

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Konstitucinės ir administracinės teisės katedra**

Andriaus Smaliuko,
V kurso, finansų ir mokesčių teisės
studijų atšakos studento

Magistro darbas

**Ekonominės veiklos samprata: teisinis reguliavimas Lietuvos
ir ES teisės aktuose (bei Europos Teisingumo teismo
praktikoje) bei praktinės problemos**

Vadovas: lekt. dr. Vitas Vasiliauskas

Recenzentas: prof. habil. dr. V. Vaškeļaitis

Vilnius 2008

TURINYS

ĮVADAS	3
DARBE NAUDOJAMŲ SAŲOKŲ ŽODYNĖLIS.....	6
I DALIS. PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO RAIDA.....	8
1. Pridėtinės vertės mokestis	8
2. Pridėtinės vertės mokesčio atsiradimas	9
3. Pridėtinės vertės mokesčio raida Europos sąjungoje.....	11
4. Pridėtinės vertės mokesčio raida Lietuvoje.....	16
II DALIS. EKONOMINĖS VEIKLOS SAMPRATA IR JOS POŽYMAI.....	18
1. Ekonominės veiklos samprata	18
1.1. Fizinio asmens vykdoma ekonominė veikla	20
1.2. Materialaus ir nematerialaus turto naudojimas	23
1.3. Ekonominės veiklos vertinimas	24
2. Ekonominės veiklos požymiai.....	26
2.1. Veiklos atlygintinumas	26
2.2. Veiklos tęstinumas	27
3. Veiklos, nelaikomos ekonomine veikla.....	29
3.1. Darbo veikla.....	29
3.2. Valstybės ir savivaldybių veikla	31
III DALIS. PRAKTINĖS EKONOMINĖS VEIKLOS TAIKYMO PROBLEMOS	33
1. Asmens vykdomos veiklos pripažinimo ekonomine veikla svarba.....	33
2. Prekybos perleidžiamais vertybiniais popieriais analizė.....	39
2.1. Įmonių akcijų įsigijimas.....	41
2.2. Įmonių akcijų pardavimas	46
2.3. Įmonių akcijų išleidimas	49
2.4. Komercinė prekyba vertybiniais popieriais	51
2.5. Prekyba obligacijomis.....	53
IŠVADOS	55
LITERATŪROS SĄRAŠAS	57
SANTRAUKA	61
SUMMARY	62
PRIEDAI.....	63
1 PRIEDAS. Ūkio subjektų ir gyventojų sumokėti mokesčiai 2007 m. II ketv.....	63
2 PRIEDAS. Europos Bendrijos biudžeto pajamų struktūra.....	64

IVADAS

2002 m. kovo 5 d. buvo priimtas ir tų pačių metų liepos 1 d. įsigaliojo naujos redakcijos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas¹ (toliau – PVM įstatymas). Šio įstatymo nuostatos buvo suderintos su Europos Sąjungos teisės aktais, reglamentuojančiais apmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu.

Temos aktualumas. PVM įstatymas įtvirtino ekonominės veiklos sąvoką Lietuvos pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) sistemoje. Ji buvo perkelta iš PVM apmokestinimą Europos Sąjungoje reglamentuojančios 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas² (toliau – Šeštoji direktyva). Tiek Šeštojoje direktyvoje, tiek PVM įstatyme nurodyta, kad PVM objektas yra prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks. Apmokestinamasis asmuo apibrėžiamas kaip bet kuris asmuo, savarankiškai vykdamas bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

Ekonominės veiklos svarba pasireiškia tuo, jog tik asmenys, vykdamys ekonominę veiklą, gali būti pripažinti PVM apmokestinamaisiais asmenimis. Būtent ekonominės veiklos vykdymas atskiria PVM apmokestinamus asmenis nuo asmenų, kurie šio mokesčio neprivalo mokėti. Pažymėtina, kad PVM apmokestinamojo asmens statusas ne tik uždeda pareigą mokėti PVM į valstybės biudžetą, bet tuo pačiu ir suteikia PVM apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti už savo apmokestinamai veiklai skirtas prekes ir paslaugas sumokėtą PVM.

Todėl svarbu žinoti, kokia veikla laikoma ekonomine veikla, o kokia veikla – nelaikoma. Kad tai pasiekti, reikia tinkamai suprasti ekonominės veiklos sąvoką.

Vis dėl to, net ir tinkamai suprantant ekonominės veiklos sąvoką, kartais kyla neaiškumų, kaip turi būti vertinama viena ar kita veikla. Šiuo atveju ypač daug neaiškumų kyla su prekybos vertybiniais popieriais vertinimu. Literatūros šia tema nėra. Nėra ir Lietuvos teismų praktikos šiuo klausimu.

¹ Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271.

² OL, 1977 L 145, p. 1 – 40.

Darbo tikslas. Šio darbo tikslas – visapusiškai išnagrinėti prekybą vertybiniais popieriais, nustatant, kokias atvejai tokia veikla gali būti laikoma ekonomine veikla, o kokiais – ne. Pažymėtina, kad darbe daugiausiai dėmesio bus skiriama prekybos nuosavybės vertybiniais popieriais, o būtent – įmonių akcijomis, analizei. Tokį darbo autoriaus pasirinkimą lemia šių vertybinių popierių dominavimas kitų vertybinių popierių atžvilgiu.

Prekyba nuosavybės vertybiniais popieriais bus nagrinėjama kaip įmonių akcijų įsigijimas, kaip įmonių akcijų pardavimas, kaip naujos akcijų emisijos išleidimas bei kaip komercinė prekyba perleidžiamais vertybiniais popieriais.

Siekiant užsibrėžto tikslo taip pat bus nagrinėjama ekonominės veiklos sąvoka, bus išskiriami ir apibūdinami jos požymiai, taip pat įvardijamos ir apibūdinamos veiklos, nelaikomos ekonomine veikla.

Tyrimo objektas. Šaltinių šia tema ribotumas apriboja ir tyrimo objektą. Darbe daugiausiai bus analizuojama Europos Teisingumo teismo formuojama prekybos vertybiniais popieriais samprata. Darbe taip pat bus analizuojama tiek Šeštojoje direktyvoje, tiek ir PVM įstatyme suformuluota ekonominės veiklos samprata.

Tyrimo metodika. Siekiant užsibrėžto tikslo, darbe naudojami tokie metodai:

- istorinio metodo pagalba buvo nagrinėjamas PVM atsiradimas, jo raida Lietuvoje bei Europoje. Taip pat šis metodas padėjo aiškinantis, kaip PVM buvo vienodinamas Europos Bendrijoje;
- lyginamasis metodas buvo naudojamas lyginant Lietuvos ir Europos Sąjungos teisės aktų nuostatas;
- loginis, sisteminis metodai buvo naudojami siekiant apibendrinti, susisteminti Europos Teisingumo teismo sprendimus prekybos vertybiniais popieriais ekonomine veikla pripažinimo srityje. Taip pat šie metodai naudoti išskiriant ekonominės veiklos požymius bei juos apibūdinant.
- Lingvistinis, gramatinis metodai naudoti aiškinant teisės aktų nuostatas.

Darbo originalumas, naujumas. Ekonominės veiklos samprata Lietuvos mokslinėje teisinėje literatūroje nėra išsamiai išnagrinėta. Galima paminėti tik A. Marcijono ir A. Paulausko straipsnį „Ekonominės veiklos definicija mokesčių teisėje“³. Tačiau šiame straipsnyje apie prekybą vertybiniais popieriais buvo tik trumpai užsiminta, gilesnė šios veiklos analizė nedaryta. Daugiau prekyba vertybiniais popieriais kaip ekonominė veikla Lietuvos mokslinėje teisinėje literatūroje visai nėra analizuota. Taip pat nėra ir Lietuvos teismų praktikos šiuo klausimu.

Tyrimo šaltiniai. Dėl temos naujumo riboti yra ir naudojami šaltiniai. Pagrindiniai analizuojamos temos šaltiniai:

- Europos Teisingumo teismo sprendimai;
- A.Marcijono ir A.Paulausko straipsnis tema „Ekonominės veiklos definicija mokesčių teisėje“;
- Šeštoji direktyva – pagrindinis teisės aktas, reglamentuojantis bendrąją PVM sistemą Europos Sąjungoje;
- PVM įstatymas – pagrindinis teisės aktas, reglamentuojantis PVM Lietuvoje.

Taip pat bus analizuojami Valstybinės mokesčių inspekcijos patvirtinti teisės aktų komentarai.

Pažymėtina, kad yra priimta nauja Šeštosios direktyvos redakcija (toliau – naujoji PVM direktyva)⁴. Tačiau ji nenustato naujų materialinių normų, o tik patogiau išdėstė Šeštosios direktyvos straipsnius. Kadangi šio darbo pagrindinis šaltinis yra Europos Teisingumo teismo sprendimai, kuriuose remiamasi senąja direktyvos straipsnių numeracija, šiame darbe aiškumo dėlei taip pat bus naudojama Šeštoji direktyva.

³ MARCIJONAS, A.; PAULAUSKAS, A. Ekonominės veiklos definicija mokesčių teisėje. *Teisė*, 2007, nr. 62.

⁴ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva Nr. 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL, 2006 L 347, p. 1 – 118).

DARBE NAUDOJAMŲ SAŲVOKŲ ŽODYNĖLIS

Dukterinė kompanija - įmonė, kurioje kita įmonė turi daugumą dalyvių balsų.

Finansinė priemonė – bet kuri iš toliau nurodytų priemonių:

- perleidžiamieji vertybiniai popieriai;
- pinigų rinkos priemonės;
- kolektyvinio investavimo subjektų vertybiniai popieriai ir kitos priemonės, nurodytos finansinių priemonių rinkų įstatymo 3 straipsnio 4 dalyje.

Finansų rinka – tai mechanizmas, kuris leidžia nedidelėmis sąnaudomis asmenims pirkti ir parduoti (prekiauti) finansinėmis priemonėmis (tokiomis kaip akcijos ar obligacijos), prekėmis ir kitomis keičiamomis priemonėmis. Finansų rinka gali būti padalinta į kelis poskyrius:

- Kapitalo rinka;
- Prekių rinka;
- Pinigų rinka. Joje prekiaujama trumpalaikėmis (ne ilgesnėmis kaip metų trukmės) finansinėmis priemonėmis;
- Išvestinių finansinių priemonių rinka (pvz., ateities sandorių rinka);
- Draudimo rinka;
- Valiutos rinka;

Holdingo kompanija – kompanija, kuri įsigyja ir valdo kitas įmones.

Kapitalo rinka – mechanizmas, kurio pagalba prekiaujama ilgesnio nei metai galiojimo termino finansinėmis priemonėmis. Pagrindinės tokios priemonės yra: išdo obligacijos, municipalinės obligacijos, įmonių obligacijos, hipotekos vertybiniai popieriai, privilegijuotosios akcijos, paprastosios akcijos. Kapitalo rinka susideda iš pirminės rinkos ir antrinės rinkos. Pirminėje rinkoje parduodamos naujos vertybinių popierių emisijos, o antrinėje rinkoje investuotojai gali prekiauti pirminėje rinkoje jau išplatintais vertybiniais popieriais.

Pardavimo PVM – PVM suma, kuri yra apskaičiuota ar turi būti apskaičiuota už apmokestinamojo asmens parduotas prekes ar suteiktas paslaugas.

Perleidžiami vertybiniai popieriai - kapitalo rinkoje cirkuliuojantys vertybiniai popieriai (išskyrus mokėjimo priemones), įskaitant, bet neapsiribojant šiais vertybiniais popieriais:

- bendrovių akcijos ir kiti vertybiniai popieriai, lygiaverčiai bendrovių, partnerystės pagrindu veikiančių bendrijų ir kitų subjektų akcijoms, taip pat depozitoriumo pakvitavimai dėl akcijų;
- obligacijos ir kitų formų ne nuosavybės vertybiniai popieriai, įskaitant depozitoriumo pakvitavimus dėl ne nuosavybės vertybinių popierių;
- kiti vertybiniai popieriai, suteikiantys teisę įsigyti ar perleisti perleidžiamuosius vertybinius popierius arba lemiantys piniginius atsiskaitymus, nustatomus atsižvelgiant į perleidžiamuosius vertybinius popierius, valiutas, palūkanų normas, pajamingumą, biržos prekes arba kitus indeksus ar priemones.

Pirkimo PVM – PVM suma, sumokėta ar priklausanti sumokėti už apmokestinamojo asmens įsigytas prekes ar paslaugas, naudojamas savo apmokestinamiems sandoriams sudaryti.

Profesionalus investuotojas - investuotojas, kuris turi pakankamai žinių, įgūdžių ir patirties pagrįstiems investiciniams sprendimams savarankiškai priimti, gali tinkamai įvertinti su tuo susijusią riziką ir atitinka profesionaliesiems investuotojams keliamus reikalavimus.

Rinka – tai mechanizmas, suvedantis prekių ar paslaugų pirkėjus ir pardavėjus.

I DALIS. PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIO RAIDA

1. Pridėtinės vertės mokestis

Prieš 50 metų beveik nežinomas, tik teorinėse diskusijose egzistavęs, pridėtinės vertės mokestis šiuo metu yra pagrindinis mokesčių sistemos elementas daugiau kaip 120 valstybių, tame tarpe ir Lietuvos (žiūrėti 1 priedą), surenkantis apie ketvirtadalį visų pasaulinių mokesčių pajamų⁵. Iš išsivysčiusių pasaulio valstybių tik Jungtinės Amerikos Valstijos ir Australija neturi įsivedusios pridėtinės vertės mokesčio⁶.

Kokios PVM savybės lėmė tokį jo išplitimą? PVM apmokestinama yra kiekviena prekių tiekimo ar paslaugų teikimo civilinės apyvartos stadija: gamybos, distribucijos, prekybos. Taigi, pagal savo esmę PVM yra apyvartos mokestis. Nuo kitų panašių mokesčių (prekybos (angl. – *sales tax*), apyvartos (angl. – *turnover tax*)) šis mokestis skiriasi savo apmokestinimo mechanizmu. Tuo tarpu, kai kiti mokesčiai apmokestina kurią nors vieną civilinės apyvartos stadiją (didmeninės prekybos mokestis, mažmeninės prekybos mokestis, gamybos mokestis), šis mokestis apmokestina kiekvieną civilinės apyvartos stadiją leisdamas mokesčių mokėtojui susigrąžinti mokesčio sumą, tenkančią prekėms ir paslaugoms, naudojamoms jo ekonominei veiklai vykdyti.

PVM pranašumas prieš kitus panašaus pobūdžio mokesčius akivaizdus. Minėtas prekybos mokestis, kuris taikomas ir Jungtinėse Amerikos Valstijose, neturi atskaitos sistemos, kuria pasinaudodami verslininkai galėtų susigrąžinti mokestį, sumokėtą už savo veiklai vykdyti skirtas prekes ir paslaugas. Teoriškai, šį mokestį turėtų sumokėti tik galutiniai vartotojai, verslui šis mokestis neturėtų būti taikomas. Tačiau praktikoje tai sunku užtikrinti. Tokiu atveju, kai mokestis mokamas ir už tų pačių prekių pirkimą, ir pardavimą, mokamas mokestis ant mokesčio, taip sukeldamas piramidės efektą. 1989 m. JAV apie 40 proc. viso surinkto prekybos mokesčio sudarė mokestis, kurį sumokėjo verslas už prekes ir paslaugas, skirtas jų veiklai vykdyti⁷. PVM šiuo atveju nepaveikia prekių ir paslaugų kainų, kurias verslas naudoja savo ekonominei veiklai vykdyti.

⁵ EBRILL, L., et al. The Allure of the Value-Added Tax. *Finance and Development* [interaktyvus]. 2002, Volume 39, Number 3 [žiūrėta 2008-03-12]. Prieiga per internetą: <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2002/06/ebrill.htm>>.

⁶ THURONYI, V. (editor) *Tax Law Design and Drafting*. Volume 1 [interaktyvus]. 1996 [žiūrėta 2008-03-12]. Prieiga per internet: <<http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/>>.

⁷ EBRILL, L., et al. *The Modern VAT*. Washington D.C.: International Monetary Fund, 2001, p. 23.

Dar viena problema – tos pačios prekės tą pačią civilinės apyvartos stadiją gali praeiti keletą kartų, pvz., gali būti kelios didmeninio paskirstymo stadijos. Tokiu atveju mokamas mokestis ant mokesčio (angl. – *tax on tax*), taip pat sukeldamas minėtą piramidės efektą.

Iš PVM pavadinimo galima pagalvoti, kad jis skirtas atskirose prekių tiekimo ar paslaugų teikimo civilinės apyvartos stadijose sukurtai pridėtinei vertei apmokestinti. Tačiau iš tikrųjų taip nėra. Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo procesuose sukurta pridėtinė vertė nėra automatiškai apmokestinama šiuo mokesčiu. Apmokestinimas įvyksta tik vartotojams įsigijus prekes ar paslaugas, t.y., įvykus prekių tiekimo ar paslaugų teikimo sandoriams. Taigi, iš tikrųjų šiuo mokesčiu yra apmokestinamas vartojimas.

Mokesčių teorijoje paplitęs mokesčių skirstymas į tiesioginius bei netiesioginius mokesčius. Teorijoje yra priimta tiesioginiais mokesčiais vadinti mokesčius, mokamus nuo pelno bei pajamų, o netiesioginiais – mokesčius nuo prekių bei paslaugų. Šiuo požiūriu PVM yra netiesioginis mokestis, t.y. jis sudaro prekės ar paslaugos kainos dalį ir nėra susijęs su mokesčio mokėtojo turtu ar pajamomis.

Kalbant apie PVM mokėtojus, reikia pažymėti, kad faktiniai PVM mokėtojai (vartotojai) ir mokesčio mokėtojai pagal įstatymą (gamintojai, prekyautojai, paslaugų teikėjai) nesutampa. Mokesčių mokėtojai pagal įstatymą tik perveda surinktą PVM į valstybės biudžetą, faktiškai jį sumoka vartotojai⁸.

Taigi, pridėtinės vertės mokestis gali būti apibūdintas kaip bendrojo pobūdžio netiesioginis apyvartos mokestis, kurio našta tenka galutiniam prekių bei paslaugų vartotojui ir kurį surenka bei į valstybės biudžetą perveda mokesčių mokėtojai pagal įstatymą.

2. Pridėtinės vertės mokesčio atsiradimas

Pridėtinės vertės mokestis yra modernus, palyginus neseniai atsiradęs mokestis. Iki šio mokesčio atsiradimo tik tam tikroms prekių rūšims buvo taikomi netiesioginiai mokesčiai (alkoholio ir tabako akcizai). Be šių mokesčių taip pat buvo taikomi pardavimų (angl. – *sales tax*) bei apyvartos (angl. – *turnover tax*) mokesčiai. Šių mokesčių sukelti prekybos iškraipymai bei valdžios noras padidinti pajamas, daugiausiai sumažėjusias dėl

⁸ MARCIJONAS, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: 2003, p. 112.

tarptautinės prekybos liberalizavimo, skatino ieškoti naujų, mažiau rinką iškraipančių priemonių pajamoms gauti.

Pridėtinės vertės mokesčio pagrindinė idėja kilo vokiečiui von Siemens, kuris šį mokestį aprašė dar 1920 m. Tais pačiais metais Adams aprašė sąskaitų faktūrų bei kreditavimo metodo naudojimą. Tačiau lemiamą įtaką šio mokesčio įgyvendinimui padarė prancūzas, „PVM tėvas“, Maurice Laure. Jis pirmasis aprašė pridėtinės vertės mokestį ir pasiūlė Prancūzijai jį įvesti.

Tačiau PVM priėmimo procesas vyko lėtai. Nuo pirmojo PVM pristatymo 1920 m. iki jo veikimo pradžios praėjo beveik 30 metų, kuomet 1948 m. šis mokestis pirmą kartą buvo įvestas Prancūzijoje. Tiesa, ne iš karto jis veikė visa apimtimi. Iš pradžių jis buvo taikomas tik pramonei ir tik 1954 m. jis buvo pilnai priimtas kaip apyvartos mokestis.

PVM buvo įvestas vietoj galiojusio seno apyvartos mokesčio, siekiant pašalinti jam būdingą, vadinamąjį, piramidės efektą, kai prekės buvo apmokestinamos kiekviename gamybos ir paskirstymo etape be teisės atskaityti jau sumokėtą mokestį ankstesniame gamybos ar paskirstymo etape. Ir nors tokį mokestį buvo lengviau administruoti, tačiau jis diskriminavo tas pramonės šakas ir sektorius, kur produktai kelyje iki galutinio vartotojo būdavo kelis kartus perkami ir parduodami⁹.

1960 m. prasidėjo spartus PVM populiarėjimas. Po to, kai 1967 m. PVM įsivedė Danija, o vėliau - 1968 m. jis buvo įvestas Vokietijoje, jų pavyzdžiu pasekė dauguma to meto Europos valstybių¹⁰.

Pridėtinės vertės mokestis greitai išplito pasaulyje dėl kelių priežasčių. Visų pirma, jis paprastai padeda Valstybei surinkti daug pajamų į biudžetą per daug nemenkinant ūkio veiklos skatinimo. Šis mokestis turi plačią mokestinę bazę, juo nesudėtinga apmokestinti paslaugas, mokesčio veikimo mechanizmas trukdo išvengti apmokestinimo. Kai kurie ekspertai teigia, kad pajamų mokesčiai neskatina įmonių veiklos, silpnina valstybių ekonomiką, tuo tarpu vartojimo mokesčiai, priešingai, skatina šalies ekonomikos augimą¹¹.

⁹ EBRILL, L., et al. *The Modern VAT*. Washington D.C.: International Monetary Fund, 2001, p.4.

¹⁰ Sales tax. *Encyclopædia Britannica* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2007-12-05]. Prieiga per internetą: <<http://www.britannica.com>>.

¹¹ BUTKEVIČIŪTĖ E. *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija, 2003, p. 79.

3. Pridėtinės vertės mokesčio raida Europos sąjungoje

1957 m. įkūrus Europos Ekonominę Bendriją¹² (toliau – Bendrija), visos šešios pradinės jos narės taikė skirtingus netiesioginius mokesčius. Daugiausiai tai buvo daugiapakopiai mokesčiai, kurie kiekviename gamybos ar paskirsimo etape apmokestindavo visą sandorio sumą. Taip tapdavo neįmanoma nustatyti, kokią dalį galutinės produkcijos kainos sudaro mokestis. Tokiu būdu egzistuodavo galimybė, kad valstybės narės atsitiktinai ar sąmoningai gali skatinti eksportą, permokėdamos eksportuotojams grąžinamus mokesčius¹³.

Buvo akivaizdu, kad norint sukurti efektyvią, vieningą rinką Europoje, buvo reikalinga nauja, neutrali ir aiški apyvartos mokesčio sistema, kuri leistų eksporto metu grąžinti tikslią apyvartos mokesčio sumą¹⁴.

Šioje vietoje reikia pažymėti, kad jau Europos Ekonominės Bendrijos steigimo sutartyje¹⁵ (toliau – Romos sutartis) buvo numatyta suvienodinti valstybių narių netiesioginius mokesčius. Ir nors didžiausias dėmesys šioje sutartyje skiriamas muitų sąjungos, kaip prielaidos laisvam prekių bei asmenų judėjimui užtikrinti, sukūrimui, tačiau 93 straipsnyje minima, kad Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu ir pasikonsultavusi su Europos Parlamentu bei Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetu, vieningai priima nuostatas dėl apyvartos mokesčius, akcizą ir kitas netiesioginio apmokestinimo formas reglamentuojančių teisės aktų suderinimo, kurios yra būtinos užtikrinti, kad per nustatytą terminą bus sukurta ir ims veikti vidaus rinką.

Būtent šis straipsnis nustatė Europos Ekonominės Bendrijos institucijoms pareigą sukurti vieningą netiesioginių mokesčių teisinę bazę valstybėms narėms. Konkrečiai koks netiesioginis mokestis turi būti nustatytas, šiame straipsnyje nenurodyta.

1963 m. Europos Komisija paskyrė grupę ekspertų ir nurodė jiems, išanalizavus Bendrijos šalių fiskalines sistemas, pateikti jų harmonizavimo metodų rekomendacijas,

¹² Europos ekonominė bendrija (angl. - *European Economic Community*) – 1957 m. įkurta Europos Bendrija, siekusi ekonominiu požiūriu integruoti Europą, Europos Sąjungos pirmtakas.

¹³ Europos Komisija. *How VAT works* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2007-12-07]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/index_en.htm>.

¹⁴ Ibid.

¹⁵ Valstybės žinios, 2004, Nr. 2-2.

kurios padėtų sukurti vieningą rinką. Komisija savo ataskaitoje rekomendavo visose šalyse narėse įvesti pridėtinės vertės mokestį¹⁶.

1967 m. buvo priimta Pirmoji Tarybos direktyva Nr. 67/227/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais suderinimo¹⁷ (toliau – Pirmoji PVM direktyva), kuri panaikino iki tol valstybėse narėse galiojusius apyvartos mokesčius ir vietoje jų nustatė nekumuliatyvinį pridėtinės vertės mokestį. 2 straipsnis nustatė, kad pagal bendrosios pridėtinės vertės mokesčio sistemos principą, prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nepriklausomai nuo operacijų skaičiaus gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriame skaičiuojamas mokestis. Be to, antroje minėto straipsnio dalyje buvo įtvirtintas pagrindinis pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo principas – kiekvienos operacijos metu iš apskaičiuojamo atsižvelgiant į prekių ar paslaugų kainą tokioms prekėms ar paslaugoms nustatytu tarifu pridėtinės vertės mokesčio, gali būti atimama pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri tiesiogiai priskirtina įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims.

Kartu su Pirmąja PVM direktyva buvo priimta ir Antroji Tarybos direktyva Nr. 67/228/EEB dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – bendrosios PVM sistemos taikymo struktūra ir procedūros¹⁸. Ši direktyva nustatė bendrąją PVM sistemą, kuri numatė, jog PVM yra apmokestinamas PVM mokėtojo vykdomas prekių tiekimas bei paslaugų teikimas valstybės narės teritorijoje už atlyginimą ir prekių importas. Taip pat šioje direktyvoje buvo apibrėžtos tokios sąvokos, kaip „valstybės teritorija“, „apmokestinamasis asmuo“, „prekių tiekimas“ ir pan.

Valstybės narės buvo įpareigosios iki 1970 m. sausio 1 dienos priimti teisės aktus, kurie leistų įgyvendinti šias direktyvas. Vėliau šis terminas buvo pratęstas iki 1972 m. sausio 1 d.

Vis dėl to, šios direktyvos nustatė tik bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą, palikdamos valstybėms narėms teisę pačioms nustatyti tiek PVM taikymo apimtį (kokioms prekėms taikomas, o kokioms – daromos išimtys), tiek PVM tarifus.

¹⁶ BUTKEVIČIŪTĖ E. *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija, 2003, p. 275.

¹⁷ OL, 1967 71, p. 1301 – 1303.

¹⁸ OL, 1967 71, p. 1303 – 1312.

Kalbant apie PVM vystymąsi Europoje, svarbu pažymėti, kad PVM suvienodinimas valstybėse narėse svarbus buvo ir dėl Bendrijos biudžeto formavimo. 1951 m. įkūrus Europos anglių ir plieno bendriją jos biudžetas buvo formuojamas įvedus tiesioginius mokesčius valstybėse narėse gaminamai anglių ir plieno pramonės produkcijai. 1957 m. įkūrus Europos Ekonominę Bendriją iš pradžių bendras biudžetas buvo formuojamas bendru sutarimu nustatant kiekvienai valstybei narei atitinkamus įnašus, priklausomus nuo bendrojo nacionalinio produkto dydžio. Iki 1970 m. tai buvo vienintelis jos pajamų šaltinis. Tačiau, kad Bendrija galėtų tinkamai, nenutrūkstamai atlikti savo funkcijas, reikėjo kito, stabilesnio pajamų šaltinį, kuris nepriklausytų vien nuo valstybių narių „geros valios“. Be to, tas šaltinis turėjo užtikrinti Europos Ekonominės Bendrijos savarankiškumą, nepriklausomumą nuo atskirų valstybių narių.

1970 m. buvo sutarta šią sistemą pakeisti ir iki 1975 m. palaipsniui pereiti prie bendro biudžeto formavimo remiantis Bendrijos vidaus ištekliais – vadinamaisiais nuosavais ištekliais. Buvo patvirtinta nuosavų išteklių sistema, garantuojanti Bendrijai pajamas savo išlaidoms padengti. Tai buvo valstybių narių įnašų sistemos pabaiga, kurios dėka valstybės bandydavo kontroliuoti Bendrijos vykdomą politiką, ir nepriklausomos Bendrijos finansavimo sistemos, sudarytos iš „tradicinių“ nuosavų išteklių (žemės ūkio rinkliavos bei muitų mokesčiai) ir išteklių, pagrįstų atskaitymais nuo pridėtinės vertės mokesčio, pradžia. Pagal naująją sistemą tam tikrų mokesčių pavidalu surenkamos lėšos turėjo patekti tiesiogiai į bendrą biudžetą. Vis dėl to, atsiradus bendro biudžeto lėšų stygiui, 1988 m. nacionaliniai įnašai vėl buvo gražinti kaip papildomas biudžeto pajamų šaltinis¹⁹. Kaip kito Bendrijos finansavimo šaltiniai, galime matyti 2 priede.

Buvo nustatyta, kad atskaitymai nuo pridėtinės vertės mokesčio bazės negali viršyti vieno procento. Tačiau tam, kad būtų lygybė, kad visos valstybės narės mokesčio mokėtų po lygiai, buvo būtina suvienodinti pridėtinės vertės mokesčio bazę, nes būtent nuo pridėtinės vertės mokesčio bazės daromi atskaitymai į Bendrijos biudžetą²⁰.

Pridėtinės vertės mokesčio bazės suderinimui 1977 m. gegužės 17 d. buvo priimta Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas. Ši direktyva harmonizavo visus svarbiausius PVM klausimus, tačiau, vis dėl to, suteikė valstybėms

¹⁹ Europos Komisija. *How VAT works* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2007-12-07]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/index_en.htm>.

²⁰ GRIKIENIS, R., et al. *Europos Sąjunga: enciklopedinis žinynas*. Vilnius: Eugrimas, 1999, p. 62.

narėms galimybę nustatyti daugybę išimčių ir lengvatų. Ji taip pat nenustatė vieningo PVM tarifo, kuris net ir šiandien svyruoja valstybėse narėse nuo 15 iki 25 procentų. Valstybės narės taip pat dar gali taikyti iki dviejų lengvatinių tarifų, kurių dydis negali būti mažesnis kaip 5 procentai. Taip pat ir mokesstinė bazė vis dar nėra visiškai vienoda visose valstybėse narėse. Buvo nustatytos bendros mokesčių tarifų ribos, supaprastintos mokesčio gražinimo apskaitos procedūros²¹.

Europos Bendrija iki 1992 m. pabaigos siekė pašalinti kliūtis laisvam prekių, paslaugų, kapitalo bei asmenų judėjimui tarp valstybių narių. Vieningos rinkos programoje, tam, kad būtų sukurta bendra PVM mokėjimo sistema, kuri išgaliotų panaikinus vidaus kontrolę, buvo numatytos gana sudėtingos mokesčių sistemos derinimo priemonės. Jomis buvo siekiama ne tik panaikinti kontrolę prie vidaus sienų, bet ir sumažinti dėl skirtingų mokesčių dydžių ir apmokestinimo taisyklių egzistuojančius bendrosios rinkos iškraipymus.

Pažymėtina, kad tarptautiniame netiesioginiame apmokestinime egzistuoja du apmokestinimo būdai: prekių kilmės vietos (angl. – *origin principle*) apmokestinimo principas, kai prekės ir paslaugos yra apmokestinamos netiesioginiu mokesčiu ten, kur jos yra pagamintos, ir prekių galutinės paskirties vietos principas (angl. – *destination principle*), kai prekės bei paslaugos apmokestinamos ten, kur yra suvartojamos.

Naudojant prekių paskirties vietos apmokestinimo principą, PVM yra apmokestinamas prekių importas, tačiau tuo pačiu turi būti nustatytas ir PVM gražinimas prekių eksporto iš valstybės narės atveju, t.y., turi būti nustatytas nulinis PVM tarifas eksportuojamoms prekėms, kad būtų galima susigrąžinti valstybėje narėje sumokėtą PVM.

Tuo tarpu prekių kilmės vietos apmokestinimo principas nereikalauja, kad būtų nustatytas nulinis PVM tarifas bei nėra apmokestinamas prekių importas, nes PVM importuotojas sumoka toje valstybėje, iš kurios jis tas prekes importuoja (todėl ir vadinamas šis principas prekių kilmės vietos apmokestinimo principu).

Taigi, vieningai rinkai sukurti labiau tinkamas pastarasis, prekių kilmės vietos apmokestinimo principas. Todėl 1987 m. Komisija pasiūlė valstybėms narėms pereiti nuo prekių paskirties vietos apmokestinimo principo prie prekių kilmės vietos apmokestinimo principo.

²¹ Europos Komisija. *How VAT works* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2007-12-07]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/index_en.htm>.

Reikia pažymėti, kad šis principas gerai funkcionuoja tik tokiu atveju, jei visose valstybėse narėse būtų suvienodinti PVM tarifai bei būtų visiškai vienoda mokesčio bazė. Priešingu atveju galimi rinkos iškraipymai, kai importuojamos prekės iš valstybės narės, kurioje PVM tarifas yra mažesnis, būtų patrauklesnės vartotojui nei tokios pat prekės, importuotos iš valstybės narės, kurioje PVM tarifas būtų didesnis. Taip pat reikėtų sukurti PVM perskirstymo mechanizmą, kuris surinktą PVM paskirstytų pagal tikrąjį vartojimą.

Dėl skirtingų PVM tarifų valstybėse narėse bei dėl efektyvios sistemos, perskirstančios surinktą PVM pagal tikrą vartojimą, nebuvimo, toks apmokestinimo principas tiko ne visoms valstybėms narėms. Ypač tam priešinosi valstybės, kuriose galiojo didelis PVM tarifas²².

Todėl 1991 m. gruodžio 16 d. buvo priimta Tarybos direktyva Nr. 91/680/EEB papildanti bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičianti Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas²³, kuria valstybės narės sutarė dėl kompromisinio varianto. Įgyvendinant šią sistemą įmonės, prekiaujančios įvairiose valstybėse narėse, turi reguliariai deklaruoti mokesčių institucijoms tarpvalstybinius sandėrius, viršijančius nustatytą minimalią sumą, ir mokėti PVM nuo įvežamų prekių jų paskirties šalyje (prekių paskirties vietos apmokestinimo principas). Tuo tarpu fiziniai asmenys, pirkdami prekes ne savo šalyje, išskyrus pirkinius paštu ir automobilius, PVM turi mokėti prekių pardavimo šalyje (prekių kilmės vietos apmokestinimo principas).

Taip pat valstybės narės susitarė, kad standartinis PVM tarifas būtų nuo 15 proc. iki 25 proc. ir įsigaliotų nuo 1993 m. pradžios. Be to, buvo sutarta panaikinti didesnę PVM tarifą prabangos prekėms, tačiau buvo leista naudoti du lengvatinius, ne mažesnius kaip 5 proc., PVM tarifus. 1993 m. pradžioje kontrolės prie valstybių narių vidinių sienų nebeliko.

Reikia pažymėti, kad Bendrijos tikslas ir toliau lieka sukurti bendrą PVM sistemą, kurioje mokestis būtų mokamas remiantis prekių kilmės vietos apmokestinimo principu.

Einant metams Šeštoji direktyva buvo keletą kartų peržiūrima, koreguojama ir papildoma. Dėl to neišvengiamai atsirado pasikartojimų, neaiškių sąlygų ir dubliavimosi. Reikėjo pataisyti tekstą, kad jis taptų aiškesnis ir suprantamesnis, tačiau nepažeistų Šeštosios direktyvos nuostatų esmės ir apimties. Būtent šiuo tikslu 2006 m. lapkričio 28

²² Europos Komisija. *How VAT works* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2007-12-07]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/index_en.htm>.

²³ OL 1991 L 376, p. 1-19.

d. buvo priimta Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos²⁴ (toliau – naujoji PVM direktyva).

Ši direktyva nenustatė jokių naujų materialinių normų, o tik aiškiau išdėstė Šeštosios direktyvos tekstą. Kadangi šiame darbe kaip šaltiniai daugiausiai naudojami Europos Teisingumo teismo sprendimai, o dauguma jų yra priimti dar nesant priimtai naujai PVM direktyvai ir visi Teismo aiškinimai paremti naudojantis senąja straipsnių numeracija, šiame darbe, aiškumo dėlei, taip pat bus naudojamosi Šeštosios direktyvos straipsnių numeracija.

4. Pridėtinės vertės mokesčio raida Lietuvoje

1994 m. gegužės 1 d. Pridėtosios vertės mokesčio įstatymu²⁵ buvo įvestas pridėtinės vertės mokestis Lietuvoje, vietoj tuo metu galiojusio bendrojo akcizo mokesčio.

Šiame įstatyme buvo nustatyta, kad pridėtinės vertės mokesčio objektas yra prekių gamybos ir paslaugų teikimo procese sukurta ir realizuota pridėtinė vertė bei importuojamos prekės. Mokestį turėjo mokėti juridiniai asmenys, užsienio ūkio subjektų padaliniai bei fiziniai asmenys, kurių realizacinės pajamos per metus viršija 15 tūkstančių litų.

Lietuvai siekiant narystės Europos Sąjungoje, vienas iš reikalavimų buvo suderinti Lietuvos teisinę bazę suderinimas su Europos Sąjungos teisine baze. Ne išimtis buvo ir netiesioginių mokesčių sritis, tame tarpe ir PVM reglamentuojantys teisės aktai.

Tuo tikslu 2002 m. kovo 5 d. buvo priimtas naujos redakcijos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, kuris įsigaliojo tą pačių metų liepos 1 d. ir kurio nuostatos buvo suderintos su pagrindiniu Europos Sąjungos dokumentu PVM srityje – Tarybos Šeštąja direktyva Nr. 77/388/EEB²⁶. Šis įstatymas nustatė, kad PVM objektas yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, tenkinantys šias sąlygas:

- prekių tiekimas ar paslaugų teikimas turi vykti už atlygį;
- prekių tiekimas ar paslaugų teikimas turi vykti šalies teritorijoje;
- prekes tiekti ar paslaugas teikti turi apmokestinamasis asmuo, vykdydamas ekonominę veiklą.

²⁴ OL, 2006 L 347, p. 1 – 118.

²⁵ Valstybės žinios, 1994, Nr. 3-40.

²⁶ OL, 1977 L 145, p. 1.

Taip pat buvo padidinta pajamų suma, nuo kurios asmenys privalo registruotis PVM mokėtojais: jei asmens pajamos per paskutinius 12 mėnesių viršijo 100 000 litų, asmuo privalo registruotis PVM mokėtoju.

Šiame įstatyme buvo įtvirtinta nauja sąvoka pridėtinės vertės mokesčio sistemoje Lietuvoje – tai ekonominė veikla. Ekonominė veikla, o būtent jos vykdymas, atskiria asmenis, kurie turi būti apmokestinami pridėtinės vertės mokesčiu nuo asmenų, kurie šio mokesčio nemoka, t.y., asmenys, nevykdantys ekonominės veiklos, negali būti apmokestinami pridėtinės vertės mokesčiu. Ši nuostata perkelta iš Šeštosios direktyvos 2 straipsnio.

Labai svarbu tinkamai aiškinti, o dar svarbiau tinkamai taikyti ekonominės veiklos sąvoką, nes būtent nuo to, kaip ji bus suprantama ir aiškinama, priklauso asmenų apmokestinimas pridėtinės vertės mokesčiu. Svarbu, kad tik asmenys, iš tikrųjų vykdantys ekonominę veiklą, būtų apmokestinami pridėtinės vertės mokesčiu, o asmenys, kurie tokios veiklos nevykdo – nebūtų nepagrįstai šiuo mokesčiu apmokestinami.

II DALIS. EKONOMINĖS VEIKLOS SAMPRATA IR JOS POŽYMAI

1. Ekonominės veiklos samprata

Lietuvos Respublikos Konstitucijos 127 straipsnyje nustatyta, kad mokesčius, kitas įmokas į biudžetą ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai. Įstatymų leidžiamąją valdžią Lietuvos Respublikoje turi Lietuvos Respublikos Seimas. Lietuvos Respublikos Seimas 2002 metų kovo 5 dieną priėmė naujos redakcijos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymą, kuris įsigaliojo tų pačių metų liepos 1 dieną. Šio įstatymo 3 straipsnyje nurodyta, kad PVM objektas yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, tenkinantis visas šias sąlygas:

- prekės tiekiamos ir (arba) paslaugos teikiamos už atlygį;
- prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas pagal šio Įstatymo nuostatas vyksta šalies teritorijoje;
- prekes tiekia ir (arba) paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo vykdydamas savo ekonominę veiklą, t.y. veikdamas kaip toks.

Kad sandoriai būtų laikomi PVM objektu, turi būti tenkinamos visos 3 sąlygos. Viena iš tų sąlygų – kad apmokestinamasis asmuo prekes tiekėtų ar paslaugas teiktų vykdydamas savo ekonominę veiklą.

Šeštosios direktyvos 2 straipsnis taip pat nurodo, kad PVM apmokestinamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

Kalbant apie apmokestinamuosius asmenis, tiek PVM įstatymas, tiek Šeštoji direktyva nurodo, kad apmokestinamasis asmuo – tai bet kuris asmuo (fizinis ar juridinis), vykdomas bet kurią ekonominę veiklą. Vadinasi, ekonominės veiklos vykdymas yra būtina sąlyga, visų pirma, kad asmuo būtų pripažintas apmokestinamuoju asmeniu bei, kad asmens sudaromi sandoriai patektų į PVM apmokestinimo sritį.

Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2 straipsnio 6 dalyje ekonominė veikla apibūdinta kaip veikla (įskaitant gamybą, prekybą, paslaugų teikimą, žemės ūkio veiklą, žuvininkystę, kasybą, profesinę veiklą, naudojimąsi turto ir (arba) turtinių teisių turėjimu), kurią vykdomas siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdomas siekiama gauti pelno).

Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje ekonominės veikla apibūdinta panašiai: ekonominė veikla apima visokią gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą bei žemės ūkio gamybos veiklą bei įvairių profesijų atstovų veiklą. Materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų, taip pat laikomas ekonomine veikla.

Taigi, tiek Šeštojoje direktyvoje, tiek PVM įstatyme nurodomos iš esmės tokios pačios veiklų grupės, kurios gali būti pripažintos ekonomine veikla:

- visokia gamintojų veikla (gamyba);
- visokia prekyautojų veikla (prekyba);
- visokia paslaugas teikiančių asmenų veikla (paslaugų teikimas);
- žemės ūkio gamybos veikla, kasyba ir kitos panašios veiklos;
- įvairių profesijų atstovų veikla (profesinė veikla);
- materialaus ar nematerialaus turto naudojimas (naudojimasis turto ir (arba) turtinių teisių turėjimu).

Gamyba apibrėžiama kaip veikla, kurios metu iš tam tikrų išteklių, taikant tam tikrus gamybos būdus (technologijas) pagaminamos tam tikros gėrybės visuomenės poreikiams tenkinti²⁷. Tai gali būti bet kokio pobūdžio gamyba: baldų gamyba, langų, durų gamyba ir t.t.

Įvairi prekyautojų veikla. Prekyba – tai prekių perdavimas kitam asmeniui, kai pagal sandorio sąlygas tas asmuo arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip savininkas. Dažniausiai pasitaikantys tokios veiklos atvejai – tai prekių pardavimas pagal prekių pirkimo – pardavimo sutartis. Tai gali būti vartojimo pirkimo – pardavimo (mažmeninės prekybos), didmeninio pirkimo – pardavimo, nekilnojamo turto pirkimo – pardavimo ir kt. sutartys.

Tiek Šeštojoje direktyvoje, tiek ir PVM įstatyme yra įtvirtinta, kas laikoma prekių tiekimu. Šeštosios direktyvos 5 straipsnyje sakoma, kad „prekių tiekimas“ – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.

To paties straipsnio 2 dalyje nurodoma, kad elektros srovė, dujos, šiluma, šaldymas ir panašūs dalykai turi būti laikomi materialiuoju turtu. Vadinasi ir sandoriai dėl šių

²⁷ GAVELIS, V., et al. *Mikroekonomika: vadovėlis*. Vilnius: Enciklopedija, 2000, p. 18.

objektų turėtų būti įforminami kaip prekių tiekimo sandoriai, t.y. dėl jų turėtų būti sudaromos pirkimo – pardavimo sutartys.

Taip pat nurodyta, kad valstybės gali laikyti materialiuoju turtu tokius objektus kaip tam tikrą nekilnojamo turto nuosavybės dalį, daiktines teises į nekilnojamąjį turtą, kurios suteikia jos savininkui teisę naudotis tuo turtu, akcijas ar joms ekvivalentiškas nuosavybės dalis, kurios jų savininkams suteikia nekilnojamo turto ar jo dalies nuosavybės ar valdymo teises.

Paslaugas teikiančių asmenų veikla suprantama kaip veikla, kuria asmenys už tam tikrą atlygį atlieka tam tikras užduotis ar suteikia tam tikrą pagalbą kitiems asmenims. Šios veiklos rezultatas, skirtingai nuo gamintojų veiklos, nėra kokia nors prekė ar kitas materialus objektas.

Paslaugų teikimas Šeštojoje direktyvoje apibrėžtas kaip bet koks sandoris, kuris nėra laikomas prekių tiekimu. Be viso kito, paslaugų teikimu turi būti laikomi tokie sandoriai:

- nematerialaus turto perleidimas;
- įsipareigojimais susilaikyti nuo tam tikrų veiksmų ar tokių veiksmų toleravimas;
- paslaugų atlikimas vykdant valdžios institucijų duotą nurodymą ar įstatymų reikalavimus.

Kalbant apie įvairių profesijų atstovų veiklą, reikia pažymėti, kad PVM mokėtojais gali būti ne tik juridiniai asmenys, bet ir savarankiškai veiklą vykdančios fiziniai asmenys. PVM įstatymo 2 straipsnio 15 dalis nurodo, kad Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo – tai Lietuvos Respublikos juridinis arba fizinis asmuo, vykdančias bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą. Toliau trumpai bus apžvelgiama fizinio asmens vykdoma ekonominė veikla.

1.1. Fizinio asmens vykdoma ekonominė veikla

Fiziniai asmenys, vykdančios bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą, laikomi apmokestinamaisiais asmenimis. Pažymėtina, kad apmokestinamaisiais asmenimis gali būti laikomi tiek Lietuvos Respublikos, tiek ir užsienio fiziniai asmenys.

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos yra išleidusi atmintinę fiziniams asmenims dėl PVM „Fiziniams asmenims dėl PVM²⁸“ (toliau – atmintinė). Šios atmintinės 2 punkte nurodyta, kad PVM objektas yra bet kokią ekonominę veiklą vykdančių apmokestinamųjų fizinių asmenų gautas (gautinas) atlyginimas už vykdančią ekonominę veiklą tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas.

Fizinių asmenų, besiverčiančių individualia veikla, PVM objektas yra:

- apskaičiuotas atlyginimas už pagal verslo liudijimą parduotas prekes ar suteiktas paslaugas;
- apskaičiuotas atlyginimas už savarankišką kūrybą vykdančių fizinių asmenų – dailininkų, rašytojų ir kt. suteiktas paslaugas ar parduotus kūrinius vykdančią šią veiklą;
- apskaičiuotas atlyginimas už profesinę veiklą vykdančių fizinių asmenų – advokatų, notarų, teismo antstolių, gydytojų, architektų, projektuotojų ir kt. vykdančią šią veiklą suteiktas paslaugas ar parduotas prekes;
- apskaičiuotas atlyginimas už sporto veiklą vykdančio fizinio asmens – sportininko rengimąsi varžyboms ir dalyvavimą varžybose;
- apskaičiuotas atlyginimas už atlikėjo veiklą vykdančio fizinio asmens – aktoriaus, dainininko, muzikanto ir kt. vykdomą atlikėjo veiklą;
- apskaičiuotas atlyginimas už kitų fizinių asmenų, besiverčiančių kita individualia veikla, vykdančią šią veiklą suteiktas paslaugas ir / ar parduotas prekes.

Taip pat PVM objektu yra ūkininkų, gaminančių žemės ūkio produkciją, gautas (gautinas) atlygis už pirkėjams patiektą žemės ūkio produkciją.

Fizinių asmenų, gaunančių autorinį ar jam prilygintą atlyginimą, gautas (gautinas) autorinis ar jam prilygintas atlyginimas už suteiktas paslaugas taip pat patenka į PVM apmokestinimo sritį.

Pažymėtina, kad gyventojų vykdoma ekonominė veikla gali pasireikšti kaip:

- Vykdoma individuali veikla;
- Ūkininkų, gaminančių žemės ūkio produkciją, veikla;
- Veikla, už kurią gaunamas autorinis ar jam prilygintas atlyginimas.

²⁸ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos. *Fiziniams asmenims dėl PVM* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2008-03-12]. Prieiga per internetą: <www.vmi.lt>.

Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme individuali veikla apibūdinama kaip savarankiška veikla, kuria versdamasis gyventojas siekia gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos per tęstinį laikotarpį. Tai savarankiška bet kokio pobūdžio: 1) komercinė arba gamybinė veikla; 2) savarankiška kūryba, profesinė ir kita panašaus pobūdžio savarankiška veikla; 3) savarankiška sporto veikla; 4) savarankiška atlikėjo veikla.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) 2008 m. sausio 18 d. sprendime byloje A-756-76/2008 konstatavo: vertinant, ar gyventojų veikla gali būti kvalifikuojama kaip individuali veikla, būtina nustatyti veiklos savarankiškumo, versliškumo, tęstinumo požymių ir tokios veiklos tikslo – ekonominės naudos siekimo – buvimą.

Iš esmės, LVAT išvardijo gyventojų vykdomos individualios veiklos požymius:

- Savarankiškumas;
- Versliškumas;
- Tęstinumas;
- Ekonominės naudos siekimas.

Šie individualios veiklos požymiai labai panašūs į ekonominės veiklos požymius (atlygintinumas, tęstinumas). Kalbant apie veiklos savarankiškumą, autoriaus nuomone, tai labiau apmokestinamojo asmens nei pačios vykdomos veiklos požymis. Tiek PVM įstatyme, tiek ir Šeštojoje direktyvoje tik apibūdinant apmokestinamąjį asmenį yra minimas žodis „savarankiškas“: apmokestinamasis asmuo – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą. Be to, ETT savo sprendimuose yra nustatęs, kad ekonominė veikla yra objektyvaus pobūdžio ir turi būti vertinama *per se*, t.y., ji turi būti vertinama pati savaime.

Taip pat reikia pažymėti, kad gyventojų vykdoma individuali veikla nuo ekonominės veiklos skiriasi tuo, jog gyventojų vykdoma individuali veikla turi turėti tikslą – ekonominės naudos siekimas. Tuo tarpu ekonominei veiklai nei veiklos vykdymo tikslas, nei rezultatai nėra svarbu.

Nepaisant išvardintų skirtumų, individuali veikla gali būti laikomai gyventojų vykdomos ekonominės veiklos išraiška.

1.2. Materialaus ir nematerialaus turto naudojimas

Tiek Šeštojoje direktyvoje, tiek ir PVM įstatyme įtvirtinta nuostata, kad materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų, taip pat laikomas ekonomine veikla. Būtent dėl materialaus ir nematerialaus turto naudojimo pripažinimo ekonomine veikla ir kyla daugiausiai neaiškumų bei ginčų.

Visų pirma, reikia pažymėti, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnyje paminėtą sąvoką „naudojimas“ Europos Teisingumo teismas pagal bendros PVM sistemos neutralumo principo reikalavimus traktuoja kaip susijusią su visais sandoriais, nepriklausomai nuo jų teisinės formos, kuriais siekiama iš turto gauti nuolatinių pajamų²⁹. Taigi, naudojimas gali pasireikšti bet kokių sandorių forma ir vertinant konkrečią veiklą į sudaryto sandorio formą nėra atsižvelgiama.

ETT 1990 m. gruodžio 4 d. sprendime byloje C-186/89, *Van Tiem* buvo klausama, ar nekilnojamo turto savininko užstatymo teisės suteikimas kitam asmeniui tam tikram laikotarpiui už atlyginimą gali būti laikomas ekonomine veikla Šeštosios direktyvos prasme.

ETT konstatavo, kad norint nustatyti, ar tokios teisės suteikimas gali būti laikomas ekonomine veikla, reikia nustatyti, ar tai gali būti laikoma „turto naudojimu“. ETT konstatavo, kad tai gali būti laikoma turto naudojimu, jei ta teisė suteikiama tam tikram laikotarpiui už atlygį.

Taigi, suteikimas kitam asmeniui teisės naudotis nekilnojamoju turtu už atlygį tam tikrą laikotarpį laikytinas ekonomine veikla.

ETT 1996 m. liepos 11 d. sprendime byloje C-306/94, *Regie dauphinoise* sprendė, ar laikomas turto naudojimu ir, tuo pačiu, ekonomine veikla paskolos tretiesiems asmenims suteikimas. ETT nuomone, turto valdymo kompanijos gaunamos palūkanos už savo sąskaita suteiktas paslaugas iš sumų, gautų iš bendrasavininkų ar nuomininkų, negali būti išskirtos iš PVM apmokestinimo srities, kadangi palūkanos nekyla vien tik iš turto nuosavybės teise turėjimo, bet yra atlyginimas už kapitalo suteikimą disponuoti tretiesiems asmenims.

²⁹ Europos Teisingumo Teismo 2004 m. spalio 21 d. sprendimas byloje C-8/03, *BBL*, 36 p.

2000 m. lapkričio 14 d. sprendime byloje C-142/99, *Floridienne and Berginvest* ETT pratęsė aiškinimą paskolų suteikimo kaip ekonominės veiklos vertinime. Šio sprendimo 27 punkte ETT konstatavo, kad Šeštosios direktyvos nuostatos netaikomos sandoriams, kuriuos apmokestinamasis asmuo sudaro neveikdamas kaip toks. Taigi, sandoriai su paskolomis yra PVM objektas tik tada, jei galima nustatyti, kad tai yra asmens ekonominė veikla, arba, kad yra tiesioginis ir būtinas ryšys su to asmens vykdoma apmokestinama veikla.

Vadinasi, paskolų suteikimas laikomas ekonomine veikla tuo atveju, jeigu tai yra paskolas suteikiančio asmens ekonominė veikla arba tarp paskolos suteikimo ir asmens vykdomų apmokestinamųjų sandorių yra tiesioginis ir betarpiškas ryšys. Sandoriai su paskolomis negali būti laikomi ekonomine veikla, jei jie yra atsitiktinio pobūdžio.

Toliau minėtame ETT sprendime buvo vertinama situacija, kai holdingo kompanija, teikianti dukterinėms įmonėms valdymo, buhalterines ir kt. paslaugas kartu suteikia joms paskolas. ETT nustatė, kad holdingo kompanijos kapitalo suteikimas savo dukterinėms įmonėms gali būti pats savaime laikomas ekonomine veikla, pasireiškiančia kapitalo naudojimu siekiant gauti nuolatinių pajamų tęstiniu laikotarpiu, su sąlyga, kad tokie sandoriai vykdomi neatsitiktinai ir nėra tik investicinio portfelio valdymas.

Faktas, kad holdingo kompanija teikia administracines, buhalterines ir kitas paslaugas dukterinėms įmonėms neturi jokios reikšmės vertinant tokią veiklą. Šios dvi veiklos nėra tarpusavyje nei tiesiogiai, nei betarpiškai susiję.

Iš to seka, kad holdingo kompanijos veikla, kuria ji suteikia dukterinėms įmonėms paskolas, kuriomis iš esmės jos tik reinvestuoja dukterinių įmonių išmokėtus dividendus, nelaikoma ekonomine veikla, o palūkanos iš tokių paskolų turi būti laikomomis tik rezultatu iš turto nuosavybės teise turėjimo.

Taip pat daug neaiškumų kyla vertinant, ar prekyba vertybiniais popieriais laikytina ekonomine veikla. Kaip tokia veikla turi būti vertinama, bus aiškinamasi šio darbo trečioje dalyje.

1.3. Ekonominės veiklos vertinimas

Kaip matome, ekonominė veikla apima labai plačią veiklų sritį. Tai nekartą patvirtino ir Europos Teisingumo teismas savo sprendimuose. Be to, ETT nuomone, sąvoka „visokia veikla“ reiškia, kad atitinkamą ekonominę veiklą gali sudaryti keletas

vienas po kito einančių sandorių. Todėl net ir parengiamieji veiksmai vykdyti darbai gali būti pripažinti ekonomine veikla, tuo pačiu ir kiekvienas asmuo, vykdamas tokius parengiamuosius darbus, yra laikomas apmokestinamuoju asmeniu Šeštosios direktyvos prasme³⁰.

Kalbant toliau apie ekonominę veiklą, verta pažymėti, kad ekonominė veikla yra objektyvaus pobūdžio ir ji turi būti vertinama pati savaime, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus. Taip pat, vertinant, ar asmens vykdoma veikla laikoma ekonomine veikla, neturi būti atsižvelgiama į toje pačioje sandorių grandinėje esančių kitų asmenų vykdomos veiklos tikslus. Tai ETT konstatavo 2006 m. sausio 12 d. sprendime byloje C-354/03, *Optigen ir kt. prieš Commissioners for Customs & Excise*. Šioje byloje buvo iškilęs klausimas, ar turi reikšmės asmens vykdomos veiklos vertinimui kito asmens, esančio toje pačioje sandorių grandinėje, sudaromi sandoriai. ETT konstatavo, kad mokesčių administratorius negali vertinti apmokestinamojo asmens veiklos atsižvelgdamas į kito apmokestinamojo asmens, dalyvaujančio toje pačioje sandorių grandinėje, galimus ketinimus sukčiauti, apie kuriuos šis apmokestinamasis asmuo nežinojo ir negalėjo žinoti. Taigi, kiekvienas sandoris turi būti vertinamas atskirai ir pats savaime.

Ekonominės veiklos objektyvumą ETT patvirtino ir kituose sprendimuose, konstatuodamas, kad sandoriai yra ekonominė veikla, jei jie atitinka objektyvius kriterijus. Klausimas, ar atitinkamas sandoris vykdomas dėl vienintelio tikslo – įgyti mokestinį pranašumą, neturi jokios reikšmės nustatant, ar jis laikomas ekonomine veikla. Aišku, šie kriterijai nėra taikomi mokesčių vengimo atveju, kai yra pateikiamos melagingos deklaracijos, išrašomos neteisingos sąskaitos ir pan³¹.

Taigi, sandoriai laikomi prekių tiekimu ar paslaugų teikimu bei ekonomine veikla, jei jie atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamos minėtos sąvokos, net kai jie yra vykdomi vieninteliu tikslu – įgyti mokestinį pranašumą, neturint jokio kito ekonominio tikslo. ETT, pagrįsdamas savo nuomone konstatavo, kad apmokestinamajam asmeniui turint galimybę pasirinkti iš dviejų sandorių, Šeštoji direktyva nereikalauja iš jo pasirinkti didžiausią PVM sumą lemiančio sandorio. Priešingai, apmokestinamasis asmuo turi teisę pasirinkti tokį savo veiklos planą, kad sumažintų savo mokestinę skolą.

³⁰ MARCIJONAS, A.; PAULASKAS, A. Ekonominės veiklos definicija mokesčių teisėje. *Teisė*, 2007, nr. 62, p. 53.

³¹ Europos Teisingumo Teismo 2006 m. vasario 21 d. sprendimas byloje C-255/02, *Halifax and other*.

2. Ekonominės veiklos požymiai

Kaip jau buvo minėta, ekonominė veikla, remiantis ETT suformuota praktika, yra objektyvaus pobūdžio. Kiekviena veikla laikoma ekonomine veikla, jei ji atitinka objektyvius kriterijus. Tie kriterijai – tai ekonominės veiklos požymiai.

Ekonominė veikla apibūdinama kaip veikla, kurią vykdant siekiama gauti bet kokių pajamų. Be to, kaip pažymėjo ETT, ekonomine veikla nelaikomi atsitiktiniai sandoriai. Taigi, galime išskirti šiuos ekonominės veiklos požymius:

- Atlygintinumas;
- Tęstinumas.

2.1. Veiklos atlygintinumas

PVM įstatyme, apibūdinant ekonominę veiklą, kaip vienas iš jos požymių nurodytas atlygintinumas: ekonominė veikla – tai veikla, kuria siekiama gauti bet kokių pajamų. Be to, to paties įstatymo 3 straipsnyje nurodyta, kad PVM objektu laikomas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, tenkinantis 3 sąlygas, kurių viena – kad prekės būtų tiekiamos ir paslaugos teikiamos už atlygį.

Šeštosios direktyvos 2 straipsnyje, apibrėžiant PVM objektą, taip pat nurodoma, kad PVM apmokestinamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

Taigi, veikla, kuri nors ir atitinka kitus ekonominės veiklos požymius, tačiau kurią vykdydami asmenys neturi ketinimų gauti kokių nors pajamų, negali būti laikoma ekonomine veikla, o tuo pačiu ir apmokestinama PVM.

PVM įstatymo 2 straipsnio 3 dalyje atlygiu apibūdinama visa tai, kas pinigais ar bet kokia kita forma gauta arba gautina kaip atlyginimas už tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas iš pirkėjų (klientų) ir (arba) trečiosios šalies. Vadinasi, atlygiu PVM įstatymo prasme gali būti ne tik atlyginimas pinigais, bet taip pat ir prekėmis ar paslaugomis. Be to, atlygiu laikomas ne tik gautas, bet taip pat ir gautinas atlyginimas, t.y. prekių pirkėjo ir paslaugų gavėjo įsipareigojimas sumokėti atlyginimą ateityje už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas.

Taip pat pažymėtina, kad vertinant, veikla vykdoma už atlygį ar ne, neturi reikšmės faktas, kad apmokestinamasis asmuo, vykdydamas tą veiklą, gauna nuostolį. Dabartinės

lietuvių kalbos žodynas pajamas apibūdina kaip paimamas, gaunamas lėšas. Vadinasi, faktas, kad asmuo iš savo vykdomos veiklos patiria nuostolį, nereiškia, kad jis vykdo neatlygintą veiklą. Iš to seka, kad ir aplinkybė, kad sandoris sudaromas už mažesnę ar didesnę nei savikaina kainą, nesusijusi su klausimu, ar sandoris sudaromas už atlygį.

ETT savo sprendimuose taip pat pažymėjo, kad norint tam tikra pajamas pripažinti atlygiu, tarp prekių ar paslaugų teikimo ir atlygio turi būti priežastinis ryšys. Nesant šio ryšio gaunamos pajamos negali būti laikomos atlygiu už vykdomą veiklą.

Verta paminėti 1994 m. kovo 3 d ETT. sprendimą byloje C-16/03, *Tolsma*. Tolsma buvo gatvės muzikantas ir praeiviai aukodavo jam tam tikras pinigų sumas. Vokietijos mokesčių inspekcija norėjo apmokestinti Tolsma PVM.

Šiuo klausimu ETT konstatavo, kad PVM apmokestinamaisiais sandoriais laikomi sandoriai tarp šalių, kuriuose yra numatyta kaina ar atlyginimas. Tuo tarpu, kai, tiekiant prekes ar paslaugas, nėra nustatytas konkretus atlyginimas, nėra pagrindo, kuriuo remiantis gali būti nustatomas mokestis, todėl paslaugos negali būti apmokestinamos PVM. ETT taip pat nustatė, kad Šeštosios direktyvos 2 straipsnio prasme atlyginimas apmokestinamas tik tuomet, kai tarp paslaugos teikėjo ir jos gavėjo egzistuoja teisiniai santykiai ir gaunama abipusė nauda, t.y., gautas atlyginimas už paslaugą atitinka jo vertę. Tolsma bylos atveju ši sąlyga nėra išpildyta, kadangi tarp praeivių ir gatvės muzikanto nėra susiklosčiusių teisinių santykiu, praeiviai aukoja tokią pinigų sumą, kokią jie patys nusistato savo nuožiūra arba iš vis neaukoja.

Taigi, PVM apmokestinamos gali būti tik pajamos, gautos sudarytų sandorių pagrindu.

2.2. Veiklos tęstinumas

Šį požymį galime išskirti jau vien tik iš žodžio „veikla“. Dabartinės lietuvių kalbos žodyne žodis „veikla“ apibūdinamas kaip veikimas, darbas. Veiklą, veikimą reikia skirti nuo veiksmo, kuris apibūdinamas kaip baigtinis veikimo tarpsnis. Apibūdinant ekonominę veiklą pavartotas žodis „veikla“: visokia gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veikla. Vadinasi, ekonomine veikla negali būti laikomi asmens sudaromi atsitiktiniai sandoriai.

Atsitiktiniai sandoriai nelaikomi ekonomine veikla, o juos vykdančys asmenys – apmokestinamaisiais asmenimis. Ekonominė veikla būdingas tęstinumas, o veiklą

vykdantys asmenys turi turėti tikslą veiklą vykdyti nuolat ir siekti iš jos gauti nuolatinių pajamų tęstiniu laikotarpiu³².

Reikia pažymėti, kad ši nuostata yra vertinamojo pobūdžio. Nėra nustatyta nei reikalingas sandorių skaičius, nei kiek laiko asmuo turi vykdyti veiklą, kad būtų galima teigti, jog jis vykdo ekonominę veiklą. Vertinant, ar veikla atitinka šį kriterijų, būtina įvertinti eilę aplinkybių.

Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas 2005 m. kovo 10 d. sprendime byloje Nr. A8-274-05 konstatavo, kad pagal PVM įstatymo 2 straipsnio 5 dalies 5 punktą ekonomine veikla nelaikomi atsitiktiniai sandoriai, t.y. yra nesusiję sandoriai, nesudarantys pagrindo laikyti juos turint ar turėsiant nuolatinumo požymių. Mokesčių administratorius, norėdamas apmokestinti tokią veiklą kaip PVM objektą, turi surinkti įrodymų, kad tas asmuo tą veiklą vykdo ne pirmą kartą arba, kad rengiasi ir ateityje verstis tokia veikla.

Pavyzdžiui, jeigu mokesčių mokėtojas teikia teisines paslaugas. Po kelių metų mokesčių mokėtojas sugalvojo rekonstruoti savo patalpas, visus naudotus baldus, kompiuterius ir kt. daiktus parduoti. Tai tų daiktų pardavimas nebūtų laikomas šio konkretaus mokesčių mokėtojo ekonomine veikla ir jie netaptų PVM objektu, nes ši veikla nesusijusi su pagrindine mokesčių mokėtojo veikla – teisinių paslaugų teikimu.

Mokesčių administratorius, norėdamas įrodyti priešingai, turėtų surinkti įrodymų, kad mokesčių mokėtojas tokia veikla užsiima ne pirmą kartą (šiuo atveju prekyba) arba, kad ketina ja užsiimti ateityje.

Tačiau tam tikrais atvejais net ir atsitiktiniai asmens sudaromi sandoriai gali būti laikomi ekonomine veikla, o tokius sandorius vykdantis asmuo – apmokestinamuoju asmeniu. Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 3 dalyje nurodyta, kad valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti ir bet kurią asmenį, tik retkarčiais vykdantį sandorius, susijusius su ekonomine veikla, ypač kai tie sandoriai yra:

- Pastatų ar pastatų dalių ir žemės, ant kurios jie stovi, tiekimą prieš jų pirmą panaudojimą;
- Žemės statyboms tiekimą.

³² Valsbytinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos. *Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio komentaras* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2007-12-12]. Prieiga per internetą: <<http://mic.vmi.lt/filedownload.do?id=1000004654>>.

3. Veiklos, nelaikomos ekonomine veikla

Kaip nekartą savo sprendimuose konstatavo ETT, ekonominė veikla suprantama pačia plačiausia prasme, įskaitant tokias veiklos rūšis kaip žuvininkystę, kasybą, žemės ūkio veiklą, profesinę veiklą, naudojimąsi turto ir (arba) turtinių teisių turėjimu ir pan. Kadangi ekonominės veiklos apibrėžimas yra labai platus, tiek Šeštojoje direktyvoje, tiek PVM įstatyme išvardijamos veiklos rūšys, kurios, nors formaliai ir atitinka ekonominės veiklos požymius (atlygintinumas, tęstinumas), tačiau nelaikomos ekonomine veikla.

Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalyje numatyta, kad PVM mokestis netaikomas sandomiems darbininkams ir kitiems asmenims, kiek jie susaistyti su darbdaviu darbo sutartimi ar kitais teisiniais ryšiais.

Penktoje to paties straipsnio dalyje nurodyta, kad šis mokestis taip pat netaikomas valstybinės, regioninės ir vietinės valdžios institucijų ir kitų viešosios teisės subjektų vykdomos veiklos ar sandorių, kuriuos jos sudaro kaip valdžios institucijos, atžvilgiu, net jei jos renka rinkliavas, mokesčius už paslaugas, įmokas ar kitokias su tokia jų veikla susijusias rinkliavas.

PVM įstatymo 2 straipsnio 6 dalyje, apibrėžiant, kas yra ekonominė veikla, taip pat pasakyta, kad ekonomine veikla nelaikoma darbo veikla bei valstybės ir savivaldybių veikla.

3.1. Darbo veikla

Ši išimtis išplaukia iš pačios apmokestinamojo asmens sąvokos. Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje apmokestinamasis asmuo apibūdinamas kaip bet kuris asmuo, savarankiškai vykdamas bet kurią ekonominę veiklą. Taigi, būtent asmens savarankiškumas, nepriklausomumas nuo kitų asmenų įgalina jį vykdyti ekonominę veiklą bei būti apmokestinamuoju asmeniu.

PVM įstatymo komentare darbo veikla apibūdinama kaip darbas, atliekamas pagal darbo sutartį. Darbo sutartis – tai darbuotojo ir darbdavio susitarimas, kuriuo darbuotojas įsipareigoja dirbti tam tikros profesijos darbą arba eiti tam tikras pareigas paklusdamas darbovietėje nustatytais tvarkais, o darbdavys įsipareigoja suteikti darbuotojui sutartyje nustatytą darbą, mokėti darbuotojui sulygtą darbo užmokestį ir užtikrinti darbo sąlygas, numatytas darbo įstatymuose, kituose norminiuose teisės aktuose, kolektyvinėje sutartyje ir šalių susitarimu. Darbo veikla taip pat laikoma veikla, vykdoma teisinių santykių, kurie

iš esmės atitinka darbdavio ir darbuotojo santykius, pagrindu, pavyzdžiui, valstybės tarnyba.

Esminis darbo santykio požymis yra tas, kad vienas asmuo tam tikrą laiką kito asmens naudai ir jo vadovaujamas atlieka paslaugas, už kurias jis gauna atlyginimą. Matyti, kad tokios veiklos, kai asmuo turi paklusti kito asmens nurodymams arba dirbi jo vadovaujamas, negalima pavadinti savarankiška veikla. Savarankiškai dirbančių asmenų veikla turi būti laikoma veikla, kuria asmuo verčiasi nesant pavaldumo santykių.

ETT 2007 m. spalio 18 d. sprendimo byloje C-355/06, *van der Steen* 4 punkte konstatavo, kad „mokestis netaikomas samdomiems ir kitiems asmenims, kiek jie susaistyti su darbdaviu darbo sutartimi ar kitais teisiniais ryšiais, kurie sukuria darbdavio ir dirbančiojo santykius, susijusius su darbo sąlygomis, atlyginimu ir darbdavio atsakomybe“. To paties sprendimo 19 punkte ETT pabrėžė, kad Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 4 dalies pirmoje pastraipoje žodis „savarankiškai“ reiškia, jog mokestis netaikomas samdomiems ir kitiems asmenims, kiek jie susaistyti su darbdaviu darbo sutartimi ar kitais teisiniais ryšiais, kurie sukuria darbdavio ir dirbančiojo santykius, susijusius su darbo sąlygomis, atlyginimu ir darbdavio atsakomybe.

Net ir fizinis asmuo, kuris pagal darbo sutartį, siejančią jį su bendrove, kurios vieninteliu akcininku, vadovu ir darbuotoju jis yra, atlieka visus darbus tokios bendrovės, kaip apmokestinamojo asmens, vardu ir jos sąskaita, nėra apmokestinamasis asmuo Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies prasme³³.

Europos teisingumo teismas taip pat sprendė bylą, kur buvo iškilęs klausimas, ar įmonės filialo vykdoma veikla laikytina savarankiška ekonomine veikla. Teismas konstatavo, kad šiuo klausimu reikia iširti, ar filialas gali būti laikomas savarankišku subjektu būtent šiuo požiūriu, kad jis patiria su savo veikla susijusią ekonominę riziką. Jeigu visa su ekonomine veikla susijusi rizika tenka įmonei, filialas laikytinas nuo jos priklausančiu ir su ja sudaro vieną apmokestinamąjį asmenį³⁴.

³³ Europos Teisingumo Teismo 2007 m. spalio 18 d. sprendimas byloje C-355/06, *Van der Steen*, 32 p.

³⁴ Europos Teisingumo Teismo 2001 m. lapkričio 20 d. sprendimas byloje C-268/99, *Jany and others*.

3.2. Valstybės ir savivaldybių veikla

Ekonomine veikla nėra valstybės ir savivaldybių veikla, net jeigu už tokią veiklą mokami mokesčiai ar rinkliavos.

Valstybės ir savivaldybių veikla – tai valstybės, savivaldybių, valstybės ar savivaldybių įmonių bei įstaigų, o įstatymų nustatytais atvejais – ir kitų viešųjų juridinių asmenų veikla, kurią vykdyti šiuos asmenis įpareigoja teisės aktai³⁵.

Viešųjų asmenų sąvoka pateikta Lietuvos Respublikos Civilinio Kodekso³⁶ 2 knygos 34 straipsnyje: valstybės ar savivaldybės, jų institucijų arba kitų asmenų, nesiekiančių naudoti sau, įsteigti juridiniai asmenys, kurių tikslas – tenkinti viešuosius interesus. Visų šių įmonių veikla, kuri yra išimtinė tokių juridinių asmenų kompetencija, apibrėžta atitinkamuose teisės aktuose, nelaikoma ekonomine veikla.

Tačiau ekonomine veikla laikoma tokia nurodytų subjektų veikla, jeigu ją vykdančių šių asmenų tiekiamos prekės ir teikiamos paslaugos konkuruoja ar gali konkuruoti su apmokestinamųjų asmenų tiekiamomis prekėmis ar teikiamomis paslaugomis ar labai iškraipytą konkurenciją. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad tokia veikla nėra laikoma PVM objektu, jeigu veiklos mastas leidžia manyti, kad ji yra mažareikšmė. Veiklos mastas nustatomas kiekvienu konkrečiu atveju atskirai, atsižvelgiant į tai, kokią dalį bendroje analogiškų prekių (paslaugų) rinkoje sudaro tokia valstybės, savivaldybių, institucijų ar kitų viešųjų juridinių asmenų veikla³⁷.

ETT yra nurodęs, kad turi būti įvykdytos dvi sąlygos tam, kad asmuo būtų neapmokestinamas pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 5 dalį:

- šio asmens veikla turi būti reglamentuota viešosios teisės normomis;
- šis asmuo turi veikti kaip valdžios organas³⁸.

Viešosios teisės subjektai veikia kaip valdžios institucijos tada, kada jiems taikomas specialus teisinis reglamentavimas. Minėtoji sąvoka neapima veiklos, kurią šie subjektai vykdo tomis pačiomis teisinėmis sąlygomis kaip ir privatūs subjektai. Tam tikrą veiklą,

³⁵ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio komentaras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2008-03-20]. Prieiga per internetą: < <http://mic.vmi.lt/filedownload.do?id=1000004654>>, 2 str. 39 d.

³⁶ Valstybės žinios, 2000, Nr. 74-2262.

³⁷ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio komentaras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2007-03-20]. Prieiga per internetą: < <http://mic.vmi.lt/filedownload.do?id=1000004654>>, 2 str. 39 d. 12 p.

³⁸ Europos Teisingumo Teismo 1991 m. liepos 25 d. sprendimas byloje C-202/90, *Ayuntamiento de Sevilla / Recaudadores de las Zonas primera y segunda*.

vadovaudamasis minėtais kriterijais, vertina ir atitinkamai kategorijai priskiria nacionalinis teismas. ETT taip pat konstatavo, kad valstybės narės privalo užtikrinti, jog viešosios teisės subjektai būtų laikomi apmokestinamaisiais asmenimis tokios veiklos, kurią jie vykdo kaip valdžios institucijos, atžvilgiu, kada su ja gali konkuruoti privatūs asmenys, jei jų laikymas neapmokestinamaisiais asmenimis gerokai iškreiptų konkurenciją³⁹.

³⁹ MARCIJONAS, A.; PAULAUSKAS, A. Ekonominės veiklos definicija mokesčių teisėje. *Teisė*, 2007, nr. 62, p. 55.

III DALIS. PRAKTINĖS EKONOMINĖS VEIKLOS TAIKYMO PROBLEMOS

Antroje darbo dalyje buvo išskirti ekonominės veiklos požymiai, kuriais remiantis galima nustatyti, kokia veikla laikoma ekonomine veikla, o kokia veikla, net ir atitinkdama ekonominės veiklos požymius nelaikoma ekonomine veikla. Atrodytų, vadovaujantis tais požymiais neturėtų kilti neaiškumų, kokia veikla laikoma ekonomine veikla, o kokia veikla negali būti tokia laikoma. Tačiau praktikoje, vis dėlto, kyla neaiškumų. Tam tikrais atvejais tiek mokesčių mokėtojai, tiek mokesčių administratorius skirtingai interpretuoja tų pačių veiklų požymius, dėl ko ir kyla ginčai. Tą patvirtina ir Europos Teisingumo teismų praktika.

Daugiausiai neaiškumų nustatant, ar veikla yra ekonominė veikla, ar ne, kyla aiškinantis dėl naujų veiklų, kurių atžvilgiu dar nėra susiformavusios vieningos praktikos, kaip turėtų būti interpretuojami jos požymiai.

Viena iš tokių veiklų – prekyba perleidžiamais vertybiniais popieriais. Ši veikla nėra iki šiol mokslškai nagrinėta, Lietuvos teismų praktikoje taip pat dar nebuvo nei vieno ginčo dėl prekybos perleidžiamais vertybiniais popieriais vertinimo. Bet tai toli gražu nereiškia, kad viskas šioje srityje yra aišku ir paprasta. Dėl istorinių aplinkybių Lietuvoje kapitalo rinka dar tik žengia savo pirmuosius žingsnius. Tačiau ateityje jos reikšmė tik didės, o tuo pačiu didės ir įmonių susidomėjimas bei ginčų kilimo šioje srityje tikimybė.

Šioje darbo dalyje ir bus aiškinamasi, kaip ir kokiais atvejais reikėtų minėtas veiklas laikyti ekonomine veikla, o kokiais atvejais tokia veikla nebūtų laikoma ekonomine veikla.

Prieš pradėdant nagrinėti veiklos kvalifikavimą kaip ekonominę veiklą, svarbu suprasti, kokią reikšmę turi asmens vykdomos veiklos pripažinimas ar nepripažinimas ekonomine veikla.

1. Asmens vykdomos veiklos pripažinimo ekonomine veikla svarba

Kaip jau ne kartą šiame darbe buvo minėta, Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje apmokestinamasis asmuo apibūdinamas kaip bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kurią ekonominę veiklą, nurodytą to paties straipsnio 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

Taigi, kad asmuo būtų laikomas apmokestinamuoju asmeniu, jis turi vykdyti bet kurią ekonominę veiklą. Vykdydamas ekonominę veiklą bei atitikdamas kitus apmokestinamiesiems asmenims keliamus reikalavimus asmuo privalo mokėti pridėtinės vertės mokestį į valstybės biudžetą.

Pridėtinės vertės mokesčio apmokestinimo sistema veikia taip, kad PVM mokėtojai, pasibaigus mokesčiam laikotarpiui, privalo sumokėti į biudžetą skirtumą tarp pardavimo ir pirkimo PVM. Europos Teisingumo teismas taip pat yra pažymėjęs, kad teisė į atskaitą yra sudėtinė PVM reglamentuojančios sistemos dalis, kurios iš principo negalima riboti ir kuria galima naudotis visų už įvykdytas apmokestinamąsias pirkimo operacijas sumokėtų mokesčių atžvilgiu. Šeštojoje direktyvoje nustatyta atskaitos sistema iš tikrųjų siekiama visiškai atleisti verslininką nuo jam vykdant ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Taigi, bendra PVM sistema užtikrina tokios veiklos, kad ir koks būtų jos tikslas ar rezultatas, apmokestinimo neutralumą.

Teisė į atskaitą reglamentuojama Šeštosios direktyvos 17 – 20 straipsniuose bei Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo VII skyriuje. Pagal pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 57 straipsnį, teisė į PVM atskaitą turi tik PVM mokėtojai. To paties įstatymo 58 straipsnis nurodo, kokiai veiklai skirtų naudoti prekių ir paslaugų pirkimo ar importo PVM gali būti atskaitomas: teisė į PVM atskaitą turi tik PVM mokėtojai, jeigu šios prekės ar paslaugos skirtos naudoti:

- PVM apmokestinamam prekių tiekimui ar paslaugų teikimui;
- prekių tiekimui ar paslaugų teikimui už šalies teritorijos ribų tuo atveju, kai toks prekių tiekimas ar paslaugų teikimas pagal šio įstatymo nuostatas nebūtų apmokestinamas PVM, jeigu jis vyktų šalies teritorijoje.

Panašiai PVM atskaitą reglamentuoja ir Šeštosios direktyvos 17 straipsnis.

Iš to seka, kad teisė į PVM atskaitą turi tik PVM mokėtojas, o kad asmuo būtų laikomas PVM mokėtoju, jis turi vykdyti ekonominę veiklą. Tik vykdydamas ekonominę veiklą asmuo gali atskaityti už savo apmokestinamiesiems sandoriams vykdyti sunaudotas prekes ir paslaugas sumokėtą pridėtinės vertės mokestį.

Pastebime, kad PVM mokėtojai gali atskaityti PVM, sumokėtą už prekes ir paslaugas, skirtas sudaryti PVM apmokestinamiems sandoriams. Yra tokių veiklų, kurios nors ir laikomos ekonomine veikla, tačiau neapsimokestina PVM. Jos nurodytos Šeštosios direktyvos 13 ir 14 straipsniuose, o taip pat Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo IV

skyriuje. Taigi, nuo pridėtinės vertės mokesčio atleidžiamos šios visuomenei naudingos veiklos: pašto tarnybų teikiamos paslaugos, ligoninių ir kitos sveikatos priežiūros paslaugos bei glaudžiai su jomis susijusi veikla, su socialine rūpyba ir socialine apsauga susijusios paslaugos, privačios mokymo paslaugos, tam tikros kultūros paslaugos. Taip pat atleidžiami draudimo ir perdraudimo sandoriai, nekilnojamo turto nuoma (su tam tikromis išimtimis), paskolų suteikimas, sandoriai dėl paskolų garantijų, sandoriai dėl indėlių ir einamųjų sąskaitų, mokėjimų, pervedimų, sandoriai dėl valiutos, banknotų ir monetų, naudojamų kaip mokėjimo priemonė, sandoriai, susiję su akcijomis, turto dalimis bendrovėse ar asociacijose, įmonių obligacijomis ir kitais vertybiniais popieriais, specialių investicinių fondų valdymas, pašto ženklų, fiskalinių ženklų ir kitų panašių ženklų tiekimas; lažybos, loterijos, kitos azartinių lošimų formos.

Visi PVM mokėtojo sudaryti sandoriai, susiję su šiomis išvardintomis veiklomis, nelaikomi jo apmokestinamaisiais sandoriai ir todėl sumokėtas PVM ryšyje su šiais sandoriais negali būti atskaitytas.

Tuo atveju, jei negalima tiksliai atskirti, kokios išlaidų grupės priskiriamos PVM mokėtojo apmokestinamai veiklai, o kokios skirtos jo neapmokestinamai veiklai, atskaitomo PVM dalis turi būti apskaičiuota pagal tam tikras taisykles. Dažniausiai tokios išlaidos būna PVM mokėtojo eksploatacinės išlaidos, išlaidos kanceliarinėms prekėms ir pan.

Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalis nustato, kad jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis gali būti atskaitomas (PVM apmokestinami sandoriai), ir sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas (PVM neapmokestinami sandoriai), gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga PVM dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams. Ši dalis turi būti nustatoma visiems apmokestinamo asmens vykdomiems sandoriams.

Šeštosios direktyvos 19 straipsnis nustato proporcijos nustatymo taisykles. Taigi, proporcija turi būti apskaičiuojama trupmena, kurios:

- skaitiklis yra visa metinės apyvartos suma be pridėtinės vertės mokesčio iš sandorių, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis gali būti atskaitomas (apmokestinamieji sandoriai);

- vardiklis yra visa skaitiklyje nurodyta metinės apyvartos suma be pridėtinės vertės mokesčio ir metinės apyvartos iš sandorių, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas, suma.

Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas PVM atskaitą tokiu atveju reglamentuoja iš esmės panašiai kaip ir Šeštoji direktyva. Šio įstatymo 58 straipsnis nustato, kad PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ar paslaugas, jeigu šios prekės ar paslaugos skirtos naudoti PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir paslaugų teikimui. Jeigu PVM mokėtojas vykdo ne tik PVM apmokestinamą veiklą, jis privalo įsigytų ir importuotų prekių ir paslaugų pirkimo ir importo PVM paskirstyti PVM apmokestinamai veiklai ir kitai veiklai, atsižvelgdamas į tai, kokiai veiklai tos prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti. Jeigu pirkimo ar importo PVM neįmanoma priskirti nei PVM apmokestinamai veiklai, nei neapmokestinamai veiklai, šioms dviem veiklos grupėms paskirstomas proporcingai.

Galime išskirti kelis atvejus:

- apmokestinamasis asmuo vykdo tik ekonominę veiklą, kuri patenka į PVM apmokestinimo sritį. Šiuo atveju apmokestinamasis asmuo gali atskaityti visą pirkimo ir importo PVM, sumokėtą už jam suteiktas prekes ir paslaugas, kiek jos susiję su jo vykdoma ekonomine veikla;
- apmokestinamasis asmuo vykdo tik ekonominę veiklą, kuri nepatenka į PVM apmokestinimo sritį. Šiuo atveju apmokestinamasis asmuo visai negali atskaityti sumokėto pirkimo ar importo PVM, sumokėto už jam suteiktas prekes ir paslaugas.
- apmokestinamasis asmuo vykdo ekonominę veiklą, kuri patenka į PVM apmokestinimo sritį, ir veiklą, kuri nepatenka į apmokestinimo PVM sritį. Šiuo atveju asmuo gali atskaityti tik tą pirkimo ar importo PVM dalį, kurią naudoja savo apmokestinamai ekonominei veiklai vykdyti. Jei atskirti neįmanoma, tuomet asmuo turi apskaičiuoti proporcingą vykdomai apmokestinamai veiklai sumokėto pirkimo ar importo PVM sumą.

PVM mokėtoju gali būti pripažintas tik ekonominę veiklą vykdomas asmuo. Tačiau apmokestinamasis asmuo gali vykdyti ne tik ekonominę veiklą, bet ir neekonominę veiklą tuo pačiu metu. Tokiu atveju sumokėtas pirkimo ar importo PVM už prekes ir paslaugas, skirtas asmens vykdomai neekonominiai veiklai, negali būti atskaitytas.

Tačiau gali būti atveju, kai atskirti, kokios patirtos išlaidos priskirtinos apmokestinamojo asmens vykdomai ekonominei veiklai, o kokios išlaidos priskirtinos jo vykdomai neekonominei veiklai, yra neįmanoma. Kyla klausimas, kaip tokiu atveju reikia tinkamai paskirstyti sumokėtą PVM ryšium su patirtomis išlaidomis. Šeštosios direktyvos 19 straipsnyje nurodyta trupmena taikoma tik ekonominei veiklai vykdyti patirtoms išlaidoms paskirstyti tarp PVM apmokestinamos ir PVM neapmokestinamos veiklos.

Šį klausimą Europos Teisingumo teismas nagrinėjo sprenddamas 2008 m. kovo 13 d. bylą C-437/06 *Securenta Gottinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG (toliau – Securenta) prieš Finanzamt Gottingen (toliau – mokesčių administratorius)*.

Iš byloje pateiktų duomenų matyti, kad Securenta vykdė trijų rūšių veiklą:

- neekonominę veiklą, kuri nepatenka į Šeštosios direktyvos taikymo sritį;
- ekonominę, tačiau neapmokestinamą PVM, veiklą;
- ekonominę apmokestinamą PVM veiklą.

Tokiomis aplinkybėmis kyla klausimas, ar toks apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti pirkimo PVM, tenkantį išlaidoms, kurios negali būti priskirtos konkrečioms pardavimo operacijoms ir, prireikus, kokia yra šios teisės apimtis.

ETT konstatavo, kad apmokestinamojo asmens patirtoms pirkimo išlaidoms tenkanti PVM negali suteikti teisės į atskaitą tiek, kiek šis mokestis yra susijęs su veikla, kuri, atsižvelgiant į jos neekonominį pobūdį, nepatenka į Šeštosios direktyvos taikymo sritį.

Teismo nuomone, šiuo atveju pačios valstybės narės turi nustatyti metodus ir kriterijus, atitinkančius mokestinio neutralumo principą, kuriuo grindžiama bendra PVM sistema, taip pat atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos tikslą ir sistemą, kurie objektyviai atspindėtų realų prikimo išlaidų priskyrimą kiekvienai iš šių dviejų veiklos rūšių.

Taigi, apmokestinamasis asmuo, įgyvendindamas savo teisę į PVM atskaitą, visų pirma turi atskirti išlaidas, patirtas vykdant savo ekonominę veiklą ir neekonominę veiklą. Išlaidas, kurių negalima priskirti nei vienai iš minėtų grupių, reikia paskirstyti proporcingai pagal valstybių narių nustatytas taisykles, atitinkančias PVM sistemos neutralumo principą bei Šeštosios direktyvos tikslą bei sistemą.

Jeigu apmokestinamasis asmuo vykdo ne tik PVM apmokestinamą ekonominę veiklą, bet ir PVM neapmokestinamą ekonominę veiklą, tai, vėlgi, jis turi atitinkamai paskirstyti patirtas išlaidas abiem veiklų rūšims. Tas išlaidas, kurių negalima priskirti nei

vienai iš šių išlaidų grupių, reikia paskirstyti proporcingai vykdytai apmokestinamai ekonominei veiklai pagal Šeštosios direktyvos 19 straipsnyje nustatytą trupmeną. Svarbu pažymėti, kad į šią trupmeną nepatenka pajamos iš apmokestinamojo asmens vykdomos neekonominės veiklos.

Kalbant apie sumokėto PVM atskaitą ryšyje su finansiniais sandoriais, reikia paminėti, kad Europos Teisingumo teismas 2004 m. balandžio 29 d. sprendime byloje C-77/01, *EDM* nustatė veiksmų seką, kuria vadovaujantis reikia apskaičiuoti grąžintino PVM sumą:

- pirma, reikia nustatyti, ar visi apmokestinamojo asmens vykdomi finansiniai sandoriai yra laikomi ekonomine veikla Šeštosios direktyvos prasme;
- antra, reikia nustatyti, ar tie sandoriai nepatenka į Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto dalyje nurodytų veiklų sąrašą, t.y., ar šiems sandoriams netaikomos PVM apmokestinimo išimtys;
- trečia, jeigu apmokestinamasis asmuo naudoja prekes ir paslaugas tiek PVM apmokestinamiems sandoriams, tiek ir PVM neapmokestinamiems sandoriams, reikia, remiantis Šeštosios direktyvos 19 straipsnyje nurodyta trupmena, apskaičiuoti PVM atskaitomąją proporciją. Pažymėtina, kad į šią trupmeną neįtraukiamas pajamos iš veiklų, kurios nelaikomos ekonomine veikla Šeštosios direktyvos prasme.
- ketvirta, skaičiuojant Šeštosios direktyvos 19 straipsnyje nurodytą proporciją, reikia atsižvelgti, ar finansiniai sandoriai, nurodyti šios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d dalyje, negali būti traktuojami kaip atsitiktiniai sandoriai, kadangi tokiu atveju, remiantis direktyvos 19 straipsnio 2 dalies 2 sakiniu, visa tokių sandorių sugeneruota apyvarta taip pat negali būti įtraukta į šią trupmeną.

2. Prekybos perleidžiamais vertybiniais popieriais analizė

Visų pirma, reikia išsiaiškinti, kas yra laikoma vertybiniais popieriais. Civiliniame kodekse vertybiniai popieriai apibūdinami kaip dokumentai, patvirtinantys juos išleidusio asmens (emitento) įsipareigojimus šio dokumento turėtojui. Vertybinis popierius gali patvirtinti dokumento turėtojo teisę gauti iš emitento palūkanų, dividendų, dalį likviduojamos įmonės turto ar emitentui paskolintų lėšų (akcijų, obligacijų ir kt.), teisę ar pareigą atlygintinai ar neatlygintinai įsigyti ar perleisti kitus vertybinius popierius (pasirašymo teises, būsimuosius sandorius, opciones, konvertuojamas obligacijas ir kt.). Po to einantys straipsniai įvardija ir apibūdina pagrindines vertybinių popierių rūšis: akcijos, obligacijos, čekiai, vekseliai, konosamentai, indėlių liudijimai, valstybės skoliniai įsipareigojimai ir kt.

Mus domina kapitalo rinkoje cirkuliuojantys vertybiniai popieriai. Šie vertybiniai popieriai vadinami perleidžiamais vertybiniais popieriais. Jie apima (bet neapsiriboja) tokias vertybinių popierių rūšis⁴⁰:

- bendrovių akcijos ir kiti vertybiniai popieriai, lygiaverčiai bendrovių, partnerystės pagrindu veikiančių bendrijų ir kitų subjektų akcijoms, taip pat depozitoriumo pakvitavimai dėl akcijų (nuosavybės vertybiniai popieriai);
- obligacijos ir kitų formų ne nuosavybės vertybiniai popieriai, įskaitant depozitoriumo pakvitavimus dėl ne nuosavybės vertybinių popierių (ne nuosavybės vertybiniai popieriai);
- kiti vertybiniai popieriai, suteikiantys teisę įsigyti ar perleisti perleidžiamuosius vertybinius popierius arba lemiantys piniginius atsiskaitymus, nustatomus atsižvelgiant į perleidžiamuosius vertybinius popierius, valiutas, palūkanų normas, pajamingumą, biržos prekes arba kitus indeksus ar priemones (išvestiniai vertybiniai popieriai).

Perleidžiamais vertybiniais popieriais prekiaujama, kaip jau buvo minėta, kapitalo rinkoje. Kapitalo rinka yra viena iš finansų rinkos dalių, per kurią vyksta verslo finansavimo ir investavimo procesai.

⁴⁰ Finansinių priemonių rinkų įstatymas (Valstybės žinios, 2007, Nr. 17-627), 3 str. 25 d.

Kapitalo rinka skirstoma į reguliuojamą ir nereguliuojamą rinkas. Nereguliuojama rinka vadinama užbiržine rinka. Užbiržinė rinka yra ne tokia skaidri, suteikia mažiau informacijos apie save. Jos prekyba yra santykinai mažesnė, tačiau užbiržine rinka dažniausiai naudojama, kai sudaromi stambūs sandoriai. Užbiržinėje rinkoje prekybą reglamentuoja tik rinkos dalyvių dvišalis susitarimas. Užbiržinėje rinkoje prekiaujama ir vertybiniais popieriais, kurie nėra listinguojami vertybinių popierių biržoje, t.y. joje galima prekiauti bet kokiais produktais, kurių nedraudžia įstatymai.

Tuo tarpu reguliuojamoje rinkoje prekyba vyksta rinkos operatoriaus (vertybinių popierių biržos) valdomoje ir administruojamoje rinkoje, kurioje galiojančių taisyklių bei instrukcijų pagalba yra suderinami trečiųjų asmenų ketinimai pirkti ir parduoti finansines priemones.

Taigi, vertybinių popierių pasirinkimas užbiržinėje rinkoje didesnis, tačiau vertybinių popierių pirkimas – pardavimas lengvesnis ir greitesnis yra reguliuojamoje vertybinių popierių rinkoje.

Šioje darbo dalyje daugiausiai dėmesio skiriama prekybos nuosavybės vertybiniais popieriais, o būtent – įmonių akcijomis, vertinimui. Prekyba įmonių akcijomis bus nagrinėjama šiais pjūviais: įmonių akcijų įsigijimas, įmonių akcijų pardavimas, įmonių akcijų išleidimas. Taip pat aptarsime komercinę prekybą perleidžiamais vertybiniais popieriais bei prekybą skolos vertybiniais popieriais, o būtent – obligacijomis.

Tai, kad prekybą vertybiniais popieriais galima interpretuoti įvairiai, patvirtina ir bylų Europos Teisingumo teisme buvimas. Europos Teisingumo teismo, kaip Europos Sąjungos teisę aiškinančios institucijos, sprendimai bylose, susijusiose su prekyba vertybiniais popieriais, kaip tik ir bus pagrindinis šio darbo šaltinis, kadangi specialiosios ar mokslinės literatūros, detalai nagrinėjančios šią temą, deja, nėra.

Šios darbo dalies tikslas – nustatyti kriterijus, kuriais remiantis galima būtų nustatyti, kada prekyba vertybiniais popieriais laikoma ekonomine veikla, o kada tokia veikla nelaikoma ekonomine veikla.

2.1. Įmonių akcijų įsigijimas

Prekybos perleidžiamais vertybiniais popieriais analizę pradėsime nuo veiklos, sudarančios įmonių akcijų paketų įsigijimą, analizės. Vienas pirmųjų Europos Teisingumo Teismo sprendimų, kuriuo Teismas pradėjo formuoti vieningą ETT praktiką tokios veiklos vertinimui, buvo 1991 m. birželio 20 dienos sprendimas byloje C-60/90, *Polysar Investments Netherlands BV (toliau – Polysar BV) prieš Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen (toliau – mokesčių administratorius)*.

Ginčas šioje byloje kaip tik ir kilo dėl įmonių akcijų paketo įsigijimo vertinimo. Polysar BV, holdingo kompanija, priklausanti pasaulinei Polysar įmonių grupei, turėjo ir laikė įvairių užsienio įmonių akcijas ir už tai gaudavo dividendus, tačiau nevykdė daugiau jokios apmokestinamosios veiklos. Ji teigė, kad vykdo ekonominę veiklą ir todėl turi teisę susigražinti ryšium už jai suteiktas prekes ir paslaugas sumokėtą pridėtinės vertės mokesť. Tuo tarpu mokesčių administratorius, atvirksčiai, teigė, kad tokia Polysar BV veikla nesudaro ekonominės veiklos ir todėl ji nėra laikoma apmokestinamuoju asmeniu Šeštosios direktyvos prasme, iš ko seka, kad Polysar BV neturi teisės susigražinti už jai suteiktas prekes ir paslaugas sumokėtą PVM (kaip jau buvo minėta, teisę į sumokėto pirkimo ar importo PVM atskaitą turi tik registruoti PVM mokėtojai, vykdantys savo ekonominę veiklą).

Europos Teisingumo teismo buvo klausiamas, ar holdingo kompanija, kurios veikla apsiriboja vien tik akcijų paketų dukterinėse įmonėse turėjimu ir laikymu, nevykdant daugiau jokių apmokestinamųjų sandorių, gali būti laikoma apmokestinamuoju asmeniu Šeštosios direktyvos prasme? Ar veiklos vertinimui turi reikšmės tai, kad holdingo kompanija priklauso pasaulinei įmonių grupei, kurios visos turi tą patį pavadinimą?

Visų pirma, ETT pabrėžė, kad įmonės priklausymas tarptautinei įmonių grupei, net jei jos turi bendrą pavadinimą, neturi jokios įtakos įmonės vykdomos veiklos vertinimui⁴¹. Ekonominė veikla yra objektyvaus pobūdžio ir turi būti vertinama *per se*, t.y., neturi būti atsižvelgiama nei į jos tikslus ar rezultatus, nei į ją vykdančius asmenis.

Sprendamas, ar tokia holdingo kompanijos veikla laikytina ekonomine veikla, ETT, visų pirma, aiškino šeštosios direktyvos 4 straipsnį, t.y., ekonominės veiklos sampratą.

⁴¹ Europos Teisingumo teismo 1991 m. birželio 20 d. sprendimas byloje C-60/90, *Polysar Investments Netherlands v. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, 16 punktas.

ETT, kaip jau ne vienoje byloje anksčiau, pakartojo, kad pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį, apmokestinamasis asmuo reiškia bet kokią asmenį, kuris savarankiškai vykdo ekonominę veiklą. „Ekonominė veikla“ apibūdinta to paties straipsnio 2 dalyje kaip visokia gamintojų, prekyautojų ir paslaugas teikiančių asmenų veikla, taip pat materialaus ir nematerialaus turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų. Terminas „naudojimas“ Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalies prasme bei atsižvelgiant į Bendrijos pridėtinės vertės mokesčio sistemos neutralumo principą reiškia bet kokią sandorį, nesvarbu kokia jo teisinė išraiška, kuriuo siekiama gauti pajamų tęstiniu laikotarpiu⁴².

Europos Teisingumo teismo nuomone, vien tik kitų įmonių akcijų įsigijimas ir laikymas, neįsitraukiant į tokių įmonių tiesioginį ar netiesioginį valdymą, tačiau nepažeidžiant holdingo kompanijos teisių kaip akcininkės, negali būti vertinamas kaip ekonominė veikla Šeštosios direktyvos prasme, o asmuo, įsigijęs ir turintis tokias akcijas, negali būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu. Vien tik įsigijimas įmonių akcijų paketų nereiškia turto naudojimo siekiant gauti nuolatinių pajamų tęstiniu laikotarpiu, o dividendai, gauti iš šių akcijų turėjimo, yra tik turto turėjimo nuosavybės teise rezultatas, bet ne ekonominės veiklos pajamos⁴³.

ETT pažymėjo, kad kitaip galėtų būti vertinama situacija, kai akcijų paketą turintis asmuo tiesiogiai ar netiesiogiai valdo įmones, kurių akcijų paketus yra įsigijęs⁴⁴. Tačiau šioje byloje ETT detaliau nenagrinėjo, kaip galėtų pasireikšti tiesioginis ar netiesioginis įsitraukimas į tokių įmonių valdymą ir kaip konkrečiai tai galėtų paveikti tokios veiklos vertinimą.

Pažymėtina, kad tiesioginis ar netiesioginis valdymas neturėtų būti tapatinamas su akcininkų turimomis neturtinėmis teisėmis, tokiomis kaip dalyvavimas visuotiniame akcininkų susirinkime ir balsavimas priimant sprendimus jame.

2000 m. lapkričio 14 d. sprendime byloje C-142/99, *Floridienne and Berginvest* Europos Teisingumo teismas išaiškino, kaip gali pasireikšti holdingo kompanijos tiesioginis ar netiesioginis valdymas įmonių, kurių akcijų paketus ji yra įsigijusi.

⁴² Ibid., 11 punktas.

⁴³ Ibid., 13 punktas.

⁴⁴ Ibid., 14 punktas.

Šioje byloje ginčas kilo tarp Floridienne SA (toliau – Floridienne), Berginvest SA (toliau – Berginvest) ir Belgijos valstybės. Floridienne – holdingo kompanija, vadovaujanti kompanijoms, veikiančioms chemijos, plastmasės ir žemės ūkio maisto produktų sektoriuose. Berginvest – tarpinė holdingo kompanija, vadovaujanti plastiko padalinii. Jos teigia, kad teikia savo dukterinėms įmonėms administracines, buhalterines ir informacinių technologijų paslaugas, taip pat padeda su paskolų finansavimu. Be to, tiek Berginvest, tiek Floridienne gauna dividendus už savo turimas akcijas kitose įmonėse ir palūkanas už suteiktas paskolas. Už teikiamas savo dukterinėms įmonėms administracines, buhalterines ir kitas paslaugas šios holdingo kompanijos gauna atskirą atlyginimą.

Tiek Floridienne, tiek Berginvest, teikdamos minėtas paslaugas dukterinėms įmonėms, atlieka apmokestinamuosius sandorius. Santykyje su šiais sandoriais už jiems suteiktas prekes ir paslaugas sumokėtus mokesčius vėliau jos susigrąžindavo. Tačiau Belgijos mokesčių administratorius teigė, kad tam tikros prekės ir paslaugos buvo naudojamos dividendų ir palūkanų surinkimui, veikloms, kurios, pasak mokesčių administratoriaus, yra atleistos nuo PVM, todėl atskaitoma turi būti tik proporcinga sumokėtų mokesčių dalis, kaip tai yra nurodyta Šeštojoje direktyvoje. Atsižvelgiant į tai, mokesčių administratorius į trupmenos, kuri naudojama apskaičiuojant grąžintino PVM proporciją, vardiklį įtraukė visas šių kompanijų gautas palūkanas ir dividendus.

Europos Teisingumo teismui buvo pateiktas klausimas, kaip turi būti vertinama situacija, kai holdingo kompanijos dalyvauja įmonių, iš kurių gauna dividendus už turimus akcijų paketus, valdyme? Ar visada šios pajamos turi būti išskiriamos iš trupmenos, skirtos apskaičiuoti grąžintiną PVM sumą, vardiklio?

ETT pažymėjo, kad norint atsakyti į šį klausimą, reikia, visų pirma, nustatyti, ar aptariamoms pajamos nėra už PVM taikymo srities, t.y., ar jo nėra sugeneruotos sandorių, nepakliūnančių į ekonominės veiklos sritį Šeštosios direktyvos prasme.

Iš bylos faktinių aplinkybių matyti, kad tiek Floridienne, tiek Berginvest, teikė valdymo paslaugas įmonėms, kurių akcijų paketus buvo įsigiję. Abi holdingo kompanijos laikėsi nuomonės, kad dividendai, gauti iš tokių įmonių, neturi būti laikomi pajamomis iš ekonominės veiklos, o Belgijos Vyriausybė bei Komisija, atvirkščiai, laikėsi nuomonės, kad įsitraukimas į dukterinių įmonių valdymą turi būti laikomas ekonomine veikla, pasireiškiančia turto naudojimui siekiant gauti nuolatinių pajamų dividendų forma.

Europos Teisingumo teismas savo sprendimuose nuosekliai laikosi nuostatos, kad įmonė, kurios vienintelis tikslas yra įsigyti akcijų paketus kitose įmonėse, neįsitraukiant į jos tiesioginį ar netiesioginį valdymą, nepažeidžiant jos kaip akcininkės teisių, nėra laikoma apmokestinamuoju asmeniu ir neturi teisės atskaityti už jai suteiktas prekes ir paslaugas sumokėtų mokesčių remiantis Šeštosios direktyvos 17 straipsniu⁴⁵.

Šiame darbe anksčiau minėtoje Polysar BV byloje Europos Teisingumo teismas teigė, kad kitaip turi būti vertinama situacija, kai asmuo ne tik įsigyja kitų įmonių akcijų paketų, bet ir įsitraukia į jų tiesioginį ar netiesioginį valdymą. ETT konstatavo, kad tiesioginis ar netiesioginis įsitraukimas į dukterinių įmonių valdymą turi būti laikomas ekonomine veikla Direktyvos 4 straipsnio prasme tokia apimtimi, kokia yra vykdomos transakcijos, kurios yra PVM objektas Direktyvos 2 straipsnio prasme, tokios kaip administracinių, buhalterinių ir informacinių technologijų paslaugų teikimas dukterinėms įmonėms.

Tačiau tai nereiškia, kad dividendai, gaunami iš šių įmonių laikytini pajamomis iš ekonominės veiklos. Kaip ETT pažymėjo šios bylos 20 punkte, norint konstatuoti, kad dividendai yra apmokestinamojo asmens vykdomos ekonominės veiklos pajamos, reikia įrodyti, kad jie yra priešpriešinys atlyginimas už vykdomą ekonominę veiklą, t.y., reikėtų įrodyti, kad yra tiesioginis ryšys tarp vykdomų apmokestinamųjų sandorių ir gaunamų dividendų.

Tačiau pati dividendų prigimtis ir specifiniai jų bruožai, kaip tą patvirtino ir Europos Teisingumo teismas, nelaidžia laikyti dividendų atlygiu už ekonominę veiklą:

- pirma, prielaida mokėti dividendus yra nepaskirstytojo pelno įmonėje egzistavimas ir jų mokėjimas priklauso nuo įmonės metinių rezultatų;
- antra, dividendų dydis nustatomas visuotinio tos klasės akcijų akcininkų susirinkimo;
- trečia, dividendai pagal savo prigimtį atspindi investicijų į įmonę grąžą ir yra tik turto turėjimo nuosavybės teise rezultatas⁴⁶.

Dividendų dydis dalinai priklauso nuo nežinomų faktorių, o ir galimybė gauti dividendus yra grynai akcijų turėjimo pasekmė. Tiesioginio ryšio tarp dividendų gavimo

⁴⁵ Europos Teisingumo teismo 2000 m. lapkričio 14 d. sprendimas byloje C-142/99, *Floriđiene and Berginvest*, 17 punktas.

⁴⁶ *Ibid.*, 22 punktas.

ir asmens vykdomų apmokestinamųjų sandorių, kuris, kaip buvo minėta, yra būtinas norint konstatuoti, kad dividendai yra atlyginimas už apmokestinamajam asmeniui suteiktas prekes ar paslaugas, nėra.

Vadinasi, dividendai negali būti laikomi ekonominės veiklos rezultatu net jei asmuo ir teikia apmokestinamąsias paslaugas įmonei, kurios akcijų paketą turi ir kuri moka dividendus jai paslaugas teikiančiam asmeniui. Tą Europos Teisingumo teismas taip pat patvirtino sprendime byloje C-333/91, *Satam SA prieš Ministre charge du Budget*⁴⁷, kurioje Teismas taip pat pažymėjo, kad dividendai negali būti įtraukti į trupmeną, naudojamą apskaičiuoti grąžintiną sumokėto pirkimo ar importo PVM sumą, kadangi jie nėra ekonominės veiklos rezultatas.

Kaip situacija būtų vertinama tuo atveju, jeigu asmuo, turintis kitoje įmonėje akcijų paketą, gaunantis dividendus už turimas akcijas, taip pat yra išitraukęs į tokios įmonės tiesioginį ar netiesioginį valdymą, tačiau nevykdo jokių PVM apmokestinamų sandorių (neteikia dukterinei įmonei nei valdymo, nei administracinių, nei jokių kitų paslaugų)?

Šiuo atveju reikia prisiminti, kad pagal Europos Teisingumo teismo praktiką, pagal kurią asmuo, turintis kitos įmonės akcijų paketą bei išitraukęs į jos tiesioginį ar netiesioginį valdymą, laikomas vykdančiu ekonominę veiklą tokia apimtimi, kokia vykdomi PVM apmokestinami sandoriai. Taigi, jeigu asmuo, net ir turintis kitos įmonės akcijų, nevykdo jokių PVM apmokestinamų sandorių, tokia jo veikla negali būti laikoma ekonomine veikla, o jis negali būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu.

Tą patvirtino ir Europos Teisingumo teismas 2001 m. liepos 12 dienos sprendime byloje C-102/00, *Welthgrove*, kur konstatavo, kad vien tik išitraukimas holdingo kompanijos į dukterinių įmonių valdymą nevykdant jokių PVM apmokestinamų sandorių negali būti laikomas ekonomine veikla Šeštosios direktyvos prasme⁴⁸.

⁴⁷ Europos Teisingumo teismo 1993 m. birželio 22 d. sprendimas byloje C-333/91, *Sofitam v. Ministre charge du Budget*.

⁴⁸ Europos Teisingumo teismas 2001 m. liepos 12 dienos sprendimas byloje C-102/00, *Welthgrove*, 17 punktas.

2.2. Įmonių akcijų pardavimas

Įmonių akcijų pardavimo vertinimas bus pradedamas nuo Europos Teisingumo teismo sprendimo, kuriame Teismas kaip tik ir aiškino tokios veiklos pripažinimo ekonomine veikla galimybes.

Europos Teisingumo teismas 1996 m. birželio 20 d. priėmė sprendimą byloje C-155/94, *Wellcome Trust Ltd (toliau – Wellcome Trust) prieš Commisioners of Customs & Excise (toliau – mokesčių administratorius)*.

Wellcome Trust buvo patikėta valdyti visas turėtas Wellcome Foundation Ltd akcijas, o visas iš to gautas pajamas naudoti žmonių ir gyvūnų medicinos tyrimams bei medicinos istorijos studijoms.

Patikėtinis 1992 m. organizavo antrąjį akcijų pardavimą (angl. – *Second Share Sale*). Kadangi antrasis akcijų pardavimas buvo per didelis, kad jį vykdyti įprastu, viešo pasirašymo, būdu (angl. – *public subscription*), buvo nuspręsta naudoti „knygos sudarymo“⁴⁹ (angl. – „*bookbuilding*“) metodą. Šis metodas apėmė ilgą planavimo periodą ir didelius mokesčius už paslaugas teisininkams, finansų patarėjams ir viešųjų ryšių ekspertams, kurių įtraukimas buvo būtinas norint įvykdyti šią transakciją. Per šį akcijų pardavimą buvo parduota 288 milijonai akcijų, iš kurių 33 % buvo parduota pirkėjams ne iš valstybių Bendrijos narių. Šio akcijų pardavimo tikslas buvo padidinti turimus pinigų fondus, norint juos perinvestuoti siekiant labiau diversifikuoti portfelį.

Wellcome Trust, remiantis Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 3 dalies c punktu, pateikė prašymą gražinti pirkimo PVM, sumokėtą apmokant išlaidas, patirtas ruošiantis antrajam akcijų pardavimui, kurį Wellcome Trust laiko ekonomine veikla Šeštosios direktyvos prasme. Ši suma atitinka 33 % visų sumokėtų mokesčių patiriant išlaidas ir proporcinga akcijoms, parduotoms asmenims, esantiems už Bendrijos ribų.

Mokesčių administratorius atmetė tokį Wellcome Trust prašymą motyvuodamas tuo, kad akcijos ir kiti vertybiniai popieriai buvo laikomi labdaringais tikslais, o disponavimais jais nebuvo daromas vykdant ar remiant bet koki verslą, vykdomą Wellcome Trust, bet vykdant normalų investicijų valdymą siekiant finansuoti labdaringą

⁴⁹ Aukciono forma, kurio metu potencialūs investuotojai gali priimti pasiūlymą įsigyti akcijų per nustatytą periodą, kurio pabaigoje fiksuojamas pasiūlymo dydis ir kaina atsižvelgiant į paklausą.

veiklą. Taigi ir mokesčių sumos, sumokėtos atsiskaitant už Wellcome Trust suteiktas paslaugas rengiant antrąjį akcijų pardavimą, negali būti laikomos kaip pirkimo PVM, todėl ir negali būti atskaitytos.

Europos Teisingumo teismo buvo klausama, ar ekonominė veikla apima akcijų ar kitų vertybinių popierių pardavimą asmens, kuris nėra profesionalus makleris? Taip pat, ar pasikartojantis akcijų pardavimas asmens, kuris nėra profesionalus makleris, dideliame skaičiui pirkėjų tą pačią dieną, įskaitant sudėtingą pasiruošimą per ilgą laikotarpį, gali būti laikomas ekonomine veikla?

Visų pirma, ETT pažymėjo, jog tai, kad asmuo neturi profesionalaus maklerio statuso, nereiškia, kad jo vykdomas vertybinių popierių įsigijimas ir pardavimas negali tam tikrais atvejais būti vertinamas kaip ekonominė veikla Šeštosios direktyvos 4 straipsnio prasme⁵⁰. Vadinasi, vertinimui, ar asmens vykdomas vertybinių popierių pirkimas ir pardavimas laikomas ekonomine veikla, ar ne, neturi įtakos šio asmens nei profesinės žinios, nei patirtis, t.y., vertinama tik pati veikla savaime.

Vien tik kitų įmonių akcijų įsigijimas ir jų turėjimas, neįsitraukiant į įmonės, kurios akcijos įsigyjamos, tiesioginį ar netiesioginį valdymą, negali būti savaime vertinamas kaip ekonominė veikla. Atsižvelgdamas į tai ETT daro išvadą, kad taip pat turi būti vertinamas ir tokių akcijų pardavimas⁵¹.

Vis dėl to, tam tikrais atvejais Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktyje nurodyti sandoriai dėl akcijų ir kitų vertybinių popierių gali patekti į PVM apmokestinimo sritį. Pavyzdžiui, tokia veikla galėtų būti laikoma komercinė prekyba vertybiniais popieriais. Tačiau plačiau komercinės prekybos vertybiniais popieriais ETT šioje byloje nenagrinėja.

Taip pat ETT šioje byloje pabrėžė, kad nei akcijų pardavimo dydis, nei konsultacinių įmonių įtraukimas į šią veiklą negali būti kriterijais siekiant atskirti privataus investuotojo veiklą, kuri nepatenka į Šeštosios direktyvos taikymo sritį, nuo profesionalaus investuotojo veiklos, kurio vykdomi sandoriai sudaro ekonominę veiklą.

⁵⁰ Europos Teisingumo teismo 1996 m. birželio 20 d. sprendimas byloje C-155/94, *Wellcome Trust Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise*, 31 punktas.

⁵¹ *Ibid.*, 33 punktas.

Kalbant apie įmonių akcijų pardavimą, verta paminėti ir ETT 1995 m. balandžio 6 d. sprendimą byloje C-4/94, *BLP Group (toliau – BLP) prieš Commissioners of Customs & Excise (toliau – mokesčių administratorius)*.

BLP yra valdymo/holdingo kompanija, teikianti paslaugas grupei prekybos įmonių. Iš bylos faktinių aplinkybių matyti, kad BLP pateko sunkią finansinę padėtį. BLP direktorius nusprendė parduoti turimas kitos įmonės akcijas, kad galėtų įvykdyti savo skolinius įsipareigojimus kreditoriams.

Pardavimo procese BLP naudojosį teisininkų, finansininkų paslaugomis, už kurių paslaugas atsiskaitydama sumokėjo tam tikrą sumą PVM. BLP norėjo atskaityti šią sumokėtą PVM sumą kaip pirkimo PVM, tačiau mokesčių administratorius neleido to padaryti.

Europos Teisingumo teismo buvo klausama, kaip turi būti vertinama tokia situacija, kai apmokestinamasis asmuo naudoja prekes ir paslaugas savo vykdomai ekonominei neapmokestinamai PVM veiklai turint tikslą gauti pajamų, kad galėtų apmokėti savo skolinius įsipareigojimus.

Visų pirma, reikia prisiminti, kad bendroji PVM sistema turi užtikrinti, kad visos ekonominės veiklos, nesvarbu koks jų tikslas ar rezultatas, būtų apmokestinamos neutraliai. Vadinasi, asmens, vykdančio turimų kitos įmonės akcijų pardavimą, veikla turi būti vertinama pati savaime, neatsižvelgiant į jos vykdymo tikslus ar rezultatus.

Be to, kaip buvo minėta Wellcome Trust byloje, kadangi paprastas akcijų įsigijimas, neįsitraukiant į įmonės, kurios akcijos įsigyjamos, tiesioginį ar netiesioginį valdymą, paprastai nelaikomas ekonomine veikla, todėl taip pat turi būti vertinamas ir akcijų pardavimas.

Kadangi vertinant, ar veikla laikytina ekonomine veikla, ar ne, negalima atsižvelgti į jos tikslus ar rezultatus, tai vykdomą įmonės akcijų pardavimą turint tikslą gautus pinigus panaudoti įmonės apmokestinamiesiems sandoriams vykdyti, turime vertinti tik kaip paprastą akcijų pardavimą, t.y., tai nelaikoma ekonomine veikla.

Tą patvirtino ir ETT, pasakęs, jog Šeštosios direktyvos 17 straipsnis turi būti interpretuojamas taip, kad už apmokestinamojo asmens kitam apmokestinamajam asmeniui teikiamas paslaugas, kuris jas naudoja savo veiklai, kuri nėra apmokestinama

PVM, sumokėtas PVM negali būti atskaitytas kaip pirkimo PVM, net jei tokio sandorio galutinis tikslas yra vykdyti PVM apmokestinamus sandorius⁵².

2.3. Įmonių akcijų išleidimas

Kai įmonėms vykdant ar plečiant savo veiklą prireikia pinigų, jos gali pasirinkti, ar skolintis iš bankų ar kitų finansinių institucijų, ar pritraukti reikiamą įmonės veiklai kapitalą išleidžiant naują akcijų emisiją.

Pastarasis atvejis ir bus nagrinėjamas šiame darbo poskyryje. Naujos akcijų emisijos formavimas ir išleidimas į apyvertą yra sudėtingas procesas, todėl įmonės, norėdamos tinkamai ir greitai tai atlikti, naudojasi įvairių finansinių, teisinių įmonių paslaugomis, už kurių paslaugas atsiskaitydamos kartu sumoka ir tam tikrą sumą PVM.

Kyla klausimas, ar naujos akcijų emisijos išleidimas laikomas ekonomine veikla? Ar galima atskaityti PVM, sumokėtą už išlaidas, patirtas ruošiantis išleisti naują akcijų emisiją.

2005 m. gegužės 26 dieną Europos Teisingumo teismas priėmė sprendimą byloje C-465/03, *Kretztechnik AG (toliau – Kretztechnik)*.

Austrijoje įsteigtos bendrovės „Kretztechnik“ visuotinis akcininkų susirinkimas nusprendė padidinti įstatinį kapitalą nuo 10 mln. eurų iki 12,5 mln. eurų. Kad būtų surinktas šiam padidinimui reikalingas kapitalas, bendrovė paprašė leidimo prekiauti jos akcijomis Frankfurto biržoje. Bendrovė padidino savo kapitalą išleisdama naują akcijų emisiją.

Ruošianti naujos akcijų emisijos išleidimui, Kretztechnik naudojosi konsultacinių firmų paslaugomis, ryšyje su kuriomis ji sumokėjo tam tikrą sumą PVM, kuri tikėjosi vėliau atskaityti. Tačiau, mokesčių administratoriaus nuomone, akcijų išleidimas nėra apmokestinamas PVM, todėl ši bendrovė neturi teisės atskaityti PVM.

Taigi, ETT buvo pateikti tokie prejudiciniai klausimai:

- ar akcinės bendrovės pirmasis viešas akcijų platinimas per biržą naujiems akcininkams, kurie sumoka emisijos kainą, laikytinas atlygintinu paslaugų teikimu Šeštosios direktyvos prasme?

⁵² Europos Teisingumo teismo 1995 m. balandžio 6 d. sprendimas byloje C-4/94, *BLP Group prieš Commissioners of Customs & Excise*, 28 punktas.

- ar galima atskaityti pirkimo PVM, jeigu paslaugos, kurių atžvilgiu reikalaujama atskaitymo (reklama, išlaidos agentui ir teisinės bei techninės konsultacijos), buvo naudojamos bendrovės apmokestinamiesiems sandoriams sudaryti?

Visų pirma, ETT konstatavo, kad vertinant, ar naujos akcijų emisijos išleidimas gali būti laikomas ekonominė veikla, neturi reikšmės, ar bendrovės, išleidžiančios naują akcijų emisiją, akcijomis yra prekiaujama biržoje, ar jos akcijomis biržoje neprekiuojama, ar bendrovė norinti pirmą kartą viešai platinti akcijas per biržą⁵³.

ETT šią bylą susiejo su 2003 m. birželio 26 dienos sprendimu byloje C-442/01, *KapHag*. Šioje byloje buvo keliamas klausimas, ar naujo partnerio priėmimas į partnerystę už tam tikrą piniginę kompensaciją gali būti laikomas paslaugų teikimu už atlygį Šeštosios direktyvos prasme. Teismo nuomone, šie du atvejai (naujos akcijų emisijos išleidimas ir partnerio į partnerystę priėmimas) turi būti vertinami vienodai.

Naujo partnerio į partnerystę priėmimas, sumokant tam tikrą piniginę kompensaciją, vertintinas kaip dalies partnerystės nuosavybės dalių (kaip akcijų) nuosavybės teisės perleidimas naujam partneriui. Kadangi paprastas akcijų pardavimas nelaikomas ekonomine veikla, taip pat turi būti vertinamas ir akcijų perleidimas. Taigi, naujo partnerio į partnerystę priėmimas, sumokant piniginę kompensaciją, nelaikomas ekonomine veikla Šeštosios direktyvos prasme. Šios veiklos vertinimui nesvarbu, ar laikysime, kad atskiri partneriai naujam partneriui perleidžia tam tikrą dalį savo turimų nuosavybės dalių, ar pati partnerystė kaip juridinis asmuo. Bet kuriuo atveju, tokia veikla nelaikoma ekonomine veikla.

Remdamasis ką tik paminėtu sprendimu, ETT nusprendė, kad taip pat turi būti vertinama situacija su naujos akcijų emisijos išleidimu siekiant padidinti kapitalą, t.y. akcijų emisija nėra nei prekių tiekimas, nei paslaugų teikimas už atlygį Šeštosios direktyvos prasme, nesvarbu, ar jis sudaromas vykdant pirmąjį viešą bendrovės akcijų platinimą per biržą, ar ne.

Išleisdama naujas akcijas bendrovė siekia padidinti kapitalą ir pripažįsta naujų akcininkų nuosavybės teisę į dalį taip padidinto kapitalo. Bendrovės požiūriu, tai kapitalo

⁵³ Europos Teisingumo teismo 2005 m. gegužės 26 d. sprendimas byloje C-465/03, *Kretztechnik AG*, 21 punktas.

įgijimas, o ne paslaugų teikimas. Akcininko požiūriu, tai investicija, o ne už kažkokią paslaugą ar prekę mokamas atlyginimas.

Kitas klausimas, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 ir 2 dalys suteikia teisę atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą už su akcijų išleidimu susijusias prekes ir paslaugas.

ETT konstatavo, kad Šeštosios direktyvos 17 – 20 straipsniuose nustatyta teisė į atskaitą yra sudėtinė PVM mechanizmo dalis ir iš principo negali būti ribojama. Bendroji PVM sistema užtikrina visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus, su sąlyga, kad šiai veiklai iš principo būtų taikomas PVM, t.y. tarp pirkimo sandorių ir pardavimo sandorių, kurie suteikia teisę į atskaitymą, turi būti tiesioginis ir akivaizdus ryšys. Todėl teisė atskaityti prekių ar paslaugų pirkimo PVM atsiranda su sąlyga, kad jų įsigijimo išlaidos buvo įtrauktos į apmokestinamųjų pardavimo sandorių, kurie suteikia teisę į atskaitymą, kainą⁵⁴.

ETT pripažįsta, kad, viena vertus, akcijų išleidimas nėra į Šeštosios direktyvos taikymo sritį patenkantis sandoris, o kita vertus, Kretztechnik jį atliko siekdama padidinti savo kapitalą ir pagerinti savo ūkinę veiklą. Šios bendrovės išlaidos paslaugoms, susijusioms su įstatinio kapitalo padidinimu, sudaro jos produktų kainos dalį. Šios paslaugos turi tiesioginį ir akivaizdų ryšį su visa apmokestinamojo asmens veikla.

Darytina išvada, kad pagal Šeštąją direktyvą, bendrovė turi teisę atskaityti visą pirkimo PVM, kuris susikaupė jai įsigyjant įvairių paslaugų, susijusių su jos vykdytu naujos akcijų emisijos išleidimu, jeigu jos visi sandoriai, kuriuos ji sudaro vykdydama savo ekonominę veiklą, yra apmokestinamieji. Jei bendrovė tuo pat metu sudaro ir sandorių, kuriems tenkantis PVM gali būti atskaitomas, ir sandorius, kuriems tenkantis PVM negali būti atskaitomas, tai ji gali atskaityti pirmiesiems sandoriams priskirtiną proporcingą PVM dalį.

2.4. Komercinė prekyba vertybiniais popieriais

Remiantis Europos Teisingumo teismo suformuota praktika, paprastas investicinių vienetų įsigijimas ir turėjimas neturėtų būti laikomas ekonomine veikla Šeštosios direktyvos prasme. Paprasčiausias kitų bendrovių akcijų įsigijimas nėra turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų, nes iš šio akcijų turėjimo gauti dividendai yra

⁵⁴ Ibid., 35 punktas.

paprasciausiai nuosavybės turėjimo rezultatas, o ne ekonominės veiklos, numatytos toje pačioje direktyvoje, padarinys. Todėl, jei tokia veikla savaime nėra ekonominė veikla minėtos direktyvos prasme, taip pat yra ir su šių akcijų pardavimu.

Taip pat paprastas kitų perleidžiamų vertybinių popierių įsigijimas ir pardavimas negali būti laikomas turto naudojimu siekiant gauti nuolatinių pajamų, nes vienintelis atlygis už šiuos sandorius yra galimas pelnas iš šių vertybinių popierių pardavimo⁵⁵.

Tačiau iš Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies d punkto 5 papunkčio išplaukia, kad šiame papunktyje nurodyti sandoriai su vertybiniais popieriais gali būti laikomi ekonomine veikla⁵⁶. Tai sandoriai, kuriais siekiama gauti nuolatinių pajamų ir kurie perauga paprastą vertybinių popierių įsigijimą ir pardavimą, tokie kaip sandoriai, sudaromi turint tikslą vykdyti komercinę prekybą vertybiniais popieriais⁵⁷.

Kaip pavyzdį galima pateikti 2004 spalio 21 d. Europos Teisingumo teismo sprendimą byloje C-8/03, *BBL*. ETT konstatavo, kad iš 1985 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyvos 85/611/EEB dėl įstatymų ir kitų teisės aktų, susijusių su kolektyvinio investavimo į perleidžiamus vertybinius popierius subjektais (KIAVPS), derinimo⁵⁸ 1 straipsnio 2 dalies išplaukia, kad investicinių kintamo kapitalo bendrovių (toliau – IKKB) sudaromi sandoriai yra iš visuomenės pritraukto kapitalo investavimas į perleidžiamus vertybinius popierius. Iš tiesų iš pasirašančiųjų asmenų suteikto kapitalo, perkant investicinius vienetus, IKKB pasirašančiųjų asmenų naudai ir už atlyginimą sudaro ir valdo perleidžiamų vertybinių popierių portfelius. Tokia IKKB veikla perauga paprastą vertybinių popierių įsigijimą ir pardavimą, ja siekiama gauti nuolatinių pajamų, todėl ji yra laikoma ekonomine veikla Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalies prasme⁵⁹.

Pažymėtina, kad ne tik profesionalūs investuotojai gali būti pripažinti vykdančiais minėto pobūdžio ekonominę veiklą. Kaip jau buvo minėta šiame darbe, Europos Teisingumo teismas sprendime byloje *Wellcome Trust* pažymėjo, kad asmens vykdomos veiklos vertinimui neturi jokios reikšmės pats ją vykdančias asmuo, jo žinios ar patirtis.

⁵⁵ Europos Teisingumo teismo 2004 m. balandžio 29 d. sprendimas byloje C-77/01, *EDM*, 58 punktas.

⁵⁶ Tokią išvadą darome žinodami, kad šiame Šeštosios direktyvos straipsnyje yra nurodyti sandoriai, kurie nors ir laikomi ekonomine veikla, tačiau jie nėra apmokestinami PVM, t.y., patenka į PVM apmokestinimo išimčių sąrašą.

⁵⁷ Europos Teisingumo teismo 2004 m. balandžio 29 d. sprendimas byloje C-77/01, *EDM*, 59 punktas.

⁵⁸ OL, 1985 L 375, p. 3 – 18.

⁵⁹ Europos Teisingumo teismo 2004 m. spalio 21 d. sprendimas byloje C-8/03, *BBL*, 43 punktas.

Vadinasi, visiškai nesvarbu, ar komercinę prekybą vertybiniais popieriais vykdo profesionalus makleris, ar privatus investuotojas, jų veikla vertinama vienodai ir taip pat vienodai gali arba negali būti pripažinta ekonomine veikla.

Remiantis minėtu ETT sprendimu BBL byloje, komercinę prekybą perleidžiamais vertybiniais popieriais galima apibūdinti kaip asmenų veiklą, kuri perauga paprastą perleidžiamų vertybinių popierių įsigijimą ir pardavimą, t.y., asmenys, nuolat sudarydami vertybinių popierių pirkimo – pardavimo sandorius, siekia gauti nuolatinių pajamų ne iš dividendų ar palūkanų, mokamų už vertybinių popierių turėjimą, bet iš paties šių vertybinių popierių pirkimo – pardavimo.

2.5. Prekyba obligacijomis

Obligacijos, kaip ir įmonių akcijos, laikomos perleidžiamais vertybiniais popieriais.

Kalbant apie prekybą obligacijomis kaip ekonominę veiklą, reikia, visų pirma, prisiminti Europos Teisingumo teismo išsakytą nuomonę 2004 m. balandžio 29 d. sprendime byloje C-77/01, *EDM*. ETT, vertindamas prekybą įmonių akcijomis, konstatavo, kad taip pat paprastas kitų perleidžiamų vertybinių popierių įsigijimas ir pardavimas negali būti laikomas turto naudojimu siekiant gauti nuolatinių pajamų, nes vienintelis atlygis už šiuos sandorius yra galimas pelnas iš šių vertybinių popierių pardavimo⁶⁰.

Taigi, prekyba obligacijomis nėra išskiriama iš prekybos kitais perleidžiamais vertybiniais popieriais ir turi būti vertinama atsižvelgiant į tuos pačius kriterijus. Vadinasi, paprastas obligacijų įsigijimas, turėjimas ar pardavimas neturi būti pats savaime laikomas ekonomine veikla.

Galima tik paminėti 1997 m. vasario 6 d. Europos Teisingumo teismo sprendimą byloje C-80/95, *Harnas & Helm CV prieš Staatssecretaris van Financiën*. Šioje byloje Teismo buvo klausama, ar gali vien tik obligacijų įsigijimas ir laikymas, gaunant iš to pajamas, būti laikomas ekonomine veikla Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalies prasme, jei tokia veikla nėra susijusi su jokia tokio asmens vykdoma veikla?

ETT pritarė Olandijos vyriausybės išsakytai nuomonei, kad obligacijų įsigijimas ir laikymas turi būti vertinamas kaip investicijų forma, kuri yra ne kas kita, kaip

⁶⁰ Europos Teisingumo teismo 2004 m. balandžio 29 d. sprendimas byloje C-77/01, *EDM*, 58 punktas.

paprasčiausias turto valdymas. Kadangi obligacijų palūkanos gaunamos vien tik už jų turėjimą nuosavybės teise, todėl jos negali būti laikomos ekonominės veiklos pajamomis Šeštosios direktyvos prasme.

IŠVADOS

1. Ekonominės veiklos sąvokos analizė parodė, kad ekonominė veikla yra objektyvaus pobūdžio ir ji turi būti vertinama pati savaime, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus. Taip pat ekonominė veikla vertinama neatsižvelgiant į ją vykdančią asmenį. Mokesčių administratorius taip pat negali vertinti apmokestinamojo asmens veiklos atsižvelgdamas į kito apmokestinamojo asmens, kuris yra toje pačioje sandorių grandinėje, veiklos tikslus, apie kuriuos pirmasis nežino ir negali žinoti. Taip pat ir tai, kad sandoris vykdomas tik norint įgyti mokesčią pranašumą, neturi jokios reikšmės vertinant, ar jis gali būti laikomas ekonomine veikla.

Be to, ekonominės veiklos sąvokos analizė parodė, kad ekonomine veikla gali būti laikomi ir parengiamieji ekonominei veiklai vykdyti darbai, o juos vykdančias asmenys – apmokestinamaisiais asmenimis.

2. Galima išskirti 2 ekonominės veiklos požymius:

- Atlygintinumas. Veikla, kuri nors ir atitinka kitus ekonominės veiklos požymius, tačiau kurią vykdydami asmenys neturi ketinimų gauti kokių nors pajamų, negali būti laikoma ekonomine veikla. Pažymėtina, kad tarp prekių ar paslaugų tiekimo ir atlygio turi būti priežastinis ryšys. Be to, atlygį turi būti įmanoma išreikšti pinigais
- Tęstinumas. Veiklą vykdančias asmenys turi turėti tikslą veiklą vykdyti nuolat ir siekti iš jos gauti pajamų. Atsitiktiniai sandoriai nelaikomi ekonomine veikla, o juos vykdančias asmenys – apmokestinamaisiais asmenimis.

3. Įmonių akcijų įsigijimas ir laikymas, neįsitraukiant į tokių įmonių tiesioginį ar netiesioginį valdymą, negali būti vertinamas kaip ekonominė veikla Šeštosios direktyvos prasme, o asmuo, įsigijęs ir turintis tokias akcijas, negali būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu. Tiesioginis ar netiesioginis įsitraukimas į dukterinių įmonių valdymą turi būti laikomas ekonomine veikla Direktyvos 4 straipsnio prasme tokia apimtimi, kokia yra vykdomos transakcijos, kurios yra PVM objektas Direktyvos 2 straipsnio prasme, tokios kaip administracinių, buhalterinių ir informacinių technologijų paslaugų teikimas dukterinėms įmonėms.

Dividendai, gauti iš įmonių akcijų turėjimo, jokių atvejų negali būti traktuojami kaip pajamos iš asmens vykdomos ekonominės veiklos. Jie yra tik turto turėjimo nuosavybės teise rezultatas, bet ne ekonominės veiklos pajamos. Tiesioginio ryšio

tarp dividendų gavimo ir asmens vykdomų apmokestinamųjų sandorių, kuris, kaip buvo minėta, yra būtinas norint konstatuoti, kad dividendai yra atlyginimas už apmokestinamajam asmeniui suteiktas prekes ar paslaugas, nėra.

Akcijų pardavimas turi būti vertinamas taip pat, kaip ir įsigijimas, t.y., pats savaime jis nelaikomas ekonomine veikla. Naujos akcijų emisijos išleidimas taip pat nelaikomas ekonomine veikla Šeštosios direktyvos prasme, nesvarbu, ar jis sudaromas vykdant pirmąjį viešą bendrovės akcijų platinimą per biržą, ar ne.

4. Komercinė prekyba perleidžiamais vertybiniais popieriais laikoma ekonomine veikla Šeštosios direktyvos prasme, kad ir kas tokia veikla užsiimtų. Komercinę prekybą perleidžiamais vertybiniais popieriais galima apibūdinti kaip tokią asmenų veiklą, kuri perauga paprastą perleidžiamų vertybinių popierių įsigijimą ir pardavimą, t.y., asmenys, nuolat sudarydami vertybinių popierių pirkimo – pardavimo sandorius, siekia gauti nuolatinių pajamų ne iš už tuos vertybinius popierius mokamų dividendų ar palūkanų, ar iš jų vertės padidėjimo per ilgą laikotarpį, bet iš paties šių vertybinių popierių pirkimo – pardavimo.
5. Prekyba obligacijomis nėra išskiriama iš prekybos kitais perleidžiamais vertybiniais popieriais ir turi būti vertinama atsižvelgiant į tuos pačius kriterijus, taikomus vertinant, ar prekyba įmonių akcijomis laikoma ekonomine veikla. T.y., pats obligacijų įsigijimas, turėjimas, pardavimas bei perleidimas negali būti laikomas ekonomine veikla. Ekonominė veikla galima laikyti tik komercinę prekybą obligacijomis.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. Teisės aktai:

1.1. Tarptautinės sutartys:

- 1) 1957 m. kovo 25 d. Europos Ekonominės Bendrijos sutartis (Valstybės žinios, 2004, Nr. 2-2).

1.2. Europos Sąjungos teisės aktai:

- 1) 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva Nr. 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL, 2006 L 347, p. 1 – 118);
- 2) 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva Nr. 91/680/EEB papildanti bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičianti Direktyvą 77/388/EEB siekiant panaikinti fiskalines sienas (OL, 1991 L 376, p. 1 – 19);
- 3) 1985 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva Nr. 85/611/EEB dėl įstatymų ir kitų teisės aktų, susijusių su kolektyvinio investavimo į perleidžiamus vertybinius popierius subjektais (KIAVPS), derinimo (OL, 1985 L 375, p. 3 – 18);
- 4) 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva Nr. 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymo derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL, 1977 L 145, p. 1 – 40);
- 5) 1967 m. balandžio 11 d. Pirmoji Tarybos direktyva Nr. 67/227/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymo derinimo (OL, 1967 71, p. 1301 – 1303);
- 6) 1967 m. balandžio 11 d. Antroji Tarybos direktyva Nr. 67/228/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymo derinimo – bendrosios PVM sistemos taikymo struktūra ir procedūros (OL, 1967 71, p. 1303 – 1312).

1.3. Nacionaliniai teisės aktai:

- 1) Lietuvos Respublikos Konstitucija (Valstybės žinios, 1992, Nr. 33-1014);
- 2) Lietuvos Respublikos finansinių priemonių rinkų įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės žinios, 2007-02-08, Nr. 17-627);
- 3) Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085);
- 4) Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271);

- 5) Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės žinios, 2000, Nr. 74-2262);
- 6) Lietuvos Respublikos pridėtosios vertės mokesčio įstatymas (Valstybės žinios, 1994, Nr. 3-40);

2. Specialioji literatūra:

- 1) *Dabartinės lietuvių kalbos žodynas*. IV leidimas. Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas, 2000;
- 2) EBRILL, L., et al. The Allure of the Value-Added Tax. *Finance and Development* [interaktyvus]. 2002, Volume 39, Number 3 [žiūrėta 2008-03-12]. Prieiga per internetą: <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2002/06/ebrill.htm>>;
- 3) EBRILL, L., et al. *The Modern VAT*. Washington D.C.: International Monetary Fund, 2001;
- 4) GAVELIS, V., et al. *Mikroekonomika: vadovėlis*. Vilnius: Enciklopedija, 2000;
- 5) GRIKIENIS, R., et al. *Europos Sąjunga: enciklopedinis žinynas*. Vilnius: Eugrimas, 1999;
- 6) BUTKEVIČIŪTĖ E. *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija, 2003;
- 7) MARCIJONAS, A.; PAULAUSKAS, A. Ekonominės veiklos definicija mokesčių teisėje. *Teisė*, 2007, nr. 62;
- 8) MARCIJONAS, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003;
- 9) THURONYI, V. (editor). *Tax Law Design and Drafting*. Volume 1 [interaktyvus]. 1996 [žiūrėta 2008-03-12]. Prieiga per internetą: <<http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/>>.

3. Teismų praktika:

3.1. Europos Teisingumo teismo sprendimai:

- 1) Europos Teisingumo teismo 2008 m. kovo 13 d. sprendimas byloje C-437/06, *Securenta*;
- 2) Europos Teisingumo teismo 2007 m. spalio 18 d. sprendimas byloje C-355/06, *Van der Steen*;
- 3) Europos Teisingumo teismo 2006 m. vasario 21 d. sprendimas byloje C-255/02, *Halifax and other* (2006), ECR I-1609;
- 4) Europos Teisingumo teismo 2006 m. sausio 12 d. sprendimas byloje C-354/03, *Optigen and others* (2006), ECR I-483;

- 5) Europos Teisingumo teismo 2005 m. gegužės 26 d. sprendimas byloje C-465/03, *Kretztechnik* (2005), ECR I-4357;
- 6) Europos Teisingumo teismo 2005 m. kovo 3 d. sprendimas byloje C-32/03, *Fini H* (2005), ECR I-1599;
- 7) Europos Teisingumo teismo 2004 m. spalio 21 d. sprendimas byloje C-8/03, *BBL* (2004), ECR I-10157;
- 8) Europos Teisingumo teismo 2004 m. balandžio 29 d. sprendimas byloje C-77/01, *EDM* (2004), ECR I-4295;
- 9) Europos Teisingumo teismo 2003 m. birželio 26 d. sprendimas byloje C-442/01, *KapHag* (2003), ECR I-6851;
- 10) Europos Teisingumo teismo 2001 m. lapkričio 20 d. sprendimas byloje C-268/99, *Jany and others* (2001), ECR I-8615;
- 11) Europos Teisingumo teismo 2001 m. liepos 12 d. sprendimas byloje C-102/00, *Welthgrove* (2001), ECR I-5679;
- 12) Europos Teisingumo teismo 2000 m. lapkričio 14 d. sprendimas byloje C-142/99, *Floridienne and Berginvest* (2000), ECR I-9567;
- 13) Europos Teisingumo teismo 2000 m. birželio 8 d. sprendimas byloje C-400/98, *Breitsohl* (2000), ECR I-4321;
- 14) Europos Teisingumo teismo 1997 m. vasario 6 d. sprendimas byloje C-80/95, *Harnas & Helm / Staatssecretaris van Financien* (1997), ECR I-745;
- 15) Europos Teisingumo teismo 1996 m. liepos 11 d. sprendimas byloje C-306/94, *Régie dauphinoise* (1996), ECR I-3695;
- 16) Europos Teisingumo teismo 1996 m. birželio 20 d. sprendimas byloje C-155/94, *Wellcome Trust / Commissioners of Customs & Excise* (1996), ECR I-3013;
- 17) Europos Teisingumo teismo 1995 m. balandžio 6 d. sprendimas byloje C-4/94, *BLP Group / Commissioners of Customs & Excise* (1995), ECR I-983;
- 18) Europos Teisingumo teismo 1994 m. kovo 3 d. sprendimas byloje C-16/93, *Tolsma / Inspecteur der Omzetbelasting* (1994), ECR I-743;
- 19) Europos Teisingumo teismo 1993 m. birželio 22 d. sprendimas byloje C-333/91, *Sofitam / Ministre charge du Budget* (1993), ECR I-3513;
- 20) Europos Teisingumo teismo 1991 m. liepos 25 d. sprendimas byloje C-202/90, *Ayuntamiento de Sevilla / Recaudadores de las Zonas primera y segunda* (1991), ECR I-4247;

- 21) Europos Teisingumo teismo 1991 m. birželio 20 d. sprendimas byloje C-60/90, *Polysar Investments Neherlands / Inspectour der Invoerrechten en Accijnzen* (1991), ECR I-3111.

3.2. Lietuvos teismų praktika:

- 1) Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2008 m. sausio 18 d. sprendimas byloje Nr. A-756-76/2008;
- 2) Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2005 m. kovo 10 d. sprendimas byloje Nr. A8-274-05.

4. *Travaux préparatoires*:

- 1) Europos Komisija. *How VAT works* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2007-12-07]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/index_en.htm>;
- 2) Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos. *Fiziniam asmeniui dėl PVM* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2008-03-12]. Prieiga per internetą: <www.vmi.lt>;
- 3) Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos. *Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio komentaras* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2007-12-12]. Prieiga per internetą: <<http://mic.vmi.lt/filedownload.do?id=1000004654>>.

5. Interneto svetainių adresai:

- 1) <http://en.wikipedia.org>;
- 2) <http://www.britannica.com>;
- 3) <http://ec.europa.eu>;
- 4) <http://www.stat.gov.lt>.

SANTRAUKA

Conception of Economic Activity: Regulation under Lithuanian, EU Legislation (and in the European Court of Justice Case-Law) and Practical Issues

Lietuvos Respublikos Seimas 2002 metų kovo 5 dieną priėmė naujos redakcijos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymą, kuris įsigaliojo tų pačių metų liepos 1 dieną. Naujos redakcijos PVM įstatymo 3 straipsnyje nurodyta, kad PVM objektas yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, tenkinantis visas šias sąlygas:

- 1) prekės tiekiamos ir (arba) paslaugos teikiamos už atlygį;
- 2) prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas pagal šio Įstatymo nuostatas vyksta šalies teritorijoje;
- 3) prekes tiekia ir (arba) paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo vykdydamas savo ekonominę veiklą, t.y., veikdamas kaip toks.

Viena iš sąlygų – kad apmokestinamasis asmuo prekes tiektų ar paslaugas teiktų vykdydamas savo ekonominę veiklą. Ekonominės veiklos vykdymas yra būtina sąlyga, kad asmens sudaromi sandoriai galėtų būti apmokestinami PVM.

Taigi, ekonominės veiklos vykdymas atskiria PVM apmokestinamus asmenis nuo asmenų, kurie nėra apmokestinami šiuo mokesčiu. Nuo tinkamo ekonominės veiklos sąvokos taikymo priklauso ne tik valstybės surenkamų pajamų dydis, bet ir atskirų asmenų mokesstinės prievolės.

Šiame darbe lyginamas ekonominės veiklos reglamentavimas Lietuvos bei Europos Sąjungos teisės aktuose, nagrinėjami Europos Teisingumo teismo sprendimai ir tokiu būdu yra išskiriami ekonominės veiklos požymiai.

Išskyrus ir aprašius ekonominės veiklos požymius, nagrinėjama prekyba vertybiniais popieriais kaip ekonominė veikla, išskiriami atvejai, kokiais atvejais tokia veikla gali būti laikoma ekonomine veikla, o kokiais atvejais – ne. Taip pat aptariamos tokios veiklos pripažinimo ar nepripažinimo ekonomine veikla mokesstinės pasekmės.

SUMMARY

Conception of Economic Activity: Regulation under Lithuanian, EU Legislation (and in the European Court of Justice Case-Law) and Practical Issues

The Parliament of the Republic of Lithuania adopted on 5 March 2002 the act of value added tax (hereinafter – VAT act), which came into force on 1 of July. Under Article 3 of VAT act, the supply of goods or services shall be subject to VAT, if:

- 1) the supply of goods or services effected for consideration;
- 2) the supply of goods or services effected within the territory of the country;
- 3) The supply of goods or services effected by a taxable person which carries out his economic activity.

One of the conditions – the taxable person must carry out any economic activity. It is compulsory condition if the supply of goods or services could be subject to VAT.

The exercise of economic activity separate taxable persons and persons which do not have to pay VAT. Proper application of definition of economic activity not only necessary for country revenue but also can affect person's burden of taxation.

In this study the definition and features of economic activity are analyzed in the way of comparing Lithuanian legislation with European Union legislation. Also the European Court of Justice case-law is analyzed.

After the features of economic activity are separated and described, there is trading of securities as economic activity analyzed. There are described cases when such activity can be regarded as economic activity and when it cannot. As example there are situation from European Court of Justice case-law presented. Also burden of taxation is in the case if such activity can or cannot be regarded as economic activity considered.

PRIEDAI

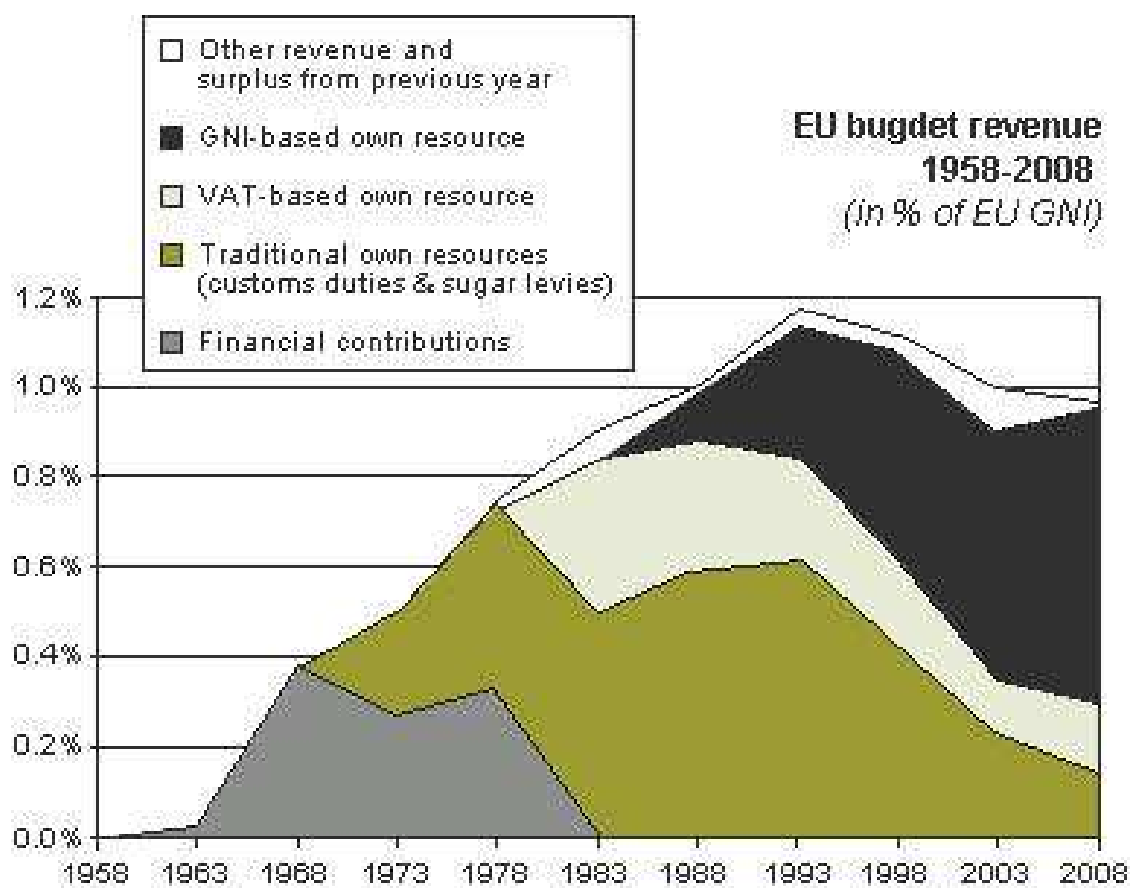
1 PRIEDAS. Ūkio subjektų ir gyventojų sumokėti mokesčiai 2007 m. II ketv.

Tūkst. litų

Mokesčiai	Iš viso	iš jų	
		ūkio subjektų	gyventojų
Mokesčiai, iš viso	4.689.752	3.041.048	1.648.704
Gyventojų pajamų mokestis	1.635.730	-	1.635.730
Įmokos į Garantinį fondą	9.563	9.563	-
Pelno mokestis	221.865	221.865	-
Socialinis mokestis	99.446	99.446	-
Pridėtinės vertės mokestis	1.905.456	1.905.456	-
Akcizai	584.843	584.843	-
Tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai	54.031	54.031	-
Žemės mokestis	532	37	495
Paveldimo turto mokestis	1.598	-	1.598
Nekilnojamo turto mokestis	57.595	57.595	-
Mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise	12.879	12.879	-
Atskaitymai nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos miškų įstatymą	6.331	6.331	-
Transporto priemonių mokesčiai	32.736	32.736	-
Mokestis už aplinkos teršimą	10.350	10.350	-
Nuomos mokestis už valstybinę žemę ir valstybinius vidaus vandenų telkinius	6.861	6.861	-
Mokestis už valstybinius gamtos išteklius	879	879	-
Naftos ir dujų išteklių mokestis	3.582	3.582	-
Loterijų ir azartinių lošimų mokestis	6.747	6.747	-
Rinkliavos, įskaitant mokesčius už pramoninės nuosavybės objektų registravimą	29.672	22.810	6.862
Konsulinis mokestis	4.968	2.646	2.322
Žyminis mokestis	4.088	2.390	1.697

Šaltinis: <http://www.stat.gov.lt/lt/pages/view/?id=1287>.

2 PRIEDAS. Europos Bendrijos biudžeto pajamų struktūra



Šaltinis: http://ec.europa.eu/budget/reform/history/history1988_en.htm.