 27);
- 2) Panašiose situacijose esantiems apmokestinamiesiems asmenims, vykdančioms panašius sandorius, turėtų būti taikomi panašūs apmokestinimo lygiai (OECD, International, VAT / GST..., 2017, p. 29);
- 3) PVM taisyklės turėtų būti suformuluotos taip, kad jos nedarytų lemiamos įtakos priimant verslo sprendimus (OECD, International, VAT / GST..., 2017, p. 31);

Šie EBPO išskirti neutralumo principo PVM turinio elementai yra atspindimi bendrosios PVM sistemos taisyklėse. Kalbant apie apmokestinamiesiems asmenims, esantiems panašiose situacijose, taikomas apmokestinimo PVM taisyklės, Šeštojoje direktyvoje numatyta, pavyzdžiui, kad PVM jokiais aplinkybėmis neatskaitomas už išlaidas, kurios nėra vien tik veiklos išlaidos, pavyzdžiui, išlaidos, patirtos įsigyjant prabangos prekes, pramogaujant ar pasilinksminant (Šeštosios direktyvos 175 straipsnis). Tokiu būdu bet kuris apmokestinamasis asmuo negalės atskaityti PVM už išlaidas, patirtas ne ekonominės veiklos vykdymui, o savo reikmėms. Kitas pavyzdys galėtų būti Šeštosios direktyvos 135 straipsnio 1 dalis, kurioje numatyta, kad tam tikros finansinės ir draudimo paslaugos nėra apmokestinamos PVM. Todėl visų asmenų, atitinkančių šio straipsnio kriterijus teikiamos Šeštojoje direktyvoje numatytos paslaugos nebus laikomos PVM objektu. Šiose gairėse minimi panašūs sandoriai reiškia konkrečių paslaugų teikimą arba turto tiekimą. Jų charakteristika gali būti nenuosekli skirtingose jurisdikcijose (Han, Kogels, Making, VAT..., 2012, p. 231). Tai yra tik keli Šeštosios direktyvos nuostatomis įtvirtinto reguliavimo pavyzdžiai. Šeštoji direktyva įtvirtina tokias PVM taisykles, kurios vienodai arba panašiai traktuoja panašiose situacijose esančius apmokestinamuosius asmenis, sudarančius panašius ar vienodus sandorius.

Pagal EBPO, mokesčių neutralumo sąvoka PVM gali pasireikšti daugybe skirtingų formų (OECD, International, VAT / GST..., 2011). Šeštojoje direktyvoje numatyta, kad verslo ar jo dalies perleidimo valstybė narė gali nelaikyti nei prekių tiekimu, nei paslaugų teikimu. Tai yra viena iš Šeštojoje direktyvoje numatytų išimčių, kuomet konkrečios kategorijos sandoris (operacija) nėra laikomas PVM objektu ir sudarius tokios kategorijos sandorį PVM neskaičiuojamas. Ši neapmokestinimo PVM taisyklė yra įtvirtinta Šeštosios direktyvos 19 ir 29

straipsnių nuostatose. Remiantis Šeštosios direktyvos 19 straipsniu, jei visas turtas arba jo dalis perleidžiama už atlygį ar neatlygintinai, arba perduodamas kaip įnašas į bendrovę, valstybės narės gali laikyti, kad prekių tiekimas nebuvo vykdomas ir kad asmuo, kuriam perleidžiamas turtas, laikomas turtą perleidusio asmens teisių perėmėju (Tarybos, direktyva 2006/112/EB...,2006). Atitinkamai Šeštosios direktyvos 29 straipsnis numato Šeštosios direktyvos 19 straipsnio nuostatų taikymą paslaugų teikimo atveju.

Kaip jau nurodyta šioje darbo dalyje neutralumo principas PVM pasireiškia PVM apmokestinant visiškai neutraliai ir apmokestinamajam asmeniui suteikiant teisę atskaityti ekonominės veiklos vykdymo metu atsiradusį PVM. Kalbant apie verslo ar jo dalies perleidimą, Šeštosios direktyvos 19 straipsnio nuostatą ESTT aiškina per visai PVM sistemai būdingą neutralumo principą (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo...1985). Pasak ESTT, fiskaliniu požiūriu, vadovaujantis neutralumo principu šios nuostatos taikymas turėtų duoti lygiai tokį patį rezultatą, ar pardavėjas yra apmokestinamas PVM, o jis vėliau jį atskaito gavėjas, ar sandoris yra neapmokestinamas (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo...,2003). Taigi, pagal ESTT, PVM direktyvos 19 straipsnio nuostatą, pirmiausia, galima laikyti tiesiogine visai Europos Sąjungos bendrai PVM sistemai būdingo neutralumo principo išraiška.

Pagal EBPO, neutralumo principas PVM turėtų padėti išvengti situacijų, kuomet verslo sprendimams lemiamą įtaką galėtų daryti galiojantis mokesčių reguliavimas. Toliau šiame darbe bus aptariama dėl kokių priežasčių verslo ar jo dalies perleidimas Šeštojoje direktyvoje nėra laikomas nei prekių tiekimu, nei paslaugų teikimu. Taip pat, kokių situacijų, susijusių su mokesčių reguliavimu ši Šeštojoje direktyvoje numatyta taisyklė padeda išvengti.

## **2. VERSLO AR JO DALIES PERLEIDIMO SAMPRATA, TIKSLAS, REIKŠMĖ**

### **2.1.Šeštosios direktyvos 19 straipsnio tikslai**

Remiantis mokesčių neutralumo principu apmokestinimo PVM srityje, verslo sprendimai turėtų būti motyvuoti ekonomiais, o ne mokestiniais sumetimais. Panašiose situacijose esančioms įmonėms, vykdančioms panašius sandorius, turėtų būti taikomi panašūs apmokestinimo lygiai (OECD, International, VAT / GST...2011). Kaip minėta, kiekvienais metais Europos Sąjungoje vien apie 450 000 įmonių yra perleidžiamos naujiems savininkams. Perleidžiant verslą ar jo dalį, kaip ir bet kokią kitą turtą ar turtines teises, apmokestinamajam asmeniui gali kilti įstatymuose nustatytos su mokesčių mokėjimu susijusios prievolės, kylančios, pavyzdžiui, dėl asmens turimo turto vertės padidėjimo.

Bendrai PVM apmokestinamąją vertę Šeštosios direktyvos 72 straipsnyje laikoma prekių įsigijimo kaina ir išlaidos, patirtos paslaugas teikiančio apmokestinamojo asmens. Šeštosios direktyvos 78 straipsnyje numatyta, kad PVM apmokestinamoji vertė taip pat apima mokesčius, muitus ir rinkliavas, išskyrus patį PVM bei atsitiktines išlaidas, pavyzdžiui, komisinius mokesčius, pakavimo, gabenimo ir draudimo išlaidas, kurias tiekėjui turi padengti prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo. Kitaip tariant, PVM apmokestinamoji vertė Šeštojoje direktyvoje yra suprantama kaip atlygis, gautas tiekiant prekes ar teikiant paslaugas, prie šio atlygio taip pat priskiriant sandorį sudarančių asmenų papildomai patiriamas išlaidas arba pajamas. Taigi, PVM apmokestinamoji vertė, nuo kurios skaičiuojamas mokėtinas PVM, paprastai bus laikoma sudaromo sandorio verte.

Perleidžiant verslą ar jo dalį PVM apmokestinamoji vertė būtų skaičiuojama nuo šio sandorio vertės. Pasak ESTT, viso ar dalies turto perleidimo sąvoka turi būti aiškinama kaip apimanti verslo ar įmonės savarankiškos dalies, apimančios materialųjį ir prireikus nematerialųjį turtą, kuris visas kartu sudaro įmonę ar įmonės dalį, galinčią vykdyti savarankišką ekonominę veiklą, perleidimą (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2003). Taigi perleidžiamas verslas ar jo dalis gali apimti tiek kilnojamąjį, tiek nekilnojamąjį turtą, nematerialiusis – turtines teises, kitus nematerialiuosius objektus. Tuo remiantis, tokių sandorių vertė ir atitinkamai PVM apmokestinamoji vertė, nuo kurios būtų skaičiuojamas mokėtinas PVM, gali tapti pakankamai ženklia. Atsižvelgiant į tai, tuo atveju, jeigu verslo ar jo dalies perleidimas būtų laikomas prekių tiekimu ar paslaugų teikimu Šeštosios direktyvos

nuostatų prasme, sandorį sudarančiam asmeniui taip pat gali tekti pakankamai reikšminga mokėtino PVM našta. Dėl šios priežasties verslo ar jo dalies perleidimo sandorių sudarymo dažnumas Europos Sąjungoje galėtų ne tik sumažėti, tačiau taip pat asmenys, atliekantys verslo ar jo dalies perleidimo sandorį, gali siekti išvengti didelių mokesčių padarinių. Tokiu atveju gali kilti realaus PVM surinkimo grėsmė išaugus sukčiavimo PVM srityje, mokesčių vengimo atvejams.

Europos Bendrijų Komisija bendrai pabrėžia, kad ši nuostata siekia vienintelio tikslo – supaprastinti administravimą ir apsaugoti apmokestinamųjų asmenų išteklius (Opinion, Advocate, General, Jacobs..., 2002). Sutiktina, kad verslo ar jo dalies perleidimo priskyrimas prie neapmokestinamųjų sandorių Šeštojoje direktyvoje, gali palengvinti tokių sandorių administravimą srityse, susijusiose su PVM apskaičiavimu, sumokėjimu, teisės atskaityti PVM įgyvendinimu. Be to, mokėtinas PVM ne visada yra surenkamas administratoriaus, pavyzdžiui bankroto atvejais (Ben, J. M., Terra...2012, p. 318). Pavyzdžiui, Lietuvoje, remiantis Lietuvos Respublikos juridinių asmenų nemokumo įstatymo 28 straipsnio 1 d. 1 p., iškelus nemokumo (bankroto) bylą juridiniam asmeniui draudžiama vykdyti visas finansines prievoles, įskaitant mokesčių mokėjimą (Lietuvos, Respublikos, juridinių, asmenų..., 2019) Atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 19 straipsnio nuostatą, bankrutuojančio ar restruktūrizuojamo verslo perleidimas tampa paprastesnis, kadangi mokesčių administratoriui nereikia kreiptis į bankroto bylą nagrinėjančią teismą reiškiant kreditorinį reikalavimą dėl mokesčių prievolės sumokėjimo. Taip pat, išvengiama situacijų, kuomet bankrutuojantis juridinis asmuo apskritai gali nepajėgti vykdyti mokesčių prievolių.

Be nurodyto tikslo, ESTT savo praktikoje yra išskyręs ir kitus Šeštosios direktyvos 19 straipsnyje įtvirtintos nuostatos tikslus. ESTT nusprendė, kad šia nuostata siekiama leisti valstybėms narėms palengvinti įmonių ar įmonių dalių perleidimus, padarant juos paprastesnius ir vengiant uždėti neproporcingą mokesčio našta, kuri vėliau bet kuriuo atveju būtų susigrąžinta per pirkimo PVM atskaitą, gavėjo biudžetui (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo...,2011). Taigi ESTT išskyrė šiuos du savarankiškus tikslus:

- 1) palengvinti įmonių ar įmonių dalių perleidimus;
- 2) išvengti neproporcingos mokesčio naštos uždėjimo. Kaip matyti, tokiems tikslams yra būdingi šiame darbe jau aptarto mokesčių neutralumo principo turinio elementai, tokie kaip siekis išvengti neproporcingos mokesčio naštos,

priimamų verslo sprendimų motyvavimas ekonominiais, o ne mokestiniais sprendimais.

Siekiant detaliau atskleisti ESTT praktikoje išskirtus Šeštosios direktyvos 19 straipsnio, toliau šiame darbe kiekvienas iš nurodytų tikslų bus aptariami atskirai.

### **2.1.1 Įmonių ar įmonių dalių perleidimų palengvinimas**

Europos Sąjungoje bendrai siekiama atidėti dėl verslo reorganizavimo gaunamų pajamų, pelno ir turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimą (Tarybos, direktyva, 2005/19/EB...,2005). Šie klausimai Europos Sąjungoje yra reglamentuojami 2005 m. vasario 17 d. Tarybos direktyvos 2005/19/EB iš dalies keičiančios Direktyvą 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis (toliau – Susiliejamų direktyva). Vienas iš Susiliejamų direktyvoje numatytų tikslų – neriboti Europos Sąjungos valstybėse narėse įsisteigusių bendrovių jungimosi, skaidymo, turto perleidimo ir keitimosi akcijomis apribojimais ar suvaržymais dėl mokestinių nuostatų, galiojančių valstybių narių nacionalinėse teisės sistemose (Tarybos, direktyva, 2005/19/EB...,2005). Tam tikra prasme tokia bendra Europos Sąjungos pozicija yra atspindima ir Šeštosios direktyvos 19 straipsnyje, kuris, be kita ko, yra skirtas numatant palengvinti verslo ar jo dalies perleidimus padarant juos paprastesnius.

Valstybės narės, perkeldamos Šeštosios direktyvos 19 straipsnio nuostatas į nacionalinę teisę, verslo ar jo dalies perleidimą gali pasirinkti laikyti prekių tiekimo ar paslaugų teikimu. Tokiais atvejais PVM mokėtojas išlaikytą teisę pasinaudoti PVM atskaitos sistema iš pardavimo PVM atskaitant pirkimo PVM. Kyla klausimas, kodėl Šeštojoje direktyvoje verslo ar jo dalies perleidimas yra priskiriamas prie neapmokestinamųjų sandorių ir kaip tai palengvina tokių sandorių sudarymą skirtingai nei taikant teisę į PVM atskaitą. Į šį klausimą būtų galima atsakyti detaliau išnagrinėjus PVM atskaitos sistemos bruožus ir palyginus juos su kriterijais, pagal kuriuos yra vertinama, ar verslo ar jo dalies perleidimas įvyko, ar ne.

Atskaitos tvarka reglamentuojama Šeštosios direktyvos 168 straipsnyje, kuris nustato, kad jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kuri sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kuri



jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo (Šeštosios direktyvos 168 straipsnio 2 dalies a punktas). Remiantis ESTT, apmokestinamasis asmuo turi teisę iš PVM, kurį privalo sumokėti, atskaityti PVM sumas, sumokėtas už prekes ir paslaugas, ir kad kiekvienu etapu mokestis mokamas tik nuo pridėtinės vertės ir galiausiai jo mokėjimo našta tenka galutiniam vartotojui (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2009). Pavyzdžiui, gamintojas pagamino prekę, kurią pardavė distributoriui, o šis prekę pardavė dar kitam pirkėjui, galiausiai, pirkėjas prekę pardavė galutiniam vartotojui. Kiekvienu šiuo etapu bus skaičiuojamas PVM ir atitinkamai prekė kiekvienu etapu bus parduodama pritaikius apskaičiuoto dydžio PVM. Pardavėjas atskaitys PVM, kurį sumokėjo galutinis prekės vartotojas.

ESTT, pasisakydamas dėl teisės į PVM atskaitą, yra pažymėjęs, kad šioje nuostatoje vartojami žodžiai „sandoriams“ rodo, jog tam, kad, būtų suteikta teisė į atskaitą pagal 17 straipsnio 2 dalį (aut. pastaba: dabar Šeštosios direktyvos 168 straipsnis), įsigytos prekės ar paslaugos turi būti tiesiogiai ir betarpiškai susijusios su pardavimo sandoriais, suteikiančiais teisę į atskaitą, ir kad galutinis apmokestinamojo asmens tikslas šiuo atžvilgiu nėra svarbus (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 1995). Tai reiškia, jog siekiant pasinaudoti PVM atskaitos sistema, turi būti nustatytas tiesioginis ryšys tarp PVM sumokėjimo už įsigytas prekes ar paslaugas ir vėlesnio PVM panaudojimo asmens apmokestinamoje veikloje. Taigi, šiuo atveju svarbus yra patirto PVM panaudojimo apmokestinamojo asmens vykdomoje veikloje momentas, kuris reiškia tai, kad PVM apmokestinamo sandorio rezultatas pasiekė galutinį vartotoją. Kalbant apie verslo ar jo dalies perleidimą tokiu rezultatu turėtų būti laikomas tolimesnis verslo ar jo dalies tęsimas.

Tuo atveju, jeigu valstybė narė pasirenka verslo ar jo dalies perleidimo nelaikyti nei prekių tiekimu, nei paslaugų teikimu, reikia įvertinti, ar konkretus verslo ar jo dalies perleidimas patenka į Šeštosios direktyvos 19 straipsnio taikymo sritį. Pagal ESTT, tam, kad būtų konstatuotas verslo ar įmonės savarankiškos dalies perleidimas, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalį (aut. pastaba: dabar Šeštosios direktyvos 19 straipsnis), reikia, kad perleisto turto pakaktų tęsti savarankišką ūkinę veiklą (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2011) Taigi tam, kad verslo ar jo dalies perleidimas būtų laikomas neapmokestinamuoju sandoriu Šeštosios direktyvos 19 straipsnio prasme, be kitų aplinkybių, yra svarbus tolimesnis savarankiškos ekonominės veiklos panaudojimas asmens veikloje. Kitaip tariant, toks sandoris savo esme turi atitikti PVM apmokestinamojo sandorį, t. y. turi būti perleidžiama ekonominė veikla, o jos perėmėjas tokią veiklą turi toliau vykdyti.

Atsižvelgiant į tai, galima spręsti, kad visiškas atleidimas nuo apmokestinimo PVM fiskaline prasme nesiskiria nuo padarinių, kylančių įgyvendinant teisę į PVM atskaitą. Šiuo aspektu yra pasisakęs ir ESTT, pagal kurį, fiskaliniu požiūriu, vadovaujantis neutralumo principu šios nuostatos taikymas turėtų duoti lygiai tokį patį rezultatą, ar pardavėjas yra apmokestinamas PVM, o jis vėliau jį atskaito gavėjas, ar sandoris yra neapmokestinamas (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo...,2003). Kita vertus, atleidimas nuo PVM panaikina kliūtis, susijusias su PVM apskaičiavimu, mokėjimu, taip pat kliūtis, galinčias kilti siekiant pasinaudoti teise į PVM atskaitą, o tai neabejotinai palengvina verslo ar jo dalies perleidimą. Tokiu būdu verslo ar jo dalies perleidimas yra supaprastinamas, kadangi, atsižvelgiant į tokio sandorio specifiką, kiekvienu konkrečiu atveju nebereikia vertinti, kokio dydžio PVM turėtų būti apmokestinamas turto perleidimas. Be to, tai gali apsaugoti valstybę nuo nesurinkto PVM tais atvejais, kai tampa neįmanoma patenkinti finansinio reikalavimo, atsiradusio dėl apskaičiuoto ir nesumokėto PVM.

### **2.1.2 Neproporcingos mokesčio naštos uždėjimo vengimas**

Teisė į PVM atskaitą yra siejama su materialinių ir formaliųjų sąlygų laikymusi (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2021). Viena iš teisės į PVM atskaitą tenkinimo materialinių sąlygų yra nurodyta Šeštosios direktyvos 168 straipsnyje, kuriame numatyta, kad teisę į PVM atskaitą turi „apmokestinamasis asmuo“, t. y. asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą (Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalis). Šeštojoje direktyvoje numatytais atvejais, teisę į PVM atskaitą išlaiko ir asmenys, nevykdantys PVM apmokestinamosios veiklos, pavyzdžiui asmenys, kurie tiekia į kitą Europos Sąjungos valstybę narę naujas transporto priemones (Šeštosios direktyvos 172 straipsnis). Be to, remiantis ESTT, teisė į PVM atskaitą PVM mokėtoji išlieka ir tuo atveju, jeigu jis PVM apmokestinamas prekes (paslaugas) įsigyja numatomai ekonominei PVM apmokestinamai veiklai vykdyti (tai turi pagrįsti objektyviais įrodymais), tačiau dėl atitinkamų objektyvių priežasčių tos veiklos, kuriai vykdyti įsigytų prekių bei paslaugų pirkimo PVM buvo įtraukęs į PVM atskaitą, vykdyti nepradėjo (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo..., 2000). Taigi atsižvelgiant į nurodytas Šeštosios direktyvos nuostatas teisę į PVM atskaitą gali realizuoti apmokestinamieji arba jiems prilyginami asmenys.

Kaip jau buvo nurodyta šiame darbe, apmokestinamasis asmuo turės teisę atskaityti PVM tik tokia apimtimi, kuria PVM buvo panaudotas apmokestinamoje veikloje (vadovaujantis tuo, jog PVM atskaita gali būti suteikiama tik tais atvejais, kai įsigytos prekės ar paslaugos yra tiesiogiai ir betarpiškai susijusios su pardavimo sandoriais, suteikiančiais teisę į atskaitą). Pasisakydamas dėl aptariamo tikslo ESTT generalinis advokatas F. Jacobs 2002 m. rugsėjo 26 d. išvadoje byloje Nr. C-497/01 pateikia tokį pavyzdį: jei A parduos savo verslą B ir jei B ir toliau tęs verslo veiklą, už šį sandorį sumokėtas mokestis bus atskaitomas tiek, kiek B tiekimas yra apmokestinamas, nes verslo įsigijimas turi būti tų prekių tiekimo išlaidų sudedamoji dalis. Daugumoje atvejų, verslas atliks tik apmokestinamuosius sandorius, todėl visa mokesčių suma bus atskaitoma (Opinion, General, Advocate, Jacobs..., 2002). Verslo ar jo dalies perleidimą laikant apmokestinamuoju sandoriu apmokestinamajam asmeniui gali tekti ženkli mokesčio našta, kuri, kaip nurodyta, vėliau galėtų būti atskaityta ir grąžinta apmokestinamajam asmeniui. Kaip minėta, tai gali daryti įtaką asmenų sprendimams perleisti verslą ar veiklą. Siekiant išvengti tokių situacijų, verslo ar jo dalies perleidimas Šeštojoje direktyvoje yra laikomas PVM neapmokestinamuoju sandoriu.

ESTT generalinis advokatas F. G. Jacobs 2002 m. rugsėjo 26 d. išvadoje ESTT byloje Nr. C-497/01, pažymėjo, kad Šeštosios direktyvos tikslas yra pateisinamas tik tuo atveju, jei perėmėjas bet kuriuo atveju būtų galėjęs atskaityti sumokėtą PVM (Opinion, General, Advocate, Jacobs..., 2002). Tai reiškia, kad verslo ar jo dalies perleidimas gali būti laikomas neapmokestinamuoju sandoriu Šeštosios direktyvos 19 straipsnio prasme tuo atveju, jeigu verslo ar jo dalies perleidimą apmokestinus PVM, apmokestinamasis asmuo išlaikytų teisę atskaityti PVM dėl tokio sandorio sudarymo.

Gali pasitaikyti atvejų, kuomet apmokestinamasis asmuo vykdo ne tik PVM apmokestinamąją veiklą, t. y. įsigytas prekes ar paslaugas panaudos sandoriams, kuriems PVM yra atskaitomas ir tuo pačiu sandoriams, kuriems PVM nėra atskaitomas. Nurodytas tikslas nebūtų pasiektas jeigu asmens įsigyjamas verslas visiškai arba iš dalies nebūtų naudojamas neapmokestinamam tiekimui ir, jeigu įsigyjant verslą PVM nebūtų mokamas, toks asmuo galėtų įgyti nepateisinamą konkurencinį pranašumą prieš kitus ūkio subjektus, atliekančius tos pačios rūšies neapmokestinamus sandorius. Kita situacija galėtų būti tada, kai PVM jau yra atskaitytas perleidėjo ir įgijėjas įsigyja verslą už kainą be PVM, kai toks mokestis turėtų būti taikomas. Tokiu atveju perleidėjas neturėtų absoliučios teisės į PVM atskaitą (Opinion, General, Advocate, Jacobs..., 2002). Paskutinė nurodyta situacija reiškia tai, kad tokiu atveju

sandorio šalys išvengtų mokėtino PVM jo mokėjimo našta perkeliant kitiems asmenims. Tokie atvejai neabejotinai iškreiptų konkurenciją tarp tokius pačius sandorius sudarančių subjektų.

Tam, kad būtų išvengta tokių padarinių, Šeštosios direktyvos 19 straipsnio antrajame sakinyje yra numatyta, kad tais atvejais, kai prekes ar paslaugas gaunantis asmuo nėra vien apmokestinamąją veiklą vykdančias asmuo, valstybės narės gali imtis būtinų priemonių užkirsti kelią konkurencijos iškreipimui. ESTT yra nurodęs, kad Šeštosios direktyvos 19 straipsnio antrasis sakinyje turėtų būti aiškinamas taip, jog, jeigu viso turto perleidimas yra atliekamas apmokestinamo asmens, neturinčio visiškos teisės į PVM atskaitą, naudai, tai neapmokestinamo sandorio pasekmės neturėtų lemti asmens, neturinčio teisės į visišką PVM atskaitą, prievolės sumokėti negalimą atskaityti PVM dalį, kurią jis turėtų mokėti, jeigu sandoris būtų apmokestintas įprastu būdu (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2003). Tai reiškia, kad Šeštosios direktyvos 19 straipsnio antrojo sakinio nuostata leidžia išvengti situacijų, kuomet asmenys, neturintys teisės į visišką PVM atskaitą, siektų išvengti prievolės mokėti PVM. Atsižvelgiant į tai, valstybės narės nacionaliniuose teisės aktuose gali numatyti priemones, kurioms esant PVM gali būti leista atskaityti ir tais atvejais, kai įsigytos prekės ar paslaugos būtų panaudojamos ir tiems sandoriams, kuriems PVM nėra arba negali būti atskaitomas.

ESTT 2003 m. lapkričio 28 d. sprendime, priimtame byloje Nr. C-497/01, be kita ko, sprendė, ar situacija, kai verslo perėmėjas neturi leidimo perimtai veiklai vykdyti, patenka į Šeštosios direktyvos 19 straipsnio pirmojo sakinio nuostatos taikymo sritį. ESTT konstatavo, jog tuo atveju, kai valstybė narė pasinaudojo Šeštosios direktyvos 19 straipsnio pirmame sakinyje numatyta galimybe laikyti, kad PVM tikslais perleidus verslą ar jo dalį prekių tiekimas ar paslaugų teikimas nebuvo atliktas, valstybės narės apribojimas taikyti „netiekimo“ taisyklę, kai perėmėjas neturi leidimo verstis tam tikra veikla, pažeidžia šią taisyklę (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2003). ESTT nurodė, kad pardavėjas, vykdančias ekonominę veiklą, kuriai jis neturi leidimo, gali konkuruoti su pardavėjais, kurie reikiamus leidimus turi. ESTT vertinimu, viena vertus, verslo ar jo dalies perleidimas paprastai yra PVM objektas, net jeigu jo perėmėjas neturi verslo leidimo, reikalingo tai veiklai vykdyti, kurio reikalauja valstybė narė, siekiant toliau tęsti perimtą ekonominę veiklą. Kita vertus, kai valstybė narė pasinaudoja Šeštosios direktyvos 19 straipsnio pirmajame sakinyje numatyta galimybe, verslo ar jo dalies perleidimui negali būti netaikoma „netiekimo“ taisyklė dėl tos priežasties, kad

perėmėjas neturi leidimo tai veiklai vykdyti (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2003).

Galima laikyti, kad tokia ESTT pozicija yra suderinama su Šeštosios direktyvos nuostatomis, kuriomis remiantis laikoma, kad Europos Sąjungos vieninga rinka turėtų veikti, be kita ko, remiantis tokiais apyvartos mokesčius reglamentuojančiais teisės aktais, kurie neiškraipo konkurencijos sąlygų (Tarybos, direktyva, 2006/112/EB...,2006). Atsižvelgiant į tai, Šeštosios direktyvos 19 straipsnio antrojo sakinio nuostata ir jos aiškinimas ESTT praktikoje, leidžia užtikrinti veiksmingą konkurenciją nesukuriant vienų asmenų mokesčio pranašumo prieš kitus asmenis, atliekančius tuos pačius sandorius. Kaip minėta, valstybė narė, remdamasi Šeštosios direktyvos 19 straipsnio antrojo sakinio nuostata, tokiais atvejais gali imtis priemonių, kurios padėtų užkirsti kelią konkurencijos iškraipymui.

Šeštosios direktyvos 19 straipsnio antrojo sakinio nuostata tam tikra prasme taip pat leidžia sumažinti mokesčių mokėtojams tenkančią PVM naštą. Padeda išvengti neproporcingos mokesčio naštos, kai apmokestinamasis asmuo neturi pilnos teisės į PVM atskaitą. Tuo pačiu, tai leidžia užtikrinti veiksmingą konkurenciją tarp asmenų, vykdančių tokius sandorius nesukuriant tam tikriems asmenims mokesčio pranašumo prieš kitus. Galima spręsti, kad tokiu būdu Šeštosios direktyvos 19 straipsnio antrojo sakinio nuostata tiesiogiai įgyvendina jos tikslą – išvengti neproporcingos mokesčio naštos mokesčio mokėtojui uždėjimo.

Darytina išvadą, kad Šeštosios direktyvos 19 straipsnio nuostata, be kita ko, numatanti galimybę leisti asmenims, neturintiems absoliučios teisės į PVM atskaitą, atskaityti PVM dėl verslo ar jo dalies perleidimo, gali padėti sumažinti mokesčinę naštą, tenkančią apmokestinamajam asmeniui. Be to, Šeštosios direktyvos 19 straipsnio antrojo sakinio nuostata, suteikianti galimybę valstybėms narėms priimti priemones, padėsiančias išvengti konkurencijos iškraipymų, padeda sumažinti mokesčio vengimo bei slėpimo atvejus, kurie galėtų kilti apmokestinamiesiems asmenims neturint galimybės visa apimtimi pasinaudoti PVM atskaitos sistema.

## **2.2 Šeštosios direktyvos 19 straipsnio taikymo sritis**

Verslo ar jo dalies perleidimas Šeštosios direktyvos 19 straipsnyje įvardijamas kaip viso ar dalies turto perleidimas už atlygį ar neatlygintinai, arba kaip įnašas į bendrovę“, šį apibrėžimą

ESTT laiko savarankiška Europos Sąjungos teisės sąvoka. Šeštoji direktyva detaliau neapibrėžia sąvokos „verslo ar jo dalies perleidimas“ ir nepateikia aiškios nuorodos į valstybių narių teisę, kur tokia sąvoka galėtų būti atskleidžiama (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2011). Nagrinėjamas verslo kaip visumos perdavimas, kaip yra pažymėjusi Europos Komisija, sudarytas iš daugybės skirtingų elementų (Opinion, General, Advocate, Jacobs..., 2001). Šeštosios direktyvos 19 straipsnio nuostata yra perkelta į Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymą (toliau – PVMĮ), kurio 9 straipsnio 1 dalyje, be kita ko, numatyta, kad jeigu apmokestinamasis asmuo savo vykdomą ekonominę veiklą (ar jos dalį) kaip kompleksą (t. y. įsigytų ir naudotų šioje veikloje nuosavybės teisės objektų, taip pat kitų su ta veikla susijusių turtinių bei neturtinių teisių, skolų ir kitokių pareigų visumą) perduoda, įskaitant atvejus, kai veikla (ar jos dalis) kaip kompleksas perduodama kaip juridinio asmens dalyvio turtinis įnašas. PVMĮ komentare sąvoka „viso turto ar jo dalies perleidimas“ PVM tikslais suprantama kaip apimanti verslo perleidimą ar savarankiškos verslo dalies perleidimą, į kurį įeina tiek materialūs (t. y. perleidžiami nuosavybės teisės objektai), tiek ir nematerialūs elementai (pvz. prestižas) (Valstybinės, mokesčių, inspekcijos, Lietuvos..., 2022). Kaip matyti, remiantis PVMĮ 9 straipsnio 1 dalimi verslo ar jo dalies perleidimą gali sudaryti tokie elementai kaip nuosavybės teisės objektai, turtinės, neturtinės teisės, skolų ir kitokių pareigų visuma ir kt.

Šeštoji direktyva, įvesdama sąvoką „viso turto ar jo dalies perleidimas“, taip pat nepateikia nuorodos ir į kitus Europos Sąjungos teisės aktus, pavyzdžiui, Susiliejamų direktyvos nuostatas, kuriose numatytos pagrindinės verslo ar jo dalies perleidimo teisinės formos (įmonių jungimo, skaidymo, dalinio skaidymo sandorius, taip pat turto perleidimo bei keitimosi akcijomis ir kt.). Atsižvelgiant į tai, galima laikyti, kad Šeštosios direktyvos 19 straipsnyje numatyta sąvoka turėtų būti suprantama plačiai, t. y. nesiejant verslo ar jo dalies perleidimo su konkrečia teisine forma, kuria toks sandoris gali būti atliekamas.

Šeštoji direktyva nepateikia aplinkybių sąrašo, kurioms esant būtų galima vertinti, ar verslo ar jo dalies perleidimas patenka į Šeštosios direktyvos taikymo sritį. Dėl sąvokos „viso turto arba jo dalies perleidimas“ ESTT nusprendė, kad ši sąvoka turi būti aiškinama taip, kad ji apima verslo ar savarankiškos įmonės dalies, apimančios materialųjį ir prireikus nematerialųjį turtą, kuris visas kartu sudaro įmonę ar įmonės dalį, galinčią vykdyti savarankišką ekonominę veiklą, perleidimą, tačiau ji neapima paprasto turto perleidimo, pavyzdžiui, produktų atsargų pardavimo (Europos, Sąjungos, Teisingumo Teismo...,

2003). Tam, kad būtų konstatuotas verslo ar įmonės savarankiškos dalies perleidimas, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalį (aut. pastaba: dabar Šeštosios direktyvos 19 straipsnis), reikia, kad perleisto turto pakaktų tęsti savarankišką ūkinę veiklą (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2011). Nurodytos aplinkybės, kurioms esant galima laikyti, kad verslo ar jo dalies perleidimas PVM prasme įvyko, atsispindi ir PVMĮ 9 straipsnio 1 dalyje, pasak kurio, tam, kad ekonominės veiklos kaip visumos perleidimas būtų nelaikomas nei prekių tiekimu, nei paslaugų teikimu, reikalinga, kad apmokestinamasis asmuo tęstų perimtą veiklą.

Atsižvelgiant į ESTT pateiktą „viso turto ar jo dalies“ sąvokos aiškinimą, matyti, kad esminė aplinkybė, kuri leidžia atskirti „viso turto ar jo dalies perleidimą“ PVM prasme, yra situacijų, kuomet yra perleidžiami atskiri turto vienetai, kurie, sudarydami visumą, nėra pakankami tęsti savarankišką ekonominę veiklą, identifikavimas.

Siekiant atskleisti Šeštosios direktyvos 19 straipsnio taikymo sritį, reikšminga detaliau aptarti, ką ESTT laiko ekonomine veikla verslo ar jo dalies perleidimo PVM prasme, kuo skiriasi viso ar dalies turto perleidimas nuo atskirų turto vienetų perleidimo. Taip pat, kokią prasmę ESTT suteikia reikalavimui tęsti perleistą ekonominę veiklą. Į šiuos klausimus bus siekiama atsakyti analizuojant ESTT priimtuose sprendimuose pateiktus aiškinimus dėl Šeštosios direktyvos 19 straipsnio taikymo.

### **2.2.1 Verslo ar jo dalies ir atskirų turto vienetų perleidimų palyginimas**

Remiantis ESTT, Šeštosios direktyvos 19 straipsnio taikymas yra siejamas su perleisto verslo ar jo dalies galimybe sudaryti savarankišką ekonominę veiklą, taip verslo ar jo dalies perleidimą atskiriant nuo atskirų turto vienetų perleidimo. Taigi, pagal ESTT, paprasto turto perleidimas Šeštosios direktyvos 19 straipsnio prasme nebus laikomas ekonomine veikla. Atsižvelgiant į tai, svarbu išsiaiškinti, kokiais atvejais verslo ar jo dalies perleidimas bus laikomas ekonominės veiklos perleidimu bei kokie požymiai padeda atskirti verslo ar jo dalies perleidimą nuo atskirų turto vienetų perleidimo.

Šeštosios direktyvos 9 straipsnyje numatyta esminė aplinkybė, leidžianti atskirti apmokestinamąjį asmenį nuo kitų asmenų, yra tokio asmens vykdoma ekonominė veikla. Atitinkamai Šeštosios direktyvos 9 straipsnyje yra pateikiama ekonominės veiklos sąvoka, kuri apibrėžiama kaip 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. Aiškindamas šias nuostatas, ESTT yra pažymėjęs, kad sąvokos „ekonominė veikla“ taikymo sritis yra labai plati, jos pobūdis yra objektyvus ta prasme, kad veikla vertinama *per se*, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus. Atitinkamai, veikla paprastai priskiriama ekonominei, jeigu ji yra nuolatinė ir vykdoma už atlygį, kurį gauna apmokestinamasis asmuo (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2009). Tuo pačiu pripažįstama, kad Šeštojoje direktyvoje (4 straipsnio 2 dalis) (aut. pastaba: dabar Šeštosios direktyvos 9 straipsnis) išvardytas veiklos rūšis galima deramai laikyti „ekonominė veikla“, o ją vykdančio asmens tampa „apmokestinamuoju asmeniu“, tik jeigu tokia veikla siekiama gauti nuolatinių pajamų (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2004). Vadinasi, jeigu iš veiklos gaunama tik atsitiktinių pajamų arba visai jokių pajamų negaunama, tokią veiklą vykdančio asmens nelaikytinas „apmokestinamuoju asmeniu“, turinčiu teisę atskaityti pirkimo mokestį (Opinion, General, Advocate, Poireres..., 2009). Remiantis Šeštosios direktyvos 9 straipsnio nuostatomis ir jas aiškinančia ESTT praktika, ekonominei veiklai pirmiausia yra būdingas atlygintinumas, antra, nuolatinumas, kuris ekonominę veiklą leidžia atskirti nuo atsitiktinių sandorių, Šeštosios direktyvos prasme nepriskiriamų ekonominei veiklai.

Iš aptariamų Šeštosios direktyvos nuostatų ir ESTT pateiktų aiškinimų išplaukia, jog ekonominę veiklą galima priskirti prie vieno iš svarbiausių PVM bruožų, kurio pagalba galima vertinti, ar konkretus sandoris (operacija) bus laikomas PVM objektu, t. y. prekių tiekimu, paslaugų teikimu. Tuo atveju, jeigu sandorius sudarys asmuo, nelaikomas apmokestinamuoju asmeniu taip kaip numatyta Šeštosios direktyvos 9 straipsnyje, tai tokio asmens veikla nebus laikoma ekonomine veikla ir atvirkščiai.

Nustatant, ar konkreti veikla yra laikoma ekonomine, turi būti atsižvelgiama į konkrečias aplinkybes ir kiekvienu atveju nustatoma atskirai (Valstybinės, mokesčių, inspekcijos, Lietuvos..., 2022). Remiantis susiformavusia ESTT praktika, įmonės akcijų įsigijimas ir turėjimas neturint tikslo tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvauti tos įmonės valdyme nėra laikomas ekonomine veikla (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 1991). Taip pat, pripažįstama, jog vien tik nuosavybės teisės į turimas akcijas bei kitus vertybinius popierius įgyvendinimas nėra laikomas ekonomine veikla. Ekonominės veiklos sąvoka neapima akcijų ar kitų vertybinių popierių pardavimo, kai jas parduoda asmuo, valdantis labdaros koncerno turtą patikėjimo teise (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 1996). ESTT praktikoje



ekonominė veikla nėra laikomas ir obligacijų įsigijimas ir turėjimas, o iš obligacijų turėjimo gaunamos pajamos nėra laikomas atlygiu už ekonominės veiklos vykdymą (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 1997). Kaip minėta, vienas iš ekonominės veiklos nustatymo kriterijų yra apmokestinamojo asmens siekis gauti pajamų, kito turto, toks siekis turi būti ne vienkartinis (atsitiktinis), o būti nuolatinis, pasikartojančiu. Atsižvelgiant į tai, ESTT jurisprudencijoje laikoma, kad akcijų, obligacijų, kitų vertybinių popierių perleidimas, šių objektų turėjimas, naudojimas nėra laikomas siekiu gauti nuolatinių pajamų. Toks siekis galėtų būti nustatytas asmeniui turint ne tik įmonės kapitalo dalis, bet ir turta, ar vykdant veiklą, kuri gali būti pripažinta savarankiška ekonominė veikla.

Nurodyta ESTT praktika tam tikra apimtimi gali būti reikšminga ir nagrinėjant klausimus, kylančius dėl Šeštosios direktyvos 19 straipsnio taikymo. Pavyzdžiui, ESTT byloje Nr. C-651/11 nagrinėjo klausimą, ar verslo ar jo dalies perleidimu gali būti laikomas 30 % bendrovės, kuriai akcijų perleidėjas teikia PVM apmokestinamas paslaugas, akcijų perleidimas. Be kitų aplinkybių, ESTT pažymėjo, kad vien paprastas bendrovės akcijų įsigijimas, turėjimas ir pardavimas savaime nelaikomas ekonominė veikla. Iš tiesų akcininkai yra ne įmonės, kurioje jie turi savo akcijų, turto savininkai, o akcijų savininkai, todėl jie turi teisę į dividendus ir informacijos perdavimą, taip pat dalyvauja priimant svarbius įmonės valdymui sprendimus. Atsižvelgiant į 30 % bendrovės akcijų, reikia konstatuoti, jog tai suteikia tik ribotas teises toje bendrovėje (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2013). Galiausiai, ESTT konstatavo, kad, priešingai nei įmonės turto turėjimo, šios įmonės akcijų turėjimo nepakanka siekiant tęsti savarankišką ekonominę veiklą (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2013). Atsižvelgiant į tai, kas nurodyta, tai, kad paprastas akcijų perleidimas nėra laikomas ekonominė veikla PVM prasme, toks perleidimas negalėtų būti laikomu ir verslo ar jo dalies perleidimu Šeštosios direktyvos 19 straipsnio nuostatų prasme. Taigi tikėtina, kad toks perleidimas gali būti pripažintas atskirų objektų (akcijų) perleidimu ir Šeštosios direktyvos 19 straipsnio nuostatos paprastam akcijų perleidimui nebūtų taikomos.

Toliau aptariant atvejus, kurie gali būti laikomi verslo ar jo dalies perleidimu PVM prasme, PVMĮ komentare dėl PVMĮ 9 straipsnio 1 dalies nurodoma, kad šio straipsnio nuostatos taikomos tiek juridinio asmens, tiek fizinio asmens ekonominės veiklos, vykdomos neįsteigus juridinio asmens, pirkimui–pardavimui. Vadinasi, tokiu būdu galimas, pvz., juridinio asmens (įmonės, įstaigos, organizacijos), ūkininko ūkio veiklos pardavimas kitam asmeniui, perleidžiant įsigytų ir naudotų šioje veikloje nuosavybės teisės objektų, taip pat kitų

su ta veikla susijusių turtinių bei neturtinių teisių, skolų ir kitokių pareigų visumą. Fizinio asmens, PVM mokėtojo, vykdyta ekonominė veikla (ar jos dalis) kaip kompleksas gali būti perduodama kitam asmeniui PVM mokėtojui, pavyzdžiui:

- 1) ūkininkui nutraukus jo vykdytą ekonominę veiklą, jo ūkis perduodamas kitam asmeniui (atlygintinai);
- 2) mirus ūkininkui, jo vykdytą veiklą perima turto (ūkininko ūkio) paveldėtojai ar ūkis dovanojamas kitam asmeniui (neatlygintinai);
- 3) advokatas savo advokato praktiką perduoda kitam asmeniui (gali būti atlygintinai ir be atlygio) ir pan. (Valstybinės, mokesčių, inspekcijos, Lietuvos..., 2022).

Iš aukščiau nurodytų pavyzdžių matyti, kad verslo ar jo dalies perleidimas PVM prasme gali būti pripažįstamas ir, pavyzdžiui, kuomet įstatymo numatytais atvejais ekonominė veikla atitenka ją vykdžiusio asmens teisių perėmėjams (paveldėtojams). Tam, kad aukščiau pateiktuose pavyzdžiuose esančios situacijos būtų laikomos verslo ar jo dalies perleidimu PVM prasme, jos turi atitikti ESTT praktikoje suformuluotus „netiekimo“ taisyklės taikymo kriterijus, t. y. turi būti perduodama ekonominė veikla.

Analizuojant ESTT sprendimus, priimtus Šeštosios direktyvos 19 straipsnio nuostatų taikymo kontekste, matyti, kad be ekonominės veiklos, ESTT nurodo ir kitas aplinkybes, kurios gali būti svarbios sprendžiant dėl verslo ar jo dalies perleidimo PVM nustatymo. Pavyzdžiui, ESTT 2011 m. lapkričio 10 d. sprendime byloje Nr. C-444/10 pažymėjo, kad specialus dėmesys turi būti skirtas ekonominės veiklos, kurią numatyta vykdyti, pobūdžiui bendrai vertinant faktines aplinkybes (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2011). Remiantis ESTT generalinio advokato F. Jacobs išvada, priimta 2002 m. rugsėjo 26 d. byloje Nr. C-497/01, tuo tikslu būtina išnagrinėti visas sandorio ypatybes, įskaitant įmonės ar verslo veiklos rūšį, ar jos materialusis turtas perduodamas, ar ne, nematerialiojo turto vertę, naujojo darbdavio atliekamą darbuotojų perėmimą, klientų perkėlimą, veiklos, vykdytos prieš ir po perdavimo, panašumo laipsnį, laikotarpį, kuriam ši veikla buvo sustabdyta (Opinion, General, Advocate, Jacobs..., 2002). Kitaip tariant, tam tikrais atvejais, atsižvelgiant į vykdomos ekonominės veiklos pobūdį, gali būti reikalinga įvertinti, kokie elementai yra būtini ir pakankami perleisti ekonominei veiklai vykdyti, ar perleistas visas turtas ar jo dalis yra pakankamas, tam, kad jis galėtų vykdyti savarankišką ekonominę veiklą.

ESTT byloje Nr. C-444/10, sprendė, ar viso turto „perleidimas“ yra tada, kai verslininkas perduoda mažmeninės parduotuvės prekes ir įrangą turto gavėjui ir tik išnuomoja

jam nuosavybės teise priklausančias patalpas. ESTT vertino, kad nagrinėjamu atveju perleista ūkinė veikla galėjo ir toliau būti vykdoma ir neperleidus nekilnojamojo turto, kuriame verčiamasi šia veikla. Taip pat ESTT sprendė, kad prekybos įrangos perleidimas kartu išnuomojant komercines patalpas leido įgijėjui tęsti savarankišką ūkinę veiklą. Be kita ko, teismas, vertindamas įgijėjo ketinimus tęsti perimtą veiklą, pasisakė ir dėl sudarytos nuomos sutarties trukmės. Pasak ESTT, sutartyje numatyta galimybė nutraukti nuomos sutartį pranešant apie tai per trumpą laikotarpį nėra lemiamas veiksnys, kuriuo remiantis būtų galima daryti išvadą, kad perėmėjas ketino nedelsiant nutraukti perleistą verslą. Atsižvelgiant į tai, ESTT konstatavo, kad nuosavybės teisės į mažmeninės parduotuvės prekių atsargas ir prekybos įrangą perleidimas, kartu išnuomojant gavėjui parduotuvės patalpas neribotam laikui, tačiau paliekant abiem šalims galimybę per trumpą laiką nutraukti nuomos sutartį, su sąlyga, jog perleisto turto pakanka, kad perėmėjas galėtų ilgai tęsti savarankišką ūkinę veiklą yra laikytinas verslo ar jo dalies perleidimu PVM prasme (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2011). Taigi, ESTT praktikoje pripažįstama, kad verslo ar jo dalies perleidimas PVM prasme gali būti konstatuotas ir tais atvejais, kai turtas perleidžiamas naudotis nuomos sutarties pagrindu.

Iš pateikto pavyzdžio matyti, jog nurodytoje byloje ESTT, siekdamas nustatyti, ar turto perleidimo sandoris patenka į Šeštosios direktyvos 19 straipsnio taikymo sritį, analizavo perleidžiamos ekonominės veiklos pobūdį, sandorio sudarymo aplinkybes. Visgi, net ir atlikus išsamią sandorio ir jo sudarymo aplinkybių analizę, ne visais atvejais gali būti paprasta konstatuoti, ar konkretus sandoris bus laikomas verslo ar jo dalies perleidimu, ar atskirų turto vienetų perleidimu.

Kai apmokestinamasis asmuo iš kito apmokestinamojo asmens įsigyja atskirus turto vienetus – tarkime, prekių ženklą, dalį ar visas pardavimo atsargas, tai būtų laikoma įprastu verslo sandoriu ar investicija, o sumokėtas PVM – įprasta pardavėjo prievolės dalimi (Opinion, General, Advocate, Jacobs..., 2002). Nurodyti atvejai, kaip ir kiti paprasto turto, nesudarančio savarankiškos ekonominės veiklos, perleidimo atvejai bus laikomi atskirų turto vienetų perleidimu Šeštosios direktyvos 19 straipsnio prasme. Jeigu tokie sandoriai (operacijos) atitinka PVM taikymo kriterijus, t. y. turtą atlygintinai perleidžia apmokestinamasis asmuo, vykdydamas ekonominę veiklą, atitinkamai toks sandoris (operacija) būtų laikomas prekių tiekimu ar paslaugų teikimu ir tokiu būdu apmokestinamas PVM.

Šiuo aspektu taip pat aktualios PVMĮ komentare dėl PVMĮ 9 straipsnio 1 dalies pateikiamos situacijos, apibūdinančios atvejus, kurie nebūtų laikomi verslo ar jo dalies perleidimu PVM, pavyzdžiui:

- 1) Latvijos įmonė A su Lietuvos įmone B, PVM mokėtoja, pasirašė sutartį, pagal kurią įmonė A parduoda įmonei B savo filialo Lietuvoje turėtą nekilnojamąjį turtą, kuris buvo naudojamas kaip filialo sandėliavimo patalpos ir kuris PVM tikslais laikomas senu turtu (nekilnojamas turtas buvo pastatytas daugiau kaip prieš 24 mėnesius ir joks šio turto esminis pagerinimas nebuvo atliktas). Jokių įsipareigojimų ar teisių su šiuo turtu įmonė A įmonei B neperduoda. Pateiktu atveju PVM tikslais laikoma, kad buvo sudarytas seno nekilnojamo turto tiekimo sandoris, kuris yra PVM objektas.
- 2) Įmonė A, PVM mokėtoja, užsiimanti automobilių remontu ir atsarginių detalių prekyba, su įmone B pasirašė sutartį, pagal kurią įmonė A pardavė autoserviso pastatą, žemės sklypą, ant kurio stovi autoservisas, perdavė teises ir pareigas, kylančias iš sutarčių, sudarytų su komunalinių paslaugų teikėjais. Įmonė B šį sandorį sudarė tikslu žemės sklype, kuriame yra autoservisas, vykdyti statybą. Iš esmės šis sandoris nėra veiklos kaip komplekso perdavimo sandoris (neperduodamos esminės turtinės ir neturtinės teisės, skolos ar kitokie įsipareigojimai ir pan.), be to, įmonė B nevykdys (netęs) bendrovės A vykdytos veiklos) Todėl toks sandoris laikomas turto pardavimo sandoriu, yra PVM objektas ir nustatyta tvarka turi būti apmokestinamas PVM (Valstybinės, mokesčių, inspekcijos, Lietuvos..., 2022).

Iš aukščiau nurodytų pavyzdžių matyti, kad perduoto turto visuma negali būti laikoma ekonominės veiklos perdavimu, kadangi abejais atvejais trūko būtinų elementų tolimesniam ekonominės veiklos vykdymui (teisių ir pareigų susijusių su nekilnojamuoju turtu, skolų, kitų įsipareigojimų). Atitinkamai tokie sandoriai būtų pripažįstami paprasto turto perdavimu. Todėl galima daryti išvadą, jog sprendžiant ar PVM prasme verslo ar jo dalies perleidimas įvyko, itin svarbus yra perleistų elementų „visumos“ kriterijus. Trūkstant bent vieno iš būtinų elementų, kurie bendrai galėtų sudaryti savarankišką ekonominę veiklą, verslo ar jo dalies perleidimas PVM požiūriu negali būti konstatuotas.

Taigi, verslo ar jo dalies perleidimas, kaip jis suprantamas Šeštosios direktyvos 19 straipsnyje, pagal savo esmę turi atitikti ekonominės veiklos, kaip ji yra aiškinama Šeštojoje direktyvoje ir su ja susijusioje ESTT praktikoje, turinį. Tokiu būdu, verslo ar jo dalies

perleidimas yra atskiriamas nuo atskirų turto vienetų perleidimo, kurie patys savarankiškai negali vykdyti ekonominės veiklos. Vis dėlto, atskirti verslo ar jo dalies perleidimą nuo kitų sandorių ne visada paprasta, o nacionaliniai teismai, taip pat ESTT, siekdami nurodyto tikslo, gali susidurti su dar iki šiol nenagrinėtais Šeštosios direktyvos 19 straipsnio taikymo klausimais.

### **2.2.2 Gebėjimas tęsti savarankišką ekonominę veiklą**

Jeigu „viso ar dalies turto perleidimo“ sąvoka būtų aiškinama vertinant tik visumos kriterijų, verslo ar jo dalies perleidimas galėtų patekti į Šeštosios direktyvos 19 straipsnio taikymo apimtį ir tais atvejais, kai konkreti perleidžiama savarankiška ekonominė veikla toliau nebūtų tęsiama. Tokiu atveju PVM neapmokestinamu sandoriu taptų bet koks verslo ar jo dalies perleidimas nepaisant to, ar perimta veikla bus toliau vykdoma, ar ne. Reikalavimas tęsti perimtą veiklą Šeštosios direktyvos 19 straipsnyje nėra numatytas. Vis dėlto, remiantis šiame darbe atliekama „netiekimo“ taisyklės analize, visų pirma, tam, kad verslo ar jo dalies perleidimas būtų laikomas neapmokestinamuoju sandoriu kaip suprantama Šeštojoje direktyvoje, toks perleidimas turi atitikti PVM apmokestinamojo sandorio kriterijus.

Vienas iš tokių kriterijų yra tai, kad perleidžiamas verslas ar jo dalis galėtų būti pripažįstamas ekonomine veikla, kaip tai suprantama Šeštojoje direktyvoje. ESTT pripažįstama, kad ekonominės veiklos vykdymas, kaip jis suprantamas Šeštojoje direktyvoje, gali būti pripažįstamas tik tais atvejais, kai tokia veikla apmokestinamojo asmens yra vykdoma nuolat, taip atskiriant ekonominę veiklą nuo atsitiktinių sandorių. Atsižvelgiant į tai, ESTT nurodo, jog tam, kad būtų konstatuotas verslo ar savarankiškos verslo dalies perleidimas, perleisto turto turi pakakti tęsti savarankišką ūkinę veiklą, o perėmėjas turi planuoti tęsti perleistą verslą ar jo dalį (t. y. tęsti veiklą, kurią iki perdavimo vykdė šis verslą (jo dalį) perdavęs asmuo) (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2011). Taigi reikalaujama, kad perleistas verslas ar jo dalis ne tik toliau turi būti tęsiamas jo perėmėjo, bet ir tai, kad perėmėjas toliau tęstų veiklą, kuri buvo vykdoma iki perdavimo momento.

Pasak ESTT generalinio advokatas F. Jacobs išvados 2002 m. rugsėjo 26 d. byloje Nr. C-497/01 šio argumento pagrindas gali būti aiškesnis iš kai kurių Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalies (aut. pastaba: dabar Šeštosios direktyvos 19 straipsnis) kalbinių versijų nei iš kitų (Opinion, General, Advocate, Jacobs..., 2002). Šiame darbe remiamasi lietuvių kalba

prieinamu Šeštosios direktyvos 19 straipsnio nuostatos vertimu. Jame numatyta, kad jei visas turtas arba jo dalis perleidžiama už atlygį ar neatlygintinai, arba perduodamas kaip įnašas į bendrovę, valstybės narės gali laikyti, kad prekių tiekimas nebuvo vykdomas ir kad asmuo, kuriam perleidžiamas turtas, laikomas turtą perleidusio asmens teisių perėmėju. Taigi aptariamoje Šeštosios direktyvos nuostatoje vartojama formuluo­ tė „asmuo, kuriam perleidžiamas turtas, laikomas turtą perleidusio asmens teisių perėmėju“. Tai reiškia, kad perleidus verslą ar jo dalį PVM prasme, įgijėjas laikomas perleidėjui priklausiusių teisių bei pareigų perėmėju. Pavyzdžiui, A perduoda B komercines patalpas kartu su 10 metų terminui sudarytomis nuomos sutartimis, sudarytomis tarp A ir komercinių patalpų nuomininkų. Atitinkamai B, perėmęs komercines patalpas ir nuomos sutartis, tampa naujuoju nuomotoju nuomininkų atžvilgiu. Tokiu būdu B perima ne nekilnojamąjį turtą, bet ir teises bei pareigas, kylančias iš nuomos sutarčių. Tai reiškia, kad B yra saistomas perimtų sutarčių nuostatų, pavyzdžiui, nutraukti sutartis tik įstatyme ar sutartyje nustatyta tvarka.

Savo esme tapati formuluo­ tė yra pateikiama PVMĮ 9 straipsnio 1 dalyje, kuriame numatyta, kad, jeigu apmokestinamasis asmuo savo vykdomą ekonominę veiklą (ar jos dalį) kaip kompleksą (t. y. įsigytų ir naudotų šioje veikloje nuosavybės teisės objektų, taip pat kitų su ta veikla susijusių turtinių bei neturtinių teisių, skolų ir kitokių pareigų visumą) perduoda, įskaitant atvejus, kai veikla (ar jos dalis) kaip kompleksas perduodama kaip juridinio asmens dalyvio turtinis įnašas, kitam apmokestinamajam asmeniui, tęsiančiam perduodamą veiklą, toks veiklos (ar jos dalies) perdavimas šiame PVMĮ nelaikomas nei prekių tiekimu, nei paslaugų teikimu. Šioje PVMĮ nuostatoje įstatymų leidėjas įveda ekonominės veiklos sąvoką nurodo, kad į tokią veiklą gali įeiti įsigyti ir perleistoje veikloje naudoti nuosavybės teisės objektai, su ta veikla susijusios turtinės, neturtinės teisės, skolų ir kitokių pareigų visuma. Lingvistinė šios nuostatos, kaip iš Šeštosios direktyvos 19 straipsnio, analizė taip pat suponuoja verslą ar jo dalį perėmusio asmens galimybę toliau vykdyti perimtą veiklą. Kita vertus, net ir laikant, kad verslą perėmęs asmuo tampa verslą perleidusio asmens teisių perėmėju, dar nereiškia, kad toks asmuo toliau vykdys perimą veiklą.

Pasak ESTT, aplinkybė, jog Šeštosios direktyvos 19 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta, kad asmuo, kuriam perleidžiamas turtas, laikomas turtą perleidusio asmens teisių perėmėju, nereiškia, kad teisių perėmimas yra šios nuostatos taikymo sąlyga, bet yra tik rezultatas to fakto, jog tiekimas įvyko (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2003). Remiantis ESTT aiškinama Šeštosios direktyvos 19 straipsnyje pateikiama „viso ar dalies turto

perleidimo“ sąvoka, perleidžiamų elementų visuma turi sudaryti savarankišką ekonominę veiklą, kuri toliau galėtų būti vykdoma jos perėmėjo veikloje. Atsižvelgiant į tai, pagrindinis Šeštosios direktyvos 19 straipsnio taikymo elementas yra ekonominės veiklos perleidimas, o teisių, pareigų ar kitokių įsipareigojimų perėmimas laikomas tik ekonominės veiklos perėmimo rezultatu.

Kaip matyti, Šeštosios direktyvos 19 straipsnio taikymui svarbu nustatyti, ar verslo ar jo dalies perėmėjas turi ketinimą tęsti perimtą veiklą. ESTT nurodo, kad šiuo klausimu į įgijėjo ketinimus galima arba tam tikrais atvejais reikia atsižvelgti visapusiškai vertinant sandorio aplinkybes, jeigu jie patvirtinti objektyviais įrodymais (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2010). Pavyzdžiui, ESTT byloje Nr. C-497/01 pažymėjo, kad viena vertus, iš sąvokos „viso turto arba jo dalies perleidimas“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 19 straipsnio pirmą pastraipą, matyti, kad asmuo, kuriam perduotas turtas, ketino eksploatuoti perleistą verslą ar įmonės dalį, o ne paprasčiausiai nedelsiant likviduoti atitinkamą verslą ir prireikus parduoti atsargas (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2003). Šiame darbe jau minėtoje byloje Nr. C-17/18 ESTT, vertindamas veiklos tęstinumo elementą, nurodė, kad pagrindinėje byloje sporto prekių parduotuvės atsargų ir prekybos įrangos perleidimas kartu išnuomojant komercines patalpas leido įgijėjui tęsti savarankišką ūkinę veiklą, kurią iki tol vykdė pardavėjas. Aplinkybė, kad perėmėjas tęsė sporto prekių parduotuvės veiklą beveik dvejus metus, patvirtina, kad jis neketino nedelsiant nutraukti atitinkamos veiklos (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2011).

Iš nurodytų pavyzdžių matyti, kad Šeštosios direktyvos 19 straipsnis turėtų būti taikomas situacijoms, kuomet asmuo perleistą veiklą vykdo bent tam tikrą protingą laikotarpį, t. y. neketina nutraukti veiklos tuojau pat po perėmimo, pavyzdžiui, perleisti įgyto turto. Vertinant šią aplinkybę, gali būti reikšmingos ir kitos aplinkybės, susijusios su perimtos veiklos vykdymu, pavyzdžiui tai, kad efektyviam veiklos vykdymui yra reikalingi didesni laiko resursai, jeigu tai yra veikla, susijusi su didmenine gamyba ir paskirstymu. Taip pat gali būti reikšmingos ir kitos aplinkybės, tokios kaip darbuotojų perkėlimas išsaugant su jais sudarytas darbo sutartis, sutartinių santykių su tiekėjais, klientais išsaugojimas ir tęsimas.

Aptariant įgijėjo ketinimą tęsti perimtą veiklą, šioje dalyje buvo pateikta pavyzdinė situacija, kai įgijėjas perima nuosavybės teisės objektus kartu su galiojančiomis nuomos sutartimis, t. y. patalpų nuomos veiklą. Šiuo aspektu aktualus PVMĮ komentare dėl PVMĮ 9 straipsnio 1 dalies pateikiamas aiškinimas, kuriame nurodoma, kad kai sudaromas nekilnojamo

turto objekto ir dėl jo sudarytų nuomos sutarčių perleidimo sandoris, tai toks sandoris PVM tikslais laikomas veiklos (jos dalies) kaip komplekso perdavimo sandoriu tuo atveju, jeigu yra tenkinamos šios, esminės sąlygos:

- 1) perduodamas nekilnojamojo turto objektas, kuris iki sandorio sudarymo dienos buvo faktiškai naudotas nuomos veikloje, t. y. perduodamas toks turtas, kuris iki sandorio sudarymo dienos tam tikrą tęstinį laikotarpį (pvz., pusę metų) visas ar jo didžioji dalis (daugiau kaip 50 proc.) buvo išnuomotas ir „uždirbo“ pajamas. Jeigu perduodamas nekilnojamas turtas buvo išnuomotas mažiau kaip 50 proc., tačiau PVM mokėtojas objektyviais kriterijais (pvz., ekonominės krizės ar pan.) gali pagrįsti, kodėl nuomos sandorių buvo sudaryta mažai, PVM tikslais bus laikoma, kad perduodamas nekilnojamojo turto objektas iki sandorio sudarymo dienos buvo faktiškai naudotas nuomos veikloje;
- 2) perduodamos iki sandorio sudarymo dienos sudarytos šio nekilnojamojo turto objekto nuomos sutartys bei kartu su šiomis sutartimis kylančios teisės ir pareigos, įskaitant turto perėmėjo teisę gauti visas iš nekilnojamo turto objekto nuomos gaunamas pajamas;
- 3) sandorio kaina yra apskaičiuota įvertinus iš nekilnojamo turto objekto nuomos gautinas pajamas;
- 4) perėmėjas planuoja tęsti perleistą nuomos veiklą (Valstybinės, mokesčių, inspekcijos, Lietuvos..., 2022).

Kaip matyti, nekilnojamojo turto objekto ir dėl jo sudarytų nuomos sutarčių perleidimo atveju svarbu, kad tokia veikla tam tikrą laikotarpį būtų vykdoma dar iki perdavimo momento, o iš jos vykdymo būtų gaunamos pajamos. Toks reikalavimas siejasi su ESTT praktikoje suformuluotais ekonominės veiklos, kaip ji suprantama Šeštojoje direktyvoje kriterijais. Kaip jau buvo minėta, ESTT praktikoje veikla paprastai priskiriama ekonominei, jeigu ji yra nuolatinė ir vykdoma už atlygį, kurį gauna apmokestinamasis asmuo (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2009). Tokiu būdu aptariamas reikalavimas dėl veiklos vykdymo laikotarpio ir pajamų gavimo leidžia patvirtinti, ar konkrečiu atveju yra perduodama ekonominė veikla, ar ne.

Taigi, nors Šeštosios direktyvos 19 straipsnyje tiesiogiai neįtvirtintas reikalavimas verslo ar jo dalies perėmėjui tęsti perimtą veiklą, tačiau aplinkybė, jog įgijėjas perima



ekonominę veiklą suponuoja tolimesnį perimtos veiklos vykdymą. Toks reikalavimas taip pat yra logiškas vertinant jį šiame darbe aptartos ekonominės veiklos sąvokos kontekste, kuomet pripažįstama, kad tokios veiklos vykdymui yra būdingi nuolatinumo, dažnumo bruožai. Tokiu būdu verslo ar jo dalies perleidimas yra atskiriamas nuo atskirų turto vienetų perleidimo, kurie nesudaro savarankiškos ekonominės veiklos.

### 3. ESTT PRAKTIKOS ANALIZĖ BYLOSE DĖL VERSLO AR JO DALIES PERLEIDIMO PVM PRASME

ESTT praktika PVM srityje yra ypatingai gausi. Įvairūs bendros PVM sistemos aspektai – dažnas valstybių narių nacionalinių teismų prašymų priimti prejudicinį sprendimą dalykas (Gramakovaitė, J., Pridėtinės, vertės..., 2015, p. 83). Nagrinėjamų bylų gausą lemia svarbi PVM fiskalinė reikšmė Europos Sąjungoje. ESTT taip pat yra priėmus keletą reikšmingų sprendimų, susijusių su šiuo metu galiojančios Šeštosios direktyvos 19 straipsnio taikymu. Kaip nurodyta šiame darbe, Šeštosios direktyvos 19 straipsnis įtvirtina vieną iš Šeštojoje direktyvoje numatytų PVM neapmokestinamųjų sandorių. Remiantis ESTT praktika, Šeštosios direktyvos 19 straipsnyje įtvirtinta sąvoka, „viso ar dalies turto perleidimo už atlygį ar be jo, ar kaip įnašas į bendrovę“ yra savarankiška Europos Sąjungos teisės sąvoka, kuri visoje Europos Sąjungoje turi būti aiškinama vienodai. Kadangi Šeštojoje direktyvoje ši sąvoka neapibrėžta arba nėra padaryta aiškios nuorodos į valstybių narių teisę, jos prasmė ir apimtis turi būti nustatomos atsižvelgiant į nuostatos kontekstą ir nagrinėjamo teisės aktu siekiamą tikslą (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2003). Atsižvelgiant į siekį užtikrinti vienodą Šeštosios direktyvos 19 straipsnio aiškinimą bei taikymą, ESTT praktika šios nuostatos taikymo kontekste yra itin reikšminga.

Pažymima, kad susijungimų ir įsigijimų srityje tai sukėlė esminių klausimų dėl PVM sistemos taikymo srities ir neutralumo principo. Pasak S. Cornielje, remiantis ESTT bylų dėl turto perleidimo sandorius reglamentuojančios nuostatos apimties, analize, ESTT požiūris stokoja konceptualaus aiškumo ir todėl kelia painiavą mokesčių mokėtojams ir mokesčių administratoriams (Cornielje, S. B., The, Scope..., 2019, p. 246). Siekiant bent tam tikra apimtimi įvertinti, ar ESTT požiūris nagrinėjamos Šeštosios direktyvos nuostatos taikymo srityje yra aiškus, vertinga detaliau išanalizuoti, kai kuriuos ESTT sprendimus. Ši analizė bus pradėta nuo vienu iš svarbiausiais laikomų ESTT sprendimų nagrinėjamoje srityje. Toliau bus aptariami ir vieni iš naujausių ESTT sprendimų dėl verslo ar jo dalies perleidimo.

Siekiant šio tikslo, šiame darbe toliau bus nagrinėjama, kokios problemos kilo ESTT nagrinėjant konkrečią bylą ir kaip ESTT sprendė iškilusį Šeštosios direktyvos 19 straipsnio nuostatos taikymo klausimą. Taip pat, bus siekiama atsakyti, kodėl ESTT Šeštosios direktyvos 19 straipsnio nuostatą, nagrinėdamas konkrečią bylą, aiškino būtent tokiu būdu.

### 3.1. *Zita Modes Sàrl v Administration de l'enregistrement et des domaines*

ESTT 2003 m. lapkričio 27 d. sprendime *Zita Modes Sàrl v Administration de l'enregistrement et des domaines* byloje Nr. C-497/01 (toliau – Zita Modes) pirmą kartą suformulavo „verslo ar jo dalies perleidimo“ sąvoką, kaip ji suprantama Šeštosios direktyvos 19 straipsnyje. Liuksemburgo nacionalinis teismas, prašymą dėl prejudicinio sprendimo priėmimo ESTT pateikė, nagrinėdamas bylą, kurioje nustatyta, kad Zita Modes perleido mažmeninės prekybos drabužiais verslą Milady, vykdančiai veiklą, susijusią su parfumerija ir neturinčiai Liuksemburgo teisės aktuose numatyto leidimo drabužių verslui vykdyti. Prašyme dėl prejudicinio sprendimo priėmimo Liuksemburgo nacionalinis teismas, be kitų, suformulavo klausimą, ar Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalis (aut. pastaba: dabar Šeštosios direktyvos 19 straipsnis) turi būti aiškinama taip, kad viso turto perdavimas apmokestinamajam asmeniui yra pakankama sąlyga, kad sandoris nebūtų apmokestinamas PVM, nepriklausomai nuo to, kokia būtų apmokestinamojo asmens veikla arba kaip jis naudoja perduotas prekes. Taigi Zita Modes byloje ESTT, be kitų klausimų, pirmą kartą savo praktikoje sprendė, ar verslo ar jo dalies perleidimui PVM prasme konstatuoti yra reikalinga tęsti perimtą veiklą, taip pat, ar tokia veikla turi būti tapati asmens vykdomai veiklai.

Pirmiausia, ESTT Zita Modes byloje apibrėžė Šeštosios direktyvos 19 straipsnyje naudojamą „viso ar dalies turto perdavimo“ sąvoką. Pagal ESTT, ši sąvoka turi būti aiškinama taip, kad ji apima verslo ar savarankiškos įmonės dalies, apimančios materialųjį ir prireikus nematerialųjį turtą, kuris visas kartu sudaro įmonę ar įmonės dalį, galinčią vykdyti savarankišką ekonominę veiklą, perleidimą, tačiau ji neapima paprasto turto perleidimo, pavyzdžiui, produktų atsargų pardavimo (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo..., 2003). Kaip matyti, ESTT, aiškindamas šią sąvoką, visų pirma, dėmesį sutelkia ties turto visumos, galinčiu vykdyti savarankišką ekonominę veiklą, perdavimo elementu. Toks ESTT aiškinimas remiasi tiek Šeštosios direktyvos 19 straipsnio nuostatos lingvistine analize, tiek bendrojoje PVM sistemoje įtvirtinta ekonominės veiklos sąvoka, kuri leidžia atskirti PVM apmokestinamąją veiklą, nuo bet kurios kitos veiklos.

Antra, ESTT Zita Modes byloje pažymi, kad Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalyje (aut. pastaba: dabar Šeštosios direktyvos 19 straipsnis) aiškiai nenumatyta jokio reikalavimo, kaip perėmėjas turi naudoti visą perduotą turtą (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2003). Tuo pačiu ESTT nurodo, kad aplinkybė, jog Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8

dalies (aut. pastaba: dabar Šeštosios direktyvos 19 straipsnis) pirmoje pastraipoje numatyta, kad asmuo, kuriam perleidžiamas turtas, laikomas turtą perleidusio asmens teisių perėmėju, nereiškia, kad teisių perėmimas yra šios nuostatos taikymo sąlyga (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2003). Visgi, ESTT, siekdamas atsakyti į prašyme dėl prejudicinio sprendimo suformuluotą klausimą tuo pačiu nurodo, kad reikalavimas, jog perėmėjas ketintų tęsti perimtą verslą ar jo dalį, o ne tiesiog nedelsiant likviduoti atitinkamą veiklą, ar parduoti akcijas, jei tokių yra, kyla iš Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalies (aut. pastaba: dabar Šeštosios direktyvos 19 straipsnio) tikslo ir verslo perdavimo sąvokos prasmės (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2003). Remiantis šioje byloje ESTT nurodytais argumentais, verslo ar jo dalies perleidimui PVM prasme konstatuoti, pirmiausia, yra reikalingas turto visumos, kuri leistų vykdyti savarankišką ekonominę veiklą perdavimo momentas. Tuo tarpu teisių ir ar pareigų perėmimas yra laikomas ne konkrečia sąlyga, lemiančia tai, kad turto perleidimo sandoriui bus taikoma „netiekimo“ taisyklė, o kaip turto perdavimo rezultatas.

Trečia, dėl reikalavimo vykdyti tos pačios rūšies veiklą, ESTT nurodė, kad Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalis (aut. pastaba: dabar Šeštosios direktyvos 19 straipsnis) nereikalauja, kad perėmėjas iki perdavimo vykdytų tokią pat ekonominę veiklą kaip ir perleidėjas (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2003). Zita Modes byloje priimto sprendimo rezoliucinėje dalyje ESTT plačiau nenagrinėjo aplinkybių, susijusių su sandorio sudarymu. Tačiau tokios byloje esančios aplinkybės leido ESTT spręsti dėl dabar taikomos Šeštosios direktyvos 19 straipsnio taikymo apimties, t. y. konstatuoti, kad verslo ar jo dalies perleidimui PVM prasme vien sandorio sudarymo faktas nėra pakankamas, todėl šios nuostatos taikymui reikalinga, kad perėmėjas ketintų tęsti perimtą veiklą. Kaip minėta, ESTT nesprenė, ar Milady, perėmusi Zita Modes perleistą veiklą, ketino tokią veiklą tęsti.

Aptartas ESTT sprendimas tapo reikšmingu ESTT toliau nagrinėjant bylas dėl verslo ar jo dalies perleidimo. ESTT, spręsdamas dėl Šeštojoje direktyvoje įtvirtintos „netiekimo“ taisyklės taikymo, remiasi šioje byloje suformuluota „viso ar dalies turto perdavimo“ sąvoka, kuri apima ne tik ekonominės veiklos perdavimo, bet ir šios veiklos tęsimą elementą.

### 3.2. *Finanzamt Lüdenscheid v Christel Schriever*

Kitas reikšmingas ESTT sprendimas dėl verslo ar jo dalies perleidimo PVM prasme buvo priimtas 2011 m. lapkričio 10 d. *Finanzamt Lüdenscheid v Christel Schriever* byloje Nr. C-444/10 (toliau – Schriever). Schriever byloje ESTT sprendė, ar Šeštojoje direktyvoje numatytas „viso ar dalies turto perleidimas“ yra tada, kai verslininkas perleidžia įgijėjui parduotuvės prekes ir įrangą ir kartu išnuomoja jam nuosavybės teise priklausančias patalpas. S. Cornielje teigimu, ESTT sprendimas Schriever byloje sukelia tam tikrų abejonų, ar tęstinumo elementas turi būti laikomas svarbiu nustatant, ar konkrečiam perdavimui turėtų būti taikoma „netiekimo“ taisyklė (Cornielje, S., *The, Scope...*, 2019, p. 250). Atsižvelgiant į prašyme dėl prejudicinio sprendimo priėmimo suformuluotą klausimą, ESTT Schriever byloje sprendė, ar perduoto turto visuma buvo pakankama tolimesniam savarankiškos ekonominės veiklos vykdymui.

Pirmiausia, ESTT Schriever byloje nurodo, kad tuo atveju, jei vykdoma ūkinę veiklą nereikia specialių patalpų arba patalpų, kuriose įrengta stacionari įranga, būtina siekiant tęsti ūkinę veiklą, visas turtas ar jo dalis pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalį (aut. pastaba: dabar Šeštosios direktyvos 19 straipsnis) gali būti perleidžiamas net tuomet, kai neperleidžiama nuosavybės teisė į nekilnojamą turtą (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2011). Atsižvelgiant į ESTT Zita Modes byloje suformuluotą požiūrį – tam, kad verslo ar jo dalies perleidimas PVM prasme galėtų būti konstatuotas, turi būti išpildomas „visumos“ kriterijus, t. y. perleisto turto turi pakakti savarankiškai ekonominei veiklai vykdyti, toks ESTT aiškinimas atrodo pagrįstas. Remiantis juo, Schriever byloje ESTT sprendžia, jog tuo atveju, jeigu perleistų elementų pakanka konkrečiai veiklai vykdyti, tai nesutrukdytų „netiekimo“ taisyklės taikymui net ir neperleidus nuosavybės teisės į patalpas, kuriose vykdoma komercinė veikla.

Tęsdamas nuoseklią argumentų liniją ESTT nurodo, kad turtas gali būti perleistas ir tuo atveju, jei komercinės patalpos perduodamos perėmėjui pagal nuomos sutartį arba perėmėjas pats turi tinkamo nekilnojamo turto, į kurį gali būti perkeltas visas perleistas turtas, ir gali jame tęsti atitinkamą ūkinę veiklą. (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2011). Taigi, ESTT Schriever byloje suformulavo tokį „netiekimo“ taisyklės taikymo aiškinimą, pagal kurį verslo ar jo dalies perleidimu PVM prasme gali būti laikomas ir toks perleidimas, kurio metu nuosavybės teisės į nekilnojamojo turto objektus nėra perleidžiamos. Galima

spręsti, kad tokiu būdu ESTT šia apimti išplėtė „viso ar dalies turto perleidimo“ sąvoką, kuri, visų pirma, turėtų reikšti turto, kuris geba savarankiškai vykdyti ekonominę veiklą, perleidimą.

Nagrinėjamoje byloje ESTT pažymėjo, kad reikia visapusiškai įvertinti nagrinėjamo sandorio faktines aplinkybes ir nustatyti, ar jis patenka į Šeštojoje direktyvoje pavartotos „viso turto perleidimo“ sąvokos taikymo sritį. Pasak ESTT, specialus dėmesys turi būti skirtas ūkinės veiklos, kurią ketinama tęsti, pobūdžiui (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2011). Schriever byloje, aplinkybė, jog nuosavybės teisė į patalpas, kuriose vykdoma komercinė veikla, nebuvo perleista, galėtų kliudyti tokį sandorį pripažįstant verslo ar jo dalies perleidimu PVM prasme. Šiuo atveju, ESTT remiasi „visapusiško sandorio aplinkybių“ bei perleistos „ekonominės veiklos pobūdžio“ vertinimu, kuris ESTT leidžia konstatuoti, ar nagrinėjamo atveju verslo ar jo dalies perleidimas PVM prasme įvyko, ar ne.

Galiausiai, ESTT, tam tikra prasme siekdamas užpildyti šį „trūkumą“, sprendė dėl įgijėjo ketinimo tęsti perimtą veiklą, buvimo. Vertindamas byloje esančias faktines aplinkybes ESTT pažymėjo, kad įgijėjas veiklą tęsė net kelerius metus. ESTT požiūriu, tai patvirtino įgijėjo ketinimą tęsti perimtą veiklą, o ne nedelsiant ją nutraukti. Remdamasis pateiktais išaiškinimais bei siekdamas atsakyti į užduotą prejudicinį klausimą ESTT sprendė, kad nagrinėjamoje byloje perleistas turtas (sporto prekės ir parduojuvės įranga) kartu išnuomojant prekybos veiklai vykdyti skirtas patalpas leido įgijėjui tęsti savarankišką ekonominę veiklą.

Schriever byloje priimtas ESTT sprendimas, savo esme skiriasi nuo šiame darbe aptarto ESTT sprendimo, priimto Zita Modes byloje. Pastarajame sprendime ESTT dėmesį skyrė ne konkrečių sandorio sudarymo aplinkybių bei perleistos ekonominės veiklos pobūdžio vertinimui, o verslo ar jo dalies kaip visumos perleidimo kriterijui. Tai reikštų, jog Šeštosios direktyvos 19 straipsnio taikymui konstatuoti, visų pirma, turėtų būti nustatyta, ar perleisto turto visuma yra pakankama savarankiškos ekonominės veiklos vykdymui. Schriever byloje ESTT, spręsdamas ar perleisto turto pakanka tolimesniam savarankiškos ekonominės veiklos vykdymui, vertino ne tik perleisto turto faktą, bet ir kitas aplinkybes, tokias kaip vykdomos ekonominės veiklos pobūdis, įgijėjo ketinimas tęsti perimtą veiklą.

Schriever byloje ESTT suformuluoti išaiškinimai gali būti aktualūs tais atvejais, kai formaliai vertinant vien viso perleisto turto elementų gali nepakakti ekonominei veiklai, kaip ji suprantama Šeštojoje direktyvoje, konstatuoti. Kita vertus, ESTT Schriever byloje aiškiai nenurodė, kokiais atvejais „visapusiškas sandorio aplinkybių“ ir „ekonominės veiklos pobūdžio“ vertinimas gali būti naudojamas kaip instrumentas, siekiant nustatyti, ar verslo ar

jo dalies perleidimas PVM prasme įvyko, ar ne. Tai gali privesti prie situacijų, kuomet tokioms aplinkybėms suteikus pernelyg didelę reikšmę, gali būti dirbtinai išplėsta Šeštosios direktyvos 19 straipsnio taikymo sritis.

### **3.3. *Virgil Mailat, Elena Delia Mailat, Apcom Select SA***

ESTT 2018 m. gruodžio 19 d. sprendimas *Virgil Mailat, Elena Delia Mailat, Apcom Select SA* byloje Nr. C-17/18 (toliau – Mailat) buvo priimtas išnagrinėjus Rumunijos nacionalinio teismo, prašymą dėl prejudicinio sprendimo nagrinėjant baudžiamąją bylą, iškeltą Virgil Mailat, Delia Elena Mailat ir jų vadovaujamai bendrovei *Apcom Select SA*, dėl mokesčių vengimo. Nacionaliniam teismui, nagrinėjančiam šią bylą, iškilo klausimas dėl nuostatos, reglamentuojančios verslo ar jo dalies perleidimą PVM, kuomet bendrovė išnuomoja pastatą, kuriame ji eksploatavo restoraną, su visa įranga ir inventoriumi, o nuomininkas toliau eksploatuoja restoraną tuo pačiu pavadinimu, koks naudotas anksčiau. Taigi šioje byloje iš esmės buvo sprendžiama, ar turto nuoma, o ne faktinis nuosavybės teisės į turtą perdavimas gali būti laikomas viso turto perleidimu, kaip jis suprantamas Šeštosios direktyvos 19 straipsnyje.

ESTT Mailat byloje, be kita ko, rėmėsi Schriever byloje suformuluotais išaiškinimais dėl turto perdavimo valdyti ne nuosavybės, o nuomos sutarties pagrindu. Schriever byloje ESTT konstatavo, kad visas turtas neperleidžiamas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 19 straipsnį, jei asmuo, kuriam perleidžiamas turtas, neperima patalpų. Konkrečiai kalbant, jei komercinėse patalpose įrengta stacionari įranga, būtina ūkinei veiklai tęsti, perleistas turtas turi apimti šį nekilnojamąjį turtą, kad galima būtų kalbėti apie numatytą viso turto ar jo dalies perleidimą, kaip tai suprantama pagal Šeštąją direktyvą (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2011). Remdamasis tokiu Šeštosios direktyvos 19 straipsnio aiškinimu, ESTT Mailat byloje sprendė, jog kiek tai susiję su pagrindinėje byloje nagrinėjama veikla, t. y. restorano eksploatacija, reikia konstatuoti, kad tai yra veikla, kuri iš esmės negali būti vykdoma be komercinių patalpų (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2018). Kaip jau nurodyta šiame darbe, ESTT Schriever byloje, siekdamas nustatyti, ar buvo perleistas visas turtas ar jo dalis, kaip jis suprantamas Šeštojoje direktyvoje, dėmesį skyrė perleistos ekonominės veiklos pobūdžiui bendrai vertinant faktines aplinkybes. Tuo remdamasis Schriever byloje ESTT konstatavo, kad perleisto turto pakako savarankiškai ekonominei veiklai vykdyti nors

nuosavybės teisė į patalpas, kuriose buvo vykdoma ekonominė veikla ir nebuvo perleista. Zita Modes byloje ESTT priėjo priešingą išvadą, t. y. tai, jog turto valdymo perdavimas nuomos sutarties pagrindu nebuvo pakankamas Šeštosios direktyvos 19 straipsnio taikymui.

Viena vertus tokie ESTT aiškinimai iš dalies gali pasirodyti kaip pernelyg siaurinantys Šeštosios direktyvos 19 straipsnio taikymo sritį. Formaliai turto perleidimas asmeniui naudotis nuomos teise, leidžia tokiam asmeniui toliau vykdyti ekonominę veiklą, t. y. toks asmuo laisvai gali naudotis nuomojamais objektais, išlaikyti darbuotojus, uždirbti pelną. Kita vertus, nuomininkui priklausančios teisės ir pareigos naudojantis išnuomotu turtu gali skirtis nuo tikrajam turto savininkui priklausančių teisių ir pareigų visumos. Tokie argumentai galėtų būti pagrįsti tuo, jog remiantis ESTT, Šeštosios direktyvos 19 straipsnio pirmoje pastraipoje numatyta, kad asmuo, kuriam perleidžiamas turtas, laikomas turtą perleidusio asmens teisių perėmėju (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2003). Tačiau, kaip pažymi ESTT, tai nereiškia, kad teisių perėmimas yra šios nuostatos taikymo sąlyga (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2003). Mailat byloje ESTT nurodė, kad, *Apcom Select* nuomininkas jokių būdu negalėjo nutraukti atitinkamos ekonominės veiklos, aplinkybė, kad negalima atsisakyti taikyti Šeštosios direktyvos 19 straipsnio pirmos pastraipos remiantis tik vienu iš šių motyvų, neturi įtakos sandorių pagrindinėje byloje kvalifikavimui šios nuostatos atžvilgiu (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2018). Taigi, ESTT Mailat byloje nesuteikė reikšmės įgijėjo, kaip nuomininko, teisių pobūdžiui.

Nurodyti ESTT motyvai gali būti vertinami kaip pagrįsti. Pirmiausia, kaip ESTT suformulavo Zita Modes byloje, sąvoka „viso ar dalies turto perleidimas“ turi būti aiškinama taip, kad ji apima verslo ar savarankiškos įmonės dalies, apimančios materialųjį ir prireikus nematerialųjį turtą, kuris visas kartu sudaro įmonę ar įmonės dalį, galinčią vykdyti savarankišką ekonominę veiklą (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2003). Tokiu būdu, ESTT vertino, kad Mailat byloje išnuomotas turtas neatitiko „visumos“ kriterijaus. Antra, ESTT Mailat byloje rėmėsi ir ekonominės veiklos pobūdžio bei faktinių aplinkybių analize, kuri, taip pat nesudarė pagrindo nuomos sutarties pagrindu perleisto turto laikyti viso ar dalies turto perleidimu, kaip jis suprantamas Šeštojoje direktyvoje.

Galiausiai, ESTT Mailat byloje konstatavo, kad sąvoka „viso turto ar jo dalies perleidimas“ neapima sandorių, kai nekilnojamas turtas, naudotas komerciniais tikslais, išnuomojamas su visa šiai veiklai būtina įranga ir inventoriumi, net jei nuomininkas tęsia nuomotojo veiklą naudodamas tą patį pavadinimą (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo...,



2018). Ši ESTT suformuluota išvada įneša tam tikrų neaiškumų vertinant ESTT anksčiau suformuluotus „visumos“, „tęstinumo“ kriterijus.

Pirma, nors ESTT pripažįsta, kad savininko teisių nebuvimas netrukdo perleisti verslą ar jo dalį PVM prasme, tačiau iš Mailat byloje ESTT nurodytų aplinkybių sunku vienareikšmiškai vertinti, kodėl nagrinėtoje byloje savininko teisių nebuvimą ESTT laikė sąlyga, trukdančia Šeštosios direktyvos 19 straipsnio taikymui. Antra, ESTT ne iki galo atskleidė Mailat bylos ir šioje byloje cituojamos Schriever bylos skirtumus, lėmusius tai, kad Mailat byloje turto nuomos sandoris nebuvo pripažintas verslo ar jo dalies perleidimu PVM prasme. Taigi, išnagrinėjus ESTT argumentus Mailat byloje, darytina išvada, jog ESTT ne iki galo atskleidė, kokių elementų trūko tam, kad byloje nagrinėtas sandoris galėtų būti ar atitinkamai negalėjo būti pripažintas verslo ar jo dalies perleidimu PVM prasme.

### **3.4. *Skatteverket v AB SKF***

ESTT 2009 m. spalio 29 d. sprendimu *Skatteverket v AB SKF* byloje Nr. C-29/08 (toliau – SKF) pagrindiniai nagrinėti klausimai, suformuluoti prašyme dėl prejudicinio sprendimo priėmimo, nebuvo susiję su Šeštosios direktyvos nuostatomis dėl verslo ar jo dalies perleidimo. ESTT, nagrinėdamas šią bylą, atkreipė dėmesį į tai, kad byloje nagrinėjamas sandoris, kuriuo SKF perleido visas dukterinės ir kontroliuojamos bendrovės akcijas ir nutraukė savo dalyvavimą šiose bendrovėse gali būti prilygintas viso ar dalies turto perleidimui PVM prasme. Kaip yra nurodoma šiame darbe, pagal susiformavusią ESTT praktiką, vien akcijų, pajų, dalių, obligacijų, kitų vertybinių popierių perleidimas nuosavybės teise kitam asmeniui Šeštosios direktyvos prasme nėra laikomas ekonomine veikla. Atsižvelgiant į tai, toks sandoris negalėtų būti pripažintas ir verslo ar jo dalies perleidimu PVM prasme.

Pirmiausia, ESTT sprendė, ar patronuojančios bendrovės visų 100 % akcijų dukterinėje bendrovėje ir likusių akcijų kitoje bendrovėje, kurioje kažkada turėjo 100 % akcijų, kurioms teikė apmokestinamas PVM paslaugas, perleidimas yra ekonominė veikla, kaip ji suprantama Šeštojoje direktyvoje. Siekdamas atsakyti į šį klausimą, ESTT, viena vertus pažymėjo, kad akcijų, pajų, dalių, obligacijų perleidimas paprastai nėra laikomas ekonomine veikla Šeštosios direktyvos prasme. ESTT, atsižvelgdamas į šioje byloje nagrinėjamo sandorio aplinkybes, nurodė, kad kitaip yra tada, kai dalyvaujant kitos įmonės kapitale kartu tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvaujama valdant bendrovę, kurios dalys kapitale perimamos,

neatsižvelgiant į dalyvaujančių 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 (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2009). Remiantis SKF byloje esančiu faktiniu pagrindu, patronuojanti bendrovė SKF aktyviai veikė valdant savo dukterines bendroves, esančias keliose valstybėse, joms teikė būtent valdymo, administravimo, taip pat su prekybos politika susijusias paslaugas, už kurias SKF dukterinėms bendrovėms išrašydavo PVM sąskaitas faktūras. Taigi, patronuojančią bendrovę SKF saistė ne tik finansiniai, bet ir kiti su faktiniu dukterinių bendrovių valdymu susiję ryšiai.

Taip pat, ESTT rėmėsi anksčiau suformuota praktika, pagal kurią sandoriai dėl akcijų ar dalyvavimo bendrovės kapitale patenka į PVM taikymo sritį, kai jie atliekami vykdant komercinę vertybinių popierių prekybą, kai jais siekiama išsaugoti tiesioginį ar netiesioginį dalyvavimą valdant bendrovę, kurioje turima akcijų, arba kai jie yra tiesioginis, nuolatinis ir būtinas apmokestinamosios veiklos išplėtimas (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2009). Taigi, ESTT nesivadovavo anksčiau priimtais sprendimais, kuriuose konstatuota, kad akcijų ir kitų vertybinių popierių perleidimas negali būti laikomas ekonomine veikla. Kaip jau minėta, patronuojanti bendrovė SKF aktyviai dalyvavo savo dukterinių bendrovių valdyme, nuolat tiekė joms PVM apmokestinamas paslaugas. Atsižvelgdamas į šias aplinkybes, ESTT vertino, kad perleisdama visas dukterinės ir kontroliuojamos bendrovės akcijas *SKF* nutraukia savo dalyvavimą šiose bendrovėse.

Verslo ar jo dalies perleidimui PVM prasme konstatuoti šiuo atveju būtų svarbu įvertinti, ar SKF nutraukiamas dalyvavimas kontroliuojamose bendrovėse bus perleidžiamas kartu su akcijų perleidimu. Pasak ESTT, 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 (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2009). Taigi ESTT sprendė, kad kontroliuojamai bendrovei perleidus visas dukterinės bendrovės akcijas ir tokiu būdu patronuojančiai bendrovei restruktūrizuojant bendrovių grupę, toks perleidimas gali būti pripažintas ekonominės veiklos vykdymu kaip tai suprantama Šeštojoje direktyvoje.

Šioje byloje buvo nustatyta, kad SKF ketina restruktūrizuoti savo grupę ir todėl perleisti visą vieną iš savo dukterinių bendrovių, kurios visas akcijas ji turi, veiklą parduodama tas akcijas (Generalinio, advokato, Paolo, Mangozzi...,2009). Nustačius veiklos perleidimo elementą, sutiktina su ESTT, kad toks sandoris potencialiai gali būti pripažintas verslo ar jo dalies perleidimu PVM prasme. Verslo ar jo dalies perleidimui PVM prasme konstatuoti šioje byloje reikėtų įvertinti ir kitas aplinkybes, pavyzdžiui, ar akcijų bei veiklos perleidimas bus toliau naudojamas perėmėjo veikloje, kaip perleistos akcijos ir veikla bus panaudotos. ESTT neturėjo informacijos, reikalingos įvertinti, ar toks sandoris yra verslo ar jo dalies perleidimas PVM prasme, ar ne. Tam tikra prasme šis ESTT sprendimas praplėtė Šeštosios direktyvos 19 straipsnio taikymo sritį. Tokiu būdu patronuojančios bendrovės veiklos dukterinėje bendrovėje perleidimas gali būti prilygintas verslo ar jo dalies perleidimui PVM prasme.

### **3.5. *Staatssecretaris van Financiën v X BV***

Kaip jau buvo aptarta šiame darbe, ESTT 2013 m. gegužės 30 d. sprendime *Staatssecretaris van Financiën v X BV* byloje Nr. C-651/11 konstatavo, kad 30 % bendrovės akcijų perleidimas negali būti prilygintas viso turto ar jo dalies perleidimui, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalį (aut. pastaba: dabar Šeštosios direktyvos 19 straipsnis) (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2013). Ši išvada buvo suformuluota, be kita ko, atsižvelgiant į tai, kad paprastas akcijų perleidimas nesuteikia teisės valdyti įmonės turto ir todėl nėra pakankamas siekiant tęsti savarankišką ūkinę veiklą.

Be nurodytų aplinkybių, ESTT šioje byloje taip pat sprendė, ar situacija, kuomet praktiškai tuo pačiu metu visi įmonės akcininkai perleido visas jiems priklausančias akcijas pirkėjui, kuris atitinkamai tapo 100 procentų įmonės akcininkų savininku, gali būti prilyginta verslo perleidimui PVM prasme. ESTT pažymėjo, kad Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 8 dalies (aut. pastaba: dabar Šeštosios direktyvos 19 straipsnis) formuluotėje vartojama sąvokos „perleidėjas“ vienaskaitos forma, o tai reiškia, kad ši nuostata netaikoma tuo atveju, jei keli perleidėjai parduoda savo akcijas tam pačiam perėmėjui (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2013). Toks ESTT pateiktas Šeštosios direktyvos 19 straipsnio nuostatos aiškinimas gali pasirodyti kaip siaurinant šios nuostatos taikymo sritį. Tai galėtų reikšti, kad atskirais sandoriais perleidus turtą, priklausančią keliems savininkams, galėtų būti

sprendžiama, kad toks sandoris nebus laikomas verslo ar veiklos perleidimu PVM prasme nepaisant to, kad viso perleisto turto visumą sudaro savarankišką ekonominę veiklą. Visgi, ESTT nurodo, kad kiekvienas sandoris turi būti vertinamas individualiai ir savarankiškai (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2013). Taigi, reikalavimas, kad verslą ar jo dalį perleistų vienas asmuo, t. y. verslo savininkas, yra bendroji taisyklė, kuri, esant nustatytoms aplinkybėms, gali būti netaikoma.

Šioje byloje ESTT tam tikra apimtimi pasisakė ir dėl šiame darbe aptartoje *SKF* suformuluotų išaiškinimų. *SKF* byloje ESTT nurodė, kad tai, jog akcijos perleidžiamos vieną po kito sudarant kelis sandorius, neturi įtakos nagrinėjant šiam perleidimui taikytiną apmokestinimo tvarką (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2009). Visgi, ESTT sprendė, kad nurodytas išaiškinimas šioje byloje nėra aktualus, kadangi *SKF* byloje nebuvo sprendžiama dėl akcijų perleidimo, kuris buvo atliktas paeiliui kelių savininkų. Ši išvada *SKF* byloje buvo suformuota atsižvelgiant į tai, kad *SKF* byloje nagrinėtas akcijų perleidimas buvo pripažintas ekonominės veiklos vykdymu PVM. ESTT praktikoje pripažįstama, jog pagal Šeštąją direktyvą ekonominę veiklą nebūtinai sudaro vienas veiksmas; ją gali sudaryti keletas vienas po kito einančių veiksmų (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2005). Kaip minėta, šioje byloje ekonominė veikla PVM konstatuota nebuvo, kadangi buvo atliktas paprastas akcijų perleidimas, ESTT praktikoje nelaikomas ekonominės veiklos vykdymu. Atsižvelgiant į tai, ESTT išvada, kurioje nurodoma, kad situacija, kuomet akcijas paeiliui perleidžia keli savininkai nėra laikoma verslo ar jo dalies perleidimu PVM, yra pagrįsta.

ESTT šioje byloje taip pat vertino, ar aplinkybė, kad 30 procentų akcijų perleidimas yra glaudžiai susijęs su vadovavimo veikla, kurią vykdė šių akcijų perleidimas, yra reikšminga šio sandorio kvalifikavimui PVM prasme. Dėl to pasisakydamas ESTT pritarė Nyderlandų ir Jungtinės Karalystės vyriausybių išsakytiems argumentams, pasak kurių, vadovavimo veiklos nutraukimas, atrodo, yra tiesioginis ir logiškas X akcijų pardavimo rezultatas (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2013). Šis argumentas atrodo logiškas, tačiau priešinga išvada galėtų būti formuluojama nustačius, kad akcijų ir atitinkamai vadovavimo veikla toliau bus vykdoma jas perėmusio asmens. Tokiu atveju reikėtų nustatyti, ar perleista vadovavimo veikla gali būti pripažinta savarankiškos ekonominės veiklos vykdymu.

Būtent toks argumentas buvo pateiktas aptariamoje byloje, ESTT nurodė, kad kitaip būtų tik tuomet, jei pardavėjo vadovavimo veikla būtų savarankiška jo nuosavos įmonės dalis, kuriai savarankiškai vadovauti būtų galėjęs perėmėjas ir dėl kurios jis būtų turėjęs sumokėti

atlygį atskirai nuo akcijų kainos (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2013). Taigi aplinkybė, kad 30 procentų įmonės akcijų buvo perleistos kartu su vadovavimo veikla, būtų reikšminga tik tuo atveju, jeigu perleista valdymo veikla galėtų būti pripažinta ekonominės veiklos vykdymu. Aptarti ESTT argumentai atitinka ESTT praktikoje suformuotus Šeštosios direktyvos 19 straipsnio taikymo kriterijus, todėl jie pernelyg nesusiaurina šios nuostatos taikymo srities.

### **3.6. *Abbey National plc v Commissioners of Customs and Excise***

ESTT 2001 m. vasario 22 d. sprendime *Abbey National plc v Commissioners of Customs and Excise* byloje Nr. C-408/98 nagrinėjo klausimą dėl teisės atskaityti PVM, sumokėtą už įvairias paslaugas, įsigytas tam, kad būtų perleistas verslas. Šioje byloje nustatyta, kad *Scottish Mutual Assurance plc* yra 100 procentų *Abbey National* dukterinė įmonė, kuri jai atstovauja PVM tikslais. *Scottish Mutual* perleido *Abbey National* patalpas, skirtas profesionaliam ar komerciniam naudojimui, kartu su 125 metų laikotarpiui sudaryta nuomos sutartimi ir jos pagrindu sudaryta subnuomos sutartimi. Nustatyta, kad toks patalpų ir nuomos bei subnuomos sutarčių perleidimas yra laikytinas verslo ar jo dalies perleidimu PVM prasme, todėl šis sandoris nebuvo apmokestintas PVM. Šio sandorio sudarymo metu *Abbey National* atstovavo patronuojanti bendrovė *Scottish Mutual*, kuri sandoriui sudaryti naudojosi įvairiomis paslaugomis, apmokestintas PVM. Atsižvelgiant į tai, dukterinė bendrovė *Abbey National* tvirtino, kad perleidus verslą ar jo dalį PVM prasme, perleidėjas turi teisę atskaityti PVM, sumokėtą už paslaugas, kurias jis patyrė atlikdamas verslo perleidimą.

Siekiant pasinaudoti teise į PVM atskaitą ESTT jurisprudencijoje reikalaujama, kad būtų tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp prekės ar paslaugos įsigijimo ir apmokestinamojo pardavimo sandorio. Kitaip tariant, pagal objektyvius kriterijus įsigijimas turi būti skirtas apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai (Tyrimų, ir, dokumentacijos, direktoratas..., 2019). Taigi ESTT šioje byloje turėjo spręsti, ar egzistuoja tiesioginis ir betarpiškai atsirandantis ryšys tarp PVM, sumokėto už paslaugas, patirtas siekiant nutraukti veiklą ar perleisti verslą ir apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos.

ESTT sprendė, kad šių paslaugų sąnaudos sudaro apmokestinamojo asmens bendrųjų išlaidų dalį ir yra verslo sąnaudų sudedamosios dalys. Netgi turto visumos perdavimo atveju, kai apmokestinamasis asmuo, pasinaudojęs šiomis paslaugomis, nebevykdo sandorių, jo

sąnaudos turi būti laikomos visos verslo ekonominės veiklos dalimi prieš perleidimą (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2001). ESTT vertino, jog nereikia atskirti išlaidų, patirtų vykdant veiklą ir išlaidų, patirtų siekiant veiklą nutraukti. ESTT pažymėjo, jog š esmės įvairios paslaugos, kurias perleidėjas naudoja siekdamas perduoti visą turtą ar jo dalį, yra tiesiogiai ir betarpiškai susijusios su visa to apmokestinamojo asmens ekonomine veikla (Europos, Sąjungos, Teisingumo, Teismo..., 2001). Taigi, ESTT, vertindamas sandorio vykdymo aplinkybes nustatė, kad tokios išlaidos buvo tiesiogiai ir betarpiškai susijusios su apmokestinamojo asmens ekonomine veikla. Nustačius šią aplinkybę išlaidos už PVM apmokestinamąsias paslaugas, patirtas perleidžiant verslą, gali būti atskaitomos pasinaudojant teise į PVM atskaitą.

## IŠVADOS

1. Apmokestinimo neutralumo principas yra vienas iš svarbiausių principų, įgyvendinamų bendrojoje PVM sistemoje. Pirmiausia, šis principas pasireiškia tuo, kad, remiantis bendrąja PVM sistema, visi ekonominės veiklos vykdymo, t. y. gamybos, paskirstymo, distribucijos etapai yra apmokestinami PVM, o šiais etapais atsiradęs PVM gali būti atskaitomas. Neutralumo principas PVM gali pasireikšti skirtingomis formomis, pavyzdžiui, šiuo principu gali būti siekiama išvengti neproporcingai didelės mokesčio naštos apmokestinamajam asmeniui. Šiuo principu taip pat siekiama užtikrinti mokesčių mokėtojų lygybę – vienodus sandorius apmokestinant vienodai, nesuteikiant vieniems apmokestinamiesiems asmenims pranašumo prieš kitus tokius pačius apmokestinamuosius asmenis. Dėl apmokestinimo neutralumo principo fiskaliniai padariniai, kylantys įgyvendinant teisę į PVM atskaitą ir padariniai, kylantys sandorio neapmokestinant PVM yra vienodi. Viena iš tokių sandorių kategorijų – verslo ar jo dalies perleidimas yra ne kas kita, o neutralumo principo įgyvendinimo PVM sistemoje, išraiška.
2. Tam, kad verslo ar jo dalies perleidimas Šeštosios direktyvos 19 straipsnio prasme nebūtų laikomas nei prekių tiekimu, nei paslaugų teikimu, reikalinga, kad perleisto turto pakaktų toliau tęsti savarankiškai ekonominei veiklai. Taigi pirmiausia, perleidžiamas turtas turi atitikti ekonominės veiklos PVM sampratą, antra, perleista ekonominė veikla turi būti tęsiama jo perėmėjo. Šie reikalavimai yra kildinami iš to, kad:
  - 1) PVM yra apmokestinami sandoriai, atliekami apmokestinamojo asmens vykdomos ekonominės veiklos metu.
  - 2) Teisė į PVM atskaitą atsiranda tada, kai yra nustatomas tiesioginis ir betarpiškas ryšys tarp PVM, sumokėto už įsigytas prekes ar paslaugas ir šių sandorių panaudojimo apmokestinamojo asmens ekonominėje veikloje. Tokiu būdu nustatoma, ar PVM apmokestinamasis sandoris pasiekė galutinį vartotoją, t. y. buvo suvartotas apmokestinamojo asmens vykdomoje ekonominėje veikloje.Taigi verslo ar jo dalies perleidimas PVM prasme iš esmės atitinka apmokestinamojo PVM sandorio kriterijus. Atitinkamai, jeigu truktų bent vieno iš reikalingų elementų, pavyzdžiui, nebūtų nustatytas tiesioginis ir betarpiškas ryšys tarp PVM sumokėjimo ir suvartojimo apmokestinamojo asmens ekonominėje veikloje, tai tokį sandorį sudarantis

asmuo negalėtų pasinaudoti teise atskaityti PVM. Dėl to, verslo ar jo dalies perleidimo atveju nustatytas, kad asmuo perimtos ekonominės veiklos netęsia ir ją nutraukia, tai toks sandoris negalėtų patekti į Šeštosios direktyvos 19 straipsnio taikymo sritį ir gali būti laikomas atskirų turto vienetų perleidimu. Taigi šie kriterijai padeda verslo ar jo dalies perleidimą atskirti nuo atskirų turto vienetų perleidimo, kurie nepatenka į Šeštosios direktyvos 19 straipsnio taikymo sritį.

3. Šeštosios direktyvos 19 straipsnio tikslas palengvinti įmonių ar įmonių dalių perleidimus padarant juos paprastesniais pirmiausia, padeda sumažinti administravimo našta, tiek konkrečios valstybės narės mokesčių administratoriui, tiek tokį sandorį sudarančiam asmeniui, kadangi tokio sandorio neapmokestinus paprasčiausiai nekyla prievolės, susijusios su PVM apskaičiavimu, sumokėjimu, išieškojimu. Kitas Šeštosios direktyvos 19 straipsnio tikslas – išvengti neproporcingai didelės mokesčio naštos, yra tiesiogiai atspindimas šioje nuostatoje, kadangi verslo ar jo dalies perleidimas PVM prasme nėra apmokestinamas PVM. Taigi tai leidžia panaikinti mokesčines kliūtis, susijusias su PVM mokėjimu. Šis tikslas atspindi bendrą Europos Sąjungos politikos, vykdomos įmonių perleidimų srityje, tikslą – atidėti turto vertės padidėjimo mokesčių mokėjimą reorganizuojant įmones. Europos Sąjunga per savo vykdomą politiką skatina verslo perleidimus, priima priemones, padedančias mažinti kliūtis įmonių jungimams, skaidymams, perleidimams ir kt. Tikslas išvengti neproporcingai didelės mokesčio naštos uždėjimo padeda palengvinti įmonių ar įmonių dalių perleidimus, todėl, galima daryti išvadą, kad šie tikslai koreliuoja tarpusavyje. Papildomai, Šeštosios direktyvos 19 straipsnio tikslai padeda išvengti PVM nesurinkimo įmonės bankroto atvejais, taip pat išvengti sukčiavimo PVM srityje, mokesčių vengimo atvejų, kuomet būtų siekiama išvengti PVM mokėjimo už verslo ar jo dalies perleidimą, ar siekti PVM mokėjimo našta perkelti kitam asmeniui.
4. Siekiant nustatyti ar sandoris patenka į Šeštosios direktyvos 19 straipsnio taikymo sritį, itin svarbu detaliai išanalizuoti sandorio sudarymo aplinkybes. Papildomai, taip pat svarbu atsižvelgti į perleidžiamos ekonominės veiklos pobūdį, kuri gali suponuoti, kokių būtinų elementų reikia konkrečiai veiklai vykdyti. ESTT jurisprudencijoje pripažįstama, kad turto perleidimas ne nuosavybės, o nuomos sutarties pagrindu, gali patekti į Šeštosios direktyvos 19 straipsnio taikymo sritį. Tuo tarpu nustatytas, kad perleista veikla pagal jos pobūdį yra neatsiejama nuo patalpų, kurioje ji vykdoma, tokių patalpų perleidimą



nuomos, o ne nuosavybės teise, ESTT laiko nepakankamu verslo ar jo dalies perleidimui PVM prasme konstatuoti. Toks ESTT pateiktas aiškinimas siaurina Šeštosios direktyvos 19 straipsnio taikymo sritį, kai veikla bei turtas, reikalingas veiklai vykdyti, perleidžiami kitais negu nuosavybės teisės pagrindais. Iš šiame darbe analizuotos ESTT praktikos galima spręsti, kad ESTT panašią svarbą suteikia tiek perleisto turto „visumos“ elementui, tiek reikalavimui tęsti perimtą veiklą. Abu šie elementai yra neatsiejami vienas nuo kito vertinant ar sandoris patenka į Šeštosios direktyvos 19 straipsnio taikymo sritį. Šis vertinimas ne visais atvejais yra paprastas, o ESTT praktika dėl verslo ar jo dalies perleidimo PVM retkarčiais stokoja aiškumo. Tikėtina, kad ESTT ateityje teks susidurti su iki šiol dar nenagrinėtais šios nuostatos taikymo klausimais.

## ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

### **Teisės norminiai aktai**

1. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (2003). Valstybės žinios, p. 35-1271.
2. Lietuvos Respublikos juridinių asmenų nemokumo įstatymas (2019). TAR, Nr. 10324.

### **Europos Sąjungos teisės aktai**

3. Tarybos 2006 m. lapkričio 28 d. direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. *OJ L 347, p. 1–118*
4. Tarybos 2009 m. spalio 19 d. direktyva 2009/133/EB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą. *L 310/34, , p. 34–46*

### **Rekomendacijos, išvados, komentarai**

5. *Zita Modes Sàrl v Administration de l'enregistrement et des domaines*. Opinion of Advocate General Jacobs, Nr. C-497/01, [2002-09-26], ECLI:EU:C:2002:551.
6. SPÖ Landesorganisation Kärnten prieš Finanzamt Klagenfurt, Generalinio advokato M. Poiaros Maduro išvada, Nr. C-267/08, [2009-07-09], ECLI:EU:C:2009:441.
7. *Skatteverket prieš AB SKF*, Generalinio advokato Paolo Mangozzi išvada, Nr. C-29/08, [2009-02-12], ECLI:EU:C:2009:90.
8. OECD. International VAT/GST Guidelines on Neutrality. Committee on Fiscal Affairs. Centre of Tax Policy and Administration. 2011.
9. OECD. International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris. 2017.
10. Valstybinės mokesčių inspekcijos Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras. 2022.

## Specialioji literatūra

11. Oskar Henkow (2008). Neutrality of VAT for taxable persons: a new approach in European VAT? EC Tax Review, Volume 17, issue 5. 233 – 240.
12. Ad van Doesum (2010). Contributions to Partnerships from a European VAT Law Perspective. EC Tax Review, Volume 19, issue 6. Wolters Kluwer. 259 – 271
13. Terra J. M., Wattel P. J (2012). *European Tax Law. Sixth Edition.* Wolters Kluwer Law and business.
14. Kogels H. (2008). Making VAT as Neutra as Possible. EC Tax Review, Volume 21, issue 5. Wolters Kluwer. (230-286).
15. Gramakovaitė, J. (2015). Pridėtinės vertės mokestis Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktikoje. CVRIA. Svarbūs Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktikos aspektai 2004-2014. Liuksemburgas: Europos Sąjungos leidinių biuras. 83-109.
16. Cornielje S. (2019). The Scope of the Transfer of a Totality of Assets. EC Tax Review, Volume 28, issue 5. Wolters Kluwer. 245-252.

## Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika

17. *D.A. Rompelman and E.A. Rompelman-Van Deelen v Minister van Financiën.* [ESTT], Nr. C-268/83, [1985-02-14], ECLI:EU:C:1985:74.
18. *Polysar Investments Netherlands BV v Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen.* [ESTT], Nr. C-60/90, [1991-06-20], ECLI:EU:C:1991:268.
19. *BLP Group plc v Commissioners of Customs & Excise.* [ESTT], Nr. C-4/94, [1995-04-06], ECLI:EU:C:1995:107.
20. *Wellcome Trust Ltd prieš Commissioners of Customs and Excise* [ESTT], C-155/94, [1996-06-20], ECLI:EU:C:1996:243.
21. *Harnas & Helm CV v Staatssecretaris van Financiën* [ESTT], Nr. C-80/95, [1997-02-06], ECLI:EU:C:1997:56.
22. *Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR v Finanzamt Paderborn* [ESTT], Nr. C-396/98, [2000-06-08], ECLI:EU:C:2000:303.
23. *Abbey National plc and Commissioners of Customs and Excise* [ESTT], Nr. C-408/98, [2001-02-22], ECLI:EU:C:2001:110.

24. *Zita Modes Sàrl v Administration de l'enregistrement et des domaines* [ESTT], Nr. C-497/01, [2003-11-27], ECLI:EU:C:2003:644.
25. *Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM) v Fazenda Pública* [ESTT], Nr. C-77/01, [2004-04-29], ECLI:EU:C:2004:243.
26. *I/S Fini H prieš Skatteministeriet* [ESTT], Nr. C-32/03, [2005-03-03], ECLI:EU:C:2005:128.
27. *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise* [ESTT], sujungtos bylos Nr. C-354/03, Nr. C-355/03, Nr. C-484/03, [2006-01-12], ECLI:EU:C:2006:16.
28. *Mechel Nemunas UAB v Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos respublikos finansų ministerijos* [ESTT], Nr. C-119/08, [2009-02-05], ECLI:EU:C:2009:53.
29. *Europos Bendrijų Komisija prieš Suomijos Respubliką* [ESTT], Nr. C-246/08, [2009-10-29], ECLI:EU:C:2009:671.
30. *Skatteverket prieš AB SKF* [ESTT], Nr. C-29/08, [2009-10-29], ECLI:EU:C:2009:671.
31. *X prieš Skatteverket* [ESTT], Nr. C-84/09, [2010-11-18], ECLI:EU:C:2010:252.
32. *Finanzamt Lüdenscheid v Christel Schriever* [ESTT], Nr. C-444/10, [2011-11-10], ECLI:EU:C:2011:724.
33. *Staatssecretaris van Financiën v X BV* [ESTT], Nr. C-651/11, [2013-03-30], ECLI:EU:C:2013:346.
34. *UAB „Sveda“ prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, dalyvaujant Klaipėdos apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai* [ESTT], Nr. C-126/14, [2015-10-22], ECLI:EU:C:2015:712.
35. *Virgil Mailat, Elena Delia Mailat, Apcom Select SA* [ESTT], Nr. C-17/18, [2018-12-19], ECLI:EU:C:2018:1038.
36. *Ferimet SL v Administración General del Estado* [ESTT], Nr. C-281/20, [2021-11-11], ECLI:EU:C:2021:910.

#### **Kiti šaltiniai**

37. Tyrimų ir dokumentacijos direktoratas. Informacijos suvestinė. Pridėtinės vertės mokesčio atskaita. 2019.

38. Verslo žinios. Verslo pardavimo modeliai ir verslo kompetencijų tobulinimas (2021). [Interaktyvus] (modifikuota 2022-04-24). Prieiga per internetą:  
<https://www.vz.lt/verslo-aplinka/2021/02/15/verslo-perdavimo-modeliai-ir-verslininku-kompetenciju-tobulinimas>
39. European Parliament. Fact Sheets on the European Union. The Union's revenue, 2022. [Interaktyvus] (modifikuota: 2022-03-27) Prieiga per internetą:  
<https://www.europarl.europa.eu/factsheets/en/sheet/27/the-union-s-revenue>
40. European Commission. Competition Policy. Mergers overview. [Interaktyvus] (modifikuota: 2022-03-27) Prieiga per internetą:  
[https://ec.europa.eu/competition-policy/mergers/mergers-overview\\_en](https://ec.europa.eu/competition-policy/mergers/mergers-overview_en)
41. European Commission. Taxation and Customs Union. What is VAT? [Interaktyvus] (modifikuota: 2022-03-27) Prieiga per internetą:  
[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/what-vat\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/what-vat_en)

## SANTRAUKA

### **Verslo ar jo dalies perleidimas PVM požiūriu: vertinimas, problematika**

**Gabrielė Šarauskaitė**

Šiame magistro darbe analizuojamas Šeštosios direktyvos 19 straipsnyje pateikiamos sąvokos verslo ar jo dalies perleidimas samprata, nustatymo kriterijai, šio straipsnio tikslai, įgyvendinimas praktikoje ir šio įgyvendinimo problematika. Šie elementai analizuojami per atskiras Šeštosios direktyvos nuostatas, įtvirtinančias apmokestinamojo asmens, ekonominės veiklos, sąvokas, teisės į PVM atskaitą sąlygas, jų sampratą aiškinančią ESTT praktiką. Taip pat analizuojami aktualūs ESTT jurisprudencijoje suformuoti išaiškinimai dėl Šeštosios direktyvos 19 straipsnio taikymo srities, tikslų.

Nagrinėjant šią temą atskleidžiama verslo ar jo dalies perleidimo kaip neapmokestinamojo sandorio PVM samprata jo santykis su apmokestinamaisiais PVM sandoriais. Išskiriama, kokios sąlygos yra būtinos siekiant nustatyti, ar verslo ar jo dalies perleidimas patenka į Šeštosios direktyvos 19 straipsnio taikymo sritį. Tiriama, kokie fiskaliniai padariniai kyla verslo ar jo dalies perleidimą laikant apmokestinamuoju ir neapmokestinamuoju PVM sandoriu. Analizuojama, kokiais atvejais valstybės narės gali priimti priemones, padedančias užkirsti kelią konkurencijos iškreipymui, kai apmokestinamasis asmuo, vykdo ne tik PVM apmokestinamąją veiklą. Išskiriama, verslo ar jo dalies perleidimo kaip neapmokestinamojo PVM sandorio praktinė nauda. ESTT jurisprudencijos analizės metu atskleidžiama, kokiomis priemonėmis remiantis yra vertinama, ar buvo perleistas verslas, veikla, jų dalys, ar visgi buvo perleisti atskiri turto vienetai, nelaikomi savarankiškos ekonominės veiklos perleidimu. Taip pat, kokie perleidimai ESTT jurisprudencijoje yra laikomi savarankišku verslo, veiklos perleidimu ir kokie perleidimai negali būti pripažinti verslo ar veiklos perleidimu PVM prasme. Atskirų ESTT sprendimų analizė leidžia atskleisti problematiką, kylančią ar galinčią kilti taikant ir aiškinant Šeštosios direktyvos 19 straipsnio nuostatas.

## SUMMARY

### **Transfer of a Business or Its Part in the Context of VAT: Evaluation, Problems**

**Gabrielė Šarauskaitė**

This master's thesis analyzes the concept of transfer of a totality of assets or part thereof that is established in Article 19 of the Sixth Directive. The criteria for its determination, the objectives of this article were examined in addition of implementation in practice and the problems arising from it. These elements are analyzed through separate provisions of the Sixth Directive, which establishes the concept of taxable person, economic activity, the conditions of the right to deduct VAT, as well the ECJ's case law, which provides the interpretation these concepts. Relevant clarifications in the jurisprudence of the ECJ on the scope and objectives of Article 19 of the Sixth Directive are also analyzed by the author.

This topic reveals the concept of the transfer of a totality of assets or part of it as a VAT exempt transaction in relation to taxable VAT transactions. This master thesis sets out the conditions necessary to determine whether a transfer of a totality of assets or part thereof falls within the scope of Article 19 of the Sixth Directive. In addition, the fiscal consequences of treating the transfer of a business or part of it as a taxable and non-taxable VAT transaction are also examined. The master thesis analyzes the cases in which Member States may adopt measures to prevent distortions of competition where a taxable person carries out activities exempted from VAT. The practical benefits of transferring a business or part of it as a VAT-exempt transaction are additionally emphasized. The analysis of the case law of the ECJ reveals the measures which assess whether a business, an activity or part of a business has been transferred or whether individual assets have nevertheless been transferred what is not considered to be a transfer of an independent economic activity. Given that transfers are considered as a transfer of a business or activity in the case law of the ECJ and which transfers cannot be considered as a transfer of a business or activity for VAT purposes. An analysis of the individual judgments of the ECJ reveals problems which arise in the application and interpretation of the provisions of Article 19 of the Sixth Directive.