

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto

Viešosios teisės katedra

Ivetos Mikailionytės

V kurso, finansų ir mokesčių teisės

Studijų šakos studentės

Magistro darbas

Ekonominės veiklos sampratos apmokestinant PVM problematika

Problems of Concepts of Economic Activity in VAT Taxation

Vadovas: doc. dr. Martynas Endrijaitis

Recenzentas: lekt. dr. Povilas Gruodis

Vilnius

2022

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame magistro darbe bus analizuojama, kokias problemines sritis galima išvelgti dabartiniame ekonominės veiklos reglamentavime, jo aiškinime, konkrečiai, kokie argumentai, požymiai naudojami siekiant atskirti ne ekonominę veiklą, atsitiktinius sandorius nuo ekonominės veiklos. Taip pat didžiausias dėmesys bus sutelktas į Lietuvos ir Europos Sąjungos Teisingumo teismo praktiką ir jos analizę šios temos atžvilgiu.

Pagrindiniai žodžiai: ekonominė veikla, pridėtinės vertės mokestis, atsitiktiniai sandoriai, apmokestinamasis asmuo, savarankiškumas, ekonominė rizika, ekonominė nauda, tęstinumas, Europos Sąjungos Teisingumo teismas, Lenkija, problematika, mokesčių administratorius.

The master thesis will analyze what problem areas can be identified in the current regulation and interpretation of economic activity, in particular, what kind of arguments and attributes are used to distinguish non-economic activities, incidental transactions from actual economic activities. The master thesis will also focus on the case law of Lithuania and European Union's Court of Justice and its analysis in relation to this topic.

Keywords: economic activity, value added tax, incidental transactions, taxable person, autonomy, economic risk, economic benefit, continuity, Court of Justice of the European Union, Poland, tax administrator.

TURINYS

IVADAS	3
1. EKONOMINĖS VEIKLOS SAMPRATA PVM KONTEKSTE	
1.1. PVM raida, samprata ir struktūra	5
1.2. Ekonominės veiklos samprata ir požymiai	10
1.3. Fizinio asmens vykdoma ekonominė veikla	13
2. EKONOMINĖS VEIKLOS SAMPRATOS APMOKESTINANT PVM PROBLEMATIKA	
2.1. Veiklos, kurios nepriskiriamos ekonominei veiklai	15
2.2. Ekonominė veikla ir atsitiktiniai sandoriai, susiję su nekilnojamuoju turtu, praktiniai pavyzdžiai	18
2.3. Kiti atsitiktiniai sandoriai, klaidingai priskiriami ekonominei veiklai	22
3. EKONOMINĖS VEIKLOS REGLAMENTAVIMAS: PASIRINKTOS UŽSIENIO ŠALIES PRAKTIKA	
3.1. Ekonominės veiklos reglamentavimas Lenkijoje	27
3.2. Lenkijos teismų praktikos analizė	27
IŠVADOS	32
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	34
SANTRAUKA	37
SUMMARY	38

ĮVADAS

Temos aktualumas. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas įtvirtino ekonominės veiklos sąvoką dar 2002 metais, kuomet ji buvo perkelta iš Europos Sąjungos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymo derinimo. PVM įstatyme aprašoma, jog pridėtinės vertės mokesčio objektu laikomas prekių ir paslaugų tiekimas tuomet, kai prekes tiekia ir (arba) paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo vykdydamas savo ekonominę veiklą, t.y. veikdamas kaip toks. Kai fizinio asmens sudaromi sandoriai nėra susiję su jo vykdoma ekonomine veikla, nelaikoma, kad fizinis asmuo tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, 2002 m.).

Ekonominė veikla svarbi asmenis pripažįstant apmokestinamaisiais, ko pasekoje, atsiranda pareiga mokėti atitinkamus mokesčius į valstybės biudžetą. Todėl svarbu atskirti ekonominę veiklą nuo kitų sandorių ir nustatyti, kieno pagalba ši atskirtis yra grindžiama. Nors ekonominės veiklos sąvoka mūsų įstatymuose yra tikrai ne nauja, tačiau iki šių dienų tiek mokesčių mokėtojams, tiek mokesčių administratoriams kyla neaiškumų interpretuojant ir vertinant vykdomas veiklas ir priskiriant jas ekonominėms. Taip gali būti dėl to, kad šaltinių, kurie būtų orientuoti į ekonominės veiklos sampratos analizę yra labai mažai ir negana to, sunku rasti tokių šaltinių, kurie būtų aktualūs besivystančioje praktikoje, dabartiniam laikotarpiui, didžioji dalis yra senojo leidimo.

Ši analizė ypač aktuali tiems, kurie vykdo sandorius, susijusius su nekilnojamuoju turtu ar vertybiniais popieriais (akcijomis, obligacijomis), nes būtent šiomis temomis kyla daugiausiai neaiškumų.

Darbo tikslas. Visapusė ekonominės veiklos analizė nagrinėjant aktualius įstatymus. Aptariant tiek nacionalinį reguliavimą, tiek Europos Sąjungos nuostatas bei praktiką išskirti kylančias ekonominės veiklos sampratos problemas. Pažymėtina, kad daugiausia dėmesio bus skiriama nagrinėjant praktiką ekonominės veiklos ir atsitiktinių sandorių atskyrimo prasme. Siekiant atskleisti temos problematiką, bus pristatytos pridėtinės vertės mokesčio ir ekonominės veiklos sąvokos ir aktualaus mokesčio raida. Darbo pabaigoje bus nagrinėjamas pasirinktos užsienio šalies, šiuo atveju – Lenkijos atvejis ir šios šalies reglamentavimas lyginamas su Lietuvos Respublikos šalimi.

Darbo uždaviniai. Siekiant įgyvendinti nustatytus darbo tikslus, buvo iškelti šie uždaviniai:

- 1) Apibrėžti ekonominę veiklą ir įvardinti veiklas, kurios ekonomine veikla nelaikomos. Analizuojant dabartinį reglamentavimą ir teismų praktiką, apibrėžti svarbiausius ekonominės veiklos požymius, leidžiančius ją identifikuoti, nes būtent nuo to priklauso, ar atsiranda prievolė mokėti PVM;
- 2) Analizuojant įvairius šaltinius ir teismų praktiką nustatyti pagrindines problematines sritis, iš kurių kyla ginčai, susiję su ekonominės veiklos interpretacija ir nustatyti, kokiais argumentais jie sprendžiami;
- 3) Panagrinėti pasirinktos užsienio šalies (šio darbo atveju – Lenkijos) reglamentavimą ir šioje šalyje kylančius ginčus, taip pat palyginti juos su Lietuvos Respublikos atveju.

Darbo objektas. Šiame darbe bus analizuojama ekonominės veiklos samprata ir požymiai, kurie reglamentuojami Europos Sąjungos direktyvose, Lietuvos Respublikos įstatymuose ir kas yra išskiriama, akcentuojama teismų praktikoje. Daugiausia dėmesio bus skiriama Europos Teisingumo teismo išaiškinimams.

Tyrimo metodai. Darbas bus nagrinėjamas pasitelkiant lingvistinį metodą – siekiant atskleisti pasitelktų šaltinių aiškinimą, dogminį metodą – siekiant analizuoti aprašytų įstatymų turinį, lyginamąjį metodą – siekiant palyginti reglamentavimą nacionaliniuose aktuose ir teismuose, bei Europos Teisingumo teismo aiškinimu ir praktika. Kaip pavyzdys pasitelkiama pasirinktos užsienio šalies, šio darbo atveju, Lenkijos atvejis, kuris yra lyginamas su Lietuva.

Pagrindiniai šaltiniai yra Lietuvos mokesčių įstatymai ir jo komentarai. Naudojamas istorinis metodas nagrinėjamas pasitelkiant mokesčių specialistų leidinius ir straipsnius.

Darbo originalumas. Ekonominės veiklos sampratos problematika Lietuvos teisinėje literatūroje nėra plačiai nagrinėjama tema. Dauguma straipsnių ar kitos literatūros yra sąlyginai seno leidimo, tad galima teigti, kad yra mažai šaltinių, kurie sektų besivystančią praktiką (tokie straipsniai, kaip A. Marcijono ir A. Paulausko „Ekonominės veiklos definicija mokesčių teisėje yra 2007 metų leidimo, B. Martišienės – 2010 metų leidimo).

Svarbiausi šaltiniai. Šaltinių sąrašas šia konkrečia tema yra pakankamai ribotas. Pagrindiniai šaltiniai yra A. Marcijono ir A. Paulausko straipsnis „Ekonominės veiklos definicija mokesčių teisėje“, mokesčių specialistų, tokių kaip M. Endrijaičio, ar R. Bikštytės straipsniai komentuojant ekonominės veiklos reglamentavimą ir iš to kylančius ginčus. Taip pat remiamasi įstatymais, tokiais kaip Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės

mokesčio įstatymas arba šio įstatymo komentaras, Europos Sąjungos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. Daugiausia dėmesio skiriama Lietuvos teismų ir Europos Teisingumo teismo sprendimams.

1. EKONOMINĖS VEIKLOS SAMPRATA PVM KONTEKSTE

1.1. PVM raida, samprata ir struktūra

Atskiri autoriai mokesčius apibūdina šiek tiek skirtingai. Pasak G. M. Pajuodienės, mokesčiai – tai privalomojo pobūdžio mokėjimai valstybei, J. Rimas ir R. Stačiokas teigia, jog mokesčiai yra privalomi fizinių ir juridinių asmenų mokėjimai valstybei ir jos vietos valdžios institucijoms. LR mokesčių administravimo įstatyme pateiktas toks mokesčio apibrėžimas: „Mokestis – mokesčio įstatyme mokesčio mokėtojui nustatyta piniginė prievolė valstybei, kad būtų gauta pajamų valstybės funkcijoms vykdyti. Ši prievolė atliekama įstatymų nustatyta tvarka“ (Šinkūnaitė, Ulevičiūtė, Savickienė, 2016, p. 200).

Visų esamų mokesčių kontekste verta išskirti pridėtinės vertės mokestį, kuris ne tik tenkina visus iškeltus kriterijus, tačiau ir sudaro nemažą procentą surinktose valstybės mokesčių pajamose.¹ Tai kodėl gi PVM toks populiarus? Kiekvienos šalies vyriausybė siekia gauti į biudžetą kuo daugiau mokestinių įplaukų, o PVM tam yra parankus. Šis mokestis turi plačią apmokestinimo bazę, nesudėtinga apmokestinti paslaugas, mokesčio veikimo mechanizmas trukdo išvengti apmokestinimo, lengva jį surinkti. A. Varmingtonas teigia, kad šalyse, kuriose imamas PVM, linkusios manyti, jog, norint turėti efektyvesnę ekonomiką, reikia teikti pirmenybę vartojimo mokesčiams, o ne pajamų mokesčiams. Didesni pajamų mokesčiai neskatina įmonių veiklos, o tai silpnina krašto ekonomiką. Vartojimo mokesčiai, priešingai, skatina šalies ekonomikos augimą (Buškevičiūtė, 2007, p. 85).

Šiuolaikinis PVM apima visas ekonomikos grandis: gamybą bei prekių ir paslaugų paskirstymo grandinę iki patekimo pas galutinį vartotoją. M. A. Stroe panašiai apibūdina PVM apmokestinimo schemą, jo teigimu, PVM apskaičiuojamas ir taikomas kiekvienam prekės ar paslaugos gamybos etapui nuo žaliavų iki galutinio produkto pardavimo. Tai yra PVM apmokestinama pridėtinė vertė, sukurta kiekviename gamybos proceso etape, ir už kiekvieną etapą į valstybės biudžetą sumokamas mokestis. Vis dėlto, atsižvelgiant į tai, kad PVM yra įtraukiamas į galutinę prekių ir paslaugų kainą, šio mokesčio našta atitenka galutiniam vartotojui. Taigi PVM galima teigti esant visuotiniu mokesčiu (Bikas, 2019, p. 44-45). Pasak Ivaškaitės-Tamošiūnės, PVM taikomas beveik visoms prekėms ir

¹ https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/984661/Forma_1-VP_2022_01.pdf/2f89c866-9b75-011c-7dfb-3e4e4151031d?t=1646830937760 pagal 2022-01-31 VMI duomenis, pridėtinės vertės mokestis sudaro 65,74% valstybės biudžeto mokesčių pajamų.

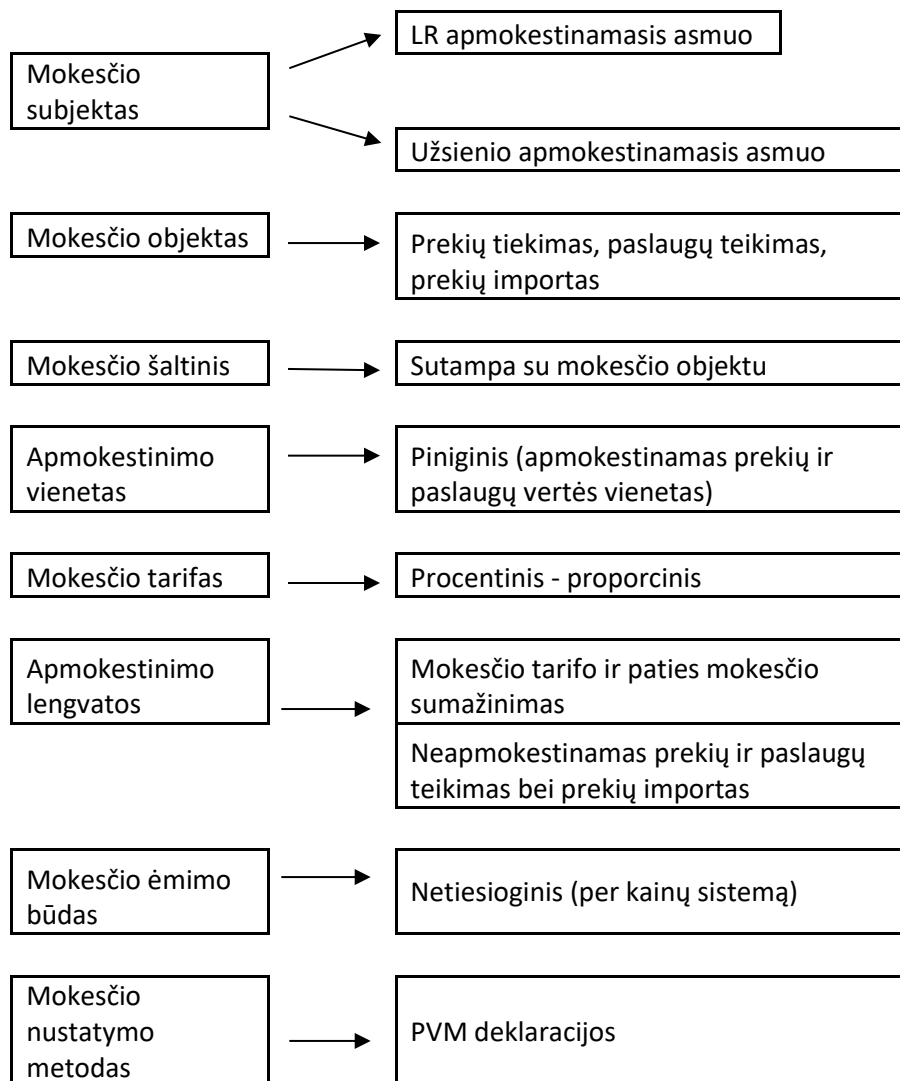
paslaugoms, todėl būtų neįmanoma rasti vartotojo, kuriam pavyktų ilgą laiką išvengti šio mokesčio (Bikas, Bogotyrius, Jakubauskaitė, 2017, p. 2). Pagrindinis šio mokesčio neigiamas aspektas yra jo regresyvumas. PVM regresyvumas yra tai, kad mažesnes pajamas gaunantys asmenys tam pačiam vartojimui išleidžia didesnę savo pajamų dalį nei gaunantys didesnes pajamas. Kitaip sakant, regresinis mokestis reiškia, kad daugiau uždirbantis asmuo santykinai mažiau sumoka šio mokesčio, nes jis yra fiksuoto dydžio visiems rinkos dalyviams (Bikas, 2019, p. 51).

Šio mokesčio idėja priklauso Vokietijos verslininkui Wilhelmui von Siemensui. Šią idėją jis pristatė po Pirmojo pasaulinio karo 1920 metais. Sukurta idėja turėjo būti įtraukta į mokesčio sistemą, tačiau Vokietijai jos įgyvendinti nepavyko, o Prancūzijos mokesčių inspekcijos direktorius Maurice Laure, kuris vadinamas PVM tėvu, šią idėją įgyvendino (Bikas, 2019, p. 43). Laure 1954 metais aprašė šio mokesčio veikimo schemą ir pasiūlė jį įvesti vietoj apyvartos mokesčio, siekiant pašalinti jam būdingą vadinamąjį „kaskadinį efektą“ (Buškevičiūtė, 2007, p. 84). Prancūzijoje galutinai PVM įvestas tik 1968 metais ir sparčiai plito kitose šalyse. Vokietija tapo antrąja šalimi, kurioje įsigaliojo PVM (Bendikienė, Šaparnis, 2006, p. 1). Iki šių metų PVM visa jėga neveikė nei vienoje šalyje. Prie šio mokesčio plitimo prisidėjo ir Europos ekonominės bendrijos 1967 metais priimtos I ir III Direktyvos, pagal kurias EEB šalys PVM privalėjo įvesti kaip pagrindinį netiesioginį mokestį (Buškevičiūtė, 2007, p. 84). Vėliau, 1977 metais direktyvoje 77/388/EB buvo įtvirtintos mokesčio priėmimo ir įgyvendinimo pagrindinės nuostatos, nustatyti administravimo principai bei numatytas mokesčio harmonizavimas, siekiant suvienodinti apmokestinimo bazę. Vis dėlto šalims kurį laiką buvo palikta galimybė taikyti skirtingus PVM tarifus (Bikas, 2019, p. 47).

PVM Lietuvoje pradėtas taikyti nuo 1994 m. gegužės 1 d., įsigaliojus Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymui Nr. I-345. Šis įstatymas galiojo iki 2002 m. birželio 30 d. Nuo 2002 m. liepos 1 d., įsigaliojo naujos redakcijos Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751, kuris įgyvendino visas pagrindines Europos Sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimą PVM nuostatas, tačiau į įstatymą nebuvo perkelti reikalavimai, kurių taikymas įmanomas tik Lietuvai esant Europos Sąjungos nare ir bendrosios rinkos dalimi. 2004 m. sausio 15 d., buvo priimtas Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas Nr. IX-1960, kuris įsigaliojo 2004 m. gegužės 1 d. Šis įstatymas galutinai perkėlė Europos Sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimo PVM tvarką, nuostatas (Šinkūnaitė, Ulevičiūtė, Savickienė, 2016, p. 200). Taigi, šio mokesčio įtraukimas į šalių mokesčių sistemas buvo ypač spartus per pastarąjį pusę amžiaus. Kaip

nurodo E. Smalackienė, be PVM, istorijoje nėra žinomo kito atvejo, kai teoriškai sukurtas mokestis taip greitai būtų įgyvendintas praktiškai ir daugelyje šalių taptų vartojimo mokesčiu (Bikas, 2019, p. 45).

Panagrinėjus kas yra pridėtinės vertės mokestis ir iš kur jis atsiranda, verta pereiti prie šio mokesčio instrumentarijaus ir aptarti keletą pagrindinių jo elementų. Toliau pavaizduotoje lentelėje galima išvysti kaip susisteminamas instrumentarijus Lietuvos sąlygomis:



(Buškevičiūtė, 2007, p. 88),

Pirmiausia, reikia atkreipti dėmesį į tai, kas moka PVM? Bendrai įstatymuose nurodyta, jog mokestį moka apmokestinamasis asmuo, nepriklausomai ar tai Lietuvos Respublikos ar užsienio apmokestinamasis asmuo. Lietuvos Respublikos apmokestinamaisiais asmenimis gali būti tiek fiziniai, tiek juridiniai ekonominę veiklą vykdančys asmenys bei

juridinio asmens statuso neturintis Lietuvoje įsteigtas kolektyvinio investavimo subjektas, kurio veiklos forma yra investicinis fondas. O tuo tarpu užsienio apmokestinamaisiais asmenimis gali būti bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą vykdamas: 1) užsienio valstybės juridinis asmuo ar organizacija, kurių buveinė yra užsienio valstybėje ir kurie įsteigti arba kitokiu būdu organizuoti pagal užsienio valstybės teisės aktus, arba 2) bet kuris kitas užsienyje įsteigtas, įkurtas ar kitaip organizuotas vienetas, arba 3) fizinis asmuo, kurio nuolatinė gyvenamoji vieta nėra Lietuvos Respublika (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, 2002).

Mokesčio objektas – apmokestinamojo asmens už atlygį vykdomas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kuris pagal PVM įstatymo nuostatas laikomas įvykusi Lietuvoje. PVM objektu taip pat gali būti prekių ir paslaugų įsigijimas Lietuvoje už atlygį iš kitos valstybės nares.² Prie ekonominės veiklos sąvokos ir kaip ji suprantama aptarsime detalai kituose skyriuose. Toliau verta atkreipti dėmesį į apmokestinimo momentą ir apmokestinamąją vertę.

Apmokestinimo momentas – tai momentas, kada turi būti apskaičiuotas tiekiamos prekės ir (arba) teikiamos paslaugos pardavimo PVM. Apmokestinimo momentas yra svarbus nustatant, kurį mokesčių laikotarpį turi būti apskaičiuotas ir PVM deklaracijoje deklaruojamas (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, 2002). PVM mokėtojų svarbu žinoti prievolės atsiradimą apskaičiuojant PVM. Įstatyme nurodoma, kad apmokestinimo momentas atsiranda, kai: išrašoma PVM sąskaita-faktūra arba kitas prekių tiekimui ar paslaugos teikimui informinti naudojamas apskaitos dokumentas; pateikus prekes ar suteikus paslaugas (dokumentas dar neišrašytas); gaunamas atlygis; avansiniai mokėjimai; atvejai, kai apskaičiuoti ir sumokėti PVM privalo prekės (paslaugos) pirkėjas; atsiranda importo skola muitinei (importo PVM); pasigamintas turtas pradedamas naudoti (Buškevičiūtė, 2007, p. 93). Tuo tarpu apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurių prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigijančio asmens arba iš trečiosios šalies (Lietuvos Vyriausiojo Administracinio teismo 2021 m. kovo 10 d. nutartis administracinėje byloje). Kai už tiekiamą prekę arba teikiamą paslaugą atlyginama kitomis prekėmis ir (arba) paslaugomis, apmokestinamoji vertė, nuo kurios turi būti apskaičiuotas PVM, yra atlygis, kuris būtų gautas, jeigu jis gautas pinigais (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, 2002).

Sekantys, ne ką mažiau svarbūs aptarimui elementai yra PVM tarifai ir apmokestinimo

² [Pridėtinės vertės mokesčiai - VMI](#)

lengvatos. Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme reglamentuojamas standartinis (21%) tarifas, du lengvatiniai (5% ir 9%) ir nulinis tarifai. Standartinis tarifas taikomas visais atvejais, išskyrus tuomet, kai taikomi vienas iš lengvatinių ar nulinis tarifai, tad tai neabejotinai yra pagrindinis, kitaip bazinis tarifas beveik visiems atvejams. PVM įvedusiose pasaulio valstybėse paprastai numatomos ir apmokestinimo lengvatos. Lengvatiniai tarifai yra detalizuojami PVM įstatyme ir jo komentare, tačiau bendrai lengvatinis 9 procentų tarifas taikomas: šilumos energijai, knygoms ir neperiodiniams leidiniams, keleivių vežimo Susisiekimo ministerijos ar jos įgaliotos institucijos arba savivaldybių nustatytais reguliaraus susisiekimo maršrutais paslaugoms bei iki 2022 metų pabaigos turizmo veiklą reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka teikiamoms apgyvendinimo paslaugoms. Lengvatinis 5 procentų tarifas taikomas vaistams ir medicinos pagalbos priemonėms, kai šių prekių įsigijimo išlaidos visiškai ar iš dalies kompensuojamos sveikatos draudimo įstatymo nustatyta tvarka, taip pat nekompensuojamiesiems receptiniams vaistams.

Tuo tarpu 0 procentų tarifas, kuris yra savotiškai specifinis, taikomas gana plačiam sąrašui prekių ir paslaugų: prekių išgabėnimui iš ES teritorijos; keleivių išgabėnamoms prekėms; su laivais ir orlaiviais susijusioms paslaugoms; laivų ir orlaivių atsargoms; vežimo paslaugoms ir susijusiems sandoriams; draudimo ir finansinėms paslaugoms, susijusioms su prekių eksportu; diplomatinėms atstovybėms, konsulinėms įstaigoms, ES institucijoms, jų įsteigtoms įstaigoms ir tarptautinėms organizacijoms ar jų atstovybėms; auksui; prekėms, tiekiamoms paramos gavėjams; kilnojamųjų daiktų aptarnavimui ir perdirbimui; tam tikriems atstovavimo sandoriams; tam tikriems su tarptautine prekyba susijusiems atvejams; prekėms, kurių tiekimas neapmokestinamas šalyje PVM ir šiuo metu tiekiamoms vakcinoms nuo COVID-19 ligos ir susijusioms priemonėms.

Dažniausiai PVM netaikomas prekėms ir paslaugoms, kurios žmonėms būtinai reikalingos, o pinigų nepakanka (kainą kelti netikslinga), arba kurių tinklą reikia plėtoti ir remti (Buškevičiūtė, 2007, p. 99). Būtent tokios prekės ir paslaugos PVM yra apskritai neapmokestinamos pagal dabar galiojančius įstatymus: su sveikatos priežiūra susijusios prekės ir paslaugos; socialinės paslaugos ir susijusios prekės; švietimo ir mokymo paslaugos; kultūros ir sporto paslaugos; pašto paslaugos; radijas ir televizija; nepriklausomų grupių veikla; draudimo paslaugos; finansinės paslaugos; azartiniai lošimai ir loterijos; nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuoma, jų pardavimas ar kitoks perdavimas ir kiti atvejai. Tad, kaip matyti, išimčių, kuomet taikoma lengvatiniai tarifai, nulinis tarifas ar iš viso neapmokestinamos tam tikros prekės ar paslaugos yra tikrai nemažai ir tokia išskirtinė tvarka nustatyta būtent Lietuvoje. Kitose šalyse tiek

standartinis, tiek lengvatiniai tarifai ne tik taikomi skirtingoms prekėms ar paslaugoms, tačiau gali absoliučiai skirtis ir jų taikomi tarifai.

1.2. Ekonominės veiklos samprata ir požymiai

Žvelgiant į dabartinį Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymą, jame galima rasti apibrėžtą pridėtinės vertės mokesčio objektą, kuriam keliami specifiniai reikalavimai:

- prekės, kurios yra tiekiamos ir (arba) paslaugos, kurios yra teikiamos, turi būti už atlygį;
- prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas pagal įstatymą turi vykti šalies teritorijoje;
- ir prekes turi teikti ir (arba) paslaugas teikti apmokestinamasis asmuo vykdydamas ekonominę veiklą, t.y. veikdamas kaip toks.

Tad galima matyti, kad ekonominės veiklos vykdymas vienareikšmiškai yra svarbi, net būtina sąlyga, jog asmuo galėtų būti apmokestinamas ir patektų į PVM kuruojamą sritį. Todėl privalu aptarti, kaip apibrėžiama ekonominė veikla ir kokie yra jos požymiai.

Lietuvos įstatymuose ekonominė veikla apibrėžiama kaip veikla (įskaitant, gamybą, prekybą, paslaugų teikimą, žemės ūkio veiklą, žuvininkystę, kasybą, profesinę veiklą, naudojimąsi turto ir (arba) turtinių teisių turėjimu), kurią vykdant siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdant siekiama gauti pelno) (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, 2002). Šis apibrėžimas yra perkeltas iš Europos Sąjungos Direktyvos, kurioje ekonominė veikla apibūdinama labai panašiai, tačiau galima teigti, jog sąvoka dar labiau išplečiama. Direktyvos apibrėžime ekonomine veikla taip pat laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų (Tarybos Direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos). Joje taip pat minima, jog valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti bet kurį asmenį, kuris retkarčiais vykdo su aukščiau išvardintomis veikomis susijusį sandorį, ypač kai tai susiję su pastato ar pastato dalių ir žemės, ant kurios yra pastatytas, tiekimu iki pirmo pastato panaudojimo arba tiekimu žemės statybai. Veikla laikytini aktyvūs mokesčių mokėtojo veiksmai sudarant sandorius ir vykdant ūkines operacijas. Žodis „veikla“ taip pat suponuoja, kad mokesčių mokėtojas šiuos veiksmus turi atlikti sistemingai, tęstinį laikotarpį. Ekonominė veikla nelaikytini atsitiktiniai sandoriai. Ar sandoris laikytinas atsitiktiniu, negali nulemti vien tai, kad iš to sandorio gautų pajamų dydis yra didesnis, negu iš subjekto įprastos veiklos (Marcijonas,

Paulauskas, 2007, p. 53).

Ekonominės veiklos ir apmokestinamojo asmens sąvokos yra glaudžiai susijusios ir priklausomos viena nuo kitos. ESTT yra išaiškinęs, kad Šeštoji direktyva nustato labai plačią PVM taikymo sritį, apimančią bet kokią gamintojo, prekybininko ar paslaugų teikėjo ekonominę veiklą. Taip pat šis teismas, aiškindamas PVM Direktyvą yra išaiškinęs, kad „apmokestinamojo asmens“ sąvoka apibrėžta plačiai, remiantis faktinėmis aplinkybėmis, apmokestinamojo asmens statusas nepriklauso nuo kokio nors administracijos išduoto leidimo ar licencijos siekiant vykdyti ekonominę veiklą, o veikla vertinama per se (patį savaime), neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus (Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2021 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje).

Taip pat, verta pažymėti, jog asmuo, kuris įsigyja prekes turėdamas tikslą vykdyti ekonominę veiklą, laikytinas apmokestinamuoju asmeniu, net jeigu šios prekės ekonominei veiklai yra panaudojamos ir pajamos iš tokios veiklos gaunamos vėliau. Taigi yra visiškai nesvarbu, asmuo įsigytą turtą parduos iš karto ar praėjus tam tikram laikotarpiui. Pavyzdžiui, ekonomine veikla gali būti pripažintas ir prieš penkerius metus įsigyto turto pardavimas (Marcijonas, Paulauskas, 2007, p. 53). Teismų praktika akcentuoja PVM neutralumo principą, ir pirmosios išlaidos investicijoms, patirtoms ekonominės veiklos tikslais, turi būti laikomos ekonomine veikla ir šis principas būtų pažeidžiamas, jeigu būtų laikoma, kad ši veikla pradedama tik tada, kai turtas faktiškai yra naudojamas, t.y. kai atsiranda apmokestinamųjų pajamų. Tad asmuo, investuojantis į ekonominę veiklą, kai tai patvirtina objektyvūs įrodymai, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu (Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2022 m. vasario 9 d. nutartis administracinėje byloje).

Nagrinėjant teismų praktiką, galima rasti nemažai požymių, kurių pagalba veikla kvalifikuojama ekonomine. Ekonominės veiklos buvimas galėtų būti grindžiamas pasitelkus individualios veiklos sąvoką apibrėžiančioje GPMĮ 2 straipsnio 7 dalyje išdėstytais požymiais pagrindžiančiomis aplinkybėmis, vadovaujantis pastarosios normos taikymo teismų praktika (Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2008 m. lapkričio 14 d. nutartis administracinėje byloje). Vykdomos veiklos savarankiškumas yra viena iš esminių sąlygų, kuriai esant veikla laikoma ekonomine veikla. Taigi apmokestinamieji asmenys veikia savo sąskaita ir savo rizika. Vykdomos veiklos savarankiškumas eliminuoja atvejus, kai asmenį, atliekantį veiksmus, sieja darbo santykiai, dėl kurių asmuo privalėtų paklusti darbdaviui. Vertinimas dėl veiklos savarankiškumo atliekamas atsižvelgiant į tai, kuris asmuo konkrečiai veikia santykiuose su trečiaisiais asmenimis,

taip pat atlieka veiksmus, susijusius su turto įsigijimu, sukūrimu, valdymu (Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2022 m. sausio 26 d. nutartis administracinėje byloje).

Kitas nemažiau svarbus požymis vykdant ekonominę veiklą yra ekonominės naudos siekimas. Tai, kad sandoriai nėra atsitiktiniai ir apmokestinamasis asmuo siekia gauti ekonominės naudos, parodo jų kaina, t.y. jog einamuosiuose sandoriuose vykdomas pardavimas yra už ženkliai didesnę kainą, nei parduodamas objektas buvo įsigytas (Vilniaus Apygardos Administracinio teismo 2019 m. lapkričio 22 d. nutartis administracinėje byloje). Vadinasi, yra siekis gauti bet kokių pajamų, o siekis gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos reiškia, kad gyventojas tam tikrą laikotarpį pasikartojančiais sandoriais savo pajamas investuoja į veiklą, iš kurios nuolat uždirba pajamas, tikėdamasis gauti pelno. Gyventojas nuo veiklos pradžios turi turėti veiklos planą, nuosekliai patirti išlaidas šiai veiklai. Paminėta, kad nustatant, ar atitinkama veikla vykdoma siekiant gauti nuolatinių pajamų, nėra svarbu, ar šia veikla siekiama gauti pelno (Mokestinių ginčų komisijos 2018 m. spalio 3 d. sprendimas).

Taip pat, kaip jau minėta anksčiau, pačiame žodyje „veikla“ galima įžvelgti, kad tai nėra vienkartinis sandoris, o tam yra būdingas tęstinumas, pasikartojamumas ir aktyvūs veiksmai. Tęstinumas suprantamas, kaip gyventojų sudaromiems sandoriams būdingas atsikartojimas, nuolatinis sandorių sudarymas, jų skaičius, tęstinis jų sudarymo laikotarpis leidžia konstatuoti pasikartojimo požymio buvimą (Mokestinių ginčų komisijos 2018 m. spalio 3 d. sprendimas). Tuo tarpu aktyvūs veiksmai gali būti suprantami kaip tam tikrų parengimo darbų atlikimas ir (arba) rinkodaros priemonių įgyvendinimas (Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2021 m. vasario 10 d. nutartis administracinėje byloje).

Taigi, be šių atskirai išskirtų požymių, būtina atsižvelgti į kiekvieną atitinkamą situaciją, kurioje tam tikros aplinkybės taip pat gali indikuoti ekonominę veiklą. Pavyzdžiui, vienoje iš bylų teismas pažymėjo, jog pareiškėjo sudaryti 17 nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sandoriai laikytini ekonomine veikla. Tokią išvadą teismas grindė tuo, kad sandoriams būdingas: pasikartojamumas, intensyvumas ir sistemingumas, savarankiškumas, siekis įsigyti kuo pigiau, spontaniškumas, jog gautos pajamos buvo vienintelis pareiškėjo pragyvenimo šaltinis. Taip pat buvo atsižvelgiama į tai, kad nebuvo pateikti įrodymai, kad turtas naudotas tenkinti asmeninius poreikius ar, kad turtas pirktas pareiškėjo tėvams (Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2022 m. sausio 26 d. nutartis administracinėje byloje). Vadinasi, kiekvienoje situacijoje reikia žvelgti individualiai į esančias aplinkybes, kurių dėka atsiranda papildomi požymiai, padedantys

nustatyti ekonominę veiklą.

1.3. Fizinio asmens vykdoma ekonominė veikla

Kaip jau minėta, ekonomine veikla užsiimti gali ne tik juridinio asmens statusą turintys, tačiau ir fiziniai asmenys, todėl ir pastarieji laikomi apmokestinamaisiais asmenimis. Pasak Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos, fizinių asmenų PVM objektas yra bet kokią ekonominę veiklą, t.y. individualią veiklą, žemės ūkio produkcijos gamybą, kitokią gamybinę, komercinę veiklą, vykdančių apmokestinamųjų fizinių asmenų, gautas (gautinas) atlyginimas už (vykdant bet kokią ekonominę veiklą) tiekiamas prekes ir (arba) teikiamas paslaugas.

Fizinių asmenų, vykdančių ekonominę veiklą, PVM objektas yra:

- gautas (gautinas) atlyginimas iš vykdomos ekonominės veiklos ir (arba) verčiantis individualia veikla pagal verslo liudijimą parduotas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas;
- gautas (gautinas) atlyginimas už savarankišką kūrybą vykdančių fizinių asmenų (dailininkų, rašytojų, kompozitorių) suteiktas paslaugas ir (arba) parduotus kūrinius;
- gautas (gautinas) atlyginimas už savarankišką profesinę veiklą vykdančių fizinių asmenų (advokatų, notarų, teismo antstolių, gydytojų) suteiktas paslaugas ir (arba) prekes;
- gautas (gautinas) atlyginimas už sporto veiklą savarankiškai vykdančio asmens – sportininko rengimąsi arba dalyvavimą varžybose;
- gautas (gautinas) atlyginimas už savarankišką fizinio asmens vykdomą atlikėjo veiklą – aktoriaus, dainininko, muzikanto, dirigento veiklą, už kurią šiems asmenims mokamas honoraras;
- gautas (gautinas) atlygis už PVM apmokestinamų nekilnojamų pagal prigimtį daiktų nuomą.

Atkreiptinas dėmesys, kad pagal PVM įstatymą, PVM yra apmokestinama:

- viešbučių, motelių, kempingų ir kitos panašios apgyvendinimo paslaugos;
- kitokių gyvenamųjų patalpų nuoma, kurios laikotarpis ne ilgesnis kaip du mėnesiai;
- bet kokių transporto priemonių stovėjimo aikštelių, garažų ar panašios paskirties nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų nuoma;
- bet kokių įrengimų (įskaitant seifo kameras), atitinkančių nekilnojamo pagal prigimtį daikto sąvoką nuoma.

Taip pat PVM objektu yra ūkininkų, gaminančių žemės ūkio produkciją, gautas (gautinas) atlyginimas, bei fizinių asmenų, gaunančių autorinį ar ja prilygintą atlyginimą, gautas (gautinas) atlyginimas (Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos, 2008). Taigi individualiai veiklai taip pat būdingi savarankiškumo ir siekio gauti ekonominės naudos per tęstinį laikotarpį požymiai. Nesant kurio nors iš šių požymių, negalima konstatuoti, kad gyventojų vykdoma veikla yra individuali veikla. Savarankiškumas reiškia, kad gyventojas vykdydamas šią veiklą yra nepriklausomas, t.y. pats sprendžia su savo veikla susijusius klausimus, pasirenka veiklos kryptį, patiria veiklos išlaidas, gauna pajamas. Iš esmės šis požymis padeda atskirti individualią veiklą nuo darbo teisinių santykių (Marcijonas, Paulauskas, 2007, p. 59).

2. EKONOMINĖS VEIKLOS SAMPRATOS APMOKESTINANT PVM PROBLEMATIKA

2.1. Veiklos, kurios nepriskiriamos ekonominei veiklai

Pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme nurodytas sąvokas, ekonominei veiklai nepriskiriama darbo veikla, t.y. veikla, vykdoma pagal darbo sutartį, taip pat bet kokia kita veikla, vykdoma teisinių santykių, kurie iš esmės (susitarimu dėl darbo apmokėjimo sąlygų, darbo vietos ir funkcijų, darbo drausmės ir kt.) atitinka darbo sutarties sukuriamus darbdavio ir darbuotojo santykius, pagrindu (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, 2002). Vadovaujantis Darbo kodeksu ir Valstybinės darbo inspekcijos skelbiama informacija, pagrindinės sąlygos, kurių dėka laikoma susiklostę darbo santykiai yra šios:

- 1) Asmuo įsipareigoja dirbti tam tikros profesijos, specialybės, kvalifikacijos darbą arba eiti tam tikras pareigas;
- 2) Asmuo yra pavaldus darbdaviui, laikosi darbdavio nustatytų taisyklių ir darbo tvarkos;
- 3) Asmeniui periodiškai mokama už jo atliekamas darbo funkcijas;
- 4) Darbdavys aprūpina asmenį reikiamomis darbo priemonėmis ir darbo vieta;
- 5) Šalys susitaria dėl atostogų suteikimo, kvalifikacijos kėlimo tvarkos ir kt.

Vis tik šiomis dienomis darbo santykių ir savarankiškos veiklos riba siaurėja ir yra nemažai klausimų praktikoje, kas kam priskiriama. Subordinacijos požymis (ji yra ar jos nėra) laikomas vienu iš lemiamų skiriamųjų požymių, ar veikla laikoma ekonomine ar tai priskiriama darbo veiklai, norint nustatyti šio požymio būklę galima atsižvelgti į tokius požymius: ar darbdavys turi teisę duoti arba iš tikrųjų duoda privalomus nurodymus; ar darbdavys turi teisę kontroliuoti arba iš tikrųjų kontroliuoja dirbantį asmenį; ar darbdavys yra atsakingas už darbo organizavimą ir turi teisę spręsti arba iš tikrųjų sprendžia dėl laiko, vietos priemonių, metodų, medžiagų atliekant darbą.

Be subordinacijos (ji yra ar jos nėra), siūlytina ir pelno/nuostolių rizikos pasidalijimą laikyti lemiamu priklausomą ir savarankišką darbą atskiriančiu požymiu. Lietuvos teismų praktika jau yra naudojusi šį požymį ir suformulavusi jo turinį: kas dengia su veiklos vykdymu susijusias išlaidas; kas paskirsto ir naudoja gautas pajamas; kas investuoja (savo ar skolintas lėšas); kokio dydžio naudą asmuo gauna ir kokią jo pajamų dalį sudaro ši nauda (Martišienė, 2010, p. 143).

Duodant konkretų pavyzdį, ETT praktikoje buvo iškilęs klausimas, ar įmonės filialo vykdoma veikla yra laikytina savarankiška ekonomine veikla. ETT 2006 m. kovo 23 d. sprendime buvo konstatuota, kad šiuo klausimu reikia ištirti, 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 asmenį (Marcijonas, Paulauskas, 2007, p. 54).

Ekonomine veikla taip pat nelaikoma valstybės ar savivaldybių veikla, net jeigu už tokią veiklą mokami mokesčiai ar rinkliavos. Pagal Lietuvos įstatymus valstybės ir savivaldybių veikla apibrėžiama kaip valstybės, savivaldybių, valstybės ar savivaldybių institucijų bei įstaigų, o įstatymų nustatytais atvejais – ir kitų viešųjų juridinių asmenų veikla, kurią vykdyti šiuos asmenis įpareigoja teisės aktai.

Tuo tarpu, toliau, yra nustatomas sąrašas veiklų, kurios nelaikomos valstybės ir savivaldybių funkcijomis: naujų prekių, konkuruojančių ar galinčių konkuruoti su apmokestinamųjų asmenų tiekiamomis prekėmis, tiekimas; elektros energijos, dujų, šilumos ir kitų rūšių energijos, vandens bei garo tiekimas; vėžimas, sandėliavimas, taip pat vandens uosto paslaugų teikimas bei teisės naudotis oro uostais suteikimas; prekybos mugių ir verslo parodų organizavimo paslaugų teikimas; reklamos, rinkos ir (arba) viešosios nuomonės tyrimo ir kitų pagal savo esmę panašių paslaugų teikimas; kelionių ir turizmo agentūrų paslaugų teikimas; telekomunikacijų ir visuomenės informavimo paslaugų teikimas; maitinimo paslaugų teikimas; nuoma; žemės ūkio rinkos ekonominio reguliavimo agentūrų veikla, susijusi su žemės ūkio produktais (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, 2002). Įstatymo komentare atkreipiamas dėmesys į tai, kad šis sąrašas nėra baigtinis ir valstybės ir savivaldybių funkcijomis nėra laikoma bet kokia šių asmenų veikla, jeigu ją vykdant jų tiekiamos prekės (ar teikiamos paslaugos) gali konkuruoti su apmokestinamųjų asmenų tiekiamomis prekėmis (arba teikiamomis paslaugomis) (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras, 2002).

Remiantis ETT praktika, privačių asmenų vykdoma veikla patenka į PVM taikymo sritį, kai jie teikia tam tikras viešąsias paslaugas, numatytas teisės aktuose. Todėl, jeigu valstybė teisę rinkti tam tikrus mokesčius patiki nepriklausomiems tretiesiems asmenims (pvz., antstoliams, notarams), tokie sandoriai laikytini ekonomine veikla, nes šie asmenys nėra valstybės aparato dalis, bet vykdo nepriklausomą ekonominę veiklą pagal savo profesiją. Pažymėtina, kad Lietuvos Aukščiausiasis Teismas yra išdėstęs priešingą nuomonę. Savo nutartyje, teismas nurodė, kad antstolio veikla, susijusi su teismų sprendimų vykdymu, yra procesinė veikla, reglamentuojama proceso teisės normų. Tai nėra civiliniai teisiniai santykiai, o teisingumo institucijos procesinė veikla. Taigi antstolio atliekamų vykdymo veiksmų negalima pripažinti paslaugų teikimu pagal PVM įstatymo 3 straipsnio 1 dalį (Marcijonas, Paulauskas, 2007, p. 55).

Kitas pavyzdinis atvejis, kuomet Lietuvoje buvo kilęs ginčas, ar Valstybės sienos apsaugos tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos Ignalinos atominės elektrinės apsaugos rinktinės vykdoma veikla, t.y., Ignalinos atominės elektrinės apsauga su kitų asmenų teikiamomis paslaugomis nekonkuruoja ir konkuruoti negali. Lietuvos Vyriausiasis Administracinis Teismas konstatavo, kad šio viešojo juridinio asmens veikla yra išimtinė valstybės veikla, įtvirtinta teisės aktuose, negalinti konkuruoti su kitomis privačiomis fizinės saugos paslaugas teikiančiomis institucijomis. Dėl šios aplinkybės Ignalinos Atominės elektrinės apsaugos rinktinės veikla nelaikytina ekonomine veikla (Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo 2006 m. vasario 9 d. nutartis administracinėje byloje).

Grįžtant prie to, kodėl įstatyme numatyta, jog ekonomine veikla nelaikoma net ir valstybės ir savivaldybių veikla, kurios pasekoje mokami mokesčiai ir rinkliavos, įstatymo komentaras šia tema šiek tiek išsiplėčia. Jame aprašoma, jog savivaldybei nustatčius vietinę rinkliavą už komunalinių atliekų surinkimą ir atliekų tvarkymą, galutiniu šios paslaugos vartotoju yra laikytina savivaldybė, o ne rinkliavos mokėtojas, kadangi savivaldybei mokamas mokestis priklauso nuo išvežtų šiukšlių kiekio, kai tuo tarpu gyventojai moka nustatyto dydžio rinkliavą nepriklausomai nuo to, ar naudojami paslauga, ar ne. Taip pat, kadangi savivaldybėje gali būti taikoma tik viena atliekų tvarkymo sistema, tai negalima teigti, jog savivaldybė, nustatčiusi rinkliavą, konkuruoja su atliekų tvarkytojais pati teikdama tokias paslaugas. Taigi, tais atvejais, kai renkamas mokestis už atliekų tvarkymą yra įvardintas kaip vietinė rinkliava, negalima teigti, jog PVM požiūriu savivaldybės, rinkdamos tokią vietinę rinkliavą, vykdo ekonominę veiklą (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras, 2002).

Iš nusistovėjusios teismų praktikos yra aišku, kad paprastas akcijų įsigijimas ir jų turėjimas neturėtų būti laikomas ekonomine veikla pagal Šeštąją direktyvą bei nacionalinius įstatymus. Paprasčiausias kitų bendrovių akcijų įsigijimas nėra turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų, nes iš šio akcijų turėjimo gauti dividendai yra paprasčiausiai turto turėjimo nuosavybe rezultatas, o ne ekonominės veiklos, numatytos toje pačioje direktyvoje, padarinys. Ekonominė veikla nelaikytinas ir pinigų investavimas į kitokių rūšių vertybinius popierius, išskyrus skolos vertybinius popierius, taip pat investicinius fondus, nes negalima konstatuoti tiesioginio fondo valdytojo atlyginimo už suteiktas paslaugas ir asmens gautos naudos (Marcijonas, Paulauskas, 2007, p. 57). Obligacijų įsigijimas ir turėjimas taip pat prisideda prie ekonomine veikla nelaikomų veiklų, tad iš obligacijų turėjimo gaunamos pajamos nėra laikomos atlygiu už ekonominės veiklos vykdymą (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras, 2002).

2.2. Ekonominė veikla ir atsitiktiniai sandoriai, susiję su nekilnojamuoju turto, praktiniai pavyzdžiai

Atsakant, ar gali atsirasti apmokestinimas PVM, pirmiausia būtina ekonominę veiklą atskirti nuo atsitiktinių sandorių. Atsitiktiniai sandoriai nelaikomi ekonomine veikla, nes ekonominei veiklai, kaip jau minėta, yra būdingas pasikartojamumas, tęstinumas, kas reiškia, kad sandorius sudarantys asmenys turi turėti ketinimą vykdyti veiklą ir siekti iš jos gauti pajamų. (Mokestinių ginčų komisijos 2018 m. vasario 2 d. sprendimas). PVMĮ neapibrėžia atsitiktinio sandorio sąvokos. Ši nuostata yra vertinamojo pobūdžio ir negali būti susieta nei su tam tikru skaičiumi tapačių sandorių, sudarytų per tam tikrą apibrėžtą laikotarpį, nei su koku kitu kiekybiškai išreikštu kriterijumi. (Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. rugsėjo 29 d. nutartis administracinėje byloje). Pagal direktyvą valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti kiekvieną asmenį, vykdančią minėtus sandorius, net jeigu jie yra atsitiktiniai, ypač kai tokie sandoriai tai: 1) pastatų ar pastatų dalių ir žemės, ant kurios jie stovi, tiekimas prieš jų pirmą panaudojimą, arba 2) žemės statybos tiekimas (Marcijonas, Paulauskas, 2007, p. 56). Tad pakankamai dažnai vyksta ginčai dėl ekonominės veiklos buvimo ar nebuvimo, kurie susiję su žeme statyboms.

Kaip pavyzdį galima paimti bylą, kurioje LVAT konstatavo, kad žemės sklypai, kuriuos pareiškėjas byloje nagrinėjamu laikotarpiu perdavė kitiems asmenims, atitiko žemės statyboms, kaip PVM objekto, kriterijus. LVAT nurodė, kad byloje yra nustatyti pareiškėjo atlikti veiksmai (per ketverius metus pareiškėjas perleido 8 žemės sklypus). Jis tuo tikslu, savo iniciatyva ir pastangomis pakeitė šių žemės sklypų naudojimo paskirtį į leidžiančią vykdyti juose statybas. Taip pat inicijavo įsigytų žemės sklypų padalijimą, teikė paraiškas elektros tiekėjui dėl elektros įvedimo, ieškojo pirkėjų, pardavė sklypus už rinkos kainą. Pareiškėjo gautos pajamos iš nekilnojamojo turto veiklos, kurios sudarė didžiąją dalį jo pajamų (80 proc.), patvirtina, kad tai buvo savarankiška, nuolatinė, siekiant gauti pajamų, panaudojus materialųjį turto, veikla, kuri atitinka individualios ir ekonominės veiklos kriterijus. Be to, LVAT akcentavo, kad administracinių teismų praktikoje, aiškinant žemės statyboms požymius, PVMĮ 32 straipsnio 2 dalies taikymo prasme, yra konstatuota, kad konkretus žemės sklypas gali būti priskirtas statybos sklypų kategorijai, kai kompetentingos institucijos sprendimu pagal parengtus ir patvirtintus teritorijų planavimo dokumentus šiame sklype esančiai žemei nustatoma tokia pagrindinė tikslinė žemės naudojimo paskirtis, kurios naudojimo būdas bei pobūdis leidžia šioje žemėje vykdyti statybą, o teritorijų planavimo dokumentų bei Nekilnojamojo turto

registro ir Nekilnojamojo turto kadastro duomenys yra pirminiai ir tiesioginiai įrodymai, kuriais remiantis gali būti nustatyta dėl konkretaus žemės sklypo priskyrimo (arba ne) tokių sklypų kategorijai. Galiausiai LVAT pažymėjo, kad tokie pareiškėjo veiksmai, kaip įsigytų žemės sklypų paskirties pakeitimas į paskirtį, leidžiančią vykdyti statybas, taip pat sklypų ar jų dalies padalijimas, elektros tiekimo įvedimas, patvirtina, kad jie buvo susiję su patrauklesnės rinkodaros įgyvendinimu. Taip pat, tokiu būdu buvo paneigiami pareiškėjo teiginiai, kad šie jo veiksmai buvo susiję išimtinai tik su asmeninio turto valdymu (Endrijaitis, 2021). Tą patį atskleidžia ir Europos Teisingumo Teismo praktika, kurioje matyti aiškus ir jau nusistovėjęs požiūris į žemės pardavimo sandorių apmokestinimą. ETT nurodė, kad žemės statybai tiekimas turi būti laikomas apmokestinamu PVM, neatsižvelgiant į tai, ar sandoris yra nuolatinio pobūdžio ir ar asmuo, atlikęs tiekimą, vykdo gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens veiklą, jeigu šis sandoris nėra tik savininko nuosavybės teisės įgyvendinimas. ETT pažymėjo, kad reikšmingus pardavimo sandorius gali sudaryti ir ūkio subjektai, veikdami kaip privatūs asmenys. Situacija keistūsi, jeigu suinteresuotasis asmuo pradėtų aktyvius prekybos žeme veiksmus ir imtųsi priemonių, panašių į gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens naudojamas priemones. Prie tokių veiksmų, kaip jau minėta, visų pirma gali būti priskiriami žemės sklypų parengimo darbų atlikimas ir rinkodaros priemonių įgyvendinimas. Tokie veiksmai paprastai nepatenka į asmeninio turto valdymą, ir tokiu atveju statybai skirtos žemės tiekimas negali būti laikomas tik savininko nuosavybės teisės įgyvendinimu (Bilkštytė, 2020). Būtent tokia ETT praktika puikiai atitinka aukščiau aprašytos bylos aplinkybes ir priimtą sprendimą.

Kitoje situacijoje, miško išskirtimui pardavimo atveju, vertinant ar gyventojas vykdo ekonominę veiklą, gali būti atsižvelgiama į tai, ar miško kirtimas yra privalomas, ar neprivalomas pagal teisės aktus, reglamentuojančius miško priežiūrą ir tvarkymą, ar gyventojas tokia veikla užsiima, ar ateityje planuoja sudaryti tokių sandorių. Norint atsakyti į klausimą ar miškas išskirtimui bus parduodamas vykdant/nevykdant ekonominę veiklą, būtina žinoti konkrečias miško naudojimo, jo kirtimo bei pardavimo sandorio sudarymo aplinkybes. Jeigu, pavyzdžiui, planuojamas parduoti status miškas (gautas pagal dovanojimo sutartį) nebuvo įsigytas su tikslu jį parduoti ir gyventojas paprastai nesiverčia tokia veikla, sandoris bus atsitiktinio pobūdžio, o miško kirtimas yra privalomas pagal teisės aktus, reglamentuojančius miško priežiūrą ir tvarkymą, tokiu atveju, stataus miško pardavimas nebus laikomas ekonomine veikla ir dėl šio sandorio gyventojui su PVM susijusių prievolių neatsirastų, nepriklausomai nuo gautų pajamų dydžio. Tačiau, jeigu miško kirtimas būtų neprivalomas pagal teisės aktus,

reglamentuojančius miško priežiūrą ir tvarkymą, miškas išsikirtimui būtų parduodamas siekiant gauti pajamų, tai, PVMĮ atžvilgiu, būtų laikoma, kad status miškas parduodamas vykdant ekonominę veiklą.

Verta paminėti ir tokią bylą, kurioje mokesčių administratorius priėmė klaidingą sprendimą ir tik siekiant apeliacinės instancijos, pareiškėja buvo pripažinta esanti teisi. Šioje byloje Kauno apskrities mokesčių inspekcija atliko pareiškėjos mokestinį patikrinimą ir papildomai apskaičiavo delspinigių ir skyrė baudą. Pareiškėja pateikė skundą, kuriame prašė panaikinti minėtus sprendimus ir nurodė, jog kartu su vyru pardavė 3 nekilnojamojo turto objektus (dvi komercinės, administracinės ir prekybos paskirties patalpas ir vieną kitos paskirties žemės sklypą), taip pat vieną kitos paskirties žemės sklypą pardavė pareiškėjos motina. Kauno VMI konstatavo, kad pareiškėja vykdė individualią prekybos nekilnojamoju turtu veiklą, kuri prilyginama ekonominei veiklai PVM įstatymo prasme. Pareiškėjos motinos parduoto žemės sklypo apmokestinimui taikė turinio viršenybės prieš formą principą, t.y. konstatavo, kad realiai sklypą pardavė pareiškėja ir jos sutuoktinis, kuriems ir priskirtos šio sklypo pardavimo pajamos. Teismas taip pat pritarė VMI sprendimui grįsdamas tuo, jog pareiškėja savarankiškai sprendė su šia veikla susijusius klausimus ir kad jos veikla yra tęstinė. Tuo metu, kai minėti objektai buvo jos nuosavybė, paprastai būdavo išnomuojami juridiniams asmenims jų veiklai vykdyti. Dėl vykdytos veiklos versliškumo požymio teismas pažymėjo, kad pareiškėjos argumentai, jog visi sklypai ir patalpos buvo įsigyti asmeniniams poreikiams tenkinti, nepagrįsti įrodymais ir prieštarauja kitoms byloje nustatytoms aplinkybėms. Ekonominės veiklos požymiai iš esmės atitinka individualios veiklos požymius GPMĮ prasme, todėl konstatuotina, kad pareiškėja, kuri vykdė individualią veiklą, taip pat vykdė ir ekonominę veiklą PVM įstatymo prasme. Teismas pažymėjo, jog mokesčių administratorius, atsižvelgęs į trumpus laiko tarpus tarp nekilnojamojo turto objektų pirkimo ir pardavimo, į pirktų objektų paskirtį ir kitas teisiškai reikšmingas aplinkybes, padarė pagrįstą išvadą, kad objektai įsigyti ne asmeniniams poreikiams tenkinti. Po šio sprendimo, pareiškėjai pateikus apeliacinį skundą, situacija pasikeitė. Išplėstinė teisėjų kolegija konstatavo, jog vienas iš pagrindinių (esminių) individualios veiklos požymių – versliškumas (komerciškumas) – reiškia, kad visa individuali veikla nuo pat jos vykdymo pradžios privalo turėti tikslą gauti pajamų ir kitos ekonominės naudos. Nagrinėjamu atveju nustatyta, jog pareiškėja ir jos sutuoktinis pardavė tris nekilnojamojo turto objektus už jų savikainą, t.y. iš už tą pačią įsigijimo kainą, todėl akivaizdu, kad vien tik iš jų pardavimo pareiškėja jokios apibrėžtos ekonominės naudos negavo, o jokių papildomų aplinkybių, galinčių pagrįsti šios naudos gavimą, mokesčių administratorius neįrodė. Teismas padarė

išvadą, jog nagrinėjamu atveju, vertinant pareiškėjos nekilnojamojo turto sandorius, nebuvo surinkta įrodymų, akivaizdžiai patvirtinančių individualios veiklos požymių, visų pirma, versliškumo požymio buvimą. Dėl šios priežasties buvo konstatuota, jog mokesčių administratorius nepagrįstai nusprendė, kad pareiškėja vykde individualią prekybos nekilnojamoju turto veiklą (Dikčius, 2011).

Analogiškas sprendimas buvo priimtas ir kitoje byloje, kurioje fizinis asmuo suteikė trečiajam asmeniui kelias paskolas, kurių bendra suma sudarė 80 400 eurų, užtikrintas kelių pasatų hipoteka. Kadangi paskolos nebuvo gražintos, šie pastatai buvo parduoti iš varžytinių atitinkamam asmeniui. Šis asmuo sudarė dvi pirkimo-pardavimo sutartis, kurių viena buvo susijusi su trijais minėtais pastatais, o antroji – su įsigytu žemės sklypu. Po šio įsigijimo, buvo atliktas mokestinis patikrinimas, kurio metu mokesčių administratorius konstatavo, jog už įvykdytus sandorius buvo gauta 145 000 eurų pajamų, taigi šie sandoriai laikomi nuolatine ekonomine veikla, vykdoma siekiant gauti pajamų. Atitinkamai, asmuo šiam sprendimui prieštaravo, tad buvo kreiptasi į Europos Teisingumo Teismą, siekiant išsiaiškinti, ar PVM direktyva turi būti aiškinama taip, kad sandoris, kai asmeniui parduodamas pastatas, areštuotas per priverstinio vykdymo procedūrą, siekiant išieškoti anksčiau suteiktą paskolą, ir vėliau tas pastatas parduodamas, yra ekonominė veikla, ir ar šis asmuo dėl šio sandorio turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu. ETT nurodė, kad vien turto įsigijimas ir pardavimas negali būti laikomi turto naudojimu, siekiant gauti nuolatinių pajamų, nes vienintelis atlygis už šiuos sandorius yra galimas pelnas iš šio turto pardavimo. Taip pat paprastas savininko nuosavybės teisės įgyvendinimas pats savaime negali būti laikomas ekonomine veikla. Tad teismas, atsižvelgdamas į anksčiau praktikoje išdėstytas aplinkybes vertino, jog asmuo sandorius atliko, siekdamas atkurti savo turtą ir atgauti paskolas, nes jos nebuvo gražintos. Taip pat, turėdamas tikslą atgauti paskolas ir atkurti savo turtą asmuo nesiėmė aktyvių veiksmų prekiauti ir, be kita ko, priemonių, panašių į gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens naudojamas priemones. Todėl, būtent tai įrodė, jog nagrinėjamų pastatų pardavimai iš tikrųjų buvo susiję tik su nuosavybės teisės įgyvendinimu ir tinkamu asmeninio turto valdymu, todėl nepateko į ekonominės veiklos valdymo sritį (Šidlauskas, 2020).

Iš šių bylų galima suprasti, kad ne tik gyventojams, asmenims vykdančioms ekonominę veiklą sunku interpretuoti, kokios yra atsitiktinio sandorio ir ekonominės veiklos ribos, tačiau ir mokesčių administratoriai klysta vertindami, kadangi šiuo aspektu reikia ypatingai atidžiai vertinti esančias aplinkybes. Nagrinėjant teismų praktiką, galima pastebėti, jog sandoriai dėl nekilnojamojo turto yra dažnas ginčo dalykas, tai galima būtų

teigti dėl to, jog direktyvos 12 straipsnyje apibūdinant apmokestinamąjį asmenį specifiškai išskiriami sandoriai, susiję su pastato ar pastato dalių ir žemės, ant kurios jis pastatytas, tiekimu.

2.3. Kiti atsitiktiniai sandoriai, klaidingai priskiriami ekonominei veiklai

Sričių spektras, kai kalbame apie ekonominės veiklos ir atsitiktinių sandorių atskyrimą, yra labai platus. Pavyzdžiui, situacija, kuomet holdingas, be pagrindinės savo vykdomos veiklos (valdymo, konsultavimo, marketingo paslaugų teikimo savo grupės įmonėms) taip pat savo grupės įmonėms bei fiziniams asmenims teikia paskolas. Pati holdingo bendrovė jokių aktyvių veiksmų skolinant lėšas neatlieka, o savo resursus tokiai veiklai naudoja minimaliai, kadangi valdydamas bendrovės puikiai žino jų finansinę padėtį, todėl papildomų pastangų vertinant riziką nededa. Palūkanų bendrovė neapmokestina, tačiau tokių sandorių per kalendorinius metus viršija pusę šimto, o pajamos iš suteiktų paskolų palūkanų sudaro apie 30 proc. visose bendrovės pajamose. Tad kaip šiuo atveju interpretuoti esamą situaciją? Iš pažiūros paprastas juridinis asmuo tai galėtų laikyti atsitiktiniais sandoriais. Sprendžiant tokius klausimus dėl sudaromų finansinių paslaugų teikimo sandorių priskyrimo atsitiktiniams sandoriams PVM atskaitos procento apskaičiavimo tikslais, kiekvienas toks atvejis yra nagrinėjamas atskirai, įvertinant visas konkrečias aplinkybes. Tokiu atveju būtų laikoma, jog duota informacija yra neišsami, nes būtų galima atsižvelgti į papildomus faktorius, tokius kaip, konkreti įmonės veikla, konkreti informacija apie paskolų sudarymo sutartis, jų sąlygas, išteklių naudojimą. Tačiau, jeigu vertinant bendrame pateiktame kontekste, jog holdingo kompanija teikia paskolas ne tik dukterinėms įmonėms, kurioms teikia ir valdymo paslaugas, bet ir fiziniams asmenims, be to paskolų teikimo veikla užsiima pastoviai, tai būtų galima daryti išvadą, jog tokia paskolų teikimo veikla neturėtų būti laikoma atsitiktiniais sandoriais PVM atskaitos procento apskaičiavimo tikslais.

Tokia situacija galėtų atsirasti, norint vadovautis Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 60 straipsnio 1 dalies nuostatomis, pagal kurias, apskaičiuojant pridėtinės vertės mokesčio atskaitos procentą neatsižvelgiama į PVM mokėtojo gautas pajamas iš PVMĮ 28 straipsnyje nurodytų finansinių paslaugų teikimo, jeigu sandoriai dėl šių paslaugų teikimo yra atsitiktinio pobūdžio ir PVM mokėtojas įprastai nesiverčia tokios rūšies veikla (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, 2002 m.). ESTT savo sprendime C-77/01 byloje *Emperesa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA* prieš *Fazenda Public* yra pareiškęs, kad skaičiuojant PVM atskaitos procentą finansiniai

sandoriai turi būti laikomi atsitiktiniais tiek, kiek jie apima tik labai ribotą apmokestinamų PVM prekių bei paslaugų naudojimą ir tas faktas, jog iš finansinių sandorių gaunamos pajamos yra didesnės už pagrindinės veiklos pajamas nėra pakankamas, kad neleistų jų klasifikuoti kaip atsitiktinių sandorių. Tad, kaip matyti, interpretuoti galima labai skirtingai. Dabar verta panagrinti Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatyme nurodytas bylas, kuriose įtvirtinti teismo argumentai padėjo pagrindą ateityje nagrinėjamos situacijoms.

Pirmoji byla yra *Polysar Investments Netherlands BV* prieš *Arnhemo muitinės ir akcizų inspektorių* ginče dėl apskaičiuoto apyvartos mokesčio. Buvo kreiptasi į Teisingumo Teismą siekiant išsiaiškinti, ar kontroliuojančioji bendrovė, kurios veikla susijusi tik su dukterinių bendrovių akcijų turėjimu, gali būti priskirta apmokestinamajam asmeniui pridėtinės vertės mokesčio tikslais Šeštosios direktyvos 4 ir 17 straipsnių prasme, ir ar toks priskyrimas priklauso nuo to, ar bendrovė priklauso pasaulinio masto grupei, kuri išoriškai veikia vienu pavadinimu. Remiantis Teisingumo Teismo praktika, Šeštosios direktyvos 4 straipsniu pridėtinės vertės mokesčiui suteikiama labai plati taikymo sritis, sąvoka „naudojimas“, kaip ji suprantama pagal 4 straipsnio 2 dalį, pagal principo, kad pridėtinės vertės mokesčio sistema turi būti neutrali, reikalavimus reiškia visus sandorius, neatsižvelgiant į jų teisinę formą, kuriais siekiama nuolat gauti pajamų iš atitinkamų prekių. Tačiau iš šio sprendimo neišplaukia, kad vien tik bendrovės akcijų įsigijimas ir turėjimas turi būti laikomas ekonomine veikla, kaip ji suprantama pagal Šeštąją direktyvą, suteikiančią jų turėtojui apmokestinamojo asmens statusą. Vien finansinio akcijų paketo kitose įmonėse įsigijimas nelaikytinas turto eksploatavimu siekiant nuolat gauti iš jo pajamų, nes bet kokie dividendai, gaunami iš šio paketo, yra tik nuosavybės teisės į turtą rezultatas. Tad būtent iš to ir išplaukė argumentas, jog įmonės akcijų įsigijimas ir turėjimas neturint tikslo tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvauti tos įmonės valdyje nėra laikomas ekonomine veikla (Europos Teisingumo Teismas byloje C-60/90).

Kitoje byloje, *Wellcome Trust Ltd* prieš patikėtinį *Commissioners of Customs & Excise* Teisingumo Teismui buvo pateikti prejudiciniai klausimai, kuriais iš esmės buvo siekiama išsiaiškinti, ar ekonominės veiklos sąvoka, kaip ji suprantama pagal šios direktyvos 4 straipsnio 2 dalį, turi būti aiškinama taip, kad ji apima ir tokią veiklą, kurią sudaro akcijų ir kitų vertybinių popierių pirkimas ir pardavimas, kurią vykdo patikėtinis, valdydamas labdaros turto fondą. Šioje byloje apeliante teigė, kad nors paprastų investuotojų investicijos nepatenka į PVM taikymo sritį, situacija yra kitokia, kai investuotojas dėl savo statuso ar vykdomų funkcijų reguliariai investuoja siekdamas gauti pajamų ar padidinti savo kapitalą. Ji taip pat teigė, kad jei PVM būtų skaičiuojamas už profesionalaus

prekiautojo atliekamų akcijų pardavimą ar pirkimą, bet ne už tokio investuotojo, kaip *Trust*, atliekamą akcijų pardavimą ar pirkimą, tai prieštarautų fiskalinio neutralumo principui. Jos nuomone, PVM turi būti taikomas visai ekonominei veiklai, nepriklausomai nuo jos pobūdžio, neatsižvelgiant į pačios veiklos tikslą ar rezultatus. Nesvarbu, ar ekonominės veiklos tikslas ar objektas yra prekyba, ar investavimas. Teismas su šiuo argumentu nesutiko teigdamas, jog nors iš pateiktos informacijos, *Trust* neturi profesionalaus prekiautojo vertybiniais popieriais statuso, ši aplinkybė nebūtinai reiškia, kad tokia veikla, kurią sudaro akcijų ir kitų vertybinių popierių įsigijimas ir pardavimas, tam tikrais atvejais negali būti laikoma ekonomine veikla Direktyvos 4 straipsnio prasme. Kaip jau minėta ankstesnėje byloje, teismas šioje byloje taip pat pažymėjo, jog 4 straipsnis suteikia labai plačią PVM taikymo sritį. Nepaisant to, iš teismų praktikos taip pat aišku, kad vien nuosavybės teisės turėtojo naudojimas nuosavybės teise pats savaime negali būti laikomas ekonomine veikla. Kaip taikliai pažymėjo Komisija, jei tokia veikla pati savaime nelaikytina ekonomine veikla Direktyvos prasme, tas pats turi būti taikoma ir veiklai, kurią sudaro tokių akcijų paketų pardavimas. Priešingai nei teigė apeliantė, nei akcijų pardavimo mastas, nei konsultacinių įmonių pasitelkimas tokiam pardavimui negali būti kriterijai, leidžiantys atskirti privataus investuotojo veiklą, kuri nepatenka į Direktyvos taikymo sritį, nuo investuotojo, kurio sandoriai yra ekonominė veikla, veiklos. Be to, kad didelius akcijų pardavimus gali vykdyti ir privatūs investuotojai, jei būtų pritarta apeliantės argumentui, tai reikštų, kad sandorio priskyrimas ekonominei veiklai priklausytų nuo investuotojo įgūdžių ir patirties. Kalbant apie fiskalinio neutralumo principą, teismas pažymėjo, jog šis principas neturi tokios reikšmės, kokia jam buvo priskirta apeliantės nuomone. Nors pagal jį reikalaujama, kad visos ekonominės veiklos rūšys būtų vertinamos vienodai, jis taip pat numato, kad nagrinėjama veikla gali būti priskirta ekonominei veiklai, o šiuo atveju taip nėra. Būtent iš šio teismo sprendimo, PVM įstatyme buvo pažymėta, kad vien tik nuosavybės teisės į turimas akcijas bei kitus vertybinius popierius įgyvendinimas nėra laikomas ekonomine veikla. Ekonominės veiklos sąvoka neapima akcijų ar kitų vertybinių popierių pardavimo, kai jas parduoda asmuo, valdantis labdaros koncerno turta patikėjimo teise (Europos Teisingumo Teismas byloje C-155/94).

Dar viena reikšminga byla, kurią verta aptarti yra *Harnas & Helm*, komandinės ūkinės bendrijos byla dėl išsiųsto pranešimo apie pridėtinės vertės mokesčio perskaičiavimą. Pagal Teisingumo Teismui pateiktus duomenis, įmonė turėjo akcijų ir obligacijų, kurias išleido JAV ir Kanados įstaigos įmonės. Atitinkamu laikotarpiu *Harnas* už šias akcijas ir obligacijas gaudavo dividendus arba palūkanas. 1984 metais *Harnas* suteikė kitai įmonei paskolą, kuri vėliau buvo gražinta, taip pat buvo suteikta kita paskola kitam skolininkui.

Už šiuos veiksmus, įmonė mokesčių deklaracijoje atskaitė PVM, kuris jai buvo priskaičiuotas už šiuos sandorius. Mokesčių administratorius, manydamas, kad įmonė negali būti laikoma prekybininku išrašė mokesstinį pranešimą, kad susigrąžintų PVM, kurį *Harnas* atskaitė už atitinkamą laikotarpį. Dėl to įmonė kreipėsi į apygardos apeliacinį teismą, tačiau skundas buvo atmestas motyvuojant tuo, kad įmonė laikotarpiu, su kuriuo susijęs pakartotinis vertinimas, nevykdė jokios ekonominės veiklos Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalies prasme ir todėl negali būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu. Tad į Teisingumo Teismą buvo kreiptasi su klausimu, ar Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad vien tik nuosavybės teisės į obligacijas įgijimas ir jų turėjimas, t.y. veikla, kuri nėra pavaldi jokiai ūkinei komercinei veiklai, ir pajamų iš jos gavimas neturi būti laikomi ekonomine veikla, suteikiančia atitinkamam asmeniui apmokestinamojo asmens statusą. Teisingumo Teismas paaiškino, kad pagal principo, jog bendra PVM sistema turi būti neutrali, reikalavimus sąvoka „eksplotavimas“, kaip ji suprantama pagal 4 straipsnio 2 dalį, reiškia visus sandorius, nesvarbu, kokia būtų jų teisinė forma, kuriais siekiama gauti nuolatinių pajamų iš atitinkamo turto. Tačiau Teisingumo Teismas taip pat patikslino, kad vien tik bendrovės akcijų įsigijimas ir turėjimas nelaikytinas ekonomine veikla, suteikiančia turėtojui apmokestinamojo asmens statusą. Vien tik finansinio akcijų paketo kitose įmonėse įsigijimas nereiškia turto eksploatavimo siekiant gauti nuolat iš jo pajamų, nes bet kokie dividendai, gaunami iš šio paketo, yra tik turto nuosavybės rezultatas. Tiesa, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktyje nurodyti sandoriai gali patekti į PVM taikymo sritį, jeigu jie sudaro komercinės akcijų pardavimo veiklos dalį, siekiant užtikrinti tiesioginį ar netiesioginį dalyvavimą valdant bendroves, kuriose buvo įsigytas akcijų paketas, arba jeigu jie yra tiesioginis, nuolatinis ir būtinas apmokestinamos veiklos išplėtimas. Šiuo atžvilgiu, obligacijų turėtojo veikla gali būti apibrėžiama kaip investavimo forma, kuri neapsiriboja vien paprastu turto valdymu. Pajamos iš obligacijų gaunamos vien iš jų turėjimo fakto, kuris suteikia jų turėtojui teisę į palūkanų išmokas. Todėl tokios palūkanos negali būti laikomos obligacijų turėtojo ekonominės veiklos ar sandorio pajamomis, nes jos gaunamos tik iš obligacijų turėjimo. Taigi nėra pagrindo obligacijų turėjimą vertinti kitaip nei akcijų turėjimą. Štai kodėl 13B straipsnio d punkto papunktyje ir akcijos, ir obligacijos minimos kaip vertybiniai popieriai, kuriems taikoma išimtis. Tad, darant išvadą, buvo nuspręsta, kad vien tik obligacijų įsigijimas ir turėjimas nėra laikomas ekonomine veikla, o iš obligacijų turėjimo gaunamos pajamos nėra laikomos atlygiu už ekonominės veiklos vykdymą (Europos Teisingumo Teismas byloje C-80/95).

Verta paminėti, kad situacija keistūsi, jei kiltų siekis tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvauti

valdant bendrovės valdyme. Mokesčių specialistas A. Šidlauskas, nagrinėdamas ESTT bylas pažymėjo, jog kaip jau ir aptarta, iš ESTT praktikos matyti, kad bendrovė, kurios vienintelis tikslas – įsigyti kitų įmonių kapitalo dalių ir kuri nesiekia tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvauti jas valdant, neturi nei PVM mokėtojo statuso, nei teisės į atskaitą. Iš tiesų, paprastas akcijų įsigijimas ir turėjimas nėra ekonominė veikla, kaip tai suprantama pagal direktyvą, suteikianti subjektui apmokestinamojo asmens statusą, nes tai nėra turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų, ir vienintelis atlygis už šiuos sandorius, yra galimas pelnas tas akcijas parduodant. Tik atlygis už sandorius ar ekonominę veiklą patenka į PVM taikymo sritį, tačiau taip nėra mokėjimo dėl turto turėjimo nuosavybės teise, pavyzdžiui, dėl dividendų ar kitų pajamų iš akcijų, atveju. Tačiau jis taip pat pastebi, kad pavyzdžiui, norint kad akcijų perleidimo sandoris patektų į PVM taikymo sritį, iš principo reikia, kad šis sandoris būtų sudarytas išimtinai ir tiesiogiai dėl atitinkamos patronuojančiosios įmonės apmokestinamos ekonominės veiklos arba kad jis būtų tiesioginis, nuolatinis ir būtinas tokios veiklos išplėtimas. Taip yra tada, kai sandoris vykdomas, siekiant priskirti iš šio perleidimo gautas pajamas tiesiogiai atitinkamos patronuojančiosios įmonės apmokestinamai ekonominei veiklai arba grupės, kurioje ji yra pagrindinė patronuojančioji bendrovė, vykdomai ekonominei veiklai (Šidlauskas, 2019).

Vertinant visas šias bylas, galima matyti, kad Teisingumo Teismas laikosi nuoseklios praktikos vertinant akcijų, obligacijų ir kitų vertybinių popierių turėjimą ir iš to gaunamas pajamas. Tačiau tai nereiškia, kad kiekvienu individualiu atveju nekyla naujų klausimų, susijusių su ekonominės veiklos interpretacija.

3. EKONOMINĖS VEIKLOS REGLAMENTAVIMAS: PASIRINKTOS UŽSIENIO ŠALIES PRAKTIKA

3.1 Ekonominės veiklos reglamentavimas Lenkijoje

Ekonominės veiklos reglamentavimas tarp Europos Sąjungos šalių yra nuosekliai suvienodintas, tad tarp jų sunku išvelgti kokius nors skirtumus. Pagrindė, visas aiškinimas išplaukia iš Europos Sąjungos direktyvos ir tik tada, kai direktyvoje duodama teisė valstybėms narėms pasirinkti, galimas skirtingas reguliavimas tam tikrose srityse.

Pagrindinis teisės aktas, reglamentuojantis ekonominės veiklos vykdymą Lenkijoje, yra 2004 m. liepos 2 d. įstatymas dėl ūkinės veiklos laisvės. Pagal jį, ekonominė veikla apima bet kokią gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant gamtinių resursų gavybą arba žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų atstovų veiklą, net kai veiksmai buvo atlikti vieną kartą tokiomis aplinkybėmis, kurios rodo ketinimą vykdyti tokią veiklą reguliariai. Ekonominė veikla taip pat apima materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimą siekiant gauti nuolatinių pajamų. Pagal Lenkijos teisę apmokestinamuoju asmeniu gali būti tiek fizinis, tiek juridinis asmuo, arba, jei jam suteiktas juridinio asmens statusas pagal atskirą įstatymą – organizacinis vienetas, kuris nėra juridinis asmuo, bet vykdo ekonominę veiklą savo vardu. Civiliniai partneriai taip pat yra apmokestinamieji asmenys, jeigu jie vykdo ekonominę veiklą. Užsienio asmenys iš Europos Sąjungos valstybių gali vykdyti ekonominę veiklą tokiomis pačiomis sąlygomis kaip ir kiti Lenkijos piliečiai.

Galima pastebėti, kad Lenkijos nacionaliniai įstatymai šiek tiek plačiau apibrėžia ekonominę veiklą nei Lietuvos Respublikos nacionaliniai įstatymai, išplečiant ekonominę veiklą vykdančių subjektų apibrėžimą. Taip pat, Lenkijos įstatymuose atskirai akcentuojama, jog fiziniai asmenys, kurie vykdo veiklą tik žemės, miškininkystės ar žuvininkystės ūkyje, apmokestinamaisiais asmenimis jie laikomi tik tuomet, kai pateikia įstatyme nurodytą įregistravimo deklaraciją.

3.2 Lenkijos teismų praktikos analizė

Kadangi šalyse, priklausančiose Europos Sąjungai galioja panašus reguliavimas, kai kalbama apie ekonominės veiklos reguliavimą, tad automatiškai ir teismų praktika šia tema išlaikoma nuosekli. Lenkijos atveju, galima rasti nemažai bylų, kurios šiek tiek išplečia jau anksčiau aptartas problematines sritis.

Pavyzdžiui, byloje *W.G prieš Dyrektor Izby Skarbowej (Lenkijos mokesčių inspekcijos*

direktorių) nagrinėjama fizinio asmens, kuri dviejose iš šešių ūkininko ūkio, kuris yra jos su sutuoktiniu bendra nuosavybė, vištidžių augino viščiukus ir pateikė prašymą ją įregistruoti kaip PVM mokesčių mokėtoją, tokiu būdu atsisakydama ūkininko, kuriam taikomas vienodas tarifas statuso. Vis dėl to jos sutuoktinis, kuris, kaip ūkininkas, kuriam taikomas vienodas tarifas kitose šio ūkio vištidėse irgi augino viščiukus, to nepadarė. Atitinkamu laikotarpiu sutuoktinė pateikė prašymus patikslinti PVM ir paprašė nustatyti atitinkamo laikotarpio sumokėto PVM permoką. Lenkijos mokesčių administratoriaus direktorius atsisakė tenkinti šį prašymą motyvuodamas tuo, kad, kuomet sutuoktinė pateikė prašymą įregistruoti ir ji buvo apmokestinamasis asmuo, kuriam taikomos įprastinės PVM procedūros, būtent ji turėjo PVM mokėtojos statusą vykdydama žemės ūkio veiklą savo ūkyje, kuris yra bendros nuosavybės dalis. Taigi tai, kad ji pateikė prašymą įregistruoti, taip pat turėjo įtakos jos sutuoktiniui, kuris dėl to prarado ūkininko, kuriam taikomas vienodas tarifas, statusą. Šių įvykių pasekoje buvo pateiktas skundas, kuris buvo atmetas motyvuojant tuo, kad bendrame ūkininko ūkyje sutuoktiniai, kurių turtui taikomas bendros jungtinės nuosavybės režimas, vykdo tokio paties pobūdžio veiklą, tik vienas sutuoktinis gali būti PVM mokėtojas. Tad buvo pateiktas kasacinis skundas, ir buvo iškelti prejudiciniai klausimai: 1) ar direktyvos nuostatos, visų pirma jos 9, 295 ir 296 straipsniai, turi būti aiškinamos taip, kad pagal jas draudžiama pagal PVM įstatymo 15 straipsnio suformuota nacionalinė praktika, pagal kurią sutuoktiniai, kurie verčiasi žemės ūkio veikla eksploatuodami ūkininko ūkį ir naudojami turtu, kuris yra bendra nuosavybė, negali būti laikomi atskirais PVM mokėtojais; 2) ar svarbu tai, kad pagal nacionalinę praktiką, vienam iš sutuoktinių pasirinkus savo veiklai taikyti bendrą PVM schemą, kitas sutuoktinis praranda ūkininko, kuriam taikomas vienodas tarifas, statusą; 3) ir ar svarbu, kad galima aiškiai atskirti turtą, kurį kiekvienas sutuoktinis nepriklausomai ir savarankiškai naudoja savo ekonominėje veikloje.

Teismas, pagal suformuotą jurisprudenciją teigė, jog direktyvos 9 straipsnyje nustatyta labai plati PVM taikymo sritis. Paprastai veikla laikoma ekonomine, jeigu ji yra nuolatinė ir vykdoma už atlygį, kurį gauna sandorio vykdytojas. Siekiant nustatyti veiklos savarankiškumą reikia patikrinti, ar asmuo vykdo veiklą savo vardu, sąskaita ir atsakomybe ir ar yra prisiimama ekonominė rizika. Šiuo atveju svarbus požymis gali būti tai, kad sutuoktiniai atskirai valdo gyvulininkystės ūkiams, kurie ekonominiu, finansiniu ir organizaciniu požiūriais yra atskiri, skirtas lėšas. Remiantis direktyvos nuostatomis, negalima daryti išvados, kad ūkininko ūkyje vykdomos veiklos atveju valstybė narė gali apriboti asmens galimybę užsiregistruoti kaip PVM mokėtojui, vien dėl to, kad jo sutuoktinis naudoja tą patį ūkininko ūkį savo veiklai, apmokestinamai PVM. Pasak

teismo, pagrindinis bylos ypatumas yra tas, kad vienas iš sutuoktinių vykdo veiklą pagal įprastines PVM procedūras, o kitas ketina ir toliau naudotis ūkininkams skirta vienodo tarifo schema. Pagal direktyvos 296 straipsnį, kai ūkininkams taikomos įprastinės PVM procedūros gali sudaryti sunkumų, valstybės narės „gali taikyti“ vienodo tarifo schemą, o toliau teigiama, jog valstybė narė „gali į vienodo tarifo schemą neįtraukti“, be kita ko, ūkininkų, kuriems taikant įprastines PVM procedūras nekiltų jokių administracinių sunkumų. Teismas akcentavo, kad ūkininkams skirta bendra vienodo tarifo schema yra nukrypti leidžianti schema, kuri yra įprastinių PVM procedūrų išimtis, todėl ji turi būti taikoma tik tiek, kiek tai reikalinga jos tikslui pasiekti. Šioje byloje teismo pagrinde išaiškino, jog pagal minėtus direktyvos straipsnius draudžiama valstybės narės praktika, pagal kurią sutuoktiniai, vykdantys žemės ūkio veiklą tame pačiame ūkininko ūkyje ir besinaudojantys turtu, kuris yra bendra nuosavybė, negali būti laikomi atskirais PVM mokėtojais tais atvejais, kai kiekvienas sutuoktinis savarankiškai vykdo ekonominę veiklą ir taip pat, kad pagal šiuos straipsnius nedraudžiama tokiomis aplinkybėmis, kai sutuoktiniai vykdo šią žemės ūkio veiklą pagal ūkininkams skirtą bendrą vienodo tarifo schemą, kad vieno iš sutuoktinių pasirinkimas taikyti savo veiklai įprastines PVM procedūras lemtų kito sutuoktinio ūkininko, kuriam taikomas vienodas tarifas, statuso pavadinimą, jeigu išnagrinėjus paaiškėtų, jog tai būtina siekiant išvengti piktnaudžiavimo ir sukčiavimo rizikos, kurios negali paneigti sutuoktinių pateikti tinkami įrodymai, arba jeigu kiekvieno sutuoktinio savarankiškai ir kiekvienam taikant įprastines PVM procedūras vykdoma veikla nekelia administracinių sunkumų, palyginti su situacija, kai vienu metu egzistuoja du skirtingi šių sutuoktinių statusai (Europos Teisingumo teismo sprendimas byloje C-180/10).

Kitoje byloje, *Gmina prieš Wrocław (Wroclavo savivaldybė)*, buvo nagrinėjamas klausimas, ar viešosios teisės reguliuojamos įstaigos gali būti pripažintos pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamaisiais asmenimis. Šioje situacijoje savivaldybė paklausė finansų ministro, ar savivaldybės biudžetinis vienetas, vykdamas veiklą, patenkančią į PVM taikymo sritį, gali būti registruojama kaip PVM apmokestinamasis asmuo atskirai nuo savivaldybės, ar savivaldybė dėl savo biudžetinio vieneto vykdomos veiklos pati turėtų būti registruojama kaip PVM apmokestinamasis asmuo. Savivaldybės teigimu, savivaldybės biudžetiniai vienetai neatitinka PVM taikyti būtino savarankiškumo kriterijaus, todėl negali būti atskirai registruojami. Savo išaiškinimuose finansų ministras nurodė, kad jei savivaldybės biudžetiniai vienetai, atsieti nuo savivaldybės struktūros, vykdo ekonominę veiklą savarankiškai, vertinant šį savarankiškumą remiantis objektyviais kriterijais, ir kartu vykdo apmokestinamą veiklą, tokius vienetus reikėtų

pripažinti atskirais nuo savivaldybės PVM apmokestinamaisiais asmenimis. Savivaldybė šiuo klausimu pateikė skundus administraciniam teismui, kurie buvo atmesti, tad buvo pateiktas kasacinis skundas su prašymu priimti prejudicinį sprendimą. Teismas aiškino, jog savivaldybės organizaciniai vienetai apima įvairių rūšių vienetus, kurių savarankiškumo lygis vykdant savo veiklą gali būti įvairus, o siekiant vienodai taikyti direktyvą svarbu, kad apmokestinamojo asmens sąvoka būtų aiškinama savarankiškai ir vienodai. Taip pat, buvo pažymėta, jog plati apmokestinamojo asmens sąvokos apibrėžtis gali būti taikoma net ir vienetais, neturintiems teisinio subjektiškumo. Todėl aplinkybė, kad aptariamai savivaldybės biudžetiniai vienetai neturi teisinio subjektiškumo, yra nereikšminga. Dėl veiklos savarankiškumo teismas atsižvelgė į tai, kad tarp ūkio subjektų, kurie nebuvo integruoti į viešąją administraciją ir viešosios valdžios institucijos nebuvo jokio pavaldumo ryšio, taip pat į tai, kad jie veikė savo sąskaita ir atsakomybe, laisvai organizavo savo darbą ir patys gaudavo jų pajamas sudarančius mokėjimus. Teismo teigimu, ekonominės veiklos savarankiškumą reiškia ir tai, kad ūkio subjektai, paisydami įstatyme nustatytų ribų, savarankiškai pasirūpina savo veiklai vykdyti būtinais žmogiškaisiais ir materialiaisiais ištekliais ir jais naudojami, taip pat tai, kad jiems tenka atsakomybė, kylanti iš sutartinių santykių, jų sukurtų vykdant savo veiklą ir atsakomybė už tretiesiems asmenims padarytą žalą, kai jie veikia ne kaip viešosios valdžios institucijos įgaliotiniai. Iš šių teismo argumentų darytina išvada, kad direktyvos 9 straipsnis aiškinamas taip, kad viešosios teisės reguliuojamos įstaigos negali būti pripažintos pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamaisiais asmenimis, nes netenkina šioje nuostatoje nustatyto savarankiškumo kriterijaus, taip pat, kad savivaldybės biudžetiniai vienetai šiuo atveju, kurie vykdo jiems pavestą ekonominę veiklą savivaldybės vardu ir sąskaita, neatsako už šios veiklos sukeltą žalą, o visa atsakomybė tenka savivaldybei, neprisiima su nurodytos veiklos vykdymu susijusios ekonominės rizikos, nes neturi nuosavo turto, negauna nuosavų pajamų ir nepadengia šios veiklos išlaidų, nes gautos pajamos pervedamos į savivaldybės biudžetą, o išlaidos dengiamos tiesiogiai iš šios savivaldybės biudžeto, netenkina direktyvoje numatyto savarankiškumo kriterijaus, todėl negali būti pripažinti apmokestinamaisiais asmenimis (Europos Teisingumo teismo sprendimas byloje C-276/14).

Verta paminėti dar vieną bylą, susijusią su vietos valdžios institucijoms priklausančiu nekilnojamuoju turtu. Ši byla yra *Gmina Wrocław (savivaldybė) prieš Dyrektor Krajowej informacji Skarbowej (valstybės išdo informacijos direktorius)*, kurioje teismui buvo pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą siekiant išsiaiškinti, ar savivaldybės apskritai veikia kaip apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal direktyvos 9

straipsnį. Jeigu savivaldybė keitimo atlygį gauna kaip viešosios teisės reglamentuojama įstaiga, vykdanči viešosios valdžios funkcijas, gali būti, kad turi būti taikoma direktyvos 13 straipsnyje numatyta išimtis, nes tai nėra apmokestinamasis sandoris. Net jeigu įstatymo nustatytas ilgalaikės nuomos teisės pakeitimas Lenkijoje pirmiausia ar netgi išimtinai yra laikytinas viešosios teisės reglamentuojamų įstaigų žemės sklypams, PVM 13 straipsnis šiuo atveju negali būti taikomas. Vis dėlto, pagal Teisingumo teismo jurisprudenciją viešosios valdžios reglamentuojamos įstaigos dėl šios priežasties veikia kaip viešosios valdžios institucijos tik tuomet, kai tai yra veikla, kurią pagal joms taikomą teisinę tvarką vykdo viešosios teisės subjektai ir kurią jos vykdo ne tomis pačiomis teisinėmis sąlygomis kaip privatūs ūkio subjektai. Bendrai, nei nuosavybės teisės praradimas, nei keitimo atlygio gavimas nėra viešosios valdžios funkcijų vykdymas. Šioje situacijoje, savivaldybė buvo pripažinta mokėjimus veikiau gaunanti kaip žemės sklypų savininkė, tad ji gaudama ilgalaikės nuomos įmokas, veikė kaip apmokestinamasis asmuo (Europos Teisingumo teismo sprendimas byloje C-604/19).

IŠVADOS

1. Analizuojant ekonominės veiklos sampratą, be akivaizdžiai įstatyme išvardintų veiklų, ekonomine veikla taip pat galima laikyti parengiamuosius darbus. Tuo tarpu išskiriama darbo veikla, kartu su valstybės ar savivaldybių veikla, investavimas į vertybinius popierius, tame tarpe akcijų bei obligacijų įsigijimas ir turėjimas. Analizuojant teismų praktiką autorė atkreipia dėmesį, kad galima išskirti pagrindinius veiklos požymius, tokius kaip: savarankiškumą vykdant ekonominę veiklą, veikimą savo sąskaita bei rizika, ekonominės naudos siekimą, tęstinumą bei aktyvius veiksmus. Teismas vertina būtent šių požymių visumą, tačiau akcentuoja, kad kiekvieną atvejį reikia vertinti individualiai, atidžiai žvelgiant į kiekvienam atvejui egzistuojančias skirtingas aplinkybes.
2. Dažniausia problema nagrinėjant teismų praktiką, autorės nuomone yra ekonominės veiklos atskyrimas nuo atsitiktinių sandorių, kadangi ekonominės veiklos negalima nustatyti vertinant tik pagal sudarytų sandorių kiekį. Tad, pasak teismo, reikia ypač atidžiai vertinti esamas aplinkybes pirmenybę teikiant veiklos tęstinumui (pvz.: aktyvius veiksmus, tokius kaip parengiamųjų darbų atlikimas, rinkodaros priemonių įgyvendinimas, asmens planus sudaryti tokius sandorius ateityje). Kitos aktualios problemos analizuojant ginčus, susijusius su ekonominės veiklos interpretavimu yra sandoriai susiję su akcijų, obligacijų ar kitų vertybinių popierių įsigijimu ir turėjimu. Vertinant įstatymus ir mokesčių administratoriaus nurodymus, šie sandoriai dažniausiai nelaikomi ekonomine veikla, tačiau yra išimčių. Pavyzdžiui, magistro darbe vienoje iš minėtų bylų teismo buvo pasisakyta, jog įmonės akcijų įsigijimas ir turėjimas neturint tikslo tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvauti tos įmonės valdyme nėra laikomas ekonomine veikla. Tačiau, jei pavyzdžiui, pasikeitus aplinkybėms sandoris sudarytų komercinės akcijų pardavimo veiklos dalį, turint interesą tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvauti įmonės valdyme, sprendimas galėtų būti priešingas.
3. Europos Sąjungai priklausančiose šalyse ekonominės veiklos reglamentavimas yra nuoseklus ir todėl sunku įžvelgti skirtumus, kadangi toks reglamentavimas išplaukia iš visoms šalims bendros direktyvos. Konkrečiai šiame darbe autorė pasirinko lyginti Lenkijos ir Lietuvos aiškinimus. Šiuo atveju, nors, kaip ir minėta, apibrėžimai labai panašūs, tačiau Lenkijos aiškinyje subjektų sąvoka tiek išplečiama, įtraukiant gamtinių resursų gamybą užsiimančiais asmenimis, taip pat papildoma, jog į subjektų ratą įtraukiami laisvųjų profesijų atstovai, net kai veiksmai buvo atlikti vieną kartą tokiomis aplinkybėmis, kurios išreiškia ketinimą veiklą vykdyti reguliariai. Įstatyme, priešingai nei Lietuvos pridėtinės vertės mokesčio įstatyme, išskiriama, kad asmenys,

vykdantys tik žemės, miškininkystės ar žuvininkystės ūkyje, laikomi apmokestinamaisiais asmenimis tik tuomet, kai pateikiama įstatyme nurodyta įregistravimo deklaracija.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

Lietuvos Respublikos teisės aktai:

- 1) Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 35-1271;
- 2) Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 73-3085;

Europos Sąjungos ir užsienio teisės aktai:

- 3) 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. OJ L 347;
- 4) 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bedra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 77/388/EB. L 145;
- 5) Lenkijos 2004 m. liepos 2 d. įstatymas dėl ūkinės veiklos laisvės;

Ikiteisminių institucijų ir teismų praktika:

- 6) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. vasario 17 d. nutartis Nr. eA-542-815/2021;
- 7) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2022 m. vasario 9 d. nutartis Nr. eP-7-968/2022;
- 8) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. lapkričio 14 d. nutartis A-502-1857-08;
- 9) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2022 m. sausio 26 d. nutartis Nr. eA-25-602/2022;
- 10) Vilniaus apygardos administracinio teismo 2019 m. lapkričio 22 d. nutartis Nr. eI-1412-764/2019;
- 11) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. vasario 10 d. nutartis Nr. A-384-438/2021;

- 12) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. kovo 24 d. nutartis Nr. eA-2169-968/2021;
- 13) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. kovo 23 d. nutartis Nr. A-180-779-06;
- 14) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. rugsėjo 29 d. nutartis Nr. eA-3441-438/2021;
- 15) Mokestinių ginčų komisijos 2018 m. spalio 3 d. sprendimas Nr. S-165 (7-147/2018);
- 16) Mokestinių ginčų komisijos 2018 m. vasario 2 d. sprendimas Nr. S-23 (7-261/2017);
- 17) Ministero dell'Economia e delle Finanze et Agenzia delle Entrate [ESTT], Nr. C-210/04, [2006-03-23];
- 18) Fazenda Publica [ESTT], Nr. C-77/01, [2004-04-29];
- 19) Polysar Investments Netherlands BV [ESTT], Nr. C-60/90, [1991-04-24];
- 20) Wellcom Trust Ltd [ESTT], Nr. C-155/94, [1996-06-20];
- 21) Harnas & Helm CV [ESTT], Nr. C-80/95, [1997-02-06];
- 22) Jaroslav Slaby [ESTT], Nr. C-180/10, [2011-09-15];
- 23) Gmina Wroclaw [ESTT], Nr. C-276/14, [2015-09-29];
- 24) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej [ESTT], Nr. C-604/19, [2021-02-25];

Specialioji literatūra:

- 25) ŠINKŪNAITĖ. G., ULEVIČIŪTĖ. G., SAVICKIENĖ. J. (2016). *Pridėtinės vertės mokesčio analizė ir poveikis šalies biudžetui Lietuvoje*. ISSN-2424-5798;
- 26) BUŠKEVIČIŪTĖ. E. (2007). *Mokesčių sistema*. KTU leidykla technologija;
- 27) BIKAS. E. (2019). *Mokesčių šerdis – PVM*. Vilniaus Universiteto leidykla;

- 28) BIKAS. E., BOGOTYRIUS. G., JAKUBAUSKAITĖ. A. (2017). *The impact of Value-Added tax on the fiscal sustainability*. 2017;
- 29) BENDIKIENĖ. D., ŠAPARNIS. G. (2006). *Changes in the imposition of Value Added Tax in Lithuania (1994-2004)*. ISSN-1392-2785;
- 30) MARCIJONAS. A., PAULAUSKAS. A. (2007). *Ekonominės veiklos definicija mokesčių teiseje*. ISSN-1392-1274;
- 31) MARTIŠIENĖ. B. (2010). *Priklausomą ir savarankišką darbą atskiriančių požymių pokyčiai*. ISSN-1392-1274;
- 32) EDRIJAITIS. M. (2021). *Ekonominė veikla ir PVM (I)*. Internetinė prieiga: [[Ekonominė veikla ir PVM \(I\) – Aktualijos.lt](#)];
- 33) ENDRIJAITIS. M. (2021). *Ekonominė veikla ir PVM (II)*. Internetinė prieiga: [[Ekonominė veikla ir PVM \(II\) – Aktualijos.lt](#)];
- 34) BILKŠTYTĖ. R. (2020). *Straipsnis be pavadinimo*. Internetinė prieiga: [[Search Results for “rūta bilkštytė” – Aktualijos.lt](#)];
- 35) DIKČIUS. (2011). *VMI ir teismas suklydo vertindami individualią veiklą*. Internetinė prieiga: [[VMI ir teismas suklydo vertindami individualią veiklą – Aktualijos.lt](#)];
- 36) ŠIDLAUSKAS. A. (2020). *Straipsnis be pavadinimo*. Internetinė prieiga: [[Search Results for “šidlauskas” – Aktualijos.lt](#)];
- 37) ŠIDLAUSKAS. A. (2019). *ESTT byla dėl atsisakymo leisti atskaityti PVM, sumokėtą perkant konsultavimo paslaugas*.

SANTRAUKA

Ekonominė veikla yra svarbi asmenis pripažįstant apmokestinamaisiais, todėl, kad identifikavus, kas yra mokesčių mokėtojas ir kas ne, atsiranda pareiga apmokestinamiesiems asmenims mokėti atitinkamus mokesčius į valstybės biudžetą. Todėl svarbu atskirti ekonominę veiklą nuo kitų sandorių ir nustatyti, kieno pagalba ši atskirtis yra grindžiama. Nors ekonominės veiklos sąvoka mūsų įstatymuose yra ne nauja, tačiau iki šių dienų tiek mokesčių mokėtojams, tiek mokesčių administratoriams kyla neaiškumų interpretuojant ir vertinant vykdomas veiklas ir priskiriant jas ekonominėms. Ši problema, autorės nuomone, yra dėl to, kad dauguma šaltinių, kurie fokusuojasi į ekonominės veiklos analizę yra seno leidimo, taip pat, kad net šių šaltinių kiekio prasme yra labai nedaug.

Šiame darbe analizuojama pridėtinės vertės mokesčio samprata ir raida, ir iš šio mokesčio gimusi ekonominės veiklos samprata. Taip pat pasitelkus įstatymus ir teismų praktiką yra išskiriami ekonominės veiklos požymiai, ir pateikiami atvejai, kuriuose šie požymiai panaudojami skiriant nustatyti ekonominę veiklą. Darbe nesifokusuojama tik į juridinių asmenų veiklą, tačiau aprašoma ir fizinių asmenų vykdoma veikla, kuri yra laikytine ekonomine. Antroje darbo dalyje akcentuojama teismų praktika, jos dėka yra išskiriamos atitinkamos problematinės sritys, kuriose, autorės nuomone, išsivysto daugiausiai ginčų ir kyla daugiausiai neaiškumų tiek mokesčių mokėtojams, tiek mokesčių administratoriams. Toliau apibūdinami atsitiktiniai sandoriai, ir aiškinami teismo argumentai, kuriais yra atskiriama atsitiktinių sandorių sąvoka nuo ekonominės veiklos sąvokos. Trečioje dalyje autorė nagrinėja pasirinktos užsienio šalies pavyzdį, kuris šiuo atveju yra Lenkija. Pabrėžiama, kaip savo įstatymuose Lenkija apibrėžia ekonominę veiklą ir pakomentuojama, koks jaučiamas skirtumas palygininant šį atvejį su Lietuvos reglamentavimu. Taip pat, sekančioje dalyje, autorė pabrėžia, kokios bylos kilo Lenkijoje ir kokie klausimai buvo sprendžiami.

SUMMARY

Economic activity is relevant to the recognition of persons as taxable persons because the identification of who is a taxable person and who is not gives rise to an obligation for taxable persons to pay the relevant taxes to the national budget. It is therefore important to distinguish economic activity from other transactions and to determine on whose basis this distinction is based. Although the concept of economic activity is not new in our legislation, to this day both taxpayers and tax administrations are still confused when interpreting and assessing the activities carried out and their classification as economic. The author believes that this problem is due to the fact that most of the sources that focus on the analysis of economic activities are old and that even in terms of quantity, there is only a few of these sources.

This paper analyses the concept and evolution of value added tax and the concept of economic activity born out of this tax. It also identifies the characteristics of economic activity through legislation and case-law, and presents the cases in which these characteristics are used to identify economic activity. The work does not focus exclusively on the activities of legal persons, but also describes the activities carried out by natural persons which are considered to be economic. The second part of the work focuses on case law and identifies the relevant problem areas where, in the author's opinion, the most disputes and uncertainties arise for both taxpayers and tax authorities. The following section describes incidental transactions and explains the court's reasoning for distinguishing the concept of incidental transactions from that of economic activity. In the third part, the author examines the example of a selected foreign country, which in this case is Poland. It highlights how Poland defines economic activity in its law and comments on the perceived difference between this case and the Lithuanian regulation. In the following part, the author also highlights the cases that have arisen in Poland and the issues that have been addressed.