

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, Latvija, Estija, 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, Latvia, Estonia, tax administrator.

## TURINYS

ĮVADAS .....	2
<b>1. EKONOMINĖS VEIKLOS SAMPRATA PVM KONTEKSTE</b>	
1.1. PVM raida, samprata ir struktūra .....	5
1.2. Ekonominės veiklos samprata ir požymiai .....	7
1.3. Fizinio asmens vykdoma ekonominė veikla.....	10
<b>2. EKONOMINĖS VEIKLOS SAMPRATOS APMOKESTINANT PVM PROBLEMATIKA</b>	
2.1. Veiklos, kurios nepriskiriamos ekonominei veiklai.....	13
2.2. Ekonominė veikla ir atsitiktiniai sandoriai.....	15
2.2.1 Sandoriai, susiję su nekilnojamuoju turtu.....	15
2.2.2 Bendrovių tarpusavio santykiai ekonominės veiklos vykdymo kontekste.....	23
2.2.3 Atsitiktiniai sandoriai ir ekonominė veikla: kitos teisės į atskaitą aktualios bylos.....	31
2.3. Teisinio reguliavimo tobulinimo būdai .....	35
<b>3. EKONOMINĖS VEIKLOS REGLAMENTAVIMAS BALTIJOS ŠALIŲ KONTEKSTE</b>	
3.1. Samprata ir reguliavimas Estijoje .....	37
3.2. Samprata ir reguliavimas Latvijoje.....	39
3.3. Panašumai ir skirtumai Baltijos šalyse.....	42
<b>IŠVADOS.....</b>	<b>44</b>
<b>ŠALTINIŲ SĄRAŠAS .....</b>	<b>45</b>
<b>SANTRAUKA .....</b>	<b>49</b>
<b>SUMMARY .....</b>	<b>50</b>

## IVADAS

**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. Pridėtinės vertės mokesčio 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.).

Pridėtinės vertės mokestis apskaičiuojamas ir taikomas kiekviename prekės ar paslaugos gamybos etape, apmokestinamiesiems asmenims vykdant ekonominę veiklą, 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, ypač, kuomet tai liečia nekilnojamąjį turtą arba bendrovių tarpusavio santykius. Taip gali būti dėl to, kad šaltinių, kurie būtų orientuoti į ekonominės veiklos analizę, jos požymius ir pagalbą juos identifikuojant kiekvienoje situacijoje, nėra daug. Šalys daugiausiai vadovaujasi nacionalinių teismų ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika, kuri per daug metų suformuota su tiksliais gairėmis, siekiui atskirti ekonominę veiklą nuo kitų sandorių, tačiau nacionaliniame lygmenyje, šalys, autorės nuomone, per daug abstrakčiai palikę šį apibėžimą teisės aktuose ir jų komentaruose, ko rezultate, mokesčių mokėtojams paliekama nemažai vietos interpretacijoms.

Ši analizė ypač orientuota į materialiojo ar nemateriojo turto naudojimą siekiant gauti pajamų, asmens ketinimą vykdyti ekonominę veiklą ateityje, ribas dėl asmens turto naudojimo savo privatiems poreikiams tenkinti, akcijų ir obligacijų įsigijimą ir turėjimą, gautų dividendų reglamentavimo ypatumus, taip pat, tam tikrų investicijų vykdymo reglamentavimą.

**Darbo tikslas.** Aptariant tiek nacionalinį reguliavimą, tiek Europos Sąjungos nuostatas bei praktiką, siekiama atlikti visapusę ekonominės veiklos analizę, išskirti kylančias ekonominės veiklos sampratos problemas ir palyginti Lietuvos Respublikos

reglamentavimą su užsienio šalių praktika.

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

- 1) Analizuojant dabartinį reglamentavimą ir teismų praktiką, atskirti ekonominę veiklą nuo atsitiktinių sandorių. Apibrėžti svarbiausius ekonominės veiklos požymius, leidžiančius ją identifikuoti;
- 2) Analizuojant įvairius tiek nacionalinius, tiek Europos Sąjungos 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 pasirinktų užsienio šalių (šio darbo atveju – Baltijos šalių) reglamentavimą ir šiose šalyse kylančius ginčus, taip pat palyginti juos su Lietuvos Respublikos atveju.

**Darbo objektas.** Magistro darbo objektą sąlygoja darbo tikslas bei jam pasiekti iškelti uždaviniai. Šiame darbe bus analizuojama ekonominės veiklos samprata ir požymiai, taip pat atsitiktinių sandorių institutas, kurie reglamentuojami Europos Sąjungos direktyvose, Lietuvos Respublikos įstatymuose ir kas yra išskiriama, akcentuojama teismų praktikoje. Daugiausia dėmesio bus skiriama Europos Sąjungos Teisingumo Teismo išaiškinimams.

**Tyrimo metodai.** Darbas bus nagrinėjamas pasitelkiant lingvistinį metodą – siekiant atskleisti pasitelktų nacionalinės teisės aktų, Europos Sąjungos teisės aktų ir kitų šaltinių nuostatų aiškinimui, sisteminį metodą – siekiant analizuoti nacionalinius ir Europos Sąjungos teisės aktus, teismų praktiką, kuria siekiama visapusiškai nustatyti pagrindinius ekonominės veiklos požymius ir ribas tarp ekonominės veiklos ir atsitiktinių sandorių, lyginamosios analizės metodą – siekiant palyginti reglamentavimą nacionaliniuose aktuose ir teismų praktikoje, taip pat pateikti atvejus, kaip ekonominė veikla reglamentuojama kitose šalyse, šio darbo atveju Baltijos šalyse, ir juos palyginti su Lietuvos Respublikos reglamentavimu. Taip pat darbo pradžioje naudojamas istorinis metodas, kuriuo pristatomas pridėtinės vertės mokestis ir iš jo išsivysčiusi ekonominės veiklos sąlyga. Istorinis pridėtinės vertės mokesčio įvadas padeda geriau suprasti ekonominės veiklos reguliavimo prielaidas, bei jos svarbą.

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.** Šiame darbe daugiausiai remiamasi nacionaliniais teisės aktais, atitinkamais darbui aktualiais įstatymų komentarais (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčių įstatymo), taip pat nacionaline bei Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika. Darbo pradžioje pasitelkiami moksliniai šaltiniai, tačiau jų sąrašas šia konkrečia tema yra pakankamai ribotas. Pagrindiniai šaltiniai yra A. Marcijono ir A. Paulausko straipsnis „Ekonominės veiklos definicija mokesčių teisėje“, E. Biko „Mokesčių šerdis – PVM“, E. Buškevičiūtės „Mokesčių sistema“. Pastarieji šaltiniai pakankamai seno leidimo ir pačios ekonominės veiklos analizė juose plačiai neatliekama. Darbo pabaigoje naudojami užsienio šalių (Baltijos šalių) nacionaliniai teisės aktai ir šių užsienio šalių teismų praktika.

# 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. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme pateiktas toks mokesčio apibrėžimas: „Mokestis – mokesčio įstatyme mokesčio mokėtoju nustatyta pinigine prievole 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 iškelto kriterijus, tačiau ir sudaro nemažą procentą surinktose valstybės mokesčių pajamose.<sup>1</sup> 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 šalys, 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

---

<sup>1</sup> [https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/984661/Forma\\_1-VP\\_2022\\_01.pdf/2f89c866-9b75-011c-7dfb-3e4e4151031d?t=1646830937760](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 vietoje 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. Smalakenė, 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 jame esančių elementų.

Pirmiausia, reikia atkreipti dėmesį į klausimą, kas moka PVM? Bendrai įstatymuose nurodyta, jog mokestį moka apmokestinamasis asmuo, nepriklausomai ar tai būtų 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 vykdančias: 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 Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatas laikomas įvykusi Lietuvoje. PVM objektu taip pat gali būti prekių ir paslaugų įsigijimas Lietuvoje už atlygį iš kitos valstybės nares.<sup>2</sup> Prie ekonominės veiklos sąvokos ir kaip ji suprantama aptarsime detaliai kituose skyriuose. Toliau, verta atkreipti dėmesį į apmokestinimo momentą ir apmokestinamąją vertę.

## **1.2. Ekonominės veiklos samprata ir požymiai**

Žvelgiant į dabartinį Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymą, jame galima rasti apibrėžtą, jau minėtą, 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

---

<sup>2</sup> [Pridėtinės vertės mokestis - VMI](#)

ekonominę veiklą, t.y. veikdamas kaip toks.

Tad galima matyti, kad ekonominės veiklos vykdymas vienareikšmiškai yra svarbi, 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, jos egzistuoja viena kitos apibrėžimuose. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas 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 (pati 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).

Nagrinęjant teismų praktiką, galima rasti nemažai požymių, kurių pagalba veikla kvalifikuojama ekonomine. Ekonominės veiklos buvimas galėtų būti grindžiamas pasitelkus individualios veiklos sąvoką apibrėžiančioje Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2 straipsnio 7 dalyje išdėstytus požymius 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 nurodyti vykdomą ekonominę veiklą. Pavyzdžiui, vienoje iš bylų teismas pažymėjo, jog pareiškėjo sudaryti 17 nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sandoriai laikytini ekonomine veikla, nors asmens ketinimas parduoti nekilnojamąjį turtą nebuvo siekis realizuoti ekonominę veiklą. 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). Vadinas, 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, Lietuvos pridėtinės vertės mokesčio įstatyme apmokestinamojo asmens sąvoka apima ne tik juridinio asmens statusą turintys asmenys, ar juridinio asmens statuso neturintys Lietuvos Respublikoje įsteigti kolektyvinio investavimo subjektai, kurių veiklos forma yra investicinis fondas, tačiau ir fiziniai asmenys, vykduojantys ekonominę veiklą (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, 2002).

Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentare pažymėta, jog fizinio asmens vykdomos ekonominės veiklos PVM objektu gali būti:

- 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 – aktorius, dainininko, muzikanto, dirigento, šokėjo veiklą, už kurią šiems asmenims mokamas honoraras;
- gautas (gautinas) atlyginimas užsiimant nekilnojamojo turto pardavimu ir (ar) nuoma. (Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras, 2002).

Komentare išskiriama, jog fizinio asmens ekonominė veikla (kaip ir juridinio asmens atveju) nelaikomi už atlygį sudaromi atsitiktiniai sandoriai (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras, 2002).

Siekiant plėsti fizinio asmens vykdomos ekonominės veiklos apibrėžimą, galima pasinaudoti Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymu, kuriame individualia fizinio asmens vykdoma veikla laikoma savarankiška veikla, kuria versdamasis gyventojas siekia gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos per tęstinį laikotarpį:

- savarankiška bet kokio pobūdžio komercinė arba gamybinė veikla (išskyrus atvejus, kuomet teisės aktai numato kitokią veiklos formą);
- ne tik savarankiška kūryba, profesinė, atlikėjo ar sportininko veikla, tačiau ir mokslinė ar kita panašaus pobūdžio savarankiška veikla. (Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, 2002).

Taigi, gyventojas, kaip fizinis asmuo, gali verstis bet kokia įstatymų nedraudžiama veikla, jei Lietuvos Respublikos teisės aktuose nenumatyta, jog verčiantis atitinkamos rūšies veikla, būtina įsteigti juridinį asmenį. Pati paprasčiausia veiklos vykdymo forma yra individuali veikla, kaip ji apibrėžta Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme, vykdoma įsigijus verslo liudijimą, jei tokios rūšies veiklai numatytas verslo liudijimas, arba galima įregistruoti individualią veiklą pagal pažymą, jei Lietuvos Respublikos teisės aktai nenustato, kad konkrečią veiklą gyventojas gali vykdyti tik sudaręs darbo sutartį. (Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras, 2002).

Žvelgiant į fizinio asmens vykdomos individualios veiklos požymius, įstatymuose išskiriami du pagrindiniai požymiai: tęstinumas (gyventojas sudaromiems sandoriams

paprastai būdingas tam tikras tęstinumas ar atsikartojamumas, motyvas ir galimybės sandorius sudaryti ir ateityje) ir savarankiškumas (toks gyventojų santykis su kita sandorių, sudaromų vykdančią veiklą, šalimi, kuris iš esmės skiriasi nuo darbdavio ir darbuotojo santykių, gyventojas pats sprendžia su savo veikla susijusius klausimus, pats dengia patirtas išlaidas, susijusias su veiklos vykdymu ir t.). (Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras, 2002).

Taigi, individualiai veiklai, kaip ir juridinio asmens vykdomai ekonominei 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, vykdančias šią veiklą yra nepriklausomas, t. y. pats pasirenka veiklos kryptį, patiria išlaidas, gauna pajamas. Iš esmės šie požymiai ir 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 Lietuvos Respublikos darbo kodeksu ir Valstybinės darbo inspekcijos prie Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos 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 (jos egzistavimas) 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 (jos egzistavimo fakto), 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, Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktikoje buvo iškilęs klausimas, ar įmonės filialo vykdoma veikla yra laikytina savarankiška ekonomine veikla. Europos Sąjungos Teisingumo teismo 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; vežimas, 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 vykdančių tiekiamos prekės (ar teikiamos paslaugos) gali konkuruoti su apmokestinamųjų asmenų tiekiamomis prekėmis (arba teikiamomis paslaugomis) (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras, 2002).

Remiantis Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 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 Pridėtinės vertės mokesčio 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, dėl kurios mokami mokesčiai ir rinkliavos, įstatymo komentaras šia tema šiek tiek išsiplečia. Jame aprašoma, jog savivaldybei nustačius 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, nustačiusi 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).

Tad, galima pastebėti, jog Lietuvos Respublikos teisės aktai aiškiai nubrėžia ribas tarp darbo santykių, valstybės ir savivaldybių vykdomų veiklų ir savarankiškos ekonominės veiklos, nurodant požymius, sąrašus veiklų, nepriskiriamų ekonominei veiklai, kuriais vadovaujantis, tiek mokesčių administratoriui, tiek mokesčių mokėtojui, galima lengviau identifikuoti vykdomos veiklos profilį.

## **2.2 Ekonominė veikla ir atsitiktiniai sandoriai**

### **2.2.1 Sandoriai, susiję su nekilnojamuoju turtu**

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 pakartojamumas, 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). Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas 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 kokiu kitu kiekybiškai išreikštu kriterijumi. (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. rugsėjo 29 d. nutartis administracinėje byloje). Pagal Tarybos direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, 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 vieni dažniausių ginčų liečia prekių tiekimas (paslaugų teikimas), susijęs su nekilnojamuoju turtu.

Toliau daugiausiai bus nagrinėjama Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika, kartu su Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo įžvalgomis, siekiant išskirti reikšmingiausias bylas ir išskaidyti problemines sritis, kuriose kyla daugiausiai ginčų. Pradedant su viena iš bylų, kurioje Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas konstatavo, kad žemės sklypai, kuriuos pareiškėjas byloje nagrinėjamu laikotarpiu perdavė kitiems asmenims, atitiko žemės statyboms, kaip PVM objekto, kriterijus. Buvo nustatyta, jog pareiškėjas 4 metų laikotarpyje penkiais nekilnojamojo turto pardavimo sandoriais ir dviem mainų sandoriais perleido 8 žemės sklypus. Jis su 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 turtą, veikla, kuri atitinka individualios ir ekonominės veiklų kriterijus. Be to, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas akcentavo, kad teismų praktikoje, aiškinant žemės statyboms požymius, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 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, teismas 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 (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. vasario 10 d. nutartis administracinėje byloje).

Kyla klausimas, kaip būtų traktuojama situacija, kuomet apmokestinamasis asmuo, vykdydamas komercinę veiklą, įsigytų nekilnojamojo turto, kuris pirminiu tikslu nebūtų skirtas naudoti vykdomoje veikloje, tačiau eigoje, apmokestinamasis asmuo sugalvotų pakeisti jo paskirtį ir pradėti naudoti komercinėje veikloje? Atsakant į klausimą, galima pasitelkti kelias bylas, kur vienoje iš jų, Bulgarijos bendrovė, kuri eksploatavo viešbutį savo šalyje, nusipirko gyvenamosios paskirties dviaukštį butą. Kadangi bendrovė nepakeitė šio nekilnojamojo turto paskirties ir savo vardu nesudarė vandens ir elektros energijos tiekimo sutarčių, mokesčių institucijos iš to padarė išvadą, kad butas buvo skirtas gyventi, o ne komerciniams tikslams. Bulgarijos miesto administraciniam teismui pateiktame skunde bendrovė ginčijo šį požiūrį ir teigė, kad aptariamasis nekilnojamas turtas buvo skirtas komerciniams tikslams, nes ji ketino jį naudoti per derybas su kelionių organizatoriais. Kadangi Bulgarijos teisėje kai kurie įstatymo punktai aiškinami skirtingai, administracinis teismas kreipėsi į Europos Sąjungos Teisingumo Teismą su klausimu, ar pagal Direktyvą 2006/112/EB teisė į atskaitą atsiranda mokesčiniu laikotarpiu, per kurį atsiranda prievolė apskaičiuoti mokesť, neatsižvelgiant į tai, kad šis turtas iš karto nenaudojamas komerciniais tikslais. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas pirmiausia priminė, kad PVM sistemos, taigi ir atskaitos mechanizmo, taikymą lemia tai, jog turtą įsigyja apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, ir kad apmokestinamasis asmuo veikia kaip toks, kai veikia savo ekonominės veiklos tikslais. Anot teismo, jei apmokestinamajam asmeniui būtų neleidžiama atskaityti mokėtino pirkimo PVM už vėlesnį apmokestintą turto naudojimą komerciniais tikslais, nepaisant pradinio apmokestinamojo asmens pageidavimo naudoti visą ilgalaikį turtą savo veikloje, atsižvelgiant į būsimuosius sandorius, jis nebūtų visiškai atleistas nuo mokesčio, susijusio su jo ekonominei veiklai naudojamu turtu, ir jo komercinė veikla būtų apmokestinta dvigubai, o tai prieštarautų neutralumo principui. Būtent pagal šį principą reikalaujama, kiek tai susiję su veiklos apmokestinimu, kad verslo tikslais patirtos investicijų išlaidos būtų laikomos ekonomine veikla, dėl kurios atsiranda teisė iš karto atskaityti mokėtiną

pirkimo PVM. Todėl, kaip jau aptarta ankstesniame skyriuje, teismas pabrėžė, jog asmuo, kuris įsigyja turtą ekonominei veiklai, tai atlieka kaip apmokestinamasis asmuo, net jei turtas iškart nėra naudojamas šiai ekonominei veiklai. (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2021 m. kovo 22 d. sprendimas, C-153/21, EU:C:2021:163).

Kita, išskirtinė Europos Sąjungos Teisingumo Teismo nagrinėjama byla buvo 2014 metais, kurioje pelno siekiantis juridinis asmuo įsipareigojo įrengti rekreacinį taką, vykdydamas ekonominę veiklą, susijusią su kaimo ir rekreaciniu turizmu, taip pat suteikti visuomenei galimybę neatlygintinai naudotis šiuo taku penkerius metus. Jis atskaitė PVM už tam tikro ilgalaikio turto įsigijimą ar pasigaminimą įrengiant nagrinėjamą rekreacinį taką. Mokesčių administratorius gavo juridinio asmens prašymą grąžinti atitinkamas PVM sumas, bet nusprendė, kad grąžinimas nėra pagrįstas, nes nebuvo nustatyta, jog įsigytos prekės ir paslaugos buvo skirtos PVM apmokestinamai veiklai. Tuo pagrindu buvo atsisakyta leista grąžinti šias sumas. Nacionalinis teismas siekė sužinoti, ar egzistuoja tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp išlaidų, susijusių su atliktais darbais, ir atitinkamo asmens numatytos ekonominės veiklos, nes rekreacinis takas tiesiogiai skirtas neatlygintinai naudotis visuomenei. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas pirmiausia priminė, kad tiek, kiek apmokestinamasis asmuo, turto įsigijimo momentu veikdamas kaip toks, šį turtą naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teisę atskaityti už šį turtą mokėtiną ar sumokėtą PVM. Šiuo klausimu asmuo, veikiantis kaip apmokestinamasis asmuo, gali įsigyti prekių ir paslaugų ekonominei veiklai, net jeigu jos iš karto nėra naudojamos šiai ekonominei veiklai. Asmuo, patiriantis investavimo išlaidų, ketindamas vykdyti ekonominę veiklą, kai tai patvirtina objektyvūs įrodymai, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu. Apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, turi teisę nedelsdamas atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM už investicines išlaidas, skirtas sandoriams, kuriuos jis ketina atlikti ir kurie suteikia teisę į atskaitą. Klausimas, ar apmokestinamasis asmuo veikė kaip toks ekonominės veiklos tikslais, yra fakto klausimas, kurį turi įvertinti nacionalinis teismas. Vis dėlto Europos Sąjungos Teisingumo Teismas konstatavo, kad iš susidariusios situacijos matyti, jog rekreacinis takas gali būti laikomas priemone pritraukti lankytojus, siekiant jiems tiekti prekes ir teikti paslaugas. Tai rodo, kad atitinkamas juridinis asmuo įsigijo arba pagamino ilgalaikį turtą, ketindamas vykdyti ekonominę veiklą, ir todėl veikė kaip apmokestinamasis asmuo. Dėl tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio teismas priminė, kad teisė į PVM atskaitą egzistuoja net ir nesant tokio ryšio, kai patirtos išlaidos sudaro dalį apmokestinamojo asmens bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis. Taip pat buvo pabrėžta, jog reikia įvertinti visas

atitinkamų sandorių sudarymo aplinkybes ir turi būti atsižvelgiama tik į tuos sandorius, kurie objektyviai susiję su apmokestinamojo asmens apmokestinamąja veikla. (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2015 m. spalio 22 d. sprendimas, C-126/14, EU:C:2015:712).

Tęsiant nagrinėti tiesioginio ryšio klausimą, aktuali 2017 metų byla, kurioje bendrovė įsigijo kelis žemės sklypus poilsiavietėje, kad pastatytų sezoniniam naudojimui skirtus pastatus. Ji sudarė sutartį su savivaldybe, turinčia leidimą statyti, kad būtų rekonstruota jos teritorijoje esančiai poilsiavietai paslaugas teikianti nuotekų perpumpavimo stotis. Žemės sklypus įsigijusi bendrovė užsakė statybos darbus iš trečiosios bendrovės. Užsakovės teigimu, tarp perpumpavimo stoties rekonstravimo išlaidų ir paslaugų, kurias ji turėjo teikti pastačius leistus pastatus šiuose sklypuose, buvo ryšys. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausė, ar apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti pirkimo PVM, sumokėtą už trečiajam asmeniui priklausančio nekilnojamojo turto statybos ar pagerinimo paslaugas, kai šis asmuo naudojasi šių paslaugų rezultatu neatlygintinai, o savo ekonominėje veikloje juo naudojasi ir šis apmokestinamasis asmuo ir trečiasis asmuo. Šioje byloje reikėjo nustatyti, ar buvo tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp nuotekų perpumpavimo stoties rekonstravimo paslaugos ir bendrovės apmokestinamojo pardavimo sandorio ar šios bendrovės ekonominės veiklos. Iš bylos aplinkybių matyti, kad nerekonstravus šios perpumpavimo stoties nebuvo įmanoma prie jos prijungti pastatų, kuriuos planavo pastatyti bendrovė. Nerekonstravus bendrovė nebūtų galėjusi vykdyti savo ekonominės veiklos. Tai, kad savivaldybė taip pat naudojasi minėta paslauga, negali pateisinti teisės į atskaitą nesuteikimo bendrovei, jei nustatytas tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas toliau paaiškino, kad nacionalinis teismas turi išnagrinėti, ar rekonstravimo paslauga apima tik tai, kas būtina siekiant prijungti bendrovės pastatytus pastatus prie nuotekų perpumpavimo stoties, ar ji apima daugiau, nei reikia šiam tikslui pasiekti. Teismas teigė, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę atskaityti pirkimo PVM už paslaugų, kurias sudaro trečiajam asmeniui priklausančio nekilnojamojo turto statyba ar pagerinimas, tiekimą, kai šis trečiasis asmuo neatlygintinai naudojasi šių paslaugų rezultatu, o savo ekonominėje veikloje juo naudojasi ir šis apmokestinamasis asmuo, ir trečiasis asmuo, tiek, kiek šios paslaugos neviršija to, kas būtina, kad apmokestinamasis asmuo galėtų vykdyti apmokestinamuosius pardavimo sandorius, ir kiek šių paslaugų išlaidos įtraukiamos į tų sandorių kainą. Tuo atveju, kai statybos ar pagerinimo darbai viršija poreikius, atsiradusius vien tik dėl apmokestinamojo asmens pastatytų pastatų, teisė į atskaitą turėtų būti suteikta tik dėl sumokėto pirkimo

PVM už dalį išlaidų, patirtų dėl statybos ar pagerinimo, objektyviai būtina, kad apmokestinamasis asmuo galėtų vykdyti apmokestinamuosius sandorius. (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2017 m. rugsėjo 14 d. sprendimas, C-132/16, EU:C:2017:683).

Taip pat, šiam poskyriui aktuali byla, vyko 1996 metais, kurioje fizinis asmuo, nevykdantis ekonominės veiklos, įsigijo žemės sklypą, pagal tuo metu galiojusį teritorijos plėtros planą, priskirtą žemės ūkio paskirties teritorijai. Šį žemės sklypą jis naudojo žemės ūkio veiklai vykdyti, vėliau šią veiklą nutraukė. Sekančiais metais, atitinkamas teritorijos planas buvo pakeistas ir aptariamasis sklypas buvo priskirtas vasarnamių statybai. Po šio pakeitimo, fizinis asmuo, sklypą padalijo į 64 dalis ir pradėjo laipsniškai pardavinėti fiziniams asmenims. Po beveik dešimtmečio, asmuo kreipėsi į nacionalinę ministeriją individualaus išaiškinimo, siekdamas išsiaiškinti, ar pagal nacionalinius įstatymus, sklypo padalijimas į tiek dalių ir šių dalių perleidimas skirtingiems pirkėjams turi būti laikomi PVM apmokestinamaisiais sandoriais. Individualiame išaiškinyje buvo nurodyta, kad šie sandoriai yra ekonominė veikla, nes ūkininkas pagal nacionalinius įstatymus laikomas apmokestinamuoju asmeniu, vykdančiu ekonominę veiklą, ir kad planuojamų sandorių apimtis bei reikšmė ir sklypo padalijimas į dalis rodo asmens ketinimą vykdyti pardavimo sandorius reguliariai. Ūkininkas dėl šio išaiškinimo pateikė skundą, kuriuo teismas panaikino individualų išaiškinimą ir nurodė, kad iš šio atvejo faktinių aplinkybių negalima daryti išvados, jog asmuo vykdė ar ketino vykdyti ekonominę veiklą nekilnojamojo turto sandorių srityje, tačiau jis vykdė žemės ūkio veiklą, kuri tuo momentu buvo apmokestinama PVM. Teismo nuomone, jokios aplinkybės neleidžia teigti, kad žemės sklypas įsigytas ketinant jį perparduoti, nes jis buvo įsigytas žemės ūkio veiklai vykdyti ir šiam tikslui buvo naudojamas. Padalijimas ir sklypo dalių pardavimas buvo teritorijos plėtros plano pakeitimo, nepriklausančio nuo asmens, pasekmė. Todėl teismo nuomone, ieškovas neveikė kaip prekybininkas, kai įsigijo nagrinėjamą žemę. Ministerija pateikė kasacinį skundą dėl šio sprendimo, teigdama, kad nagrinėjama žemė, įsigyta žemės ūkio veiklai, buvo naudojama ne tik privatiems poreikiams tenkinti, bet paskirta asmens ūkiui ir todėl naudojama ekonominei veiklai vykdyti. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas pasisakė, jog kalbant apie esmę, matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami žemės sklypai buvo perkvalifikuoti į statybai skirtą žemę pakeitus teritorijų plėtros planus dėl nuo asmens valios nepriklausančių priežasčių. Taip pat teismas pasisakė, jog savininko nuosavybės teisės įgyvendinimas pats savaime negali būti laikomas ekonomine veikla. Rezultate, buvo pasikartota, jog fizinis asmuo, vykdęs žemės ūkio veiklą žemės sklype, perkvalifikuotame į žemę statybai dėl

nuo šio asmens valios nepriklausančių prižasčių pakeitus teritorijos plėtros planus, neturi būti laikomas PVM apmokestinamuoju asmeniu, pagal PVM direktyvos, kai mėgina parduoti šį sklypą, jeigu toks pardavimas patenka į šio asmens privataus turto valdymą. Tačiau, jeigu vykdydamas šiuos pardavimo sandorius šis asmuo imasi aktyvių prekybos žeme veiksmų, naudodamas priemones, panašias į gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens, kaip jie suprantami pagal PVM direktyvos, naudojamas priemones, šis asmuo turi būti laikomas vykdančiu ekonominę veiklą, ir todėl – PVM apmokestinamuoju asmeniu. (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2011 m. rugsėjo 15 d. sprendimas, C-180/10, EU:C:2011:589).

Verta paminėti situaciją, miško išskirtimui pardavimo atveju, vertinant ar gyventojas vykdo individualią 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 (ne)vykdant ekonominę veiklą, būtina žinoti konkrečias miško naudojimo, jo kirtimo bei pardavimo sandorio sudarymo aplinkybes. Vadovaujantis VMI informacija, 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, status 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 išskirtimui būtų parduodamas siekiant gauti pajamų, tai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo atžvilgiu, būtų laikoma, kad status miškas parduodamas vykdant ekonominę veiklą. (Vilniaus apygardos administracinio teismo 2010 m. gruodžio 23 d. sprendimas administracinėje byloje).

Sekanti, Lietuvoje nagrinėta byla, kurioje mokesčių administratorius priėmė klaidingą sprendimą ir tik siekiant apeliacinės instancijos, pareiškėja buvo pripažinta esanti teisi. Šioje byloje mokesčių administratorius atliko pareiškėjos mokesstinį 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. Mokesčių administratorius konstatavo, kad pareiškėja vykdė

individualią prekybos nekilnojamuoju 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 nomuojami 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 Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo prasme, todėl konstatuotina, kad pareiškėja, kuri vykdė individualią veiklą, taip pat vykdė ir ekonominę veiklą Lietuvo Respublikos pridėtinės vertės mokesčio 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 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 vykdė individualią prekybos nekilnojamuoju turtu veiklą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. sausio 31 d. sprendimas administracinėje byloje).

Analogiškas sprendimas buvo priimtas ir užsienio šalies byloje, kurioje fizinis asmuo suteikė trečiajam asmeniui kelias paskolas, kurių bendra suma sudarė 80 400 eurų, užtikrintas kelių pastatų 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 trejais 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 Sąjungos 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. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas 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 (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2021 m. sausio 20 d. sprendimas, C-655/19, EU:C:2021:40).

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 specifiskai išskiriami sandoriai, susiję su pastato ar pastato dalių ir žemės, ant kurios jis pastatytas, tiekimu.

### **2.2.2 Bendrovių tarpusavio santykiai ekonominės veiklos vykdymo kontekste**

Iš nusistovėjusios teismų praktikos ir nagrinėjant pridėtinės vertės mokesčio komentarą 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 ekonominė veikla nelaikomų veiklų, tad iš obligacijų turėjimo gaunamos pajamos nėra laikomos atlygiu už ekonominės veiklos vykdymą (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras, 2002). Tačiau vystant bendrovių tarpusavio santykius vis dar iškyla daug nesutarimų ir abejonių dėl tam tikrų situacijų interpretavimo ar reglamentavimo.

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 bendroves 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 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 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.). Europos Sąjungos Teisingumo Teismas 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, akivaizdu, kad interpretuoti galima labai skirtingai. Pradžiai 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 Europos Sąjungos 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 prasme, ir ar toks priskyrimas priklauso nuo to, ar bendrovė priklauso pasaulinio masto grupei, kuri išoriškai veikia vienu pavadinimu. Remiantis Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika, Šeštosios direktyvos atitinkamais straipsniais 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 Sąjungos Teisingumo Teismo 1991 m. birželio 20 d. sprendimas, 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 apeliantė 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 naudojimasis 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 turtą patikėjimo teise (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 1996 m. birželio 20 d.

sprendimas, 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 Europos Sąjungos 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 mokestinį 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 Europos Sąjungos 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 „eksploatavimas“, 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 Europos Sąjungos 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 Sąjungos Teisingumo Teismo 1997 m. vasario 6 d. sprendimas, C-80/95).

Aktualus klausimas buvo iškeltas 2018 metų byloje, kurioje *C&D Foods* buvo *Arovit Holding A/S*, kuriai priklausė *Arovit Petfood*, patronuojančioji bendrovė. *C&D Foods* pagrindinė veikla buvo veikti kaip *Arovit Holding* patronuojančiajai bendrovei. Patronuojančioji bendrovė sudarė su savo žemesnės grandies patronuojamąja bendrove valdymo sutartį dėl administravimo ir informacinių technologijų paslaugų teikimo. 2008 m. rugpjūčio mėnesį kredito įstaiga perėmė *Arovit* grupę už vieną eurą, nes buvęs šios grupės savininkas šiai įstaigai negrąžino paskolos, kuri jam buvo suteikta. Laikotarpiu 2008-2009 m. minėta įstaiga sudarė konsultavimo sutartis su *C&D Foods* vardu, kad būtų parengtas visų *Arovit Petfood* akcijų perleidimas, siekdama nebūti šios grupės kreditore. Apmokėjusi su šiuo perleidimo projektu susijusias išlaidas, *C&D Foods* atkaitė su jomis susijusį PVM. Nesant potencialaus pirkėjo, 2009 m. perleidimo procesas buvo nutrauktas. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausė, ar kontroliuojančioji bendrovė turi teisę atskaityti PVM, taikytą numatyto, bet neįvykdyto žemesnės grandies patronuojamosios bendrovės, kuriai ta kontroliuojančioji bendrovė teikia administravimo ir informacinių technologijų paslaugas, akcijų perleidimo išlaidoms. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas pažymėjo, pirma, kad bendrovė, kurios vienintelis tikslas yra įsigyti kitų bendrovių kapitalo dalių ir kuri nedalyvauja tiesiogiai ar netiesiogiai valdant šias bendroves, neturi nei teisės į atskaitą, nei PVM mokėtojo statuso, nes paprastas akcijų įsigijimas ir turėjimas savaime nėra ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal Direktyvą 2006/112. Vis dėlto kitaip yra tada, kai ne tik turima kitos bendrovės kapitalo dalių, bet ir tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvaujama tą bendrovę valdant, nepažeidžiant teisių, kurias asmuo turi kaip akcininkas ar dalininkas, kai toks dalyvavimas valdant reiškia, jog įgyvendinami tokie pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnį apmokestinami PVM sandoriai, kaip antai administracinių, apskaitos ir informacinių technologijų paslaugų teikimas. Antra, teismas nusprendė, jog tam, kad akcijų perleidimo sandoris galėtų patekti į PVM taikymo sritį, iš principo reikia, kad šis sandoris būtų sudarytas tiesiogiai ir išimtinai dėl atitinkamos patronuojančiosios bendrovės apmokestinamos ekonominės veiklos arba kad jis būtų tiesioginis, nuolatinis ir būtinas tokios veiklos išplėtimas. Taip yra tada, kai

sandoris vykdomas siekiant panaudoti iš šio perleidimo gautas pajamas tiesiogiai atitinkamos patrunuojančiosios įmonės apmokestinamoje ekonominėje veikloje arba grupės, kurioje ji yra patrunuojančioji bendrovė, vykdomoje ekonominėje veikloje. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas nusprendė, kad numatytas, bet neįvykdytas akcijų perleidimo sandoris, kaip nagrinėjamas šioje byloje, kuris nėra tiesiogiai išimtinai sudarytas dėl atitinkamos bendrovės apmokestinamos ekonominės veiklos arba kuris nėra tiesioginis, nuolatinis ir būtinas šios ekonominės veiklos išplėtimas, nepatenka į PVM taikymo sritį. (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2018 m. lapkričio 8 d. sprendimas, C-502/17, EU:C:2018:888).

Tad, kaip iš pastarosios bylos galima suprasti, situacija keistūsi, jei kiltų siekis tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvauti valdant bendrovės valdyme. Vienoje Europos Sąjungos Teisingumo Teismo bylų, buvo nagrinėjama situacija, kuomet kontroliuojančioji bendrovė, kurios veiklos tikslas – valdyti kapitalo dalis keliose grupės patrunuojamosiose bendrovėse, kurioms ji nuomojo nekilnojamąjį turtą, vykdė kapitalo dalių perleidimą ir įsigijimą per restruktūrizavimo operaciją. Visas PVM, kuriuo buvo apmokestintos su šiomis restruktūrizavimo operacijomis susijusios išlaidos, buvo atskaitytas. Mokesčių administratorius suabejojo šia atskaita, motyvuodamas tuo, kad išlaidos, už kurias bendrovė prašė leisti atskaityti PVM, buvo patirtos dėl kapitalo sandorių, kurie nepatenka į teisės į atskaitą taikymo sritį. Nacionalinis teismas, nagrinėdamas apeliacinį skundą siekė išsiaiškinti, ar kontroliuojančiosios bendrovės nekilnojamojo turto nuoma patrunuojamajai bendrovei reiškia dalyvavimą valdant šią patrunuojamąją bendrovę, kuris turi būti laikomas ekonomine veikla, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 77/388, dėl kurios atsiranda teisė į PVM už šios bendrovės išlaidas, patirtas siekiant įsigyti šios patrunuojamosios bendrovės kapitalo dalių, atskaitą, ir, jeigu taip, kokiomis sąlygomis. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas pirmiausia priminė, kad, kiek tai susiję su kontroliuojančiosios bendrovės teise į atskaitą, kai turint kapitalo dalių kartu tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvaujama valdant bendroves, kapitalo dalių turėjimas yra ekonominė veikla, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą, kiek ji apima sandorių, apmokestinamų PVM vykdymą. Teismas taip pat nurodė, kad veiklos, kuri apima kontroliuojančiosios bendrovės dalyvavimą valdant savo patrunuojamasias bendroves, pavyzdžių, pateiktų jurisprudencijoje, sąrašas nėra baigtinis. Konstatavęs, kad vienintelės paslaugos, kurias kontroliuojančioji bendrovė šiuo atveju teikė patrunuojamosioms bendrovėms, dėl kurių patyrė išlaidų įsigydamą jų kapitalo dalių, buvo susijusios su nekilnojamojo turto, naudojamo veiklą vykdančios patrunuojamosios bendrovės kaip naujos gamybos vietos, nuoma, ir priminęs valstybėms narėms paliktą diskreciją apmokestinti finansinės nuomos

ir nuomos sandorius. Teismas nusprendė, kad kontroliuojančiosios bendrovės nekilnojamojo turto nuoma savo patrunuojamajai bendrovei reiškia dalyvavimą patrunuojamosios bendrovės valdyme, kuris turi būti laikomas ekonomine veikla, suteikiančia teisę į PVM nuo bendrovės įsigyjant savo patrunuojamosios bendrovės kapitalo dalių patirtų išlaidų atskaitą, su sąlyga, kad šis paslaugų teikimas yra nuolatinis, atliekamas už atlygį ir yra apmokestinamas ir kad egzistuoja tiesioginis ryšys tarp paslaugų teikėjo suteiktos paslaugos ir iš paslaugos gavėjo gauto atlygio. (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimas 2018 m. liepos 5 d. sprendimas, C-320/17, EU:C:2018:537).

Verta aptarti bylą, kurioje ginčo šalis yra viena stambiausių oro transporto bendrovių *Raynair*. Šioje byloje pirmoji bendrovė buvo pateikusi kitos bendrovės visų akcijų perėmimo pasiūlymą (OPA) ir dėl to patyrė išlaidų, susijusių su konsultavimo paslaugų ir kitų paslaugų, susijusių su numatytu perėmimu, teikimu. Vis dėlto, kadangi šis sandoris negalėjo būti visiškai įvykdytas, nes pirmoji bendrovė galėjo įsigyti tik dalį antrosios bendrovės įstatinio kapitalo, pirmoji bendrovė paprašė leisti atskaityti pirkimo PVM, susijusį su šiomis išlaidomis, teigdama, kad įgijusi tikslinės bendrovės kontrolę ji ketino dalyvauti pastarosios valdyme jai teikdama PVM apmokestinamas valdymo paslaugas. Kadangi kompetentingas mokesčių administratorius atsisakė suteikti teisę į aptariamą PVM atskaitą, o prašanti suteikti teisę į atskaitą bendrovė pareiškė ieškinį dėl šio atsisakymo, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Europos Sąjungos Teisingumo Teismui pateikė klausimą, ar pagal Direktyvą 77/388 leidžiama atskaita, kai ketinama įsigyti visas bendrovės akcijas ekonominei veiklai, kurią sudaro PVM apmokestinamų valdymo paslaugų teikimas šiai bendrovei. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas pradėjęs nuo apmokestinamojo asmens statuso įgijimo sąlygų nagrinėjimo, nurodė, be kita ko, išvadas byloje *Larentia+Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14), pabrėždamas reikalavimą tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvauti valdant bendrovę, kurios kapitalo dalių buvo įsigyta tam, kad būtų įgyta teisė į PVM atskaitą. Be to, teismas priminė, kad parengiamoji veikla jau turi būti priskirta prie ekonominės veiklos, todėl kiekvienas asmuo, kuris ketina, o tai patvirtina objektyvūs įrodymai, savarankiškai pradėti ekonominę veiklą ir šiuo tikslu patiria pirmųjų investavimo išlaidų, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu. Iš to, teismas padarė išvadą, kad bendrovė, kuri vykdo parengiamuosius veiksmus, susijusius su projektų įsigyti kitos bendrovės akcijų ketinant užsiimti ekonomine veikla, kurią sudaro dalyvavimas ją valdant, t. y. valdymo paslaugų, apmokestinamų PVM, teikimas, turi būti laikoma apmokestinamuoju asmeniu, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 77/388. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas pridūrė, pagal



įgyta teisė į atskaitą išlieka, net jei vėliau numatyta ekonominė veikla nebuvo įvykdyta ir todėl nebuvo sudaryti apmokestinamieji sandoriai. Taip pat yra ir tuomet, kai apmokestinamasis asmuo negalėjo naudoti prekių ar paslaugų, kurios suteikia teisę į atskaitą, apmokestinamiesiems sandoriams dėl nuo jo valios nepriklausančių aplinkybių. Be to, sumokėtas PVM gali būti visas atskaitytas tik tuo atveju, jei išlaidos iš esmės patirtos išimtinai dėl numatytos ekonominės veiklos, t. y. PVM apmokestinamų valdymo paslaugų teikimo tikslinei bendrovei. Jei šios išlaidos, taip pat iš dalies susijusios su neapmokestinama ar neekonomine veikla, už šias išlaidas sumokėtas PVM galėtų būti atskaitytas tik iš dalies. Galiausiai Europos Sąjungos Teisingumo Teismas nusprendė, kad Direktyva 77/388 suteikiama bendrovei, kuri ketina įsigyti visas kitos bendrovės akcijas, kad galėtų vykdyti ekonominę veiklą, kurią sudaro PVM apmokestinamų valdymo paslaugų teikimas jai, teisė atskaityti visą pirkimo PVM, taikomą išlaidoms, susijusioms su konsultavimo paslaugomis ir patirtomis OPA, net jeigu paaiškėjo, jog ši ekonominė veikla nebuvo įvykdyta, su sąlyga, kad šios išlaidos buvo išimtinai skirtos numatytai ekonominei veiklai. (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2018 m. spalio 17 d. sprendimas, C-249/17, EU:C:2018:834).

Vertinant visas šias bylas, galima matyti, kad Europos Sąjungos 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.

### **2.2.3. Atsitiktiniai sandoriai ir ekonominė veikla: kitos teisės į atskaitą aktualios bylos**

Galima pastebėti, kad didžioji dauguma apartų bylų taip pat siejasi su teisės į atskaitą klausimu. Taip yra todėl, kad pridėtinės vertės mokesčiui, kuris jau beveik penkis dešimtmečius yra Europos Sąjungos teisės dalis, be kita ko, būdinga, pirma, tai, kad jis yra vartojimo mokestis, paprastai taikomas apmokestinamųjų asmenų vykdant ekonominę veiklą sudaromiems sandoriams, siekiant apmokestinti tik galutinį vartotoją, ir, antra, neutralumo principas, kuriuo vadovaujama si taikant šį mokestį, taip pat įtvirtinantis teisės į mokesčio atskaitą principą. Atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo PVM naštos už visus jo sandorius, kurie patys suteikia teisę į atskaitą. Vis dėlto, net jei ši teisė į atskaitą iš pirmo žvilgsnio visada turėtų būti taikoma siekiant neutralaus apmokestinimo, šiai teisei taikomi tam tikri apribojimai. Šiuo klausimu, būtent todėl Europos Sąjungos Teisingumo Teismas savo jurisprudencijoje reikalauja, kad būtų tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp prekės ar paslaugos įsigijimo ir

apmokestinamojo pardavimo sandorio. Kitaip tariant, pagal objektyvius kriterijus įsigijimas turi būti skirtas apmokestinamojo asmens ekonominei veiklai. Vis dėlto Europos Sąjungos Teisingumo Teismas pažymėjo, kad teisė į atskaitą taip pat suteikiama apmokestinamajam asmeniui, net jei nėra tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, jei ginčijamos išlaidos už paslaugas sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų dalis. Todėl iš tiesų tokios išlaidos turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su visa apmokestinamojo asmens ekonomine veikla. (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2000 m. birželio 8 d. sprendimas, C-98/98, EU:C:2000:300). Tad, galima aptarti dar keletą bylų, kurios kyla anksčiau darbe išskirtose probleminėse srityse, ir kurios susijusios tiek su ekonominės veiklos reguliavimu, tiek su šalių teisės į atskaitą reikalavimu.

Viena iš jų yra jau anksčiau darbe paminėta 2015 metų byla, kurioje dvi kontroliuojančiosios bendrovės atskaitė visą PVM, pirmosios bendrovės atveju susijusį su kapitalo, kuris buvo panaudotas jos patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalių įsigijimui ir trečiojo asmens finansuoti ir paslaugoms teikti, įsigijimu, o antrosios bendrovės atveju – emisijos išlaidomis, susijusiomis su jos kapitalo padidiniu. Pirmajai bendrovei mokesčių administratorius leido atskaityti tik dalį šio mokesčio, nes, anot jo, paprastas patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalių turėjimas nesuteikia teisės į atskaitą. Antrosios bendrovės atveju mokesčių administratorius taip pat neleido atskaityti pirkimo PVM. Šiuo atveju bylą nagrinėjantis nacionalinis teismas pateikė Europos Sąjungos Teisingumo Teismui klausimą dėl situacijos, kai pirkimo PVM atskaita leidžiama tik tiek, kiek apmokestinamojo asmens patirtos išlaidos gali būti priskirtos tik iš dalies jo ekonominei veiklai. Konkrečiau kalbant, šiam nacionaliniam teismui kilo klausimas dėl apskaičiavimo tvarkos, pagal kurią kontroliuojančiosios bendrovės sumokėtas pirkimo PVM už kapitalo, skirto patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalims pirkti, įsigijimą turi būti paskirstytas minėtos bendrovės ekonominei ir neekonominei veiklai. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas priminė, kad kontroliuojančioji bendrovė, kurios vienintelis tikslas yra įsigyti kitų įmonių kapitalo dalių, tiesiogiai ar netiesiogiai nedalyvaujant šių įmonių valdyme, neturi teisės į atskaitą. Vis dėlto išlaidos, susijusios su kontroliuojančiosios bendrovės patronuojamųjų bendrovių kapitalo dalių įsigijimu, kurias patiria kontroliuojančioji bendrovė, dalyvaujanti valdant šias patronuojamąsias bendroves ir taip vykdanči ekonominę veiklą, turi būti laikomos priskirtomis prie šios bendrovės ekonominės veiklos, ir dėl sumokėto už šias išlaidas PVM atsiranda teisė į viso PVM atskaitą. Be to, teismas patikslino, kad PVM proporcijos atskaitos sistema taikoma tik atvejams, kai prekes ir

paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja kartu ekonominiams sandoriams, suteikiantiems teisę į atskaitą, ir ekonominiams sandoriams, nesuteikiantiems teisės į atskaitą, vykdyti. Ši sistema skirta pirkimo PVM, taikomam išlaidoms, susijusioms vien su atliktais ekonominiais sandoriais. Vis dėlto valstybės narės turi diskreciją nustatyti metodus ir kriterijus, skirtus paskirstyti sumokėtą pirkimo PVM ekonominei ir neekonominei veiklai. Kadangi aptariamos kontroliuojančiosios bendrovės buvo apmokestinamos PVM už ekonominę veiklą, kurią sudaro paslaugos, kurias jos teikė visoms savo patronuojamosioms bendrovėms už atlygį, PVM, sumokėtas nuo šių paslaugų įsigijimo išlaidų, turi būti laikomas bendrosiomis išlaidomis ir visiškai atskaitytas. (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2015 m. liepos 16 d. sprendimas, C-108/14, EU:C:2015:496).

Kitoje byloje, suinteresuotam asmeniui priklausė 60 proc. pagal Vokietijos teisę įsteigtos civilinės teisės bendrovės kapitalo dalių, o kitiems dviem dalininkams priklausė po 20 proc. kapitalo dalių. Vėliau ši bendrovė buvo likviduota, todėl kiekvienas dalininkas perėmė dalį klientų duomenų bazės. Tą pačią dieną, suinteresuotas asmuo įsteigė naują civilinės teisės reglamentuojamą bendrovę, kurios 95 proc. kapitalo dalių priklausė jam ir kuriai nemokamai perdavė klientų duomenų bazę, kurią įgijo likvidavus ankstesnę bendrovę, kad naujoji bendrovė ją eksploatuotų verslo tikslais. Kadangi ankstesnė bendrovė buvo likviduota faktiškai padalijus, po 9 metų mokesčių administratorius ankstesnei bendrovei pateikė pranešimą apie apmokestinimą, susijusį su ankstesnių metų apyvarta, dėl klientų duomenų bazės perleidimo. Sumokėjęs mokėtinus mokesčius, suinteresuotas asmuo dėl ankstesnių metų padalijimo išrašė sąskaitą faktūrą atskirai nurodydamas PVM. Naujosios bendrovės PVM deklaracijose suinteresuotas asmuo taip pat atskaitė PVM sumas, nurodytas jam išrašytose sąskaitose faktūrose už klientų duomenų bazės įsigijimą, ir deklaravo sandorius, susijusius su naujosios bendrovės valdymo veikla. Kadangi turtą, kurį sudaro klientų duomenų bazė, naudojo naujoji bendrovė, t. y. atskira nuo suinteresuoto asmens įmonė, mokesčių administratorius nusprendė, kad pastarasis neturi jokios teisės į sumokėto pirkimo PVM atskaitą. Taigi bylai pasiekus Europos Sąjungos Teisingumo Teismą, šis pažymėjo ne tik tai, kad neatlygintinas klientų duomenų bazės perdavimas naujai bendrovei negali būti laikomas ekonomine veikla, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą, bet ir tai, kad nėra jokio tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir pardavimo sandorio, suteikiančio teisę į atskaitą. Dėl mokesčių neutralumo principo teismas priminė, kad jis atsispindi atskaitos sistemoje, kuria siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdančios bet kokią ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendra

PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, jeigu pati ši veikla apmokestinama PVM. Kadangi neatlygintinas klientų duomenų bazės perdavimas bedrovei nėra sandoris, patenkantis į PVM taikymo sritį, mokesčių neutralumo principas tokiai situacijai netaikomas. (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2014 m. kovo 13 d. sprendimas, C-204/13, EU:C:2014:147).

Paskutinėje byloje, 2012 metais, du fiziniai asmenys, būsimieji ūkinės bendrijos nariai, įsigijo nekilnojamojo turto. Šį įsigijimą antstolis patvirtino išrašęs sąskaitą faktūrą šių būsimų narių vardu. Vis dėlto ūkinė bendrija buvo įsteigta tik po keturių mėnesių. Šiuo atveju notaras ūkinės bendrijos vardu išrašė sąskaitą faktūrą už notaro patvirtinto dokumento, susijusio su bendrijos įsteigimu, išdavimą ir su juo susijusius nuorašus. Todėl atitinkama ūkinė bendrija deklaravo pirkimo PVM sumą pagal dvi aptariamas sąskaitas faktūras. Mokesčių administratorius atsisakė leisti taikyti prašomą atskaitą, motyvuodamas tuo, kad pagal pirmąją sąskaitą faktūrą nekilnojamojo turto pirkėjas buvo ne pati ūkinė bendrija, o fiziniai asmenys, kurie įsteigus šią bendriją perdavė jai šį turtą kaip nepiniginį įnašą. Dėl antrosios sąskaitos faktūros mokesčių administratorius nutarė, kad ji buvo išrašyta prieš įregistruojant ūkinę bendriją komerciniame registre ir todėl buvo išrašyta dar neegzistuojančios ūkinės bendrijos vardu. Be to, būsimieji dalininkai negalėjo pasinaudoti teise į PVM, sumokėto už investicines išlaidas, atskaitą dėl to, kad aptariamo ilgalaikio turto įnašas buvo neapmokestinamas sandoris pagal pagrindinėje byloje taikomus nacionalinius aktus. Nacionalinis teismas kreipėsi į Europos Sąjungos Teisingumo Teismą dėl klausimo, ar, viena vertus, ūkinei bendrijai atstovaujamai būsimų narių, patyrusiai investavimo išlaidų iki formalios registracijos kaip komercinės bendrovės ir iki registracijos kaip PVM mokėtojos, buvo leidžiama po registracijos kaip komercinės bendrovės ir registracijos kaip PVM mokėtojos pasinaudoti teise į pirkimo PVM, ir ar, kita vertus, sukliudyti pasinaudoti šia teise galėjo faktas, kad nekilnojamojo turto įsigijimo sąskaita faktūra buvo išrašyta narių, o ne ūkinės bendrijos, vardu. Teismas priminė, kad parengiamoji veikla, be kita ko, nekilnojamojo turto pirkimo forma, jau turi būti priskirta prie ekonominės veiklos, kuri gali apimti kelis iš eilės atliekamus veiksmus. Be to, pagal verslo apmokestinimo PVM neutralumo principą pirmosios išlaidos investicijoms, patirtos ekonominės veiklos tikslais, turi būti laikomos ekonomine veikla. Šiuo atžvilgiu šiam principui prieštarautų tai, kad minėta veikla pradedama tik tada, kai nekilnojamasis turtas faktiškai naudojamas, t. y. kai atsiranda apmokestinamųjų pajamų. Taigi, bet kuris asmuo, kuris atlieka tokius investicinius veiksmus, glaudžiai susijusius su nekilnojamojo turto naudojimu ateityje ir reikalingus jo naudojimui, turi būti laikomas apmokestinamuoju

asmeniui, ir šiuo pagrindu turi teisę pasinaudoti teise į pirkimo PVM atskaitą. (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2012 m. kovo 1 d. sprendimas, C-280/10, EU:C:2012:107).

Iš aptartų poskyrių, galima pastebėti, jog kai kurie mokesčių mokėtojai įvairiose situacijose, besinaudodami faktu, jog nėra pakankamai aiškios atskirties ties ekonomine veikla ir atsitiktiniais sandoriais, bando palenkti sprendimus ginčiuose su mokesčių administratoriumi, savo naudai, teigdami, jog tvarko turtinius reikalus asmeniams poreikiams patenkinti, tokiu būdu vengdami registruoti vykdomą ekonominę veiklą ir mokėti atitinkamus mokesčius. Arba atvirkšiniu atveju, kai kuriais atvejais mokesčių administratoriai, bando interpretuoti jiems palankias sąlygas, kaip mokesčių mokėtojų asmeninių poreikių įgyvendinimą, vietoje ekonominės veiklos vykdymo, tokiu būdu siekiant naudos valstybei (pvz., paneigiant bendrovių teisę į atskaitą, priskiriant baudas).

### **2.3 Teisinio reguliavimo tobulinimo būdai**

Iš šiame skyriuje aptartų teisės aktų ir teismų praktikos galima atkreipti dėmesį, jog pagrindiniai ginčai kyla dėl neteisingo atsitiktinių sandorių instituto interpretavimo, viešojo ir privataus sektoriaus atskirties, kuomet tai liečia apmokestinamojo asmens vykdomos ekonominės veiklos apibrėžimą. Taip pat nemažai nesusipratimų vyksta nekilnojamojo turto ir atitinkamų finansinių paslaugų srityse.

Kaip minėta anksčiau, tik Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentare yra paminėta atsitiktinio sandorio sąvoka, kuri paaiškinama tuo, jog tai nelaikoma ekonomine veikla, nes ekonominei veiklai būdingas pasikartojimas, tęstinumas, t. y. sandorius sudarantys asmenys turi turėti ketinimą veiklą vykdyti ir siekis iš jos gauti pajamų. (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras, 2002). Nei Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatyme, nei jo komentare nėra iš tikrųjų apibrėžiami atsitiktiniai sandoriai, o jie tarsi paslėpti po ekonominės veiklos apibrėžimu, nurodant, kad tai yra jos priešingybė. Kaip jau buvo galima nuspręsti iš nagrinėjamos teismų praktikos, šis institutas yra vertinamojo pobūdžio, tačiau, autorės nuomone, suteikiant šiam institutui apibrėžimą, kartu pateikiant bendro pobūdžio gaires, kurias galima rasti praktikoje, tokiu būdu būtų galima sumažinti ginčų kiekį tarp mokesčių administratoriaus ir gyventojų, kuris vykdo arba nevykdo ekonominę veiklą ir turi sunkumų tai interpretuoti. 2002 metais, siūlomame Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo projekte, atsitiktinio sandorio apibrėžimas buvo pateiktas, kurį, autorės nuomone, pakoregavus, būtų galima nurodyti dabartiniame teisės akte, pavyzdžiui: „Atsitiktiniai sandoriai – vienkartiniai (tačiau neapibrėžti konkrečiu kiekybiniu sakičiumi),

tarpusavyje nesusiję, nesudarantys pagrindo laikyti juos turint, ar turėsiant nuolatinumo požymių, sandoriai, kurie neturi versliškumo elementų. Kuomet sudaromi sandoriai nėra vienkartiniai, vien tai nesudaro pagrindo manyti, kad jie atsitiktiniai, jei kitos aplinkybės nesudaro pagrindo manyti kitaip. Kiekvienu konkrečiu atveju, šie požymiai yra vertinamojo pobūdžio, kuriuos visais atvejais mokesčių mokėtojas turi įrodyti, norėdamas pagrįsti vykdomos veiklos paskirtį.“

Pasigirsta nuomonių, jog atsitiktinių sandorių institutą, kai kuriose srityse, reikia panaikinti, tokiu būdu išvengiant nuolatinių ginčų, ar veiklos laikytinos ekonominėmis, ar tai vis tik kvalifikuojama kaip atsitiktiniai sandoriai. Autorės nuomone, toks reglamentavimas būtų nesąžiningas paprastų gyventojų atžvilgiu, kurie su ekonominės veiklos vykdymu neturi nieko bendro ir paprasčiausiai siekia įgyvendinti savo teises į nuosavybę, o siūlomą atveju, vis tiek būtų laikomas apmokestinamuoju asmeniu. Manytina, jog įgyvendinus apmokestinimo aiškumo principą, turinio viršenybės prieš formos principą, galima siekti apibrėžti atitinkamas darbe aptartas sąvokas, aptariant, koks santykių dalyvių veiklos turinys laikytinas ekonomine veikla plačiau, suteikti daugiau gairių, kylančių iš Europos Sąjungos Teisingumo Teismo aiškinimo.

### **3. EKONOMINĖS VEIKLOS REGLAMENTAVIMAS BALTIJOS ŠALIŲ KONTEKSTE**

#### **3.1 Samprata ir reguliavimas Estijoje**

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 Tarybos direktyvos ir tik tada, kai Direktyvoje duodama teisė valstybėms narėms pasirinkti, galimas skirtingas reguliavimas tam tikrose srityse.

Estijos pridėtinės vertės mokesčio įstatyme ekonominės veiklos sąvoka įtvirtinta verslo sąvokos apibėžime. Jame verslas apibrėžiamas kaip asmens savarankiška ekonominė veikla, kurios metu tiekiamos prekės arba teikiamos paslaugos, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatus, įskaitant notaro ir antstolio profesinę veiklą. (Estonian Value Added Tax Act, 2003). Pagal Estijos PVM taisyklės, verslu užsiimantys asmenys automatiškai nelaikomi PVM mokėtojais. Prievolė asmeniui registruotis PVM mokėtoju atsiranda, jeigu jo apmokestinamasis tiekimas (išskyrus ilgalaikio turto pardavimą) viršija 40 000 eurų, skaičiuojant nuo kalendorinių metų pradžios. Prievolė registruotis neatsiranda, neatsižvelgiant apmokestinamojo asmens tiekimo sumą, jei visas asmens apmokestinamasis tiekimas yra tiekimas, apmokestinamas taikant 0 proc. PVM tarifą, ir šis apmokestinamasis tiekimas neapima prekių tiekimo Bendrijos viduje, taip pat neapima paslaugų teikimo kitos valstybės narės PVM mokėtojui, kai paslaugų teikimo vieta nustatoma pagal vadinamąją pagrindinę taisyklę (paslaugų teikimo vieta yra paslaugos gavėjo valstybė narė). Kol minėta riba nėra viršijama, asmuo nelaikomas apmokestinamuoju asmeniu PVM tikslais, jeigu jis savanoriškai neįregistruoja savęs PVM mokėtoju (numatytas leidimas įsiregistruoti asmeniui savanoriškai, net jei įstatyme numatyta riba neviršijama). (Estonian Value Added Tax Act, 2003).

Pagal Estijos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 4 straipsnio 1 dalį prekių tiekimu laikomas prekių perdavimas ir paslaugų teikimas vykdant ūkinę veiklą, savarankiškas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas ir prekių pasisavinimas už mokesį. Sandorių, kurie nelaikomi tiekimu, nors tokie sandoriai turėtų būti laikomi prekių tiekimu ar paslaugų teikimu vykdant ūkinę veiklą sąrašas nustatytas to paties straipsnio 2 dalyje: įmonės ar jos dalies perdavimas, kaip tai apibrėžta Estijos teisės aktuose; savininko prekių išvežimas iš Estijos teritorijos ribų jų neperduodant; valstybės turto suteikimas neatlygintinai naudotis, ir valstybės, kaimo savivaldybės ar miesto turto privatizavimas; bendrovės, ne pelno asociacijos ar fondo turto perdavimas kitai bendrovei, ne pelno asociacijai ar fondui, kai bendrovė, ne pelno asociacija ar fondas sujungiami, padalijami ar pertvarkomi; verslo

interesai neatlygintini perdavimai perduodant prekes kaip neparduodamų prekių pavyzdžius, arba perduodant prekes, kurių apmokestinamoji vertė neviršija 10 eurų, reklamos tikslais. (Estonian Value Added Tax, 2003).

Ekonominė veikla Estijos pridėtinės vertės mokesčio įstatyme nėra atskirai apibrėžta. Jei tam tikroje situacijoje reikia nustatyti, ar tam tikra veikla laikytina ekonomine veikla Direktyvos 2006/112 prasme, Estijos mokesčių administratorius vadovaujasi principais, kurie akcentuojami Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimuose, ypač šiais:

- Ekonominė veikla – tai visa gamintojų, prekyautojų ir kitas paslaugas teikiančių asmenų veikla, visų pirma materialaus ir nematerialaus turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų; (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2009 m. spalio 6 d. sprendimas, C-267/08, EU:C:2009:619).
- Ekonominė veikla paprastai kvalifikuojama kaip tokia, jei ji yra nuolatinė ir vykdoma už atlygį, kurį gauna ją atlikęs subjektas; (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2009 m. spalio 29 d. sprendimas, C-246/08, EU:C:2009:671).
- Savarankiška ekonominė veikla reiškia, kad asmuo vykdo ją savo vardu, savo sąskaita ir atsakomybe ir prisiima su šios veiklos vykdymu susijusią ekonominę riziką; (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2015 m. rugsėjo 29 d. sprendimas, C-276/14, EU:C:2015:635).
- Aplinkybė, kad investicijos yra daugiausiai finansuotos iš valstybės narės ir Europos Sąjungos pagalbos lėšų, negali turėti įtakos vykdomos arba planuojamos vykdyti veiklos ekonominiam pobūdžiui, nes ekonominės veiklos sąvoka yra objektyvi ir ji taikoma neatsižvelgiant ne tik į atitinkamų sandorių tikslus ir rezultatus, bet ir į atitinkamo ūkio subjekto pasirinktą finansavimo būdą, įskaitant viešąsias subsidijas; (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2016 m. birželio 2 d. sprendimas, C-263/15, EU:C:2016:392).
- Tam, kad asmuo būtų laikomas apmokestinamuoju asmeniu, jis privalo vykdyti ekonominę veiklą, t. y. už atlygį vykdomą veiklą. Kadangi dotacijos ir labdaros lėšos, kurios pervedamos dėl subjektyvių motyvų labdaros tikslais ir tik kartais, nėra atlygis už jokią ekonominę veiklą, jų rinkimas ir gavimas nepatenka į PVM taikymo sritį; (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2019 m. liepos 3 d. sprendimas, C-316/18, EU:C:2019:559).
- Vien tik bendrovės akcijų įsigijimas ir turėjimas neturi būti laikomas ekonomine veikla, suteikiančia jas įsigyjantiems ir turintiems subjektui apmokestinamojo asmens statusą, tačiau yra kitaip, jeigu įsigyjant akcijų imama tiesiogiai arba



netiesiogiai dalyvauti valdant bendroves, kurių akcijų įsigyjama, vykdant PVM apmokestinamuosius sandorius, pavyzdžiui, finansinių, komercinių ir techninių paslaugų teikimą bendrovėms; (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2018 m. liepos 5 d. sprendimas, C-320/17, EU:C:2018:537).

Tuo tarpu, fizinis asmuo, kuris nereguliariai gauna pajamų iš veiklos, kuri teisės aktu laikoma ekonomine veikla – pagal Estijos taisykles toks fizinis asmuo neturi registruotis individualios veiklos vykdytoju ir netampa PVM mokėtoju, tačiau gali vadovautis Supaprastinto verslo pajamų apmokestinimo įstatymu, jei jo metinės pajamos vykdant ekonominę veiklą neviršija PVM mokėtojo registravimosi ribos – 40 000 eurų. (Estonian Simplified Business Income Tax Act, 2017).

### **3.2 Samprata ir reguliavimas Latvijoje**

Tuo tarpu Latvijos pridėtinės vertės mokesčio įstatyme yra išskirtas atskiras skirsnis, skirtas ekonominės veiklos reguliavimui, kuris iš esmės nesiskiria nuo Lietuvoje esančio reguliavimo. Jame nurodyta, jog ekonominė veikla – tai bet kokia tęstinė, savarankiška veikla už atlygį (įskaitant gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veiklą, žemės ūkio veiklą). Ja taip pat laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto eksploatavimas siekiant gauti iš jo nuolatinių pajamų. (Latvian Value Added Tax Law, 2012). Taip pat šiame teisės akte yra įtvirtintas apmokestinamojo asmens apibrėžimas, pasak kurio, apmokestinamasis asmuo yra bet kuris asmuo, kuris savarankiškai vykdo bet kokią ekonominę veiklą bet kurioje vietoje, neatsižvelgiant į veiklos tikslą ar rezultatus. (Latvian Value Added Tax Law, 2012). Pasak Latvijos mokesčių administratoriaus, konkrečių sąrašų ar kriterijų, kurie leistų identifikuoti vykdomą ekonominę veiklą nėra, tad kiekvienu konkrečiu atveju mokesčių administratorius pagal turimą informaciją turi spręsti pagal savo kompetenciją, ar vykdoma ekonominė ar neekonominė veikla.

Pagal Latvijos pridėtinės vertės mokesčio įstatymą, nuostatos netaikomos sandoriams, kurie pagal savo ekonominį turinį ir pobūdį nelaikomi prekių tiekimu ir paslaugų teikimu:

- Investicijoms į komercinės bendrovės kapitalą mainais į vertybinių popierių sertifikatus ir kapitalo dalis;
- Palūkanų pajamoms už indėlius kredito įstaigose, įskaitant banko sąskaitos likutį ir indėlį (išskyrus atvejus, kai šias palūkanų pajamas gauna kredito įstaigos);
- Skolos vertybinių popierių, įskaitant obligacijas, vekselius, palūkanų pajamos (išskyrus atvejus, kai jas gauna kredito įstaigos);

- Dividendams.

Latvijas teisēs akte nurodyta, jog ekonominės veiklos reikmėms skirtų prekių panaudojimas, tokios kaip prekių pavyzdžiai ar nedidelės vertės dovanos nelaikomos prekių tiekimu už atlygį. Taip pat įstatymo 6 skirsnyje nurodyta, jog dalies turto, skirto naudoti įregistruoto apmokestinamojo asmens ekonominėje veikloje, perdavimas neatlygintinai jo asmeniniam naudojimui ar jo darbuotojų naudojimui arba jo panaudojimas kitiems tikslams nei jo ekonominei veiklai vykdyti, laikomas prekių tiekimu už atlygį, jeigu buvo pasinaudota atskaita:

- Ekonominės veiklos turto dalies naudojimas jo asmeninėms reikmėms arba jo personalo reikmėms, arba jo panaudojimas ne jo ekonominės veiklos tikslais, kuomet buvo pasinaudota atskaita;
- Neatlygintinai teikiamos paslaugos, skirtos asmens asmeniniam naudojimui arba jo personalo naudojimui, arba kitoms reikmėms, nesusijusioms su jo ekonomine veikla. (Latvian Value Added Tax Law, 2012).

Verta panagrinėti ir Latvijos šalyje kilusius ginčus, liečiančius ekonominės veiklos reglamentavimą. Viena iš bylų, prasidėjusi nacionaliniuose teismuose perėjo į Europos Sąjungos Teisingumo Teismo svarstytinus klausimus. Ginčas vyko tarp valstybės pajamų tarnybos ir asmens dėl to, kad pastarasis neužsiregistravo PVM mokėtojų registre.

Pareiškėjas vykdė 12 medienos tiekimo sandorių ir dar 25 tokius sandorius įvykdė sekančių metų laikotarpyje. Tarnybos buvo konstatuota, kad jis nėra užsiregistravęs PVM mokėtojų registre ir nedeklaravo savo vykdomos ekonominės veiklos, tad remiantis tuo, skyrė baudą. Asmuo apskundė sprendimą nuroydamas, kad jo vykdyto medienos tiekimo negalima laikyti ekonomine veikla, nes ji vykdoma nei reguliariai, nei savarankiškai. Minėti sandoriai yra išimtinio pobūdžio, nes atlikti nesiekiant pelno – šiais sandoriais siekta likviduoti audros padarytą žalą, o tai yra *force majeure* atvejis. Asmuo papildomai nurodė, kad nusipirko mišką savo asmeniniams poreikiams tenkinti, todėl PVM jam neturi būti taikomas. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas pirmiausia pažymėjo, kad pagal PVM Direktyvą, ekonominė veikla turi būti vykdoma savarankiškai, neapmokestinami samdomi ir kiti asmenys, jei jie sudarę darbo sutartį su darbdaviu ar susieti kitais teisiniais ryšiais, kuriais sukuriama darbdavio ir dirbančiojo santykiai, susijusiais su darbo sąlygomis, atlyginimu ir darbdavio atsakomybe. Tačiau taip nėra nagrinėjamos bylos atveju, nes nagrinėjamas tiekimas vykdytas pareiškėjo vardu. Taip pat, aplinkybė, kad nagrinėjamas tiekimas vykdytas siekiant likviduoti tariamos *force*

*majeure* padarinius, visiškai nereikia, kad šis tiekimas nebus vykdomas savarankiškai. Antra, kalbant apie sąvoką „ekonominė veikla“, reikia pažymėti, kad iš nusistovėjusios teismų praktikos matyti, kad ši sąvoka yra objektyvaus pobūdžio, nes veikla vertinama *per se*, neatsižvelgiant į jos tikslus ir rezultatus. Todėl aplinkybė, kad tiekimas, įvykdyti siekiant likviduoti audros padarinius, taigi apibrėžiantį atliktų sandorių tikslą, neturi reikšmės vertinant, ar šį tiekimą reikia pripažinti „ekonominė veikla“. Ši sąvoka apibrėžta kaip gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Šiuo atžvilgiu reikia patikslinti, kad daiktinės nuosavybės daiktų pardavimas, pavyzdžiui, medienos iš nuosavo miško pardavimas, laikytinas šio turto naudojimu. Vadinasi, tokius sandorius reikia pripažinti „ekonominė veikla“, jei jie vykdomi siekiant gauti nuolatinių pajamų. Klausimas, ar nagrinėjama veikla skirta nuolatinėms pajamoms gauti, yra fakto klausimas, į kurį reikia atsakyti atsižvelgiant į visus bylos duomenis, tarp kurių yra konkretaus turto pobūdis. Iš tiesų šis kriterijus turi sudaryti sąlygas nustatyti, ar asmuo naudojo turtą taip, kad jo veiklą reikia pripažinti „ekonominė veikla“. Aplinkybės, kad turtas tinkamas vien ekonominiam panaudojimui, paprastai užtenka pripažinti, kad jo savininkas jį naudoja ekonominės veiklos poreikiams, taigi – siekdamas gauti nuolatinių pajamų. Tačiau, jei turtas dėl savo pobūdžio gali būti naudojamas ir ekonominiais, ir asmeniniais tikslais, reiktų ištirti visas jo naudojimo sąlygas, kad būtų nuspręsta, ar jis naudotas siekiant gauti pajamų, kurios iš tikrųjų yra nuolatinio pobūdžio. Tad rezultate, teismas nusprendė, jog PVM Direktyvos nuostatas reikia aiškinti taip, kad medienos tiekimas, kurį fizinis asmuo vykdo, kad likviduotų *force majeure* padarinius, yra daiktinio turto naudojimas, kurį reikia pripažinti ekonomine veikla, jei šis tiekimas vykdomas siekiant gauti nuolatinių pajamų. Nacionalinis teismas turi įvertinti visus bylos duomenis, kad nustatytų, ar daiktinis turtas, kaip antai miškas, naudotas siekiant gauti nuolatinių pajamų. (Europos Sąjungos Teisingumo Teismas 2012 m. liepos 19 d. sprendimas, C-263/11, EU:C:2012:497).

Galima paminėti ir Latvijos Respublikos Senato Administracinio departamento sprendimą dėl teisės atskaityti pirkimo mokesčių už tarpininkavimo paslaugas. Šioje byloje Latvijos mokesčių administratoriaus sprendimu pareiškėjui dėl atlikto patikrinimo buvo sumažintas iš valstybės biudžeto gražintinas pridėtinės vertės mokestis ir paskirta bauda. Sprendime nurodyta, kad pareiškėjas atskaitė pirkimo mokesčių ir susigrąžino PVM, remiantis bendrovės vardu išrašytais sąskaitomis faktūromis už konsultavimo ir tarpininkavimo paslaugas. Mokesčių administratoriaus teigimu, pareiškėjas tokios teisės neturėjo, nes neatitiko teisės aktuose nustatytų reikalavimų, t. y. pareiškėjui suteiktos

paslaugos buvo tiesiogiai susijusios su neapmokestinamuoju sandoriu – akcijų įsigijimu. Todėl negalima nustatyti tiesioginio ryšio ir bendrovės apmokestinamųjų sandorių. Latvijos teismas konstatavo, jog akcijų įsigijimas turi būti klasifikuojamas kaip sandoris, kuriam netaikomas pridėtinės vertės mokestis. Tačiau tarpininkavimo paslauga įsigyjant akcijas nesuteikia teisės į pirkimo mokesčio atskaitą, išskyrus atvejus, kai tarp iš pradžių suteiktų paslaugų ir vėlesnio neapmokestinamų akcijų perleidimo yra glaudus ir tiesioginis ryšys. Tokiais atvejais būtina išnagrinėti, ar tiesioginis ir betarpiškas ryšys yra tiesiogiai susijęs su akcijų įsigijimu, ar su visa ekonomine veikla, nes pastaruoju atveju gali būti pripažinta teisė į pirkimo mokesčio atskaitą. Vertinant galimą tiesioginį ir betarpišką ryšį tarp tarpininkavimo paslaugų įsigyjant akcijas ir apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos, reikėtų išnagrinėti, ar pareiškėjo sandorių esmė buvo atitinkamų bendrovių akcijų ar turto įsigijimas. Vien akcijų turėjimas, kitaip nei turto turėjimas bendrovėje, nėra savarankiška ekonominė veikla. Kita vertus, įmonės perdavimas (turto įsigijimas) pagal Latvijos teisę nėra tiekimas, jei pirkėjas tęsia savo ekonominę veiklą. Kad su akcijų įsigijimu susijusios paslaugos, įskaitant tarpininkavimo paslaugas, patektų į pridėtinės vertės mokesčio taikymo sritį, sandoriai turi būti susiję su apmokestinama ekonomine veikla arba turi būti tiesioginė, nuolatinė ir būtina tos veiklos tąsa. Tokiais atvejais ypač svarbu nustatyti, ar gautos paslaugos yra susijusios su nuolatinių pajamų gavimu iš veiklos, kuri neapsiriboja vien akcijų įsigijimu ir todėl patenka į pridėtinės vertės mokesčio įstatymo taikymo sritį. Kadangi turto perdavimas nelaikomas prekių tiekimu, pareiškėjo išlaidos, patirtos už paslaugas, gautas siekiant atlikti šį perdavimą, gali būti įtrauktos į bendrąsias pareiškėjo išlaidas, taigi iš esmės yra tiesiogiai ir betarpiškai susijusios su ekonomine veikla. Vertinant tiesioginį ir betarpišką ryšį, svarbu atsižvelgti į apmokestinamojo asmens faktinį naudojimąsi gautomis paslaugomis, jei jis skiriasi nuo pirminio ketinimo. (Latvijas Republikas Senata Administrativo lietu departamenta, Nr.A420135016, SKA-32/2021).

### **3.3 Panašumai ir skirtumai Baltijos šalyse**

Lyginant Lietuvos Respublikos teisės aktų reglamentuojamą ekonominę veiklą su kitų Baltijos šalių reglamentavimu, galima pastebėti, jog Estijos atveju, tiek mokesčių mokėtojas, tiek mokesčių administratorius daugiausiai remiasi Europos Sąjungos Teisingumo Teismo suformuota praktika. Tuo tarpu, teisės aktuose, nei ekonominės veiklos apibėžimo, nei bendrų atskirties gairių nuo atsistiktinių sandorių instituto, nenurodyta, kas, kaip minėta darbe, suteikia daugiau vietos interpretacijoms kiekvienu atskiru atveju.

Tuo tarpu, Latvijos Respublikos ekonominės veiklos reglamentavimas gali būti laikomas stipresniu, tiek už Lietuvos, tiek už Estijos šalių atvejus. Lietuvos teisės aktuose nurodyta, kas yra apmokestinamasis asmuo, nurodytas sąrašas veiklų, kurios priskiriamos ekonominei veiklai, bei pagrindiniai požymiai vykdant šias veiklas, leidžiantys jas identifikuoti. Tad, negalima teigti, kad ekonominė veikla Lietuvos teisės aktuose prastai reglamentuojama. Tačiau, kaip jau minėta anksčiau darbe, yra vietos tobulėjimui.

Latvija savo teisės aktuose (ne komentaruose, ne kituose lydimočiuose aktuose) apibrėžia ne tik apmokestinamojo asmens ir ekonominės veiklos sąvokas, tačiau ir veiklas, kurios pagal savo ekonominį pobūdį ir turinį nelaikomos ekonominėmis, neapsiribojant darbo, valstybės ar savivaldybių veiklomis, kaip šiuo atveju, yra apibrėžta Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatyme.

## IŠVADOS

1. Ekonominės veiklos samprata apima parengiamuosius darbus. Pagal teismų praktiką galima išskirti pagrindinius veiklos požymius, tokius kaip: savarankiškumą vykdant ekonominę veiklą, veikimą savo sąskaita bei rizika, ekonominės naudos siekimą, tęstinumą bei aktyvius veiksmus. Taip pat akcentuotina, 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. Manytina 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, kurių taikymo ar netaikymo ribas gana problematiška apibūdinti pagal konkrečius identifikuotinus kriterijus. Pavyzdžiui, įmonės akcijų įsigijimas ir turėjimas neturint tikslo tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvauti tos įmonės valdyje nėra laikomas ekonomine veikla. Tačiau, jei pavyzdžiui, pasikeitus aplinkybėms sandoris sudarytų komercinės akcijų pardavimo veiklos dalį, turint interesą tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvauti įmonės valdyje, tuomet tai gali būti laikoma ekonomine veikla.
3. Baltijos šalyse ekonominės veiklos apibrėžimai panašūs, tačiau, galima pastebėti, jog Estijoje, ekonominės veiklos apibrėžimas ir požymiai teisės aktuose neįtvirtinti ir šalis pagrįdė vadovaujasi tik Europos Sąjungos Teisingumo Teismo suformuotomis gairėmis, kai tuo tarpu Latvijoje, ekonominės veiklos reglamentavimas, išsamiausias, lyginant su Lietuvos ir Estijos šalių atvejais. Latvija, konkrečiai savo teisės aktuose (ne komentaruose, ar suformuotoje teismų praktikoje), įtvirtina platesnį sąrašą veiklų, kurios pagal savo ekonominį pobūdį bei turinį nelaikomos savarankiškomis ekonominėmis veiklomis, neapsiribojant tik darbo ar valstybės ir savivaldybių veiklomis, kaip reglamentuojama Lietuvoje.

## LITERATŪROS SĄRAŠAS

### Tarptautiniai teisės aktai:

- 1) 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, OJ L 347;
- 2) 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;

### Lietuvos Respublikos teisės aktai:

- 3) Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, 2002, Nr. 35-1271;
- 4) Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, 2002, Nr. 73-3085;
- 5) Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras, 2002;
- 6) Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras, 2002.

### Užsienio valstybių teisės aktai:

- 7) Latvian Value Added Tax Act, 2012;
- 8) Estonian Value Added Tax Act, 2003;
- 9) Estonian Simplified Business Income Tax Act, 2017.

### Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika:

- 10) Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2021 m. kovo 22 d. sprendimas, C-153/21, EU:C:2021:163;
- 11) Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2015 m. spalio 22 d. sprendimas, C-126/14, EU:C:2015:712;
- 12) Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2017 m. rugsėjo 14 d. sprendimas, C-132/16, EU:C:2017:683;

- 13) Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2021 m. sausio 20 d. sprendimas, C-655/19, EU:C:2021:40;
- 14) Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2004 m. balandžio 29 d. sprendimas, C-77/01, EU:C:2004:243;
- 15) Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 1991 m. gegužės 20 d. sprendimas, C-60/90;
- 16) Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 1996 m. birželio 20 d. sprendimas, C-155/94;
- 17) Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 1997 m. vasario 6 d. sprendimas, C-80/95;
- 18) Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2018 m. lapkričio 8 d. sprendimas, C-502/17, EU:C:2018:888;
- 19) Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2018 m. liepos 5 d. sprendimas, C-320/17, EU:C:2018:537;
- 20) Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2018 m. spalio 17 d. sprendimas, C-249/17, EU:C:2018:834;
- 21) Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2000 m. birželio 8 d. sprendimas, C-98/98, EU:C:2000:300;
- 22) Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2015 m. liepos 16 d. sprendimas, C-108/14, EU:C:2015:496;
- 23) Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2012 m. kovo 1 d. sprendimas, C-280/10, EU:C:2012:107;
- 24) Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2009 m. spalio 6 d. sprendimas, C-267/08, EU:C:2009:619;
- 25) Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2009 m. spalio 29 d. sprendimas, C-246/08, EU:C:2009:671;
- 26) Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2015 m. rugsėjo 29 d. sprendimas, C-276/14, EU:C:2015:635;
- 27) Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2016 m. birželio 2 d. sprendimas, C-263/15, EU:C:2016:392;
- 28) Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2019 m. liepos 3 d. sprendimas, C-316/18, EU:C:2019:559;
- 29) Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2012 m. liepos 19 d. sprendimas, C-263/11, EU:C:2012:497;
- 30) Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2011 m. rugsėjo 15 d. sprendimas, C-180/10, EU:C:2011:589;



- 31) Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2014 m. kovo 13 d. sprendimas, C-204/13, EU:C:2014:147.

**Nacionlinių ikiteisminių institucijų ir teismų praktika:**

- 32) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. kovo 10 d. nutartis administracinėje byloje;
- 33) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje;
- 34) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2022 m. vasario 9 d. nutartis administracinėje byloje;
- 35) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. lapkričio 14 d. nutartis administracinėje byloje;
- 36) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2022 m. sausio 26 d. nutartis administracinėje byloje;
- 37) Vilniaus apygardos administracinio teismo 2019 m. lapkričio 22 d. nutartis administracinėje byloje;
- 38) Mokestinių ginčų komisijos 2018 m. spalio 3 d. sprendimas;
- 39) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. vasario 10 d. nutartis administracinėje byloje;
- 40) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. vasario 9 d. nutartis administracinėje byloje;
- 41) Mokestinių ginčų komisijos 2018 m. vasario 2 d. sprendimas;
- 42) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. rugsėjo 29 d. nutartis administracinėje byloje;
- 43) Vilniaus apygardos administracinio teismo 2010 m. gruodžio 23 d. sprendimas;
- 44) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. sausio 31 d. sprendimas administracinėje byloje.

**Užsienio šalies teismų praktika:**

- 45) Latvijas Republikas Senata Administrativo lietu departamenta, Nr. A420135016, SKA-32/2021.

**Specialioji literatūra:**

- 46) ŠINKŪNAITĖ. G., ULEVIČIŪTĖ. G., SAVICKIENĖ. J. (2016). *Pridėtinės vertės*

*mokesčio analizė ir poveikis šalies biudžetui Lietuvoje*. ISSN-2424-5798;

- 47) BUŠKEVIČIŪTĖ. E. (2007). *Mokesčių sistema*. KTU leidykla technologija;
- 48) BIKAS. E. (2019). *Mokesčių šerdis – PVM*. Vilniaus Universiteto leidykla;
- 49) BIKAS. E., BOGOTYRIUS. G., JAKUBAUSKAITĖ. A. (2017). *The impact of Value-Added tax on the fiscal sustainability*. 2017;
- 50) BENDIKIENĖ. D., ŠAPARNIS. G. (2006). *Changes in the imposition of Value Added Tax in Lithuania (1994-2004)*. ISSN-1392-2785;
- 51) MARCIJONAS. A., PAULAUSKAS. A. (2007). *Ekonominės veiklos definicija mokesčių teisėje*. ISSN-1392-1274;
- 52) MARTIŠIENĖ. B. (2010). *Priklausomą ir savarankišką darbą atskiriančių požymių pokyčiai*. ISSN-1392-1274;
- 53) [https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/984661/Forma\\_1-VP\\_2022\\_01.pdf/2f89c866-9b75-011c-7dfb-3e4e4151031d?t=1646830937760](https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/984661/Forma_1-VP_2022_01.pdf/2f89c866-9b75-011c-7dfb-3e4e4151031d?t=1646830937760).

## SANTRAUKA

Ekonominė veikla yra svarbi asmenis pripažįstant apmokestinamaisiais, todėl, kad identifikuojant, 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 laikytina 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 pasirinktų užsienio šalių praktiką (šio darbo atveju pasirinktas Baltijos šalių pavyzdys). Nagrinėjama, kaip savo įstatymuose tiek Estija, tiek Latvija apibrėžia ekonominę veiklą ir pakomentuojama, koks jaučiamas skirtumas palyginant šį atvejį su Lietuvos Respublikos reglamentavimu. Taip pat išrinkta ir analizuojama šių pasirinktų šalių nacionalinių teismų praktika, arba praktika, kuria dažniausiai vadovaujasi minėtos šalys, bei nacionalinių teismų bylos, pasiekusios Europos Sąjungos Teisingumo Teismą.

## **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 practice of selected foreign countries (the Baltic States). It examines how both Estonia and Latvia define economic activity in their laws and comments on the perceived difference between this case and that of Lithuania. The case law of the national courts of these selected countries, or the case law most often followed by these countries, as well as national court cases that have reached the Court of Justice of the European Union are also selected and analysed.