



VILNIAUS UNIVERSITETAS
TEISĖS FAKULTETAS
KONSTITUCINĖS IR ADMINISTRACINĖS TEISĖS KATEDRA

Dieninio skyriaus
V kurso finansų ir mokesčių teisės
studijų šakos studentės
Eglės Cilciuvienės

MAGISTRO DARBAS

**INDIVIDUALIOS VEIKLOS PAJAMŲ APMOKESTINIMAS
GYVENTOJŲ PAJAMŲ MOKESČIU: TEORINĖS IR
PRAKTINĖS PROBLEMOS**

Vadovas: lekt. dr. Vitas Vasiliauskas
Recenzentė: lekt. dr. Aistė Medelienė

Vilnius, 2007

TURINYS

TURINYS	2
IŽANGA	3
I. INDIVIDUALIOS VEIKLOS SAMPRATA	6
1.1. Ūkinės komercinės veiklos vykdymo įregistravus individualią veiklą apmokestinimas lyginant su ūkinės komercinės veiklos vykdymu kitomis formomis.....	6
1.2. Individualios veiklos definicija.....	10
II. PAJAMŲ, GAUTŲ IŠ INDIVIDUALIOS VEIKLOS APMOKESTINIMAS	19
2.1. Apmokestinimo teisinis reglamentavimas	19
2.2. Apmokestinimo ribos ir praktinės problemos.....	22
2.2.1. Individualios veiklos pajamų rūšys.....	22
2.2.2. Individualios veiklos pajamų pripažinimas	32
2.2.3. Individualios veiklos pajamų mokesčio klasės ir tarifai	33
2.2.4. Apmokestinamųjų individualios veiklos pajamų apskaičiavimas ir individualios veiklos leidžiami atskaitymai.....	35
2.2.5. Individualios veiklos pajamų apmokestinamas pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis	41
III. INDIVIDUALIOS VEIKLOS PAJAMŲ BUHALTERINĖS APSKAITOS TVARKYMAS IR DEKLARACIJOS TEIKIMAS	48
IŠVADOS	53
SANTRAUKA	55
SUMMARY	56
LITERATŪROS SĄRAŠAS	57
PRIEDAI.....	67
1 priedas. Individualios veiklos pajamos pagal verslo liudijimų grupes	67
2 priedas. Valstybės, kuri yra fizinio asmens rezidavimo vieta, nustatymas.....	68

IŽANGA

Atkūrus nepriklausomybę, Lietuvoje atsirado ir plėtojami naujo pobūdžio ekonominiai santykiai – privatus verslas. Pažymėtina, kad pirmiausia Lietuvos Respublikos Konstitucijos 46 straipsnyje buvo įkūnytos esminės verslui nuostatos: „Lietuvos ūkis grindžiamas privačios nuosavybės teise, asmens ūkinės veiklos laisve ir iniciatyva. Valstybė remia visuomenei naudingas ūkines pastangas ir iniciatyvą, o ūkinę veiklą reguliuoja taip, kad ji tarnautų bendrai tautos gerovei“. Konstitucinis Teismas konstitucinės justicijos bylose yra pabrėžęs, kad asmens ūkinės veiklos laisvės ir iniciatyvos sąvoka apima teisę laisvai pasirinkti verslą, teisę laisvai sudarinėti sutartis, sąžiningos konkurencijos laisvę, ūkinės veiklos subjektų lygiateisiškumą ir kt. Asmens ūkinės veiklos laisvė ir iniciatyva – tai teisinių galimybių visuma, sudaranti prielaidas asmeniui savarankiškai priimti jo ūkinei veiklai reikalingus sprendimus¹.

Individuali veikla yra viena iš verslo veiklos organizavimo formų dažnai pasirenkama siekiant kiek įmanoma veiksmingiau mokesčių atžvilgiu įgyvendinti bet kokio pobūdžio ūkinę, komercinę ar gamybinę veiklą. Nekyla abejonių, kad šiuo metu įvairios komercinės sutartys su asmenimis, vykdančiais individualią veiklą, tampa vis populiareesnės. Tuo tarpu valstybė yra suinteresuota smulkiojo verslo skatinimu ir, kita vertus, šios veiklos pajamų apmokestinimu.

DARBO AKTUALUMAS IR NAUJUMAS

Pajamų iš individualios veiklos apmokestinimas, kaip pakankamai nauja teisinė kategorija Lietuvos mokesčių teisės sistemoje, sukelia nemažai praktinių problemų, kurias būtina spręsti ne tik mokesčių administratoriaus, bet ir pačio įstatymų leidėjo lygmenyje. Tuo tarpu teisinė literatūra apsiriboja vien tik pačios individualios veiklos sąvokos formulavimu, pamirštant aptarti individualios veiklos pajamų pripažinimo ir tokių pajamų apmokestinimo ypatumus. Skurdžiai atrodo ir atliktų mokslinių tyrimų bei fragmentiškai šia tema parašytų straipsnių skaičius, plačiau apie tai yra rašęs tik A. Paulauskas. Toks sisteminės analizės stygius tampa kliūtimi pateikti vieningą individualios veiklos ir jos apmokestinimo formulavimą, tai ir buvo postūmis autorei įsigilinti į pasirinktą magistro darbo temą.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad kelerius pastaruosius metus, ypač Lietuvai įstojus į Europos Sąjungą, vis daugiau Lietuvos gyventojų investuoja, užsiima komercine – ūkine veikla ar gauna kitų pajamų iš užsienio valstybių, tad aktualiu tampa individualios veiklos pajamų, gautų užsienio valstybėse, apmokestinimo klausimas.

¹http://www.lrkt.lt/Prasymai/53_2004.htm

DARBO TIKSLAS yra išanalizuoti pagrindines pajamų iš individualios veiklos apmokestinimo problemas. Nagrinėjant Lietuvos Respublikos teisės aktus, siekiama išsiaiškinti, ar tinkamai individualios veiklos samprata, jos požymiai įtvirtinti galiojančiuose teisės aktuose, bei atitinkamais atvejais bandoma pateikti pasiūlymų ir pastabų įstatymų leidėjui dėl reikiamų teisės aktų pakeitimo ar papildymo.

TYRIMO UŽDAVINIAI

- 1) atskleisti individualios veiklos sąvoką, jos požymių turinį;
- 2) nustatyti nacionalinių teismų ir Europos teisingumo teismo praktikoje išvystytus standartus;
- 3) išsiaiškinti individualios veiklos pajamų apmokestinimo teorines ir praktines problemas.

Šio mokslinio darbo **OBJEKTAS** – individualios veiklos pajamų apmokestinimo ypatumai. Dalyką apibūdina jau pats pavadinimas. Darbe tiriamos individualios veiklos pajamų rūšys tiek Lietuvoje, tiek Prancūzijoje. Išskirtinis dėmesys skiriamas individualios veiklos definicijos formulavimui teisės aktuose, jos interpretavimui teismų jurisprudencijoje.

TYRIMO METODAI

Lingvistinis metodas taikomas siekiant išsiaiškinti teisės normų prasmę. Plačiausiai taikomas teisės aktų analizės metodas siekiant išsiaiškinti ir nustatyti tyrimo objekto teisinio reguliavimo ypatumus. Sisteminis metodas padeda nustatyti sąryšį vienu teisės normų su kitomis teisės normomis tiek tame pačiame šaltinyje, tiek su kitais šaltiniais, lygiagrečiai vertinant ir teismų bei mokesčius ginčus nagrinėjančių institucijų praktiką. Loginis metodas naudojamas formuluoti apibendrinimus, kurių pasekoje, identifikavusi teisinio reguliavimo trūkumus ir nustačiusi praktikoje kylančią problematiką, autorė siūlo tam tikrus teisės aktų pakeitimus ar papildymus. Lyginamasis metodas padeda lyginant ir vertinant tiek skirtingus teisės aktus, tiek skirtingas teises sistemas, taip pat analizuojant teorijos ir praktikos ryšį. Aptariant pajamų sąvokos genezę naudojamas ir istorinis metodas.

ŠALTINIAI

Pagrindiniai šiame moksliniame darbe aptariami šaltiniai yra Lietuvos Respublikos ir kitų valstybių (Prancūzijos, Vokietijos, Lenkijos) nacionaliniai teisės aktai, tarptautinės sutartys, reglamentuojančios dvigubo apmokestinimo išvengimą, konstitucinės justicijos institucijų, tarptautinių teisminių institucijų, nacionalinių teismų, Mokesčių ginčų komisijos, centrinio mokesčių administratoriaus sprendimai bei nutarimai, susiję su apmokestinimo nustatymu. Taip pat bus remiamasi teisės mokslininkų darbais, analizuojančiais individualios veiklos sampratą (A. Paulauskas, A. Marcijonas ir kiti),

pajamų iš ekonominės veiklos vykdymo Europos Sąjungos šalyse reglamentavimo savitumus (S. Žalimienė, I. Vėgėlė, F. Lefebvre ir kiti).

DARBO STRUKTŪRA

Magistro darbą „Pajamų iš individualios veiklos apmokestinimas: teorinės ir praktinės problemos“ sudaro: įvadas, trys dalys, išvados, literatūros sąrašas, santrauka lietuvių ir anglų kalbomis bei priedai.

Pirmoje dalyje „Individualios veiklos samprata“ analizuojamas ūkinės komercinės veiklos vykdymo įregistravus individualią veiklą santykis su kitomis verslo organizavimo formomis bei pateikiama pati individualios veiklos samprata. Atkreipiamas dėmesys į jos reglamentavimą Lietuvos Respublikos teisės aktuose, interpretavimą nacionalinių teismų jurisprudencijoje.

Antrojoje dalyje – „Pajamų, gautų iš individualios veiklos apmokestinimas“ aptariamos apmokestinimo ribos ir praktinės problemos, nagrinėjamos tarptautinių sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostatos.

Trečioji dalis – „Individualios veiklos buhalterinė apskaita ir deklaravimas“ skirta buhalterinės apskaitos ir deklaracijų aptarimui.

Darbo pabaigoje pateikiamos išvados, literatūros sąrašas ir santrauka lietuvių bei anglų kalbomis, priedai.

I. INDIVIDUALIOS VEIKLOS SAMPRATA

1.1. Ūkinės komercinės veiklos vykdymo įregistravus individualią veiklą apmokestinimas lyginant su ūkinės komercinės veiklos vykdymu kitomis formomis

Šiuolaikinėje ekonomikoje pagrindiniais veikėjais yra laikomi ūkio subjektai – verslininkai – tiek asmenys atskirai, tiek jų junginiai. Individualiems asmenims daugiau tenka vartotojo vaidmuo, tačiau kiekvienas ūkio subjektas vis tik yra žmogus – vartotojas ar žmonės, susivieniję bendram verslui.

Pati verslininko sąvoka pateikiama Lietuvos Respublikos civilinio kodekso² 2.4 straipsnyje, kuriame apibrėžta, kad verslininkas – tai fizinis asmuo, kuris įstatymų nustatyta tvarka verčiasi ūkine komercine veikla. Pagal minėtą normą bet kuris asmuo gali užsiimti įstatyme numatytų rūšių ūkine veikla nesteigdamas įmonės, bet tiesiog įregistravęs ar kitokiu būdu įteisinęs savo vykdomą veiklą. Tiesa, mokesčių įstatymų požiūriu, fizinis asmuo kaip privatus subjektas ir to paties asmens įsteigtas ūkininko ūkis ar įregistruota individuali veikla yra atskiri, skirtingai organizuoti konkrečiai veiklai, tvarkantys atskirą buhalterinę apskaitą teisės subjektai, apmokestinami taip pat pagal skirtingas taisykles. Jų sutapatinti mokesčių teisėje negalima.³

Vokietijoje pripažįstant konkretų asmenį verslininku, laikomasi principo, kad toks asmuo privalo verslo pagrindais vykdyti ūkines operacijas arba užsiimti vienu ar kitu verslu, susijusiu su prekyba. Vokietijos komercinio kodekso⁴ (toliau – VKK) 1-3 paragrafai išskiria keturias verslininkų rūšis: prievolės verslininką (Musskaufmann), verslininką pagal pageidavimą (Sollkaufmann), galimą verslininką (Kannkaufmann) ir tariamąjį verslininką (Scheinkaufmann).

Prievolės verslininko kategorijai priskiriamas asmuo, kuris užsiima prekių pirkimu – pardavimu, draudimu, bankininkyste, transporto, komiso ir kitomis analogiškoms sutartimis. Pavyzdžiui, registruojant akcinę bendrovę, ji automatiškai gauna verslininko statusą be papildomos jos registracijos prekybos registre.

² Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas // Valstybės žinios. 2000. Nr. 74-2262;

³ Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo sprendimas Nr. A-14-947-2004 dėl individualios įmonės „Teresdvaris“ skundo;

⁴ Horn N. German private and commercial law. Oxford : Clarendon Press, 1982. P. 212-214;

Verslininkais pagal pageidavimą laikomi asmenys, kurie nesudaro aukščiau nurodytų sutarčių ir nevykdo analogiškos veiklos, bet privalomai įrašomi į prekybos registrą. Šios rūšies verslininkais tampa asmenys, kurie užsiima kitokio pobūdžio prekybos verslu. Verslininko statusas gaunamas tik jį įregistravus.

Galimi verslininkai turi nuosavybės teise pagalbines žemės ūkio įmones, miško pramonės pagalbines įmones ir kitą panašaus pobūdžio verslą. Šie verslininkai registruojasi savo nuožiūra. Užsiregistravę prekybos registre verslininko statusu tokie asmenys gauna verslininko teises toje verslo sferoje, kuri laikoma prekybine dėl verslininko sudaromų sutarčių pobūdžio.

Tariamuoju verslininku pripažįstamas tuomet, kai jis užsiregistruoja prekybos registre, tačiau neatitinka jam įstatymo keliamų reikalavimų.

Šalia verslininko apibrėžimo VKK pateikia ir prekybininko sąvoką. Prekybininku laikomas asmuo, kurio verslui nėra reikalinga atskira organizacija. Jis tarsi atlieka smulkiojo verslininko vaidmenį. VKK taip pat įvardija veiklas, kurios *per se* vadinamos komercinėmis, t.y.:

- 1) prekių pirkimas – pardavimas, įskaitant ir vertybinius popierius;
- 2) perdirbimas ar prekių gamyba tretiesiems asmenims;
- 3) bankinė ir kitokia kreditinė (finansinė) veikla;
- 4) pervežimai;
- 5) tarpininkavimas sudarant sandorius;
- 6) draudimo veikla;
- 7) leidyba ir spausdinimas;
- 8) komercinis atstovavimas.

Atrodo, kad takoskyra tarp verslininko ir prekybininko yra aiški, tačiau praktikoje juos atskirti nėra paprasta, pavyzdžiui, asmuo, turintis spaudos kioską yra laikomas verslininku neatsižvelgiant į tai, kad jo verslas pagal savo pobūdį ir apimtį yra smulkus. Tuo tarpu tas, kuris teikia taksi paslaugas jau nepriklauso verslininkų kategorijai nepaisant to, kad pervežimai pagal VKK yra laikomi komercine veikla.

Pagal Lietuvos teisinės normas verslininkais gali būti tiek fiziniai, tiek juridiniai asmenys. Pradedantys ūkinę veiklą asmenys iš esmės gali laisvai priimti sprendimą dėl ūkinės veiklos organizacinės formos. Kita vertus, teisės normos dažnai reikalauja, jog atitinkama ūkinė veikla atitiktų ir atitinkamą teisinę formą, pavyzdžiui, bankai yra kuriami akcinės bendrovės forma⁵ ir pan.

⁵ Lietuvos Respublikos bankų įstatymo 3 straipsnio 3 dalis// Valstybės žinios. 2004, Nr. 54-1832;

Kad ir kokia ūkinės veiklos organizacinė forma bebūtų pasirinkta, kliūčių pradėdant atitinkamą ūkinę veiklą Lietuvoje apstu. Tarkime, norint įsteigti įmonę – uždarają akcinę bendrovę, yra reikalaujama sukaupti įstatinį kapitalą⁶. Lietuvoje įstatinis kapitalas vis dar dažnai įsivaizduojamas kaip bendrovės garantija trečiųjų asmenų atžvilgiu. Tačiau iš tikrųjų įstatinis kapitalas yra tik vienas iš teisinių įrankių akumuliuoti lėšas bei parodo bendrovės savininkų dalį, ir atitinkamai, įtaką bendrovėje. Be to, būtina dar ir užtikrinti minimalaus įstatinio kapitalo „realumą“. Steigimo stadijoje tai pasireiškia tuo, kad registruojant bendrovę privaloma pristatyti banko įstaigos pažymą apie kaupiamosios sąskaitos atidarymą. Kaupiamosios sąskaitoje esančias lėšas įmonė gali naudoti tik po jos įregistravimo, o turiniai steigimo įnašai turi būti įvertinti Vyriausybės tvarka. Arba Lietuvos Respublikos įmonių rejestro įstatymas⁷ kaip registravimo dokumentą nurodo ir patalpų savininko pažymą apie patalpų suteikimą naudoti įmonės komercinei – ūkinei veiklai, arba patalpų savininko, steigiančio įmonę, nuosavybės teises patvirtinantį dokumentą. Taip sureikšminant įmonės buvimo vietą ir adresą pamiršamas jos nurodymo tikslas. Įmonės buveinė, kurią steigimo dokumentuose turi nurodyti kiekviena steigiamą įmonę, skirta tik oficialiai bendrovės korespondencijai ir panašioms reikmėms. Jau pati formuluotė „patalpų suteikimas ūkinei komercinei veiklai“ yra ydinga, nes ūkinė komercinė veikla nebūtinai turi būti vykdoma patalpose. Atskiras savininko sutikimas, kuris dabar yra reikalaujamas registruojant įmonę, yra tik papildomas formalumas, kurio paskirtis sunkiai pagrindžiama.

Be minėtų reikalavimų steigiant įmonę, jų yra ir dar daugiau (antspaudo turėjimas, savivaldybės leidimai, registracija Valstybinėje mokesčių inspekcijoje, „Sodroje“ ir t.t.), todėl Lietuvoje kaip alternatyva įmonės steigimui su tam tikromis išimtimis yra galimas ūkinės – komercinės veiklos vykdymas pagal individualios veiklos pažymą arba verslo liudijimą. Tokiais atvejais tereikia apie pradėtą vykdyti veiklą pranešti mokesčių administratoriui.

Iš esmės panašūs reikalavimai pradėdant ūkinę – komercinę veiklą yra taikomi ir Lenkijoje. Pagrindinis Lenkijos teisės aktas, reglamentuojantis ūkinę veiklą yra Ūkinės veiklos įstatymas, priimtas 1999 m. lapkričio 19 d., kurio 5 straipsnis teigia, kad „įmtis ūkinės veiklos gali kiekvienas lygiomis teisėmis, laikydamasis apibrėžtų teisės normose sąlygų“, jeigu kiti teisiniai aktai ar dvišalės tarptautinės sutartys nenumato kitaip⁸.

Ūkinės veiklos pradėjimo laisvė nereiškia, kad ta laisvė yra absoliuti. Lenkijoje verslininkas yra įpareigojamas susipažinti su reikalavimais bei jų laikytis savo ūkinėje veikloje. Charakteringas ūkinės veiklos bruožas yra uždarbis. Žmogaus aktyvumas, kuriuo

⁶ Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas//Valstybės žinios, 2000, Nr. 64-1914;

⁷ Lietuvos Respublikos įmonių rejestro įstatymas//Valstybės žinios, 1990, Nr. 24-599;

⁸ <http://www.ukmin.lt/lt/atashe/lenkija/doc/VerslasLenk-liet.htm>;

nesiekama pelno ir kuris netarnauja turto didinimui, nėra ūkinė veikla, netgi tuo atveju, jeigu ta veika pasireikštų prekių gamyba arba paslaugų teikimu.

Verslininkų daugumą Lenkijoje sudaro fiziniai asmenys. Juridinių asmenų tarpe labiausiai paplitusi teisinė veiklos organizavimo forma yra ribotos atsakomybės bendrovė.

Registruojant bet kurios organizacinės formos bendrovę, įvairių formalumų tokių kaip licencijos, registracija Verslininkų rejestre, pranešimai Statistikos departamentui, Valstybinei mokesčių inspekcijai, Visuotinei socialinio draudimo įstaigai, antspaudo gaminimas, sąskaitos banke atidarymas ir pan. išvengti taip pat neįmanoma.

Lietuvoje apmokestinimo atžvilgiu vykdant individualią veiklą pagal pažymą, yra mokamas 15 procentų arba 27 procentų gyventojų pajamų mokesčio tarifas priklausomai nuo to, ar gyventojas nusprendžia atimti iš individualios veiklos leidžiamus atskaitymus. Be gyventojų pajamų mokesčio, toks asmuo dar moka privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSD). PSD įmoka sudaro 30 procentų metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje apskaičiuotos pajamų mokesčio sumos, bet per mėnesį ne mažiau kaip 1/12 metinės valstybės biudžeto įmokos už valstybės lėšomis draudžiamus asmenis⁹. 2006 metais valstybės biudžeto įmoka už valstybės lėšomis draudžiamuosius asmenis buvo 304,4 Lt., 2007 m. – 353,2 Lt. Vadinas, asmuo, 2006 metais vykęs individualią veiklą, privalo iki 2007 metų gegužės 1 d. apskaičiuoti, ir jei reikia – trūkstantą dalį tarp faktiškai sumokėtos ir minimalios PSD įmokos nustatytu terminu sumokėti į teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos biudžeto pajamų surenkamąją sąskaitą. Taip pat vykdant individualią veiklą reikia mokėti 50 procentų bazinės pensijos (toliau - BP) dydžio valstybinio socialinio draudimo įmokas bazinei pensijos daliai ir 15 procentų nuo valstybiniam socialiniam draudimui deklaruojamųjų pajamų papildomai pensijos daliai.

Savarankiškai dirbantys asmenys valstybinio socialinio draudimo įmokų nei valstybinės socialinio draudimo pensijos bazinei, nei papildomoms dalims gali nemokėti tik tuo atveju, kai jų pajamų metinė suma, apskaičiuota iš apmokestinamųjų pajamų, pagal GMPĮ, atėmus mokesčių metų pajamų mokesčio sumą, yra mažesnė už 12 minimalių mėnesinių algų sumą ir šie asmenys gauna valstybinio socialinio draudimo senatvės pensiją arba yra privalomai draudžiami valstybiniu socialiniu draudimu, pavyzdžiui dirba pagal darbo sutartį.

Prievolė mokėti nekilnojamojo turto mokesčių atsiranda tuo atveju, jei asmuo nusprendžia atimti leidžiamus atskaitymus ir deklaracijos FR0457 formoje deklaruoja individualioje veikloje naudojamą nekilnojamąjį turtą¹⁰.

⁹ <http://cma-oap2.cma.vmi.lt/konpap/documentpublicone.do?id=1000033240>;

¹⁰ „Jei kioskas – registre, jis irgi apmokestinimas. VMI atsakymai“. Verslo žinios", 2007-03-06;

Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo¹¹ 71 straipsnio 1 ir 2 dalys nustato, kad Lietuvos apmokestinamiesiems asmenims gali dar atsirasti prievolė registruotis PVM mokėtoju ir skaičiuoti PVM bei mokėti jį į biudžetą. Tačiau tokie atvejai yra galimi tada, kai tokie asmenys šalies teritorijoje tiekia prekes arba teikia paslaugas, ir kurių bendra atlygio už vykdant ekonominę veiklą pateiktas prekes ir (arba) paslaugas suma per metus (paskutinius 12 mėnesių) viršija 100 000 litų. Skaičiuojant nurodytą 100 000 litų sumą, neatsižvelgiama į atlygį už nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų tiekimą, kai šie sandoriai yra atsitiktinio pobūdžio ir apmokestinamasis asmuo įprastai nesiverčia tokios rūšies veikla.

Apibendrinant, įmonių mokami mokesčiai neapsiriboja vien tik gyventojų pajamų mokesčio sumokėjimu. Galima teigti, kad juridiniams asmenims tenka mokėti beveik visus Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo¹² 13 straipsnyje išvardintus mokesčius. Tuo tarpu individualią veiklą vykdantiems asmenims yra sudarytos itin palankios sąlygos (vertinant jas mokestine prasme), t.y. toks asmuo gali apsiriboti vien tik prievole sumokėti gyventojų pajamų mokesťį.

1.2. Individualios veiklos definicija

Pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 2 str. 7 d., individuali veikla – savarankiška veikla, kuria versdamasis gyventojas siekia gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos per tęstinį laikotarpį: 1) savarankiška bet kokio pobūdžio komercinė arba gamybinė veikla, įskaitant tą, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą; 2) savarankiška kūryba, profesinė ir kita panašaus pobūdžio savarankiška veikla, įskaitant tą, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą; 3) savarankiška sporto veikla; 4) savarankiška atlikėjo veikla.

Ši sąvoka nėra nauja, ji buvo dar iki dabartinio GPMĮ įsigaliojimo, galiojusiam 1990 m. spalio 5 d. Fizinųjų asmenų pajamų mokesčio laikinajame įstatyme¹³ (toliau – FAPMLĮ). Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad FAPMLĮ 24 bei 25 straipsniuose individuali veikla buvo apibrėžta ne taip tiksliai, t.y. kaip komercinė – ūkinė veikla. Be to, FAPMLĮ suteikė galimybę gyventojui užsiimti ekonomine veikla tik įsigyjant patentus arba steigiant įmones.

¹¹ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271;

¹² Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243;

¹³ Lietuvos Respublikos fizinųjų asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas // Valstybės žinios, 1990, Nr. 31-742 (negalioja).

Komercinės – ūkinės veiklos sąvoka yra platesnė už individualios veiklos sąvoką. Pagal Lietuvos Respublikos konkurencijos įstatymo¹⁴ 3 straipsnio 1 dalies nuostatas „ūkinė veikla“ yra suprantama kaip visokia gamybinė, komercinė, finansinė ar profesinė veikla, susijusi su prekių pirkimu ar pardavimu, išskyrus kai fiziniai asmenys prekes įsigyja asmeniniams ir namų ūkio poreikiams tenkinti. Todėl, autorės nuomone, FAPMLĮ pateikta individualios veiklos sąvoka buvo ganėtinai ydingai apibrėžta.

Detaliau analizuojant individualios veiklos sąvoką galima išskirti šiuos jos požymius:

Pirma, ji pasižymi tęstinumu, nuolatinu pobūdžiu. Tęstinumo požymis reiškia, kad gyventojų sudaromiems sandoriams paprastai būdingas atsikartojamumas. Atsitiktiniai sandoriai, tokie kaip: asmeninio būsto, asmeninės transporto priemonės ar kito turto pardavimas, kuriame nėra „verslininkiško“ elementų, negali būti vertinami veiklos vykdymo požymiu. Kad asmenį būtų galima laikyti vykdančiu individualią veiklą, jo sudaromiems sandoriams turi būti būdingas tam tikras tęstinumas, taip pat motyvas bei galimybės sandorius sudaryti ne tik dabar, bet ir ateityje. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau - LVAT) 2001 m. balandžio 23 d. konsultacijoje Nr. 62 Dėl administracinio poveikio priemonių taikymo užsiimantiems keleivių vežimu asmenims, neturintiems leidimų (licencijų) tokiai veiklai¹⁵, akcentuota, kad ATPK 173 straipsnio 1 dalyje nustatyta administracinė atsakomybė už vertimąsi komercine, ūkine, finansine ar profesine veikla neturint licencijos tokiai veiklai, atsiranda tada, kai ją vykdančias asmuo ne tik nepateikia leidimo, bet ir jo veikla pasireiškia ne vienkartinio veiksmu, o sisteminga veikla (tarpusavyje susietų veiksmų visuma), kuria siekiama gauti ar gaunama pajamų. Veiklos sistemingumas turi būti įrodinėjamas ne pakartotinai fiksuojant pažeidimų padarymą ir surašant kelis protokolus, o nagrinėjant bylą pagal medžiagą, kuria užfiksuotas tokio pažeidimo padarymas, surenkant ir įvertinant visus įrodymus, patvirtinančius vertimąsi komercine, ūkine, finansine ar profesine veikla neturint licencijos tokiai veiklai, kuriai reikalinga licencija (leidimas).

Antra, šiai veiklai yra būdingas savarankiškumas, t.y. veikimas savo vardu ir savo rizika. Kitaip tariant, tai reiškia, kad gyventojas, vykdančias individualią veiklą, pats sprendžia su savo veikla susijusius klausimus, pats dengia išlaidas, susijusias su veiklos vykdymu, bei nėra pavaldus prekes ar paslaugas perkančios įmonės vidinei tvarkai.

Savarankiškumo požymis suprantamas ir kaip fizinio asmens santykis su kita sandorių sudaromų vykdančią veiklą, šalimi, kai jo santykiuose su kita sandorio puse nėra būdingų darbo santykiams požymių. Tai reiškia, kad tarp individualią veiklą vykdančio asmens ir

¹⁴ Lietuvos Respublikos konkurencijos įstatymas // Valstybės žinios, 1999, Nr. 30-856.

¹⁵ Administracinių teismų praktika Nr. 1. P. 337-338.

kitos sandorio šalies negali būti susitarimo dėl: darbo apmokėjimo, darbo laiko, vietos, darbo funkcijų, atostogų ir pan. Pavyzdžiui, gyventojas, pagal darbo sutartį dirbdamas pardavėju, veikia darbdavio, o ne savo vardu, todėl ūkine komercine veikla šiuo atveju verčiasi darbdavys, o ne darbuotojas. Individuali veikla iš esmės skiriasi nuo darbuotojo ir darbdavio darbo santykių, o nustatyti, ar gyventojas santykiai su kita sandorio šalimi yra darbo santykiai ar individuali veikla, galima tik mokestinio tyrimo ar mokestinio patikrinimo metu. Praktikoje dažnai pasitaiko atveju, kai asmuo pageidauja įregistruoti individualią veiklą, tačiau iš pateiktų sutarčių, sudarytų tarp bendrovių ir gyventojų, bei žodžiu gyventojas pateiktos informacijos matyti, kad jo veikla nėra savarankiška, bet atitinka darbo santykiams būdingus požymius. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – VMI prie FM) yra nustačiusi, jog ypač daugėja gyventojų, norinčių įregistruoti individualią draudimo tarpininkų veiklą. Bet iš pateiktos draudimo konsultanto sutarties, sudarytos tarp draudimo bendrovės ir gyventojas, matyti, kad gyventojas veikia nėra savarankiška, t.y. tokia veikla vykdoma draudimo bendrovių patalpose, naudojamos tos bendrovės ryšio priemonės, baldai, toks draudimo tarpininkas dalyvauja bendrovės mokymuose, jam yra numatytos veiklos užduotys, profesinės karjeros pakopos ir pan. Todėl toks draudimo konsultantas turėtų dirbti bendrovėje darbo sutarties pagrindu, o ne pagal individualios veiklos pažymėjimą. Be to, Lietuvos Respublikos draudimo įstatymo¹⁶ (toliau - DĮ) ir GPMĮ nuostatos dėl draudimo tarpininkų veiklos ir individualios veiklos sampratos pakankamai žymiai skiriasi, t.y. DĮ 168 str. 1 d. yra numatyta, kad kiekviena draudimo įmonė ar užsienio valstybės draudimo įmonės filialas Lietuvos Respublikos draudimo priežiūros komisijos nustatyta tvarka privalo tvarkyti *jos vardu ir dėl jų interesų* veikiančių priklausomų draudimo tarpininkų sąrašą. Sąraše yra nurodomi duomenys apie draudimo agentų įmonėje dirbančius asmenis, į kurių pareigas įeina ir draudimo tarpininkavimas. Pagal GPMĮ 2 str. 7 d. individuali veikla – savarankiška veikla, kuria versdamasis gyventojas siekia gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos. Tačiau vykdydamas individualią draudimo tarpininkavimo veiklą, gyventojas pagal DĮ privalo veikti taip pat ir dėl draudimo bendrovės interesų – tai jau nėra visiškai savarankiška veikla. Toliau remiantis DĮ 169 str. 1 d. ir 3 d. priklausomi draudimo tarpininkai *privalo apdrausti profesinę civilinę atsakomybę*, galinčią atsirasti netinkamai vykdant draudimo tarpininkavimą, o draudimo įmonė ar užsienio valstybės draudimo įmonės filialas privalo užtikrinti, jog priklausomi draudimo tarpininkai, veikiantys jų vardu ir dėl jų interesų, laikytųsi šio straipsnio nurodytų reikalavimų. *Jei draudimo įmonė ar užsienio valstybės draudimo įmonės filialas nevykdo šios pareigos, jis privalo visiškai atlyginti žalą, atsiradusią dėl priklausomo draudimo*

¹⁶ Lietuvos Respublikos draudimo įstatymas // Valstybės žinios, 2003, Nr. 94-4246.

tarpininko profesinių pareigų nevykdymo ar netinkamo vykdymo. Šitoks profesinės civilinės atsakomybės apdraudimas bei jo kontrolė prieštarauja individualios veiklos sampratai pagal GPMĮ, kadangi tai jau nėra visiškai savarankiška veikla, nes visą ar dalį atsakomybės dėl priklausomo draudimo tarpininko profesinių pareigų nevykdymo ar netinkamo vykdymo privalo prisiimti draudimo bendrovė. Pagal DĮ 170 str. 5 d. draudimo įmonė ar užsienio valstybės draudimo įmonės filialas, atsižvelgdami į Priežiūros komisijos nutarimus ir rekomendacijas, privalo teikti jos vardu ir dėl jos interesų veikiantiems priklausomiems draudimo tarpininkams *privalomus nurodymus dėl tarpininkavimo veiklos.* Šis įstatymo straipsnis yra visiškai priešingas gyventojų savarankiškos veiklos sampratai, pavyzdžiui, draudimo bendrovė gali nurodyti tarpininkui, neturint galimybės susitikti kliento ar bendrovės patalpose, naudoti bendrovės darbo priemones, laikytis draudimo tarpininkų veiklos etikos kodekso, sudaryto bendrovės ir pan.

Iš pateiktų DĮ ir GPMĮ straipsnio komentarų matyti, kad priklausomo draudimo tarpininko veikla, kurią apibrėžia DĮ, labiau atitinka veiklą, vykdomą darbo sutarties pagrindu. Tuo tarpu draudimo tarpininkavimo veikla besiverčiantys asmenys privalo vadovautis tiek DĮ, tiek ir GPMĮ įtvirtintomis nuostatomis dėl individualios veiklos. Taigi esant tokiems dviejų teisės aktų neatitikimams, tikslinga būtų keisti DĮ 170 str. 1 dalies nuostatas, nustatant, kad priklausomo draudimo tarpininko veiklą gali vykdyti tik pagal *darbo* sutartį samdomi fiziniai asmenys.

Panašūs atvejai taip pat yra pastebėti, kai darbdaviai atleidžia savo darbuotojus ir siūlo jiems įregistruoti individualią veiklą tolesniam darbui toje pačioje įmonėje. Arba statybinių organizacijų vadovai, t.y. direktoriaus pavaduotojai, skyrių viršininkai registruoja individualią veiklą vienkartiniam statybos darbams atlikti. Nors pagal Aplinkos ministro 2002-04-27 įsakymu Nr. 179 patvirtinto techninio reglamento STR 1.09.05:2002 „Statinio statybos techninė priežiūra“¹⁷ 20-21 punktus, statinio statybos techninis prižiūrėtojas visais atvejais privalo būti pasamdytas pagal darbo sutartį, t.y. jį turi pasamdyti arba statytojas (užsakovas), arba statinio statybos techninės priežiūros rangovas. Todėl statinio statybos techninei priežiūrai individuali veikla vykdoma nepagrįstai.

Pažymėtina, kad šiuo metu galiojantys teisės aktai nesuteikia teisės mokesčių administratoriui neįregistruoti gyventojų individualios veiklos, jei gyventojas to pageidauja. Tačiau GPMĮ įpareigoja mokesčių administratorių gyventojų pajamų mokesčio mokėjimo tikslams aiškintis, ar tam tikra gyventojų vykdoma veikla nėra susijusi su darbo esme

¹⁷ Lietuvos Respublikos aplinkos ministro įsakymas „Dėl statybos techninius reglamentus STR 1.09.04:2002 „Statinio projekto vykdymo priežiūra“ ir STR 1.09.05:2002 „Statinio statybos techninė priežiūra“ // Valstybės žinios, 2002 04 26, Nr. 43-1638.

atitinkančiais santykiais. Sprendžiant, ar tam tikra veikla yra susijusi su darbo arba jų esmę atitinkančiais santykiais, yra nustatomi tokie faktai:

- 1) ar su gyventojais yra sudarytos rašytinės formos sutartys, kuriose teisinių santykių pagrindu yra susitarta dėl darbo apmokėjimo sąlygų, darbo vietos ir funkcijų, darbo drausmės;
- 2) ar paslaugų teikėjo atliekamas darbas (paslaugos) yra bendrovės įprastos veiklos dalis, ar bendrovė nustato darbo laiko trukmę ir kitas darbo sąlygas;
- 3) ar bendrovė kontroliuoja paslaugas teikiančio gyventojų darbą, įskaitant darbo drausmės kontrolę;
- 4) ar darbai (paslaugos) yra vykdomi nuolat (reguliariai);
- 5) ar bendrovė periodiškai išmoka paslaugų teikėjui priklausantį atlyginimą;
- 6) ar atlyginimas nustatomas pagal iš anksto sutartus kriterijus;
- 7) ar paslaugas teikiantis asmuo gali gauti pelno ir ar jis rizikuoja patirti su savo darbu susijusius nuostolius.

Trečia, individuali veikla pasižymi atlygintinumu, ja siekiama pelno, kuris paprastai yra verslininko gyvenimo ir tolesnės verslo plėtros šaltinis. Todėl neatlygintina veikla kaip labdaros teikimas, dalyvavimas talkoje nėra laikoma individualia ūkine komercine veikla, nes asmuo negauna apmokestinamųjų pajamų. Norint individualią veiklą atriboti nuo atsitiktinių sandorių, turi būti nustatyta siekiant uždirbti pelną sudaromų sandorių sistema, t.y. gyventojas nuo veiklos pradžios turi turėti veiklos planą, nuosekliai patirti išlaidas šiai veiklai ir iš vykdomos veiklos gauti pajamas. Asmuo tam tikrą laikotarpį pasikartojančiais sandoriais savo pajamas turi investuoti į veiklą, iš kurios tikisi pelno. Kai turto įsigijimas negali būti siejamas su ekonominės naudos siekimu, pavyzdžiui, grąžinant gyventojui turtą pagal Lietuvos Respublikos piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatymą¹⁸ ar turtą paveldėjus, tokio turto pardavimas nelaikomas individualios veiklos vykdymu. Pavyzdžiui, jei gyventojas paveldėjimo teise įgijo kelis žemės sklypus, pakeitė paveldėtos žemės paskirtį ir visus sklypus pardavė, nelaikoma, kad gyventojas vykdė individualią veiklą, o pajamos už parduotus žemės sklypus apmokestinamos kaip asmeninio turto pardavimo pajamos. Taip pat nelaikoma individualios veiklos pajamomis, kai gyventojui pagal Lietuvos Respublikos piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatymą grąžinamas žemės sklypas su mišku, ir gyventojas tiesiog parduoda nenukirstą mišką be žemės. Kita vertus, kiekvienu konkrečiu atveju būtina vertinti visas aplinkybes, nes galimi atvejai, kada turtas gyventojui nors ir buvo grąžintas pagal Lietuvos

¹⁸ Lietuvos Respublikos piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatymas // Valstybės žinios, 1997, Nr. 65-1558.

Respublikos piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatymą, tačiau asmuo ne tik pakeičia žemės sklypo paskirtį ir padalina į sklypus, bet dar papildomai atlieka aktyvius veiksmus dėl kurių pasikeičia pats objektas, tokius kaip: nutiesia kelius, priveda kanalizaciją, vandentiekį, elektrą, kitas komunikacijas, sukuria infrastruktūros objektus, todėl laikoma, kad gyventojas vykdo individualią veiklą.

Paprastai įstatymai numato specialius reikalavimus norint verstis individualia veikla, pavyzdžiui registraciją, fiksuoto dydžio pajamų mokesčio sumokėjimą, atitinkamų valstybės institucijų leidimus (licencijas) ir pan., kuriuos įvykdęs asmuo įgyja galimybę verstis tokia veikla. Tačiau fizinis asmuo, nesilaikęs nustatytų reikalavimų, bet faktiškai vertęsis individualia ūkine komercine veikla, turi būti laikomas individualią veiklą vykdančiu ir negali formaliai remtis tuo, kad nebuvo verslininkas. Pavyzdžiui, Valstybinės kelių transporto inspekcijos prie Susisiekimo ministerijos Kauno skyriaus pareigūnai patikrinimo metu automobilio „VW Transporter“ vairuotojui surašė administracinio teisės pažeidimo protokolą pagal Administracinių teisės pažeidimų kodekso 172 straipsnio 2 dalį, nes pastarasis patikrinimui nepateikė licencijos kortelės, keleivių vežimo sutarties bei keleivių vežimo lapo. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas šią bylą nutraukė, nes administracinė atsakomybė pagal ATPK 172 str. 2 dalį yra galima tik tada, kada asmuo, užsiimantis individualia veikla, kuria siekiama pelno, nepaiso nustatytos atitinkamos veiklos tvarkos. Tačiau jei asmuo verčiasi komercine, ūkine, finansine ar profesine veikla neturėdamas licencijos veiklai, kuriai reikalinga licencija, administracinė atsakomybė atsiranda pagal ATPK 173 straipsnį. Esant teisės normų konkurencijai turi būti taikoma specialioji teisės norma. Kelių transporto ūkinė komercinė keleivių ir krovinių vežimo už atlyginimą veikla yra licencijuojama (Kelių transporto kodekso 8 straipsnio 1-2 dalys), todėl pareiškus kaltinimą dėl keleivių pervežimo be licencijos turėjo būti sprendžiamas klausimas dėl vairuotojo patraukimo administracinėn atsakomybėn pagal specialią teisės normą¹⁹. Arba Alytaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija surašė administracinio teisės pažeidimo protokolą asmeniui B.R. pagal ATPK 172 straipsnį 1 dalį už tai, kad šis nuosavame garaže, neįsigijęs verslo liudijimo ir neįregistravęs vykdomos individualios veiklos vykdė padėvėtų motorolerių, kuriuos kiti asmenys iš Didžiosios Britanijos atgabendavo, remonto darbus bei juos pardavinėjo. B.R. atsiliepime teismui teigė, kad motorolerių verslo jis nevykdo, o jo sūnus užsiima motorolerių lenktynėmis. LVAT atmetė B.R. iškeltą versiją dėl tokios didelės apimties (beveik pusė garaže rastų) motorolerių reikalingumo sūnaus treniruotėms, nurodydamas, kad neįtikėtina ir nelogiškai atrodo faktas, jog pažeidėjas pirktų tokį kiekį motorolerių, kurių vieno kaina pagal pateiktus dokumentus viršija B.R. gaunamas per mėnesį

¹⁹Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2006-05-04 nutartis Nr. N¹⁷-545-06;

pajamas, sūnaus pomėgiams tenkinti²⁰. Tuo tarpu kitoje byloje, LVAT nutraukė administracinio teisės pažeidimo bylą pagal ATPK 173 straipsnio 1 dalį, nes Panevėžio miesto policijos pareigūnai nesurinko pakankamai įrodymų, kad pažeidėjas V.G. būtų vertęsis keleivių vežimo veikla²¹.

Pagal Europos Bendrijos sutarties²² 43 straipsnio 2 dalį ekonomine (komercine), savarankiška veikla yra laikoma tokia veikla, kuri vykdoma savo lėšomis ir rizika, bei kurios tikslas yra gauti pajamas ar atlygį. Siekimas gauti pelną nėra pagrindinis faktorius, tiesiog pakanka dalyvauti ekonominiame gyvenime. Todėl netgi kultūrinė, sportinė, socialinė ar panaši veikla patenka į EB sutarties 43 straipsnio reguliavimo sferą, jei ji yra atlygintina. Vadinasi, į šios veiklos sferą visiškai nepatenka tik labdaringa veikla. Pažymėtina, kad Europos Teisingumo Teismas įvairiose bylose, nagrinėjęs ūkinės komercinės veiklos sąvoką taip pat atkreipė dėmesį į tai, kad ekonominės veiklos sąvoka *per se* yra siejama su veiklos kaip tokios vykdymu, visiškai nepriklausomai nuo jos tikslo ar rezultatų. Kita vertus, pajamų (atlygio) gavimas yra neatsiejama nuo vykdomos veiklos. Teismo nuomone, atlygintinumas reiškia, kad už ekonominio pobūdžio paslaugą turi būti atitinkamai sumokėta. Tai reiškia, kad ekonominio pobūdžio veikla gali būti atlyginta ir nepinigine išraiška. Griežtų reikalavimų atlyginimo dydžiui Teismas nėra numatęs. Viena vertus, siekiamas atlyginimas praktiškai reikštų ekonominę veiklą vykdančiojo pelną, kita vertus, veiklos atlygintinumo požymiu gali būti laikomas pakankamu ir pilnas arba dalinis išlaidų padengimas arba paprasčiausiai menkas atlyginimas.

Vadinasi, jei gyventojas vykdoma veikla atitinka individualios veiklos požymius, pajamos iš šios veiklos yra apmokestinamos kaip individualios veiklos pajamos, neatsižvelgiant į tai, kad gyventojas jos neįregistravo. Vienas tokių pavyzdžių, yra Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau - MGK) 2005 m. rugpjūčio 25 d. sprendimas Nr. S-325-(7-400/2005).²³ Minėtoje mokestinio ginčo byloje buvo sprendžiamas klausimas, ar mokesčių mokėtojos D.B. 2003-2005 metais gautos pajamos (3 298 414, 30 Lt) gali būti laikomos pajamomis iš individualios veiklos turto pardavimo. Mokesčių mokėtoja D.B. 2003 m. pardavė įmonėms bendrosios jungtinės nuosavybės teise kartu su sutuoktiniu jai priklausančių 10 nekilnojamojo turto objektų. 2004-2005 m. taip pat sudarinėjo įvairius nekilnojamojo turto įsigijimo ir perleidimo nuosavybės sandorius. Teritorinis mokesčių administratorius, atlikęs gyventojas mokestinį patikrinimą konstatavo, kad minėta mokesčių mokėtoja užsiimanti turto pirkimu ir pardavimu vykdė

²⁰ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006-08-31 nutartis administracinėje byloje Nr. N-16-937-2006;

²¹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005-03-16 nutarimas administracinėje byloje Nr. N-12-419-05;

²² www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_1?p_id=9224;

²³ Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005-08-25 sprendimas Nr. S-395-(7-400/2005) dėl Daivutės Bakutienės 2005-07-12 skundo, Vilnius.

individualią veiklą, nors šios veiklos ir nebuvo registravusi. MGK pritarė centrinio mokesčių administratoriaus sprendimui, ir pabrėžė, kad vertinant individualios nekilnojamojo turto pirkimo - pardavimo veiklos būvimą ar nebūvimą, būtina nustatyti sudarytų sandorių skaičių, sudarymo tikslą, atkreipti dėmesį į tai, ar iš nekilnojamojo turto pardavimo sandorių gaunamos pajamos yra pagrindinis mokesčių mokėtojo pragyvenimo šaltinis.

Byla toliau buvo nagrinėta Lietuvos vyriausiam administraciniame teisme, kuris priešingai nei MGK padarė išvadą, kad ne visos pajamos gautos iš turto pardavimo 2003-2005 m. gali būti laikomos pajamomis gautomis iš individualios veiklos. Teismas, atsižvelgdamas į pareiškėjo R.B. paaiškinimus, kitus byloje esančius įrodymus (techninio projekto sutartis, pirkimo – pardavimo sutartis) pasisakė, kad pajamos iš tokio nekilnojamojo turto, kuris buvo įgytas tikslu suformuoti vientisą namų valdą ir joje asmeniniams poreikiams statyti gyvenamąjį namą, negali būti laikomos pajamomis iš individualios veiklos, nes trūksta versliškumo elemento²⁴.

Toks teismo sprendimas vertintinas kritiškai. Pirmiausia, teismas net nesvarstė klausimo, ar pareiškėjas jau turi asmeninį būstą, ir ar jo paaiškinimai apie naujo būsto statybas tėra tik priedanga išvengti gyventojų pajamų mokesčio. Be to, kokiais įrodymais remiantis turėtų būti konstatuotas nekilnojamojo turto įgijimo faktas asmeniniams poreikiams ir komerciniams tikslams. Praktikoje dažnai pasitaiko atveju, kada asmenys savo asmeniniams poreikiams tenkinti įgyja po kelis ir netgi keliasdešimt nekilnojamojo turto objektų. Esant tinkamoms nekilnojamojo turto rinkos kainoms, jie yra parduodami. Pavyzdžiui, dar vienos tokios bylos, kuri artimiausiu metu bus nagrinėjama Lietuvos vyriausiajame administraciniame teisme turinys taip pat yra dėl asmens B.P. nekilnojamojo turto pirkimo – pardavimo sandorių nuo 2000 m. Šis mokesčių mokėtojas per 2000-2005 m. pardavė kitiems fiziniams asmenims daugiau nei 15 žemės sklypų. Visi minėti sklypai buvo įsigyti iš privačių asmenų 1998 – 2002 m. laikotarpiu. Vienintelis argumentas, kurį pareiškėjas B.P. pateikė dėl tokios savo veiklos yra susijęs su tuo, jog visi žemės sklypai buvo supirkti ketinant užsiimti žemės ūkio veikla, o pablogėjus jo sveikatai nutarta sklypus išparduoti.

Vertinant šios bylos medžiagą pastebėtina, kad žemės sklypai yra suformuoti skirtingose vietovėse, o pareiškėjo gautos pajamos pardavus minėtus žemės sklypus sudaro daugumą tarp kitų jo gaunamų pajamų. Formaliai remiantis pirmosios bylos sprendimu ir pareiškėjo B.P. paaiškinimais, minėtoje situacijoje gautos pajamos vėlgi nebūtų laikomos pajamomis iš individualios nekilnojamojo turto pardavimo veiklos.

²⁴ <http://www.lvat.lt/Default.aspx?item=nutart&lang=1;>

Europos Teisingumo Teismo sprendimai panašiose situacijose yra priešingi. Pavyzdžiui, *Enkler*²⁵ byloje buvo svarstoma, ar p. Enkler, kuri įsigijusi automobilį, per trejus metus savo privatiems interesams jį naudojo 79 dienas, 40 dienų buvo išnuomojusi savo vyrui ir 13 dienų kitiems asmenims, vykdė ekonominę (komercinę) veiklą. Teismas pirmiausia svarstė turto klausimą, ir konstatavo, kad jei asmuo turi tik ekonominiam naudojimui tinkamą turtą, tai jau savaime suponuoja tą faktą, kad vykdo veiklą ir minėto turto dėka gauna pajamų. Kitais atvejais, kai turtas gali būti naudojamas ir ekonominėje veikloje, ir privatiems interesams būtina nustatyti, ar toks asmuo gauna iš to turto pajamų. Kilnojamojo turto (automobilio) nuoma yra laikoma ekonomine veikla, jei nuolat yra gaunamas piniginis atlygis. Tuo tarpu Lietuvoje, ši situacija vėlgi būtų vertinama kitaip. Pagal GPMĮ 10, 18 straipsnių nuostatas gyventojas trumpą laiką nuomojantis turtą, kuris buvo įsigytas asmeniniams poreikiams, tačiau vėliau dėl tam tikrų priežasčių tapęs nereikalingu, nėra laikomas vykdančiu individualią veiklą. Gyventojų turto nuoma atitiktų individualios veiklos sampratą tuo atveju, jei būtų nuomojamas ilgą laiko tarpą ne asmeniniams poreikiams tenkinti įsigytas turtas.

Apibendrinant, pažymiai, kuriais GPMĮ apibrėžia individualią veiklą yra vertinamieji, todėl ar tam tikra veikla bus laikoma individualia veikla reikia spręsti kiekvienu konkrečiu atveju atskirai. Tiesa, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas jau formuoja precedentus šioje srityje ir tikėtina, jog vertindamas ginčytinas situacijas apibrėš individualios veiklos definiciją.

²⁵ www.juridicum.su.se/user/peme/TaxPers0101Webb.doc;

II. PAJAMŲ, GAUTŲ IŠ INDIVIDUALIOS VEIKLOS APMOKESTINIMAS

2.1. Apmokestinimo teisinis reglamentavimas

Verslumas yra ne tik svarbus asmeninės žmogaus laisvės atributas, bet ir būtina kitų žmonių gerovės sąlyga. Laisvė pasirinkti priimtinausią ūkinės – komercinės veiklos formą iš esmės ir yra asmens ekonominės laisvės dalis, o bet kokie veiklos apribojimai neabejotinai yra žmonių laisvės ir galimybių apribojimai. Būtent todėl, autorės nuomone, ūkinė – komercinė veikla turi būti kuo laisvesnė, o reglamentavimas šioje srityje reikalingas tik tiek, kiek tai būtina ginant kitų asmenų nuosavybę ir jų teises. Kita vertus, pajamų iš ekonominės veiklos apmokestinimas, jų nustatymas ir surinkimo užtikrinimas iš esmės liečia ne tik ūkio subjektų bei gyventojų interesus, bet svarbiausia – valstybės. Todėl valstybė skiria išskirtinį dėmesį mokesčiniams santykiams reguliuoti, šio reguliavimo teisiniam mechanizmui sukurti.

Struktūriškai mokesčių santykių teisinio reguliavimo mechanizmas susideda iš mokesčių teisės normų ir jų pagrindu atsirandančių ir egzistuojančių mokesčių teisinių santykių²⁶. Ne išimtis ir fizinių asmenų pajamų apmokestinimas gyventojų pajamų mokesčiu, kurio apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo tvarką nustato įstatymai bei jų pagrindu priimti lydimieji teisės aktai. Mokesčių teisėje svarbiausiais teisės aktais yra laikomi įstatymai, todėl, aptariant individualios veiklos pajamų apmokestinimo reglamentavimą, svarbu išskirti GPMĮ kaip pagrindinį teisės aktą, detaliam reglamentuojantį individualios veiklos sąvoką ir šios veiklos apmokestinimo ypatumus. Tuo tarpu įvairūs nutarimai, taisyklės, įsakymai, raštai, paaiškinimai tik detalizuoja įstatyme nustatytų reikalavimų įgyvendinimą.

Lietuvos Konstitucinis Teismas taip pat ne kartą yra pabrėžęs, kad Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies ir kitomis normomis ne tik yra įtvirtinta Seimo prerogatyva nustatyti mokesčius, bet ir nustatyta, kokia teisės akto forma toks teisinis reguliavimas yra atliekamas. Mokesčius gali nustatyti tik įstatymas. Tokie esminiai mokesčio elementai kaip mokesčio objektas, mokesčio bazė, mokesčių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio dydžiai (tarifai), mokėjimo terminai, išimties bei lengvatos turi būti nustatomi tik įstatymu²⁷. Kita vertus, ši konstitucinė nuostata nėra besąlyginė. Sąvoka „įstatymai“ reiškia ne vien Seimo priimtą teisės aktą – įstatymą, ją reikia suprasti daug platesne prasme.

²⁶ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius, 2003. P. 23.

²⁷ <http://www.lrkt.lt/dokumentai/2002/n020603.htm>;

Teisės doktrina pripažįsta egzistuojant keletą teisės aiškinimo metodų ir taisyklių. Vienas iš jų – lingvistinis, t.y. kalbos mokslo metodas, kuris praktikoje taikomas bene plačiausiai. Remiantis šiuo metodu, sąvoka „įstatymai“ vienais atvejais gali būti suprantama tik kaip Seimo priimtas teisės aktas, o kitais atvejais ji vartojama abstraktesne prasme ir reiškia ne tik Seimo priimtą, bet ir kitos institucijos išleistą teisės aktą, pavyzdžiui, Vyriausybės nutarimą, savivaldybės tarybos sprendimą ir pan.

Atsižvelgiant į tai, kad įstatymų leidyboje yra laikomasi konstitucinių nuostatų dėl mokesčių nustatymo teisinės formos, kontraversiškai gali pasirodyti Seimo suteikta teisė nustatyti fiksuoto dydžio pajamų mokesčio tarifus savivaldybių taryboms (GPMĮ 6 str. 4 d.). Juk pajamų mokestis yra labai svarbus formuojant valstybės ir savivaldybių biudžetus

Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 13 str. 1 d. yra įtvirtintas Lietuvos Respublikoje taikomų mokesčių sąrašas. Jo pirmosios dalies 3 punkte tarp 25 administruojamų mokesčių yra nustatytas ir gyventojų pajamų mokestis. Šis mokestis detaliam reglamentuojamas GPMĮ, kuriame aptarti jį mokantys subjektai, apmokestinimo objektai, t.y. konkrečios pajamų rūšys, mokestinis laikotarpis, mokėjimo tvarka, išieškojimas, grąžinimas, sankcijos už pažeidimą ir pan. Galima teigti, kad GPMĮ jau apibrėžtos esminės šio mokesčio reguliavimo taisyklės. Tačiau vertinant tokį įstatymo leidėjo pasirinkimą, formaliai vadovautis tuo, kad tokia teisė yra įtvirtinta mokesčio įstatyme, neužtenka.

Kiekvienas mokestis, tarp jų ir gyventojų pajamų mokestis, turi savo vidaus struktūrą, tarp kurios elementų yra mokesčio objektas ir mokesčio tarifas. Aiškinantis minėtą situaciją, negalima neatsižvelgti į šių elementų tarpusavio santykį.

GPMĮ apibrėžiama, kad pajamų mokesčio objektas yra gyventojų pajamos. Būtent objektas yra svarbiausia šio mokesčio vidaus struktūros dalis, lemiantis ir išskirtinį šio mokesčio pobūdį.

Mokesčio tarifas – tai nustatomų mokėjimų nuo tam tikrų pajamų norma (dydžio prasme). Gyventojų pajamų mokesčio tarifas, palyginti su objektu yra dinamiškesnis ir labiau kintantis, o teisės aktais keičiant tarifą sudaromos teisinės sąlygos greitai reaguoti į rinkos pasikeitimus. Be to, kasmet priimant Lietuvos Respublikos valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymą,²⁸ atskira eilute tarp mokestinių pajamų patvirtinama konkreti pajamų ir pelno suma. Papildomai tik Seimas nustato, kokia pajamų suma turi būti surinkta ir iš esmės tai lemia tam tikras pajamų mokesčio ribas.

²⁸ Lietuvos Respublikos 2007 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymas // Valstybės žinios, 2006 12 19, Nr. 138-5267;

Taigi mokesčio tarifas yra svarbus mokesčio elementas, kuris vienaip ar kitaip yra fiksuotas įstatymuose. Kaip minėta, pajamų mokestis yra pakankamai detalai reglamentuojamas. Dėl šio mokesčio ypatumų suprantamai atrodo savivaldybių tarybų teisė nustatyti tarifo dydžius fiziniams asmenims, vykdančioms individualią veiklą pagal verslo liudijimus. Todėl galima teigti, kad Seimo deleguota teisė savivaldybių taryboms nustatyti fiksuotą pajamų mokesčio dydį neprieštarautų LR Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies nuostatomis.

MAĮ 5 straipsnis šalia įstatymų, kaip pagrindinių teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimą, įvardija ir Lietuvos Respublikos Seimo ratifikuotas tarptautines sutartis. Pagal Konstitucijos 138 straipsnį, ratifikuotos tarptautinės sutartys yra sudedamoji Lietuvos Respublikos teisinės sistemos dalis. Be to, to paties straipsnio 1 dalies nuostata įtvirtina ir tarptautinių sutarčių viršenybę vidaus mokesčių įstatymų atžvilgiu. Esminę reikšmę individualios veiklos pajamų apmokestinimui turi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys, naikinančios tarptautinį dvigubą apmokestinimą.

Pristačius individualios veiklos pajamų apmokestinimą reguliuojančias Lietuvos Respublikos tarptautines sutartis, įstatymus bei jų pagrindu priimtus poįstatyminius aktus, būtina paminėti ir MAĮ įtvirtintus mokesčių teisės principus, kuriais, įgyvendindami savo teises ir pareigas, turi vadovautis tiek mokesčių administratorius, tiek mokesčių mokėtojas.

MAĮ įtvirtina tokius principus kaip: mokesčių mokėtojų lygybės (visi mokesčių mokėtojai prieš įstatymą yra lygūs, įstatymas turi būti vienodai taikomas visiems, vienodi faktai teisiškai turi būti vertinami vienodai), teisingumo ir visuotinio privalomumo (mokesčius privalo mokėti visi mokesčių mokėtojai; nustatyti individualaus pobūdžio mokesčio lengvatas yra draudžiama, mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius privalo vadovautis teisingumo ir protingumo kriterijais), apmokestinimo aiškumo (visi Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktų prieštaravimai ar neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojo naudai), turinio viršenybės prieš formą (lemiamą reikšmę turi ne santykių įforminimas, o tikrasis jų turinys), visų mokesčių teisės aktų prieštaravimų aiškinimo mokesčių mokėtojo naudai²⁹.

Taigi kiekvienu atveju sprendžiant pajamų, gautų vykdant individualią veiklą, apmokestinimo klausimą, būtina vadovautis Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo normomis, nustatančiomis mokesčių mokėtojo bei mokesčių administratoriaus teises ir pareigas, taip pat įtvirtinančiomis fundamentalaus pobūdžio mokesčių teisės principus, bei Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo,

²⁹<http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/dda46cb8549949d3c2257279002e47f4?OpenDocument>;

reglamentuojančio individualios veiklos pajamų mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarką, nuostatomis. Kai yra nagrinėjamas tarptautinis individualios veiklos pajamų apmokestinimo mechanizmas, papildomai būtina remtis ir tarptautinėmis sutartimis.

2.2. Apmokestinimo ribos ir praktinės problemos

2.2.1. Individualios veiklos pajamų rūšys

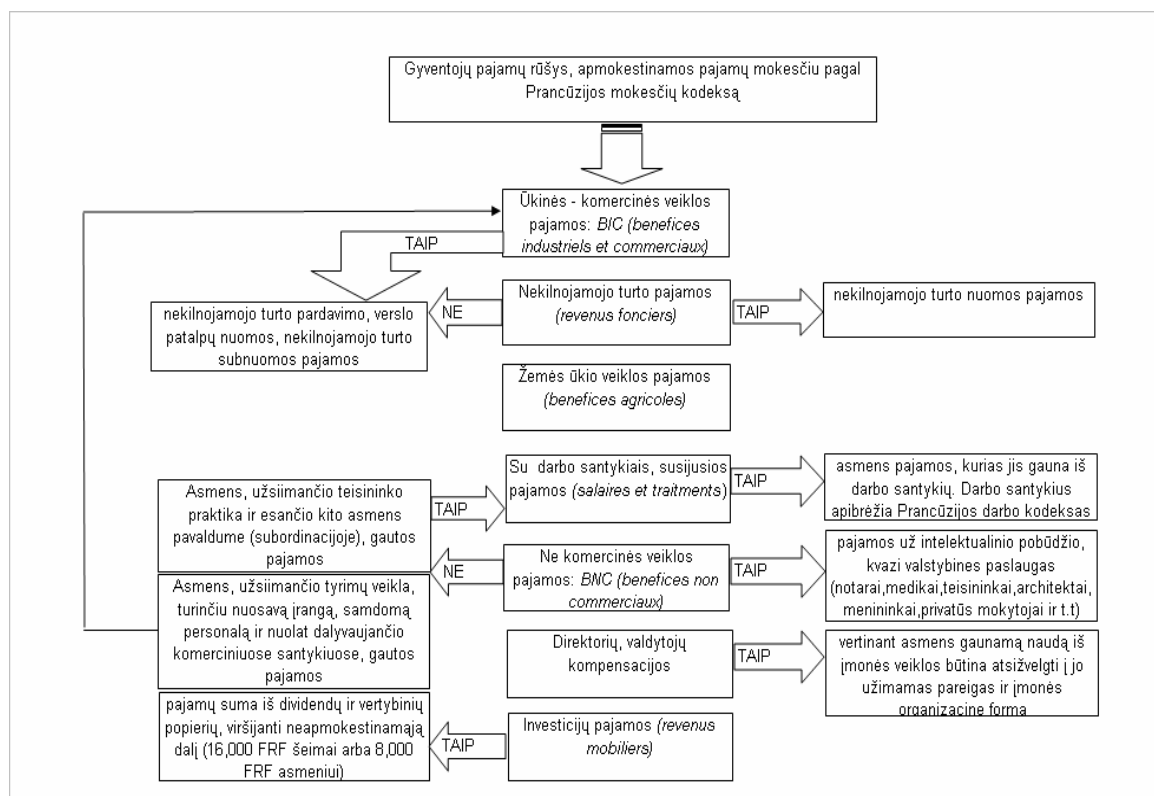
Pirmieji bandymai aiškinti pajamų sąvoką siekia ankstyvuosius viduramžius. Iki dvidešimtojo amžiaus pajamos buvo suprantamos ir apibrėžiamos kaip darbo, turto ir kapitalo grąža. Šiuolaikinis apibrėžimas pajamų kaip visa apimančio pagrindo, kuriuo galima įvertinti pajėgumą mokėti, išsirutuliojo tik dvidešimtajame amžiuje. Georgas Shanzas (1896 m.) apibrėžė pajamas kaip tam tikrą prieaugį, t.y. jis teigė, kad asmens pajamas galima apibrėžti kaip jo ekonominio pajėgumo grynojo prieaugio piniginę vertę. Toks apmokestinamų pajamų matas labai tiko būtent mokesčiams, nes šitaip asmens perkamosios galios "grynąjį prieaugį" galima nustatyti pagal įvairius gaunamų pajamų šaltinius. Tapo įmanoma praktiškai suprojektuoti mokesčių sistemas, kurios leistų garantuoti vienodas pajamas gaunančių mokesčių mokėtojų vienodą apmokestinimą (horizontalioji lygybė) ir kartu būtų visuotinis pagrindas nustatant progresyvinės mokesčių normas (vertikalią lygybę).

GPMĮ pajamų apibrėžimas suformuotas remiantis naudos kriterijumi ir yra iš tiesų labai platus. Pagal GPMĮ 2 straipsnio 14 dalį pajamomis yra laikomas visas per tam tikrą laikotarpį asmens gautas atlygis už jo atliktus darbus, suteiktas paslaugas, parduotas ar suteiktas teises, parduotą, kitaip perleistą ar investuotą turtą ar lėšas, taip pat kita natūra ar pinigais gauta nauda. Pavyzdžiui, iš patalpų nuomos asmens gaunama 20 000 litų suma per pusmetį arba darbuotojo kas mėnesį gaunamas atlyginimas, arba asmens už savo gamybos dirbinius gautos lėšos ir t.t. Kita vertus, ta pati GPMĮ straipsnio dalis numato ir tai, kas nėra pripažįstama pajamomis – dėl įstatinio kapitalo didinimo akcininkams nemokamai išduotų akcijų vertė arba anksčiau išduotų akcijų nominalios vertės padidinimo sumos, nekilnojamieji daiktai, kurie Lietuvos Respublikos piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatymo nustatyta tvarka buvo grąžinti turto savininkams, darbuotojo nuosavybėn neperduoti, tačiau jų darbo funkcijoms atlikti naudojami darbo drabužiai, avalynė, darbo įrankiai ir kitos priemonės, reklaminio renginio metu asmens gauta nauda (konkrečios įmonės produkcija, smulkūs suvenyrai ir pan.), asmens gautos nakvynės,

maitinimo, registravimosi dalyvauti renginyje ir kelionės išlaidos, jeigu jos susijusios su asmens darbu, įskaitant savanorišką darbą, tvarka, funkcijomis arba individualia veikla ir t.t.

Tuo tarpu Prancūzijos mokesčių kodeksas (toliau – PMK) nepateikia bendros pajamų sąvokos. PMK apibrėžia skirtingų kategorijų pajamas, kurios yra apmokestinamos pajamų mokesčiu (žr. 1 schema).

1 schema. Pajamų rūšys pagal Prancūzijos mokesčių kodeksą.



Didesnis neaiškumas kyla apmokestinant ūkinės komercinės veiklos ir ne komercinės veiklos pajamas. Pagal PMK 34 straipsnį pajamos iš gamybinės, komercinės ar amatų veiklos neapmokestinamos juridinių asmenų mokesčiu, sudaro ūkinės – komercinės veiklos pajamas³⁰. Tokias pajamas gaunantis asmuo yra laikomas komersantu (verslininku arba prekybininku). Tačiau komersanto statusas galioja tik tais atvejais, kai asmuo dalyvauja sudarant komercinius sandorius nuolat. Suprantama ir tokia įprastinė veikla turi būti vykdoma savarankiškai bei siekiant pelno. Panašiai kaip Vokietijos komerciniame kodekse, PMK 35 straipsnyje apibrėžiamos komercinio pobūdžio veiklos, o gautos pajamos apmokestinamos pajamų mokesčiu, t.y.:

³⁰ Lefebvre F. Taxes in France. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1990. P. 105.

- 1) nekilnojamojo turto (žemės) pajamos, tiksliau tokių asmenų, kurie nuolat perka nekilnojamąjį turtą (žemę), akcijas turėdami tikslą vėliau tai perparduoti, gautos pajamos;
- 2) iš tarpininkavimo sudarant aukščiau paminėtus sandorius gautos pajamos;
- 3) nekilnojamojo turto patalpų nuomos pajamos;
- 4) iš prekybinių veikų, kurioms reikalingas vietos valdžios leidimas, gautos pajamos (verslo liudijimų pajamos);
- 5) pajamos, kurias asmuo gautų statydamas ir pardavinėdamas pastatus. Vėlgi tokie veiksmai negali būti atsitiktinio pobūdžio³¹ ir neapima tų atvejų, kada namas ar kitas pastatas buvo statytas asmeniniams poreikiams, nors vėliau ir parduotas³².

Ne komercinės veiklos pajamos – tai asmens pajamos, gaunamos už intelektualinio pobūdžio teikiamas paslaugas (teisininkų, medikų ir t.t.), taip pat pajamos iš kvazi valstybinių paslaugų teikimo, pavyzdžiui notarų, antstolių paslaugos. Vis tik skiriamoji linija tarp ūkinės – komercinės veiklos pajamų ir ne komercinės veiklos pajamų yra latentinė, todėl praktikoje tokias pajamas sunku atskirti. Galimas atvejis, kada asmens teikiančio vienas iš aukščiau paminėtų paslaugų savo paties rizika ir iniciatyva gautos pajamos priklauso ūkinės – komercinės veiklos pajamoms. Arba teisininko praktika užsiimančio asmens pajamos yra apmokestinamos kaip su darbo santykiais susijusios pajamos, jei toks asmuo veikia kieno nors priežiūroje, t.y. subordinaciniuose santykiuose.

Grįžtant į Lietuvos mokesčių teisės sistemą, pažymėtina, jog tam tikrais atvejais vertybinių popierių pardavimo pajamos yra pripažįstamos pajamomis iš individualios veiklos. Pati vertybinių popierių sąvoka pateikiama Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 1.101 straipsnyje. Lietuvos Respublikos vertybinių popierių³³ įstatymas (toliau – VPI) detalizuoja, kad vertybiniai popieriai gali būti nuosavybės ir ne nuosavybės vertybiniai popieriai, t.y.:

- 1) akcinių bendrovių akcijos ir perleidžiamieji vertybiniai popieriai, lygiaverčiai akcinių bendrovių akcijoms;
- 2) bet kurios kitos rūšies perleidžiamieji vertybiniai popieriai;
- 3) obligacijos arba kiti įsiskolinimą patvirtinantys perleidžiamieji vertybiniai popieriai, išskyrus vertybinius popierius, kurie yra lygiaverčiai akcinių bendrovių akcijoms arba kurie, atlikus jų konvertavimą ar suteiktų teisių realizavimą, suteikia teisę įsigyti akcijas arba joms lygiaverčius vertybinius popierius.

³¹ Atsitiktinio pobūdžio pardavimais Prancūzijos mokesčių administratoriaus praktikoje yra laikomi ne daugiau nei 10 butų, ne daugiau nei 5 namų, iki 500 kvadratinė metrų komercinės paskirties patalpų pardavimai.

³² Lefebvre F. France: legal and tax guide. Deventer: Kluwer law and Taxation Publishers, 1992. P. 250.

³³ Lietuvos Respublikos vertybinių popierių įstatymas // Valstybės žinios, 2007 02 08, Nr. 17-626.

Vertybiniais popieriais laikomos ir investicinės priemonės, tokios kaip būsimieji arba opcioniai sandoriai (LR CK 1.101 str.), pinigų rinkos priemonės (indėlio sertifikatai) arba priemonės, patvirtinančios dalyvavimą investicinėje kintamo kapitalo bendrovėje, investiciniame fonde.

Praktikoje, vadovaujantis GPMĮ, asmens pajamos, gautos už parduotus vertybinius popierius, įsigytus po 1999 m. sausio 1 d. ir išlaikytus 366 dienas nuo jų įsigijimo, yra traktuojamos kaip pajamos ne iš individualios veiklos turto pardavimo bei yra neapmokestinamos. Tais atvejais, kai tokie vertybiniai popieriai parduodami anksčiau kaip po 366 dienų nuo jų įsigijimo dienos (ir jie įsigyti po 1999 m. sausio 1 d.), gautos pajamos jau apmokestinamos 15 procentų gyventojų pajamų mokesčio tarifu kaip turto (vertybinių popierių) pardavimo pajamos. Tad jei bendrovė savo darbuotojui suteikia teisę ateityje įsigyti įmonės akcijų už iš anksto sutartą kainą, o darbuotojas nustatytu laiku pasinaudoja šiuo pasiūlymu, tačiau perleidžia teisę įsigyti akcijas tretiesiems asmenims už tam tikrą atlygį, tokiu atveju yra laikoma, kad darbuotojas gavo vertybinių popierių pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamų. Tačiau tai dar nereiškia, kad toks asmuo vykdo individualią veiklą. Atsitiktiniai sandoriai nepriskiriami prie individualios veiklos, nes trūksta tęstinumo požymio. Ir priešingai, asmuo, veikiantis kaip profesionalus investuotojas, taip kaip jis apibrėžtas VPI, ir parduodantis vertybinius popierius per vertybinių popierių biržą, yra laikomas vykdančiu individualią veiklą. Vadinasi, jei gyventojas, kaip profesionalus investuotojas užsiima vertybinių popierių pirkimu ir pardavimu per tęstinį laikotarpį, savarankiškai priima sprendimus, susijusius su šia veikla, ir iš jos siekia gauti ekonominės naudos, laikoma, kad jis gauna individualios veiklos pajamų iš vertybinių popierių pardavimo. Tuo tarpu vertybių popierių pardavimas per vertybinių popierių biržą *gali būti* laikomas gyventojų individualia veikla, tačiau kiekvienu konkrečiu atveju būtina įvertinti visus individualią veiklą apibrėžiančius kriterijus, t.y. veiklos tęstinumą, savarankiškumą, ekonominės naudos siekimą, gaunamų pajamų dalį visose gyventojų mokesčiniuose laikotarpiuose gautose pajamose ir pan. Kita vertus, nors gyventojas ir neatitinka profesionalaus investuotojo kriterijų, jis gali registruoti individualią vertybinių popierių pardavimo veiklą, jei pageidauja. O ar jis veikia kaip profesionalus investuotojas, pirmiausia turi nuspręsti jis pats.

Europos Teisingumo Teismas taip pat sprendė bylas dėl individualios veiklos pripažinimo prekiaujant vertybiniais popieriais. *Polysar*³⁴ byloje buvo išaiškinta, kad įmonės akcijų įsigijimas ir turėjimas neturint tikslo tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvauti tos įmonės

³⁴http://eurlex.europa.eu/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!CELEXnumdoc&numdoc=61990J0060&lg=en;

veikloje nėra laikomas ekonomine veikla. Kitoje byloje *Wellcome Trust Ltd*³⁵, Teismas vėlgi pasisakė, kad vien tik nuosavybės teisės į turimas akcijas bei kitus vertybinius popierius įgyvendinimas nėra laikomas ekonomine veikla. Ekonominės veiklos sąvoka neapima akcijų ir kitų vertybinių popierių pardavimo, kai jas parduoda asmuo, veikiantis ne kaip profesionalus investuotojas bei valdantis labdaros koncerno turtą patikėjimo teise. *Harnas & Helm*³⁶ byloje buvo nuspręsta, jog iš obligacijų turėjimo gaunamos pajamos nėra laikomos atlygiu už ekonominės veiklos vykdymą. Tuo tarpu *Cibo*³⁷ byloje, holdingo kompanijos dalyvavimas įmonės, kurios akcijos buvo įsigytos, valdyme, yra laikomas ekonomine veikla.

Individualiai kūrybos veiklai priskiriama savarankiška kūrybos veikla (veikla, kurios rezultatas yra originalūs literatūros, mokslo ir meno kūriniai) ir profesinė veikla (advokatai, advokatų padėjėjai, notarai, antstoliai ir pan.). Tarkime, gyventojas dirbantis pagal darbo sutartį universitete lektoriumi, papildomai dar yra sukūręs savo paskaitų ciklą, kurį skaito visuomenei ir iš kurių gauna pajamų. Kadangi ši jo veikla yra nesusijusi su jo darbu universitete ir yra savarankiška, tai iš šios veiklos gaunamos pajamos priskiriamos individualios veiklos pajamoms.

Individuali gamybinė ar komercinė veikla, vykdoma įsigijus verslo liudijimą, suteikia galimybę gyventojui verstis tik ta veikla, kuri yra nurodyta verslo liudijime. Pats verslo liudijimas yra teisės aktų nustatyta tvarka išduotas dokumentas, patvirtinantis fiksuoto dydžio pajamų mokesčio sumokėjimą verčiantis individualia veikla, įtraukta į Individualios veiklos, kuria gali būti verčiamasi turint verslo liudijimą, rūšių sąrašą, patvirtintą Vyriausybės 2002 m. lapkričio 19 d. nutarimu Nr. 1797 „Dėl verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių“. Kitaip tariant, tai dokumentas, kurio esmė pasireiškia per prezumpcinį pajamų apmokestinimą, ir kurio pagrindu asmuo nesteigdamas juridinio asmens gali verstis komercine veikla. Dėl verslo liudijimo išdavimo reikia kreiptis į asmens nuolatinės gyvenamosios vietos valstybinę mokesčių inspekciją. Iki šiol verslo liudijimai asmenims buvo išduodami pagal vienodą tvarką, tačiau artimiausiu metu planuojama išduoti atskirus verslo liudijimus dirbantiems maisto sektoriuje. Tokie pakeitimai yra susiję su 2006 m. sausio 1 d. įsigaliojusi nauju Europos Sąjungos reglamentu, reikalaujančiu atsakingoms kontrolės institucijoms registruoti ir patvirtinti leidimus visiems, norintiems prekiauti maisto produktais. Finansų ministerijos sekretorės I. Šimonytės nuomone, prekyba maisto produktais kaip atskira verslo liudijimų rūšis turi būti išskirta. Tokį verslo liudijimą asmuo

³⁵http://eurlex.europa.eu/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!CELEXnumdoc&lg=en&numdoc=61994J0155;

³⁶http://eurlex.europa.eu/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!CELEXnumdoc&lg=en&numdoc=61995J0080

³⁷http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!CELEXnumdoc&numdoc=62000J0016&lg=en;

galėtų gauti tik po to, kai jis savo būsimą veiklą užregistruos už maisto produktų kontrolę atsakingose institucijose.³⁸

Su verslo liudijimu galima vykdyti minėtame Vyriausybės nutarime nurodytą bet kokio pobūdžio veiklą neribojant veiklos teritorijos. Pabrėžtina, jog veiklos teritorija yra suprantama kaip Lietuvos Respublikos teritorija, todėl, pavyzdžiui, prekybos verslo liudijimą įsigijęs gyventojas gali verstis šia veikla tik Lietuvoje. Jo gautos pajamos užsienyje, nepriskiriamos pajamoms, gautoms pagal verslo liudijimą, ir turi būti apmokestinamos kaip individualios veiklos pajamos, t.y. gaudamas prekybos pajamų užsienio valstybėje, gyventojas privalės sumokėti pasirinktinai 15 procentų ar 27 procentų gyventojų pajamų mokestį nuo gautų pajamų. Tokia pati tvarka galioja ir įsigijus paslaugų teikimo verslo liudijimą. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad individuali gamybinė veikla, vykdoma pagal verslo liudijimą, nesvarbu kur yra realizuojama produkcija – Lietuvoje ar užsienio valstybėse, yra laikoma vykdoma Lietuvoje. Todėl ir pajamos, gautos už realizuotą produkciją užsienio užsakovams (neatsižvelgiant į tai, koku būdu gaminiai yra realizuojami), yra priskiriamos pajamoms iš individualios veiklos pagal verslo liudijimą ir jokio papildomo mokesčio nuo tokių pajamų Lietuvoje mokėti nereikia.

Pažymėtina, jog asmenys, vykdančys individualią veiklą pagal verslo liudijimą, negali samdytis darbuotojų, išskyrus tuos atvejus, kai asmens prašymu išduotame verslo liudijime yra įrašyti tokie fiziniai asmenys: sutuoktinis(-ė), tėvai, vaikai nuo 14 metų, globojamieji, globėjai (rūpintojai). Nors Lietuvos Respublikos darbo kodekso 16 straipsnio 2 dalis nustato, kad darbdaviu gali būti kiekvienas asmuo, visgi, atsižvelgiant į verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklės, darytina išvada, kad verslo liudijimą įsigijęs asmuo, samdydamas darbuotojus jo verslo liudijime nurodytai veiklai vykdyti, faktiškai vykdytų veiklą, išėinančią už individualios veiklos, apmokestinamos fiksuotu pajamų mokesčiu, ribų.

VMI prie FM duomenimis,³⁹ 2003 – 2005 m. laikotarpiu Lietuvoje galiojusių verslo liudijimų skaičius kasmet didėjo: 2003 m. jų buvo 103 tūkst., 2004 m. – 104,1 tūkst., 2005 m. – 113,8 tūkst. 2006 m. galiojusių verslo liudijimų skaičius buvo 104,5 tūkst., lyginant su visais 2005 m. jų skaičius buvo mažesnis 9,2 tūkst. Didžiausią dalį verslo liudijimų grupėse sudarė neprekybinės veiklos, t.y. gamybos ir paslaugų sektorių, verslo liudijimai – 51, 9 tūkst.

Pagal gyventojų pajamų deklaracijas, fiziniai asmenys iš individualios veiklos, įsigijus verslo liudijimą 2005 m., deklaravo 1 133 mln. Lt ir tai sudarė 231 mln. Lt daugiau lyginant

³⁸ J. Skinulytė, Respublika, Nr. 75 (4830), 2006 m. balandžio 3 d.

³⁹ VMI prie FM Kontrolės departamento „Verslo liudijimų, galiojusių 2003-2006, apžvalga“;

su 2004 m. Tuo tarpu sumokėtų mokesčių už verslo liudijimus dalis deklaruotose pajamose 2003 – 2005 m. sumažėjo 0,3 proc. punktais.

Analizuojant pajamas pagal verslo liudijimų grupes (žr. 1 priedas) pastebėtina, kad 2005 m. laikotarpiu daugiausia pajamų deklaravo prekybine veikla užsiimantys asmenys – 543, 8 mln. Lt., kurie sumokėjo tik 3 214 Lt gyventojų pajamų mokesčio. Iš prekybinės veiklos daugiausiai pajamų deklaruota fizinių asmenų, turinčių verslo liudijimus *Prekybai prekyvietėse, suteikiant teisę verstis išvežiojamąja ir išnešiojamąja prekyba*, pvz., Utenos apskrityje vienam asmeniui tenkančios deklaruotos pajamos pagal šios rūšies verslo liudijimą siekia 26 355 Lt, o vidutinė mokesčio už verslo liudijimą suma sudaro 81 Lt. Neproporcingai atrodo ir gautų pajamų sumos bei sumokėtas mokestis už verslo liudijimų grupę: kita veikla, apimanti asmeninių ir namų ūkio reikmenų, išskyrus audiovizualinius kūrinius ir garso įrašus nuomą bei audiovizualinių kūrinių ir (arba) fonogramų bet kokiose laikmenose platinimą (prekyba ir (arba) nuoma). Tauragės apskrityje vienas asmuo iš šios veiklos vidutiniškai gavo 57 268 Lt pajamų ir sumokėjo 77 Lt pajamų mokesčio.

Pasak Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos atstovės spaudai R. Skavičienės, taip dirbant mokesčiai yra tikrai maži, o jei randama galimybių dar ir juos sumažinti, pavyzdžiui, registruojantis gyventi rajone, kur verslo liudijimų mokesčių tarifai mažesni nei mieste, tai galima susikurti situaciją, kad per mėnesį valstybei sumokama vos 10 litų⁴⁰.

Apibendrinus, autorės nuomone, dabartinė situacija mokesčių mokėjimo atžvilgiu yra iš tiesų absurdiška. Daugumos asmenų, turinčių verslo liudijimus, mokami mokesčiai neprilygsta tiems mokesčiams, kuriuos moka įmonės nuo pajamų ar pelno, ir čia jau būtų galima išžvelgti mokesčių mokėtojų lygybės principo diskriminavimą. Tarkim gyventojas, besiverčiantis didmenine prekyba ne maisto prekėmis pagal verslo liudijimą, parduoda prekes gyventojams, vykdančiams prekybos individualią veiklą pagal pažymą. Tokio prekybos verslo liudijimą turinčio gyventojų pelnas bus ne ką mažesnis nei įmonės, taip pat besiverčiančios didmenine prekyba, tuo tarpu mokami mokesčiai yra tiesiog nesulyginami. Prisimenant tai, kad fiksuoto dydžio pajamų mokestį už verslo liudijimą nustato savivaldybių tarybos savo sprendimu, kyla klausimas, kodėl savivaldybių tarybos keletą pastarųjų metų nekoreguoja mokesčių už verslo liudijimus dydžių (išskyrus naujai atsiradusias veiklos rūšis), neatsižvelgia į egzistuojančius rinkos dėsnius, neanalizuoja, kokias pajamas gauna verslo liudijimus įsigiję asmenys. Juk būtent savivaldybės turėtų geriausiai žinoti esamą smulkaus verslo padėtį ir kokia mokesčių našta smulkiajam verslininkui turėtų būti nustatyta.

⁴⁰ Venskevičiūtė J. Socialines garantijas suvalgo noras sutaupyti. Panevėžio dienraštis „Sekundė“. 2007. Nr. 59 (3380).

Pavyzdžiui, Vilniuje apklausus fotografavimo veiklą pagal verslo liudijimą vykdančius fotografus, paaiškėjo, jog vidutiniškai per metus tokią veiklą vykdančias asmenys uždirba apie 36 000Lt. Avansinis mokestis už fotografavimo veiklos verslo liudijimą metams yra 1300 Lt, kai tuo tarpu individualią fotografavimo veiklą su pažyma vykdančias asmuo, neatėmęs leidžiamų atskaitymų, kasmet sumokėtų apie 4824 Lt pajamų mokestį.

Kita vertus, fiksuoto dydžio pajamų mokesčio už verslo liudijimus didinimas būtų nemenka kliūtis vystyti smulkiąjam verslui, be to, tai lemtų nelegalaus verslo paplitimą. Tačiau net ir turint tokį argumentą, svarbu akcentuoti fundamentalią mokesčių funkciją – būtinybę garantuoti valstybės pajamas, kurių reikia valstybės funkcijoms vykdyti ir kurios yra panaudojamos visos visuomenės ir valstybės reikmėms. Tuo tarpu kiekvienos savivaldybės taryba, gaudama tik menką procentinę dalį pajamų iš valstybės biudžeto paskirsčius surinktus mokesčius bei kitas pajamas, nėra suinteresuota savo miesto ar rajono gyventojų sąskaita didinti pajamų mokesčius įsigyjant verslo liudijimus. Tokia savivaldybių tarybų pozicija yra kritikuotina atsižvelgiant į tai, jog tiek savivaldos aparatas, tiek kitos valstybės ir savivaldybių institucijos turėtų būti suinteresuotos *valstybės* pajamų didinimu. Todėl vertėtų išskirti klausimą, ar tikslinga savivaldybių taryboms palikti fiksuoto dydžio pajamų mokesčio už verslo liudijimą nustatymo funkciją ir neperduoti šios funkcijos Vyriausybei ar jos pavedimu Finansų ministerijai. Tokiu atveju būtų galima tikėtis išsamios analizės apie vykdančiuosius individualią veiklą pagal verslo liudijimą asmenis visos Lietuvos Respublikos mastu ir jų įtaką valstybės vidaus rinkai bei optimalaus pajamų mokesčio dydžio nustatymo.

Tuo tarpu Seimo biudžeto ir finansų komiteto narys R. Palaitis, atsižvelgdamas į tokią padėtį, siūlo atsisakyti verslo liudijimų ir vietoj jų mažinti gyventojų pajamų mokestį iki 15 procentų, kuris būtų vienodas visiems dirbantiems pagal skirtingas darbo sutartis ar užsiimantiems privačiu verslu⁴¹. Tarptautinio valiutos fondo misijos pateikiamoje ataskaitoje Lietuvai⁴² akcentuojama, kad vietoj specialaus verslo liudijimų apmokestinimo režimo turėtų būti taikomas įprastinis apmokestinimo režimas.

Gyventojų gaunamos pajamos iš savarankiškos sporto veiklos taip pat yra priskiriamos individualiai veiklai. Tiek pagal GPMĮ, tiek pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatas, užsiimančiu sporto veikla gali būti tik sportininkas profesionalas, dalyvaujantis sporto renginiuose ir gaunantis už tai pajamų, o ne šiaip sporto veiklą praktikuojantis asmuo. Sąvoka „sportininkas“ apima atletus, golfo, teniso, biliardo bei bridžo žaidėjus, automobilių lenktynininkus, šachmatininkus, jodikus, taip pat komandinių sporto

⁴¹ <http://verslas.banga.lt/lt/patark.full/421afbcbe3cdd?vbanga2=04dcaf49af2cee9f35d658d8f6d80c2e;>

⁴² <http://www.imf.org/external/np/ms/2007/013007.htm;>

šakų atstovus – krepšininkus, ledo ritulininkus, futbolininkus ir pan. Treneriai, teisėjai, sportininko agentai ir kiti asmenys, rengiantys sportininką varžyboms bei organizuojantys varžybas nėra laikomi sportininkais.

Pajamų gavimo požiūriu, prie individualios sporto veiklos priskiriama ir tiesiogiai ar netiesiogiai su ja susijusi veikla (reprezentacinė veikla, rėmėjo simbolikos vaizdavimas ant sportininko naudojamų sporto reikmenų), tačiau ši vienkartinė ar pasikartojanti veikla turi būti siejama su konkrečiais sporto renginiais.

Daugelis sportininkų verčiasi sporto veikla sudarę sporto veiklos sutartis (kontraktus). Todėl kalbant apie pajamas iš individualios sporto veiklos yra svarbu nustatyti, ar pagal sutartį gaunamos sportininko pajamos vėlgi nėra su darbo santykiais susijusios pajamos.

Lietuvos Respublikos kūno kultūros ir sporto įstatymo⁴³ 30 straipsnyje apibrėžiama sporto veiklos sutarties sąvoka. Sporto veiklos sutartyje numatytos sąlygos, kurios GPMĮ požiūriu atitinka darbo sutarties sukuriamus darbdavio ir darbuotojo santykius – sportininko funkcijos, sportininko išpareigojimai laikytis sporto klubo nustatytų taisyklių, sportininko atlyginimas, sveikatos draudimo sąlygos, socialinio draudimo įmokų mokėjimo tvarka ir kt. Todėl pagal GPMĮ tokioje sutartyje nustatyti darbdavio (sporto klubo) ir darbuotojo (sportininko) santykiai prilygintini darbo santykiams arba jų esmę atitinkantiems santykiams, nesvarbu, kad ši sutartis neatitinka Lietuvos Respublikos darbo kodekso 99 straipsnio 2 dalyje nustatytų darbo sutarties sudarymo aspektų, t.y. jos pavyzdinės formos.

Atlikėjų (aktorių, dainininkų, muzikantų, dirigentų, šokėjų ar kitų vaidinančių, dainuojančių, skaitančių, deklamuojančių ar kitaip atliekančių literatūros, meno, folkloro kūrinius gyventojų, taip pat orkestro, ansamblio ar choro vadovų ir dirigentų) gaunamos pajamos iš dalyvavimo viešame pasirodyme taip pat yra laikomos pajamomis iš individualios veiklos. Kitaip tariant, yra būtinos dvi sąlygos: gyventojų veikla turi atitikti atlikėjo sąvoką ir jis turi dalyvauti viešame pasirodyme ar atlikime. Pajamų gavimo požiūriu, prie individualios atlikėjo veiklos priskiriama ir tiesiogiai ar netiesiogiai su ja susijusi veikla, už kurią atlikėjas gauna pajamų. Pavyzdžiui, reprezentacinė veikla (autografų dalijimas, dalyvavimas labdaros renginiuose, tam tikro produkto pristatymuose). Tačiau ši vienkartinė ar pasikartojanti veikla turi būti siejama su konkrečiais vienkartiniais ar pasikartojančiais veiksmais, t.y. viešais pasirodymais. Prie atlikėjo veiklos nepriskiriama veikla, kuri nėra tiesiogiai ar netiesiogiai susieta su konkrečiu pasirodymu, kaip reklama, susijusi tik su atlikėjo vardu ar jo kaip atlikėjo pasiekimais. Tokios veiklos pajamos apmokestinamos pagal GPMĮ normas kaip individualios (ne atlikėjo) veiklos pajamos. Tuo tarpu gyventojų, teikiančių muzikantų paslaugas (išskyrus viešus pasirodymus) tik gyventojams (vestuvių,

⁴³Lietuvos Respublikos kūno kultūros ir sporto įstatymas // Valstybės žinios, 1996, Nr. 9-215.

pobūvių, laidotuvių ir kitais atvejais) veikla nepriskiriama atlikėjų veiklai ir gali būti vykdoma kaip individuali (ne atlikėjo) veikla, įskaitant tą, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą.

Taigi pajamoms iš individualios veiklos priskiriamos bet kokios gyventojų pajamos, kurias jis gavo vykdydamas atitinkamos rūšies individualią veiklą (įskaitant šios veiklos pajamas, gautas ne pinigais), t.y. joms priskiriamos pajamos, kurios gaunamos iš prekių pardavimo, paslaugų teikimo, pagamintos produkcijos realizavimo ir pan. Šioms pajamoms priskiriamos ir pajamos, gautos pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn gyventojų įsigytą individualios veiklos turtą. Individualios veiklos turto sąvoka apima turtą, kurį gyventojas priskiria ir naudoja savo individualiai veiklai vykdyti⁴⁴. Dėl šios priežasties tokio turto perleidimo pajamos apmokestinamos lygiai taip pat kaip ir iš individualios veiklos gautos pajamos. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad jei *nenutraukus* individualios veiklos parduodamas toje veikloje naudotas sutuoktiniams jungtinės nuosavybės teise priklausantis turtas, tai turto pardavimo pajamos kiekvieno iš sutuoktinių pajamoms paskirstomos po lygiai. Tokiu atveju individualią veiklą vykdančio gyventojų daliai tenkančios turto pardavimo pajamos bus apmokestintos kaip individualios veiklos pajamos, o jo sutuoktiniui(-ei) tenkančios turto pardavimo pajamos bus priskiriamos jo/jos asmeninėms pajamoms. Tačiau yra numatytas atvejis, kuomet mokesčių administratorius neatsižvelgia į sutuoktinių jungtinę nuosavybę, t.y. kai gyventojas vykdo prekybos nekilnojamuoju turtu individualią veiklą. Tokiu atveju pajamos iš šios veiklos laikomos pajamomis to gyventojų, kuris vykdo individualią veiklą, ir nelaikoma, kad jo sutuoktinis(-ė) taip pat gavo individualios veiklos pajamų. Tai aiškintina vadovaujantis principu, kad nors nekilnojamasis turtas, įgytas santuokoje, yra abiejų sutuoktinių nuosavybė, tačiau, vykdamas prekybą nekilnojamuoju turtu, laikoma, jog tai yra *prekė*. Taip pat verta paminėti, kad gyventojui *nutraukus* individualią veiklą ir pardavus individualioje veikloje naudotą turtą, šio turto pardavimo pajamos bus priskiriamos gyventojų asmeninėms pajamoms, o ne individualios veiklos pajamoms.

Taigi išskiriamos dvi pagrindinės individualios veiklos pajamų rūšys:

- 1) pajamos iš pačios individualios veiklos;
- 2) pajamos iš individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn.

⁴⁴ http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000025759&tree_id=1000001603

2.2.2. Individualios veiklos pajamų pripažinimas

GPMĮ 8 straipsnyje yra nustatyta bendra pajamų pripažinimo gautomis taisyklė, t.y. kad pajamų gavimo momentu laikomas momentas, kai pajamos bet kokia forma yra faktiškai gaunamos. Momentas, kurį priklauso gauti pajamas, gali būti užfiksuotas sandoriuose, priėmimo ir perleidimo aktuose ir t.t., tačiau taikant gyventojų pajamų mokesčių lemia faktiškas jų gavimas, o ne dokumentuose numatyta data, jeigu tą dieną pajamos nebuvo gautos. Todėl pajamų gavimo momentu laikomas teisės laisvai disponuoti lėšomis atsiradimo momentas, kai gyventojas lėšas gauna grynaisiais pinigais arba pinigai yra pervedami į jo sąskaitą, arba apmokamos jo išlaidos ir pan.

GPMĮ 2 straipsnio 15 dalis bei 9 straipsnis įveda pajamų natūra sąvoką. Gyventojų pajamos (darbo užmokestis, premijos, autorinis atlyginimas, turto pardavimo pajamos, pajamos už suteiktas paslaugas arba atliktus darbus) gautos ne pinigais - pagal 2002 m. spalio 30 d. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu Nr. 339 patvirtintos Pajamų natūra pripažinimo ir įvertinimo tvarkos nuostatas priskiriamos pajamoms natūra⁴⁵. Pajamų natūra faktinio gavimo momentu laikomas momentas, kai vietoje piniginiu atlygiu už atliktus darbus, suteiktas paslaugas, gyventojas gauna turtą arba paslaugas.

Užsienio valstybėje gautos pajamos pagal GPMĮ nuostatas taip pat pripažįstamos faktišku tokių pajamų gavimo momentu. Tuomet gyventojų gautos pajamos užsienio valiuta perskaičiuojamos pagal pajamų gavimo dieną galiojusį lito ir euro (ar kitos užsienio valiutos) oficialų kursą. Apskaičiuojant GPMĮ nustatytą pajamų mokesčių nuo užsienio valstybėje gautų individualios veiklos pajamų, neatsižvelgiama į toje valstybėje nuo tų pajamų išskaičiuotą ir (arba) sumokėtą pajamų ar jam tapataus mokesčio sumą. Taigi gauta pajamų suma yra laikoma visa suma, įskaitant ir sumokėtą užsienio valstybėje mokesčių, nors faktiškai pervedama suma yra mažesnė.

Pagal GPMĮ nuostatas, kai asmuo išmoka sporto ir atlikėjų individualia veikla besiverčiančiam gyventojui išmokas, nuo kurių yra prievolė pajamų mokesčių išskaičiuoti nustatyta mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui, pajamų gavimo momentas yra data, kai išmokas bet kokia forma išmoka mokesčių išskaičiuojantis asmuo. Išmokos laikomos išmokėtomis pagal aukščiau išdėstytus principus, t.y. kai gyventojas gauna lėšas grynaisiais pinigais, pinigai pervedami į jo sąskaitą banke, apmokamos išlaidos ir pan.

⁴⁵ http://mic.vmi.lt/documentpublicone.do?&id=1000025816&tree_id=1000001603

2.2.3. Individualios veiklos pajamų mokesčio klasės ir tarifai

Pagal GPMĮ 22 straipsnį, gyventojų gaunamos pajamos pagal mokesčio mokėjimo tvarką skirstomos į dvi klases – A ir B. A klasės pajamoms būdinga tai, jog nuo šių pajamų (jeigu šios pajamos nėra neapmokestinamos) mokestį apskaičiuoja, išskaito ir sumoka į biudžetą išmoką išmokantis asmuo. Prie A klasės pajamų priskiriamos tokios gyventojų gautos pajamos, kaip: 1) su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos; 2) sporto veiklos pajamos; 3) atlikėjų veiklos pajamos; 4) honorarai; 5) palūkanos; 6) pajamos iš kūrybos, gautos pagal autorines sutartis (jei tai ne individualios veiklos pajamos); 7) turto nuomos pajamos (jei tai ne individualios veiklos pajamos); 8) individualios veiklos pajamos, gautos už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybėn nenukirstą mišką, apvaliąją medieną, netauriųjų metalų laužą; 9) ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybėn kilnojamąjį daiktą, jeigu šios rūšies daiktui pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus yra privaloma teisinė registracija ir šis daiktas yra (turi būti) įregistruotas Lietuvoje.

B klasės pajamoms priskiriamos visos A klasei nepriskiriamos pajamos. Tai reiškia, kad individualios veiklos pajamos, išskyrus sporto, atlikėjų veiklos pajamas ir individualios veiklos pajamas, gautas už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybėn nenukirstą mišką, apvaliąją medieną, netauriųjų metalų laužą, priskiriamos šiai klasei. B klasės pajamas deklaruoti metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje bei mokestį nuo jų sumokėti privalo pats gyventojas iki kitų kalendorinių metų gegužės 1 d. Jeigu gyventojas nusprendžia iš individualios veiklos pajamų neatimti šiai veiklai vykdyti patirtų leidžiamų atskaitymų, nuo bendros tokių pajamų sumos jis moka 15 procentų pajamų mokestį. Jei gyventojas nusprendžia pajamų mokestį išskaičiuoti iš individualios veiklos pajamų atėmęs leidžiamus atskaitymus, likusią pajamų dalį turi apmokestinti 27 procentų pajamų mokesčio tarifu. Pajamos iš kūrybos individualios veiklos, kurias gauna gyventojas pagal sudarytas autorines sutartis, pagal 15 procentų pajamų mokesčio tarifą apmokestinamos ir tais atvejais, kai gyventojas vykdo šios rūšies individualią veiklą ir nusprendžia, kad iš per mokestinį laikotarpį gautų pajamų neatims GPMĮ 18 straipsnyje nustatytų leidžiamų atskaitymų.

Išlaidos, susijusios su sporto ar atlikėjų individualia veikla, nėra laikomos leidžiamais atskaitymais ir, apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas, negali būti

atskaitomos iš pajamų. Todėl sportininkų ir atlikėjų pajamoms, gautoms iš atitinkamos veiklos, įskaitant pajamas, tiesiogiai ar netiesiogiai susijusias su šiomis veiklomis, nesvarbu, ar jos išmokamos tiesiogiai sportininkui ar atlikėjui ar trečiajam asmeniui, veikiančiam sportininko ar atlikėjo vardu, visais atvejais taikomas 15 procentų pajamų mokesčio tarifas. Pažymėtina, kad atlikėjų ir sportininkų pajamos apmokestinamos 15 procentų pajamų mokesčio tarifu net ir tuo atveju, kai pajamos yra gaunamos pagal darbo sutartį.

Taigi kalbant apie individualios veiklos pajamas išskiriami du tarifai:

- 1) 15 procentų tarifas, kuris taikomas, jei gyventojas, vykdamas individualią veiklą, nusprendžia neatimti leidžiamų atskaitymų, bei atlikėjų ir sportininkų individualios veiklos pajamoms;
- 2) 27 procentų tarifas, taikomas tuomet, kai vykdamas individualią veiklą fizinis asmuo nusprendžia atimti leidžiamus atskaitymus.

Gyventojas, besiverčiantis individualia veikla pagal verslo liudijimą, moka savivaldybių tarybų nustatytą avansinį fiksuoto dydžio, t.y. nepriklausantį nuo gaunamų pajamų sumos, pajamų mokesťį. Remiantis GPMĮ 26 straipsniu, fiksuoto dydžio pajamų mokesťį gyventojas turi sumokėti į vietos VMI biudžeto surenkamąją sąskaitą iki verslo liudijimo išdavimo arba pratęsimo dienos. Šis mokesťis sumokamas iš karto už visą laikotarpį, kurį įsigytas verslo liudijimas galioja, ir nepriklauso nuo gyventojų gautų pajamų iš tos individualios veiklos dydžio. Būtina pažymėti ir tai, kad su tokia veikla susijusios išlaidos nelaikomos leidžiamais atskaitymais ir negali būti iš pajamų atskaitomos. Vadinasi, įstatymų leidėjas nenumato nei klasės, nei vieno konkretaus tarifo pajamoms, gautoms besiverčiant individualia veikla su verslo liudijimu, o suteikia prerogatyvą savivaldybių taryboms nustatyti konkrečius pajamų dydžius. Kita vertus, vėl kyla dilema, ar savivaldybių tarybos nustatydamos skirtingus fiksuotus pajamų mokesčio dydžius, nepažeidžia mokesčių mokėtojų lygybės principo. Pagal dabartinę situaciją, skirtingose Lietuvos savivaldybėse gyvenantys, tačiau ta pačia veikla besiverčiantys asmenys, moka skirtingus mokesčius už verslo liudijimą dydžius. Tuo tarpu valstybinio socialinio draudimo įmokos yra visiems vienodos nepriklausomai nuo asmens gyvenamosios vietos ir vykdomos veiklos. Konstitucinis Teismas 1996 m. lapkričio 20 d. nutarime⁴⁶ akcentavo, kad konstitucinis asmenų lygybės principas būtų pažeidžiamas, jei tam tikra grupė asmenų, kuriems yra skirta teisės norma, palyginti su kitais tos pačios normos adresatais, būtų kitaip traktuojama, nors tarp tų grupių nėra tokio pobūdžio ir tokios apimties skirtumų, kad toks nevienodas traktavimas būtų objektyviai pateisintas.

⁴⁶ <http://www.lrkt.lt/dokumentai/2000/n001206.htm>

Autorės nuomone, šiuo aspektu mokesčių mokėtojai yra diskriminuojami dėl jų gyvenamosios vietos, ir pastariesiems belieka tik naudotis viena iš jų apsaugos teisinių garantijų – teismine gynyba.

2.2.4. Apmokestinamųjų individualios veiklos pajamų apskaičiavimas ir individualios veiklos leidžiami atskaitymai

Apskaičiuojant individualia veikla besiverčiančio gyventojų apmokestinamąsias pajamas, iš pajamų GPMĮ nustatyta tvarka atimama:

1) neapmokestinamosios pajamos.

Pajamos, priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms yra išvardintos GPMĮ 17 straipsnyje. Individualios veiklos neapmokestinamosiomis pajamomis gali būti, pavyzdžiui, pajamos, gautos iš realizuoto žemės ūkio produkcijos, išaugintos, taip pat išaugintos ir perdirbtos gyventojų nuosavybės teise turimoje, išsinuomotoje ar Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka gyventojui suteiktoje žemėje, kai tokia veikla GPMĮ nustatyta tvarka yra įregistruota kaip individuali veikla. Taip pat ūkininko ir jo partnerių gautos pajamos už ūkininko ūkyje, įregistruotame Lietuvos Respublikos ūkininko ūkio įstatymo nustatyta tvarka, vykdomą žemės ūkio veiklą.

2) leidžiami atskaitymai, susiję su individualios veiklos pajamų gavimu.

Gyventojas turi teisę pats nuspręsti – atimti ar neatimti iš individualios veiklos pajamų leidžiamų atskaitymų. Nuo jo apsisprendimo priklauso koks pajamų mokesčio tarifas – 15 procentų ar 27 procentų bus taikomas apmokestinant per kalendorinius metus iš individualios veiklos gautas pajamas.

Nuolatinio Lietuvos gyventojų su individualios veiklos pajamų gavimu susijusius leidžiamus atskaitymus bei jų apskaičiavimo tvarką patvirtino Lietuvos Respublikos finansų ministras 2002-09-25 įsakymu Nr. 303 „Dėl Nuolatinio Lietuvos gyventojų su individualios veiklos pajamų gavimu susijusių leidžiamų atskaitymų bei jų apskaičiavimo tvarkos patvirtinimo“⁴⁷. Remiantis šiuo įsakymu, leidžiamais atskaitymais laikomos su per mokestinį laikotarpį faktiškai gautomis individualios veiklos pajamomis susijusios nuolatinio Lietuvos gyventojų patirtos įprastinės šiai veiklai išlaidos toms pajamoms gauti, pavyzdžiui, individualia veikla besiverčiantis gyventojas už 300 Lt įsigijo įvairių individualioje veikloje naudojamų buitinių prekių. Šių prekių įsigijimo kaina

⁴⁷ Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas Nr. 303 „Dėl Nuolatinio Lietuvos gyventojų su individualios veiklos pajamų gavimu susijusių leidžiamų atskaitymų bei jų apskaičiavimo tvarkos patvirtinimo“ // Valstybės žinios, 2002 10 02, Nr. 95-4149, 2004 06 10 Nr.92-3375.

leidžiamies atskaitymams priskiriama pradėjus jas naudoti individualioje veikloje. Prie nuolatinio Lietuvos gyventojų įprastinių išlaidų individualios veiklos pajamoms gauti galima priskirti prekių, medžiagų, žaliavų, detalių ir kitas įsigijimo išlaidas, taip pat nuomos, reklamos, palūkanų, įrankių įsigijimo, darbo užmokesčio išlaidas, susijusias su individualios veiklos pajamų gavimu. Atskirais atvejais prie įprastinių išlaidų individualios veiklos pajamoms gauti priskiriamos ir ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo išlaidos. Ilgalaikiam materialiajam turtui priskiriama žemė, gamtos išteklių, pastatai, įrenginiai, transporto priemonės, įrankiai ir kitas materialią formą turintis turtas⁴⁸. Kita vertus, tokio turto įsigijimo išlaidos gali būti priskiriamos leidžiamies atskaitymams tik, kai jis (turtas): 1) priklauso gyventojui nuosavybės teise arba yra gautas pagal lizingo (finansinės nuomos) sutartį, kurioje numatytas nuosavybės teisės perėjimas; 2) 100 procentų yra naudojamas tik individualioje veikloje; 3) yra deklaruotas Individualioje veikloje naudojamo ilgalaikio materialiojo turto Deklaracijoje FR0457; 4) nepriskiriamas ilgalaikiam turtui, kurio įsigijimo išlaidos leidžiamies atskaitymams nepriskiriamos. Pažymėtina, kad jeigu sutuoktiniai bendrosios jungtinės nuosavybės teise turi turto, kurio konkreti dalis kiekvienam iš sutuoktinių nenumatyta, tai atsižvelgiant į LR Civilinio kodekso 4.73 straipsnį, preziumuojama, jog abiejų sutuoktinių turimo turto dalys yra lygios. Tuomet leidžiamies atskaitymams priskiriama 50 procentų tokio turto įsigijimo kainos, nurodytos įsigijimo dokumente, nepriklausomai nuo jos faktinio apmokėjimo. Kita vertus, būtų teisinga gyventojui, individualioje veikloje naudojančiam turtą, priklausantį jam ir sutuoktiniui(-ei) bendrosios jungtinės nuosavybės teise, leisti priskirti leidžiamies atskaitymams ir *viso* turto nusidėvėjimo išlaidas dėl šių priežasčių:

1) GPMĮ nustato, kad gyventojas iš pajamų gali atskaityti tik savo paties patirtas išlaidas individualios veiklos turtui įsigyti. Tačiau tokiu atveju būtų galima teigti, kad individualioje veikloje gyventojas gali naudoti ne daugiau kaip jam priklausančio turto dalį;

2) yra sunku nustatyti, kieno lėšomis buvo atsiskaityta už sutuoktinių bendra jungtine nuosavybe įsigytą turtą.

Taigi, autorės nuomone, tais atvejais, kai gyventojas individualioje veikloje naudoja turtą, priklausantį jam ir sutuoktiniui(-ei) bendrosios jungtinės nuosavybės teise, jam turėtų būti leista skaičiuoti nusidėvėjimo išlaidas nuo visos turto įsigijimo kainos. Be to, parduodant tokį turtą, šio turto pardavimo pajamos turi būti laikomos gyventojų, vykdančio individualią veiklą, individualios veiklos turto pardavimo pajamomis. Iš individualios veiklos turto pardavimo pajamų gali būti atimama turto įsigijimo išlaidų

⁴⁸ Kalčinskis G. Būhalterinės apskaitos pagrindai. Vilnius: Pačiolis, 1996. P. 216.

dalis, kuri nebuvo atskaityta priskiriant leidžiamiems atskaitymams to turto apskaičiuotą nusidėvėjimą.

Pažymėtina, kad leidžiamiems atskaitymams nepriskiriamos tokio turto įsigijimo išlaidos kaip lengvųjų automobilių įsigijimo išlaidos, išskyrus atvejus, kai: 1) lengvieji automobiliai naudojami tik teikiant transporto arba vairavimo mokymo paslaugas ir (ar) nuomojami; 2) gyvenamųjų pastatų ir patalpų įsigijimo išlaidos. Tačiau jei gyventojas pakeitė įsigytų gyvenamųjų pastatų ir patalpų paskirtį ir VĮ Registrų centras jas įregistravo kaip negyvenamosios paskirties pastatus ir patalpas, tokių negyvenamosios paskirties pastatų ir patalpų įsigijimo išlaidos gali būti priskiriamos leidžiamiems atskaitymams.

Ilgalaikio turto įsigijimo išlaidos gali būti atimamos iš individualios veiklos pajamų lygiomis dalimis per laikotarpį, kuris atitinka tai ilgalaikio turto grupei LR Pelno mokesčio įstatymo⁴⁹ 1 priedėlyje nustatytą nusidėvėjimo (amortizacijos) normatyvą metais. Pats turto nusidėvėjimas gali būti skaičiuojamas pusmečio ir mėnesio būdais. Pusmečio būdas taikomas, jeigu ilgalaikis turtas individualioje veikloje pradėtas naudoti mokestinio laikotarpio I pusmetį, tai šio turto įsigijimo išlaidos gali būti atimamos iš individualios veiklos pajamų pradedant tą mokestinį laikotarpį, kurį jis buvo pradėtas naudoti. Kai ilgalaikis turtas individualioje veikloje pradėtas naudoti mokestinio laikotarpio II pusmetį, tai jo įsigijimo išlaidos gali būti atimamos iš individualios veiklos pajamų pradedant nuo kito mokestinio laikotarpio. Taikant mėnesio būdą, turto nusidėvėjimas, pagal LR Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlį nustatytą nusidėvėjimo normatyvą, pradedamas skaičiuoti nuo to mėnesio, kurį šis turtas buvo pradėtas naudoti individualioje veikloje. Pasirinkto turto nusidėvėjimo skaičiavimo būdas taikomas viso ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimui skaičiuoti. Kuris iš minėtų būdų naudojamas, skaičiuojant nusidėvėjimą individualioje veikloje naudojamam ilgalaikiam turtui, nurodoma Deklaracijos FR0457 16 laukelyje.

Advokatai, iki 2003-01-01 įsigiję ir pradėję naudoti ilgalaikį turtą, kuriam buvo pradėtas skaičiuoti nusidėvėjimas pagal iki 2003-01-01 apmokestinant jų pajamas taikytus teisės aktus, turi teisę šį turtą nudėvėti (amortizuoti) toliau ir leidžiamiems atskaitymams priskirti atitinkamam mokestiniam laikotarpiui priskirtą nusidėvėjimo (amortizacijos) sumą, apskaičiuotą LR Pelno mokesčio įstatymo nustatyta tvarka. Tokiam ilgalaikiam turtui taikomos LR Pelno mokesčio įstatymo sąlygos ir apribojimai. Šis turtas privalo būti deklaruotas Deklaracijoje FR0457. Paaiškėjus, kad kuri nors įsigijimo kainos dalis nebus apmokėta, o ji kaip išlaidos buvo atskaityta iš individualios veiklos pajamų, ta

⁴⁹ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-3992.

neapmokėta kainos dalimi didinamos gyventojų individualios veiklos pajamos tą mokestinį laikotarpį, kurį paaiškėjo, kad ji nebus apmokėta.

Individualioje veikloje naudojamo ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimo išlaidos priskiriamos leidžiamiems atskaitymams tokia tvarka:

1) individualios veiklos ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimo išlaidos priskiriamos leidžiamiems atskaitymams be apribojimų, jeigu ilgalaikis materialus turtas buvo deklaruotas kaip individualios veiklos turtas atsižvelgiant į to turto faktinį naudojimą individualioje veikloje per mokestinį laikotarpį, nepriklausomai nuo to, ar turto įsigijimo išlaidos buvo priskirtos leidžiamiems atskaitymams ar ne, pavyzdžiui gyventojas vykdo individualią nekilnojamojo turto pirkimo - pardavimo veiklą. Jis įsigyja pastatus ir žemės sklypą ketindamas juos nugriauti ir statyti kotedžus. Pastato įsigijimo išlaidos, jo griovimo išlaidos bei žemės sklypo įsigijimo išlaidos gali būti priskiriamos leidžiamiems atskaitymams, nes jos yra susiję su gyventojų vykdomos individualios veiklos pajamų uždirbimu. Tačiau gyventojas neturi deklaruoti nugriaunamų pastatų FR0457 kaip individualios veiklos turto, kadangi tie pastatai įsigyti su tikslu nugriauti, ir jie nebus naudojami individualioje veikloje kaip ilgalaikis turtas, todėl neatitinka individualios veiklos turto sampratos;

2) kito individualioje veikloje naudojamo ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimo išlaidos priskiriamos leidžiamiems atskaitymams pagal to turto faktinį naudojimą individualioje veikloje, kuris turi būti deklaruotas deklaracijos FR0457 formoje.

Kompiuterių programų įsigijimo išlaidos gali būti priskirtos leidžiamiems atskaitymams tik tokiu atveju, jeigu šios programos įsigytos iš nepriklausomų asmenų ir nėra įsigytos iš vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose arba gyventojų, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra tikslinėje teritorijoje. Tuo tarpu kompiuterių programų sukūrimo išlaidos leidžiamiems atskaitymams nepriskiriamos. Praktikoje gyventojai, vykdydami savarankišką individualią veiklą ir šiai veiklai vykdyti įsigiję kompiuterį, dažnai sudvejoja, pagal kurio GPMĮ straipsnio – 18 str. ar 21 str. 1 d. 5 p. – nuostatas gali mažinti savo apmokestinamąsias pajamas. VMI prie FM į tokius gyventojų paklausimus atsako vienareikšmiškai: kai gyventojas įsigyja kompiuterį, kurį naudoja savo individualiai veiklai vykdyti, ir tai nurodo deklaracijos FR0457 formoje, toks fizinis asmuo neturi teisės sumažinti savo metinių apmokestinamųjų pajamų remdamasis GPMĮ 21 str. 1 d. 5 punktu, t.y. pasinaudoti GPMĮ teikiamomis lengvatomis. Tačiau, jeigu toks gyventojas pasirinko, kad jo individualios veiklos pajamos būtų apmokestinamos taikant 27 procentų pajamų mokesčio tarifą (t.y. atėmus patirtas išlaidas

šiai veiklai vykdyti), tai, vadovaujantis GPMĮ 18 straipsniu, įsigyto kompiuterio išlaidas jis gali, kaip leidžiamus atskaitymus, atimti apskaičiuodamas individualios veiklos apmokestinamąsias pajamas.

Leidžiamais atskaitymais laikomos ir nakvynės, registravimosi dalyvauti konferencijoje, simpoziume, parodoje ar kitokiame renginyje, susijusiame su gyventojų vykdoma individualia veikla, išlaidos bei kelionės išlaidos, jeigu gyventojas išvykimą iš nuolatinės veiklos vykdymo vietos yra įforminęs atitinkamu aktu, kuriame nurodyta išvykimo tikslas, vykdytos užduotys, susijusios su individualia veikla.

Gyventojas leidžiamiems atskaitymams taip pat gali priskirti individualios veiklos turto remonto ir rekonstravimo išlaidas. Pažymėtina, kad remonto išlaidos, kurių vertė neviršija 50 procentų turto vertės, leidžiamiems atskaitymams priskiriamos be apribojimų, jeigu tas turtas buvo įsigytas gyventojų vardu (atitinkamai jo sutuoktinio) ar gautas pagal lizingo (finansinės nuomos) sutartį, buvo deklaruotas deklaracijoje FR0457 bei yra 100 procentų naudojamas individualioje veikloje. Tais atvejais, kai turtas priklauso gyventojui nuosavybės teise arba yra gautas pagal lizingo (finansinės nuomos) sutartį, tačiau yra naudojamas ne tik individualioje veikloje, arba kai šis turtas nepriklauso fiziniam asmeniui nuosavybės teise, tai remonto išlaidos (kurių vertė neviršija 50 procentų turto vertės) priskiriamos leidžiamiems atskaitymams pagal to turto *faktinį naudojimą* individualioje veikloje. Remiantis Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002-09-25 įsakymu Nr. 303, kai remonto išlaidos viršija 50 procentų turto vertės arba buvo atliktas turto rekonstravimas, tai šios remonto ir rekonstravimo išlaidos leidžiamiems atskaitymams gali būti priskirtos tik tuo atveju, kai toks turtas buvo: 1) deklaruotas kaip individualios veiklos turtas; 2) įsigytas gyventojų (jo sutuoktinio) vardu, įskaitant įsigytą lizingo (finansinės nuomos) būdu; 3) naudojamas veikloje 100 procentų.

Nenuolatinio Lietuvos gyventojų su individualios veiklos per nuolatinę bazę pajamų gavimu susijusius leidžiamus atskaitymus bei jų apskaičiavimo tvarką patvirtino Finansų ministras 2002-09-25 įsakymu Nr. 304⁵⁰. Tokio gyventojų patirtos išlaidos priskiriamos leidžiamiems atskaitymams tokia pačia tvarka kaip ir nuolatinio Lietuvos gyventojų.

Nenuolatinis Lietuvos gyventojas, vykdamas individualią veiklą per nuolatinę bazę, ir faktiškai patyręs išlaidų ne per nuolatinę bazę, kai tos išlaidos tiesiogiai susijusios su vykdoma veikla, leidžiamiems atskaitymams šias išlaidas arba jų dalį priskiria proporcingai pagal nenuolatinio Lietuvos gyventojų per nuolatinę bazę vykdomą

⁵⁰ [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=187456;](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=187456)

individualią veiklą atitinkančios veiklos ir per nuolatinę bazę vykdomos individualios veiklos pajamų santykį.

Faktiškai patirtos išlaidos (palūkanos arba jų dalis, honorarai arba jų dalis) gali būti priskirti leidžiamiems atskaitymams tik vieną kartą, t.y. jeigu nenuolatinis Lietuvos gyventojas jų nebuvo atėmęs iš savo apmokestinamųjų pajamų.

Leidžiamiems atskaitymams jokia būdu nepriskiriama: 1) pridėtinės vertės mokestis, mokamas į biudžetą ir pajamų mokestis, nustatytas GPMĮ; 2) pirkimo (importo) PVM, gyventojų, esančio PVM mokėtojų, įtrauktas į PVM atskaitą; 3) sumokėtos netesybos, į biudžetą ir valstybės fondus sumokėtos baudos, delspinigiai ir kitos sankcijos už teisės aktų pažeidimus; 4) išlaidos paramai ir dovanoms; 5) reprezentacijos išlaidos; 6) išmokos užsienio gyventojams, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra tikslinėse teritorijose; 7) gyventojų padarytos žalos atlyginimas; 8) išmokos, nuo kurių gyventojas privalėjo išskaityti pajamų mokestį, tačiau jo neišskaitė; 9) kitos išlaidos, kurios yra nesusiję su individualios veiklos pajamų uždirbimu ir (arba) yra neįprastinės vykdomai individualiai veiklai.

Kai gyventojas vykdo kelių, aiškiai skirtingų rūšių individualią veiklą, faktiškai patirtas kiekvienai iš veiklos rūšių išlaidas, atima atskirai pagal kiekvienos individualios veiklos rūšies pajamas. Gyventojas, turintis visoms vykdomoms veiklos rūšims vieną išlaidoms pagrįsti dokumentą, išlaidas tarp veiklos rūšių jis pats paskirsto pagal faktines išlaidas arba proporcingai pajamoms iš individualios veiklos rūšių ir įrašo į atskirus Gyventojų individualios veiklos pajamų ir išlaidų apskaitos žurnalus, pavyzdžiui, gyventojas įregistravo automobilių apmušalų gamybos ir avalynės gamybos individualias veiklas. Avalynės gamybos veiklai jis įsigijo odos žaliavos, kurios dalį panaudojo automobilių apmušalams gaminti. Turėdamas savo gaminių kalkuliacijas, jis gali tiksliai pasakyti, kiek faktiškai patyrė išlaidų, sunaudodamas odos žaliavą avalynės gamyboje ir kiek automobilių apmušalams gaminti. Išlaidoms priskiriamos odos žaliavos, kuri sunaudota parduotiems avalynei ir automobilių apmušalams, įsigijimo išlaidos.

Pažymėtina, kad Nuolatinio Lietuvos gyventojų su individualios veiklos pajamų gavimu susijusių leidžiamų atskaitymų apskaičiavimo tvarka visiškai nenumato atvejų, kokiais dokumentais gyventojas gali pagrįsti leidžiamus atskaitymus, įsigydamas prekes ir paslaugas Internetu. Todėl tikslinga būtų papildyti minėtą tvarką nuostata, kad gyventojas, įsigydamas prekes Internetu, leidžiamais atskaitymais gali pripažinti šių prekių, paslaugų įsigijimo išlaidas pagal dokumentus, jei pagal šių dokumentų duomenis galima nustatyti ūkinės operacijos turinį ir prekių tiekėją ar paslaugų teikėją.

2.2.5. Individualios veiklos pajamų apmokestinamas pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis

Lietuva yra pasirašiusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis su 44 valstybe⁵¹ (Airija, Armėnija, Austrija, Azerbaidžanu, Baltarusija, Belgija, Bulgarija, Čekija, Danija, Estija, Graikija, Gruzija, Italija, Islandija, Ispanija, Izraeliu, JAV, Jungtine Karalyste, Kanada, Kazachstanu, Kinija, Kroatija, Latvija, Lenkija, Liuksemburgo Didžiąja Hercogyste, Malta, Moldova, Nyderlandais, Norvegija, Portugalija, Prancūzija, Rumunija, Rusija, Singapūru, Slovakija, Slovėnija, Suomija, Švedija, Šveicarija, Turkija, Ukraina, Uzbekistanu, Vengrija ir Vokietija). Paprastai dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys sudaromos naikinant mokesčių diskriminaciją, tarptautinę dvigubą apmokestinimą, siekiant užkirsti kelią fiskaliniams pažeidimams ir mokesčių nemokėjimui, paskirstant apmokestinimo teises tarp sutarčių šalių⁵².

Pajamų iš individualios veiklos gavimo atžvilgiu, dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys yra ypač svarbios, nes Europos Sąjungai liberalizuojant įsisteigimo laisvę, daugėja asmenų gaunančių pajamas iš individualios veiklos vykdymo kitoje valstybėje. Tokie atvejai yra dažni teikiant profesines paslaugas (gydytojų, advokatų, dėstytojų ir pan.).

Individualios savarankiškos veiklos pajamų paskirstymą reglamentuoja dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių 14 straipsnis. Remiantis šio Sutarties straipsnio nuostatomis, pajamos, kurias fizinis asmuo – Susitariančios Valstybės rezidentas – gauna už profesines paslaugas ar kitą savarankiško pobūdžio veiklą, apmokestinamos tik toje Valstybėje, jei jis reguliariai savo dispozicijoje neturi jo veiklai reikalingos nuolatinės bazės kitoje Susitariančioje Valstybėje. Jeigu jis turi tokią nuolatinę bazę, pajamos gali būti apmokestinamos kitoje Valstybėje, tačiau tik ta jų dalis, kuri priskiriama tai nuolatinei basei. Nustatant fizinio asmens, užsienio valstybės rezidento nuolatinę bazę Lietuvoje arba Lietuvos rezidento nuolatinę bazę užsienio valstybėje, atsižvelgiama į tai, ar jis Lietuvoje ar užsienio valstybėje atitinkamai turi jo veiklai vykdyti reikalingą pastovią veiklos vietą, kuria jis gali reguliariai naudotis užsiimdamas tokia veikla (žr. 2 priedas). Ja gali būti teisininko kontora, gydytojo kabinetas, užsakovo jo darbui suteiktos patalpos ir pan. Atkreiptinas dėmesys, kad nustatant pastovios veiklos vietą atitinkamoje valstybėje, svarbus kriterijus yra tai, ar fizinis asmuo turi galimybę reguliariai ja naudotis bet kuriuo metu. Kita vertus, net ir tuo atveju, jei fizinis asmuo ir neturi nuolatinės veiklos

⁵¹ <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=1003083&pageNo=-1T5HT.2>

⁵² Kvedytė Ž. Užsienyje gautų pajamų apmokestinimas gyventojų pajamų mokesčiu. Apskaitos ir mokesčių apžvalga. Vilnius: Pačiolis, Nr.11(137)2005.

vietos kitoje valstybėje, jis yra laikomas turinčiu nuolatinę bazę toje valstybėje, jeigu joje, užsiimdamas individualia savarankiška veikla, išbūna ilgiau kaip 183 dienas. Skaičiuojant fizinio asmens, užsienio valstybės rezidento, buvimo Lietuvoje dienų skaičių, sudedamos visos to asmens faktiškai Lietuvoje išbūtos dienos. Tokiu atveju rekomenduotina vadovautis Finansų ministro 2002-09-25 įsakymu Nr. 300 patvirtintomis Fizinio asmens, kuris Lietuvoje išbūva ištiesai arba su pertraukomis 90, 183 ir 280 dienų, šių laikotarpių apskaičiavimo taisyklėmis. Fizinio asmens, Lietuvos rezidento, buvimo užsienio valstybėje išbūtų dienų skaičius yra apskaičiuojamas tos užsienio valstybės vidaus teisės aktų pagrindu.

Pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatas, jeigu fizinis asmuo, užsienio valstybės rezidentas, užsiima individualia savarankiška veikla Lietuvoje ir turi Lietuvoje tokiai jo veiklai reikalingą nuolatinę bazę, tai Lietuvoje gali būti apmokestinama tik ta už šią veiklą gaunamų pajamų dalis, kuri priskiriama nuolatinei bazei Lietuvoje, neatsižvelgiant į tai, kas yra tokias sumas išmokantis asmuo. Atitinkamai iš nuolatinei bazei tenkančių pajamų gali būti atimama tik ta užsienio valstybės rezidento išlaidų dalis, kuri susijusi su užsienio valstybės rezidento veikla per nuolatinę buveinę, pavyzdžiui, fizinis asmuo, Danijos rezidentas, Lietuvos įmonei teikia konsultacines paslaugas. Danijos rezidentas neturi nuolatinės veiklos vietos Lietuvoje, bet teikdamas konsultacines paslaugas Lietuvoje išbūna ilgiau kaip 183 dienas ištiesai ar su pertraukomis per dvylikos mėnesių laikotarpį. Remiantis Sutarties 14 straipsnio 1 paragrafo nuostatomis, Danijos rezidentas yra laikomas turinčiu nuolatinę bazę Lietuvoje ir jo gautos pajamos už suteiktas paslaugas yra apmokestinamos Lietuvoje pagal GPMĮ. Arba, fizinis asmuo, Čekijos rezidentas, Lietuvos įmonei teikia konsultacines paslaugas. Šias paslaugas jis teikia atvykdamas į Lietuvą penkioms darbo dienoms kiekvieną mėnesį dvejų metų laikotarpiu. Lietuvos įmonė šioms paslaugoms teikti jam leidžia naudotis kabinetu, esančiu įmonės patalpose. Tokiu atveju, jis pagal Sutarties 14 straipsnio 1 paragrafo nuostatas yra laikomas turinčiu nuolatinę bazę Lietuvoje, ir tokio fizinio asmens už šias paslaugas gaunamos pajamos apmokestinamos Lietuvoje, remiantis GPMĮ.

Pažymėtina, kad visais atvejais, kai Lietuvos rezidentas gauna pajamų iš individualios veiklos, vykdomos Lietuvoje, jos yra apmokestinamos pagal GPMĮ. Tačiau jeigu Lietuvos rezidentas, užsiima individualia savarankiška veikla užsienio valstybėje ir toje valstybėje turi tokiai jo veiklai reikalingą nuolatinę bazę, tai už šią veiklą gaunamos pajamos (neatsižvelgiant į tai, ar šios pajamos gaunamos toje užsienio valstybėje, ar iš kitur), kurios priskiriamos tai nuolatinei bazei, gali būti apmokestinamos toje užsienio

valstybėje, jei tai numato tos užsienio valstybės vidaus mokesčių įstatymai. Lietuva taip pat turi teisę apmokestinti už tokią veiklą gaunamas pajamas, tačiau apmokestindama turi naikinti atsiradusį dvigubą apmokestinimą remdamasi Sutarties 23 straipsniu. Tais atvejais, kai Lietuvos vidaus teisės aktai numato palankesnę dvigubo pajamų apmokestinimo panaikinimą, taikomos vidaus teisės aktų nuostatos.

Daugumoje Lietuvos sudarytų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių numatyta, kad dvigubas pajamų apmokestinimas Lietuvoje naikinamas taikant kredito metodą, t.y. į pajamų mokesčio bazę įtraukiamos užsienio valstybėje gautos pajamos, tačiau iš mokėtinos mokesčio sumos leidžiama atskaityti ten sumokėtą mokestį. Tuo tarpu GPMĮ 37 straipsnis numato, kad Lietuvos rezidento valstybėje, su kuria sudaryta ir taikoma sutartis, gautos ir apmokestinamos individualios veiklos pajamos, Lietuvoje atleidžiamos nuo mokesčio. Todėl visais atvejais bus taikomos ne sutarčių nuostatos, bet GPMĮ nuostatos, kurios yra palankesnės. Tarkim, fizinis asmuo, Lietuvos rezidentas, pagal sutartį (ne darbo sutartį) su Lenkijos aukštąja mokykla kartą per semestrą mėnesiui vyksta į Lenkiją skaityti paskaitų kurso, konsultuoti studentų bei juos egzaminuoti. Šiai veiklai mokykla suteikia jam vieną ar kitą savo patalpose esančią auditoriją. Minėtas asmuo laikomas turinčiu nuolatinę bazę Lenkijoje, ir taip jo gaunamos pajamos apmokestinamos Lenkijoje. Lietuva turi teisę apmokestinti tokias Lietuvos rezidento pajamas, tačiau kartu privalo užtikrinti dvigubo apmokestinimo panaikinimą.

Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse tarp atskirų valstybių yra ir tam tikrų ypatumų. Atkreiptinas dėmesys į Sutartis, sudarytas tarp Lietuvos ir Estijos⁵³, Kroatijos⁵⁴ bei Latvijos⁵⁵. Vienas iš skirtumų yra tas, kad šiose sutartyse nėra numatytas 183 dienų terminas, t.y. vertinant, ar asmuo turi nuolatinę bazę atitinkamoje valstybėje, neatsižvelgiama į toje valstybėje išbūtą laikotarpį. Todėl Estijos, Kroatijos ar Latvijos rezidentas laikomas turinčiu nuolatinę bazę Lietuvoje ar Lietuvos rezidentas atitinkamoje užsienio valstybėje (Estijoje, Latvijoje ar Kroatijoje) tik tuo atveju, jei jis turi veiklai vykdyti reikalingą pastovią veiklos vietą.

Sutartyje su JAV⁵⁶, JAV rezidento individualios savarankiškos veiklos pajamos, gautos Lietuvoje, Lietuvos Respublikoje apskaičiuojamos remiantis tais pačiais principais kaip ir Lietuvos rezidento individualios savarankiškos veiklos pajamos. Atitinkamai,

⁵³ Lietuvos Respublikos ir Estijos Respublikos sutartis „Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“ // Valstybės žinios, 2006, Nr. 5-137;

⁵⁴ Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Kroatijos Respublikos Vyriausybės sutartis „Dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir mokesčių slėpimo prevencijos“ // Valstybės žinios, 2000, Nr. 108-3432;

⁵⁵ Lietuvos Respublikos ir Latvijos Respublikos sutartis „Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“ // Valstybės žinios, 1995, Nr. 13-297;

⁵⁶ Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Jungtinių Amerikos Valstijų Vyriausybės sutartis "Dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo" // Valstybės žinios, 1999, Nr. 110-3209

Lietuvos rezidento individualios savarankiškos veiklos pajamos, gautos JAV, JAV nustatomos remiantis tais pačiais principais, kaip ir JAV rezidento individualios veiklos pajamos. Tačiau nei Lietuva, nei JAV neprivalo viena kitos rezidentams taikyti nuolaidų ar lengvatų, kurios taikomos tik saviems rezidentams.

Portugalijos ir Lietuvos⁵⁷ dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje, kai vienos valstybės rezidentas bet kuriuo 12 mėnesių laikotarpiu, prasidedančiu arba pasibaigiančiu tam tikrais mokestiniais metais, ištiesai arba su pertraukomis išbūna kitoje valstybėje ilgiau kaip 183 dienas, tai ta kita valstybė gali apmokestinti tik tiek to asmens pajamų, kiek jų buvo gauta iš jo veiklos jo buvimo toje kitoje valstybėje metu, t.y.:

1) kai Lietuvos rezidentas bet kuriuo 12 mėnesių laikotarpiu, prasidedančiu arba pasibaigiančiu tam tikrais mokestiniais metais, ištiesai arba su pertraukomis išbūna Portugalijoje ilgiau kaip 183 dienas, tai Portugalija gali apmokestinti Lietuvos rezidento pajamas, jeigu tą numato jos vidaus teisės aktai, tačiau tik tokią pajamų dalį, kuri buvo gauta iš jo individualios savarankiškos veiklos jo buvimo Portugalijoje metu;

2) kai Portugalijos rezidentas bet kuriuo 12 mėnesių laikotarpiu, prasidedančiu arba pasibaigiančiu tam tikrais mokestiniais metais, ištiesai arba su pertraukomis išbūna Lietuvoje ilgiau kaip 183 dienas, tai Lietuva gali apmokestinti Portugalijos rezidento pajamas, tačiau tik tokią pajamų dalį, kuri buvo gauta iš jo individualios savarankiškos veiklos jo buvimo Lietuvoje metu.

Vokietijos ir Lietuvos sutartyje⁵⁸ numatytas kitokios 183 dienų termino skaičiavimo taisyklės: fizinis asmuo laikomas turinčiu nuolatinę bazę užsienio valstybėje tik tuo atveju, jei jis toje valstybėje išbuvo daugiau kaip 183 dienas per vienerius mokestinius metus, t.y. nuo kalendorinių metų sausio 1 d. iki gruodžio 31 d., o ne bet kuriuo dvylikos mėnesių laikotarpiu.

Artistų ir sportininkų gautoms pajamoms už individualias paslaugas yra taikomas atskiras Sutarties straipsnis, t.y. 17 „Artistai ir sportininkai“. Atsižvelgiant į šio straipsnio nuostatas, gyventojas – vienos valstybės rezidentas gaunamas pajamas kaip artisto ar sportininko už savo atlikėjo ar sportininko veiklą, vykdomą kitoje valstybėje, gali būti apmokestinamas toje kitoje valstybėje, kurioje yra vykdoma veikla (jeigu tai numato tos valstybės vidaus mokesčių įstatymai). Valstybė gali apmokestinti tik tą pajamų dalį, kurią artistas ar sportininkas gauna už toje valstybėje vykdomą atlikėjo ar sporto veiklą. Valstybė, kurios rezidentas yra pajamas gaunantis artistas arba sportininkas, taip pat turi teisę apmokestinti už atlikėjo ar sporto veiklą gaunamas pajamas, tačiau apmokestindama

⁵⁷ http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_1?p_id=193569;

⁵⁸ http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_1?p_id=43743;

turi naikinti atsiradusį dvigubą apmokestinimą remdamasi Sutarties 24 straipsnio (Dvigubo apmokestinimo panaikinimas) nuostatomis. Jei artistas ar sportininkas – Lietuvos rezidentas vykdo atlikėjo ar sporto veiklą užsienio valstybėje, už šią veiklą gautos pajamos, neatsižvelgiant į tai, iš kokio asmens jos gautos, apmokestinamos užsienio valstybėje pagal jos vidaus mokesčių įstatymus. Lietuva taip pat turi teisę apmokestinti tokias pajamas, tačiau apmokestindama turi naikinti dvigubą apmokestinimą, pavyzdžiui, sportininkas – Lietuvos rezidentas dalyvavo užsienio valstybėje surengtose lengvosios atletikos varžybose. Už dalyvavimą sporto varžybose jis gavo pajamų iš Lietuvos sporto federacijos. Tokias pajamas apmokestina užsienio valstybė, jei tai numatyta jos vidaus teisės aktuose. Lietuva, apmokestindama minėtas sportininko pajamas, naikina jų dvigubą apmokestinimą remdamasi 24 straipsniu. Ir priešingai, kino artistas – užsienio valstybės rezidentas Lietuvos Respublikos kultūros ministerijos kvietimu atvyko į Lietuvą ir Lietuvoje surengė autorinį vakarą. Pajamų už dalyvavimą šiame autoriniame vakare jis gavo iš užsienio valstybės kompanijos. Tokios pajamos apmokestinamos Lietuvoje pagal GPMĮ.

Tais atvejais, kai pajamos iš atlikėjo ar sportininko individualios veiklos kaip tokios atitenka ne pačiam atlikėjui ar sportininkui, bet kitam asmeniui, tai tos pajamos gali būti apmokestinamos toje valstybėje, kurioje atlikėjas ar sportininkas atlieka šią veiklą. Tarkim, orkestro nariai – muzikantai, kurie yra užsienio valstybės rezidentai, atvyko koncertuoti į Lietuvą. Pajamas už koncertą orkestras gavo iš Lietuvos vieneto. Lietuvos vienetas, išmokėdamas orkestrui pinigus, nuo jų privalo išskaičiuoti pajamų mokestį pagal GPMĮ kaip ne nuo pačiam atlikėjui, bet trečiajam asmeniui, veikiančiam atlikėjo vardu, išmokamų pajamų. Tokios pajamos apmokestinamos Lietuvoje ne tik kai orkestras ir muzikantai yra tos pačios valstybės rezidentai, bet ir kai orkestras kaip juridinis asmuo yra Susitariančios valstybės rezidentas, o muzikantai – trečiosios valstybės rezidentai arba kai muzikantai yra Susitariančios valstybės rezidentai, o orkestras – trečiosios valstybės rezidentas.

Suprantama, nors šis straipsnis bendrai yra taikomas sportininkų ar atlikėjų gautų pajamų už vykdomą veiklą apmokestinimui, konkrečios išimtys ir ypatumai dėl šio straipsnio nuostatų yra numatyti atskirai su kiekviena valstybe.

Pagal sutartį su JAV pajamos, kurias vienos valstybės rezidentas gauna kaip artistas ar sportininkas už savo atlikėjo ar sporto veiklą, vykdomą kitoje valstybėje, apmokestinamos toje kitoje valstybėje tik tuo atveju, jeigu jų bendra suma per mokestinius metus viršija 20 000 USD arba ekvivalenčios sumos litais. Kai pajamų suma

neviršija minėtos sumos, tokios pajamos apmokestinamos jų gavėjo rezidavimo valstybėje.

Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis su Baltarusija⁵⁹, Graikija⁶⁰, Gruzija⁶¹, Ispanija⁶² ir Kroatija nustato, kad tais atvejais, kai atlikėjas ar sportininkas – vienos valstybės rezidentas vykdo atlikėjo ar sportininko veiklą kitoje valstybėje ir tokio asmens vizitą į tą kitą valstybę finansuoja jo rezidavimo valstybė ar abi valstybės iš savo valstybinių fondų, tokios pajamos yra apmokestinamos toje valstybėje, kurioje atlikėjas ar sportininkas vykdo veiklą.

Tuo tarpu sutartyje su Prancūzija⁶³ numatyta, kad jeigu artistas ar sportininkas – vienos valstybės rezidentas vykdo atlikėjo ar sporto veiklą kitoje valstybėje ir tokio asmens vizitą į tą kitą valstybę finansuoja jo rezidavimo valstybė, tai gautos pajamos apmokestinamos artisto ar sportininko rezidavimo valstybėje. Kai artistas ar sportininkas – vienos valstybės rezidentas vykdo atlikėjo ar sporto veiklą kitoje valstybėje ir tokio asmens vizitą į tą kitą valstybę finansuoja jo rezidavimo valstybė, tačiau pajamas gauna ne pats artistas ar sportininkas, o kitas asmuo, tokios pajamos apmokestinamos toje valstybėje, kuri finansuoja tokią veiklą.

Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių 6 straipsnis „Pajamos iš nekilnojamojo turto“ reglamentuoja pajamų, kurias vienos valstybės rezidentas gauna iš kitoje valstybėje esančio nekilnojamojo turto, apmokestinimą. Straipsnį sudaro 5 paragrafai. Tik Lietuvos – JAV sutartyje yra 6 paragrafas, kuris nustato atvejus, kada Susitariančios valstybės rezidentas, kurio pajamos iš nekilnojamojo turto, esančio kitoje Valstybėje apmokestinamos toje kitoje Valstybėje gali pasirinkti pajamas iš nekilnojamojo turto apmokestinti kaip pajamas gautas iš veiklos, vykdomos per nuolatinę buveinę toje kitoje Valstybėje (Lietuvos rezidentas, kuris gauna pajamas iš JAV esančio nekilnojamojo turto, nusprendžia mokesčių išskaičiuoti nuo grynujų pajamų, tai toks sprendimas taikomas tais mokesčiais metais, kuriais buvo pasirinkta, ir visais vėlesniais mokesčiais metais, kol JAV kompetentingi asmenys nusprendžia tokį pasirinkimą nutraukti). Pagal straipsnio nuostatas, jeigu asmuo, būdamas vienos valstybės rezidentu, gauna pajamų iš kitoje valstybėje esančio nekilnojamojo turto, tai tokios pajamos gali būti apmokestinamos toje

⁵⁹ Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Baltarusijos Respublikos Vyriausybės sutartis „Dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“// Valstybės žinios, 1996, Nr. 65-1536;

⁶⁰ Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Graikijos Respublikos Vyriausybės sutartis „Dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo ir mokesčių slėpimo prevencijos“// Valstybės žinios, 2002, Nr. 111-4902;

⁶¹ Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Gruzijos sutartis „Dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo ir mokesčių slėpimo prevencijos“// Valstybės žinios, 2004, Nr. 30-967;

⁶² Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Ispanijos Karalystės sutartis „Dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo ir mokesčių slėpimo prevencijos“// Valstybės žinios, 2004, Nr. 15-460;

⁶³ http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_1?p_id=43737;

valstybėje, kurioje tas turtas yra, jei tai numato tos valstybės vidaus mokesčių įstatymai. Valstybė, kurios rezidentas yra pajamas gaunantis asmuo, taip pat turi teisę apmokestinti taip gaunamas pajamas, tačiau apmokestindama turi naikinti dvigubą apmokestinimą remdamasi dvigubo apmokestinimo panaikinimo straipsnio nuostatomis. Reikia pažymėti, kad pajamoms iš nekilnojamojo turto taip pat priskiriamos iš žemės ūkio ar miškų ūkio veiklos gaunamos pajamos, pavyzdžiui, jei fizinis asmuo verčiasi individualia žemės ūkio veikla, tai jo pajamos gautos pardavus žemės ūkio produkciją apmokestinamos remiantis ne Sutarties 7 straipsniu (Komerčinės – ūkinės veiklos pelnas), bet būtent šio straipsnio nuostatomis. Minėta 6 straipsnio viršenybė prieš 7 straipsnį, taip pat 14 straipsnį (Individuali savarankiška veikla), yra įtvirtinta Sutarties 6 straipsnio 5 paragrafe.

Kas yra laikoma nekilnojamuoju turtu, paliekama apsibrėžti tai valstybei, kurioje tas turtas yra. Lietuvoje nekilnojamojo turto sąvoką pateikia LR Civilinio kodekso 4.2 straipsnis. Išimtis numatyta tik jūrų laivų ir orlaivių atžvilgiu, kurie yra laikomi kilnojamuoju turtu, nors Civilinio kodekso 1.98 straipsnis juos prilygina nekilnojamiesiems daiktams. Kita vertus, atskirose sutartyse (Azerbaidžanas, Gruzija, Ispanija, JAV, Kanada, Kroatija, Portugalija, Rumunija, Rusija, Lenkija, Moldova, Airija, Belgija, Danija, Estija ir t.t.) nekilnojamojo turto sąvoka dažniausiai yra siaurinama pačios sutarties tikslams.

III. INDIVIDUALIOS VEIKLOS PAJAMŲ BUHALTERINĖS APSKAITOS TVARKYMAS IR DEKLARACIJOS TEIKIMAS

Gyventojams, vykdančioms individualią veiklą (išskyrus įsigijusius verslo liudijimus), privalu tvarkyti buhalterinę apskaitą, vadovaujantis Buhalterinės apskaitos taisyklėmis, patvirtintomis Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003-02-17 įsakymu Nr. 1K-040⁶⁴ (toliau - Taisyklės).

Pirmiausia, gyventojas, vykdamas individualią veiklą (išskyrus notarus, antstolius ir advokatus), privalo išrašyti, išduoti prekių arba paslaugų pirkėjams vieną iš sekančiai minėtų apskaitos dokumentų: 1) prekių (paslaugų) pirkimo – pardavimo kvitą; 2) sąskaitą – faktūrą; 3) PVM sąskaitą – faktūrą; 4) kasos aparato kvitą. Šie apskaitos dokumentai išrašomi atsižvelgiant į tai, kas yra paslaugos (prekės) gavėjas (pirkėjas), ir ar toks gyventojas naudoja kasos aparatą. Pavyzdžiui, jei gyventojas yra įsigijęs ir savo veikloje naudoja kasos aparatą, tai jis privalo išduoti kasos aparato kvitą, o pirkėjui paprašius – prekių (paslaugų) pirkimo – pardavimo kvitą arba sąskaitą – faktūrą (jei gyventojas nėra PVM mokėtojas) arba PVM sąskaitą – faktūrą (jei gyventojas yra PVM mokėtojas). Notarai ir advokatai savo veikloje naudoja grynujų pinigų priėmimo kvitą, PVM sąskaitą – faktūrą, sąskaitą – faktūrą arba tik sąskaitą už teisinę paslaugą ir kitus apskaitos dokumentus (mokėjimo pavedimus ir pan.).

Praktikoje dažnai pasitaiko atvejų, kai gyventojai verčiasi smulkia prekyba (pvz.: prekyba ledais, prekyba maisto prekėmis, kai asmenys aptarnaujami tik vykstančių pramogų, sporto, kultūros renginių metu ir šių renginių metu nėra prekiaujama alkoholiniais gėrimais (išskyrus alų) bei apdorotu tabaku). Tuomet kasos aparatas nėra privalomas pagal LR Vyriausybės 2002-08-13 nutarimo Nr. 1283 nuostatas, o išduoti dokumentą kiekvienam pirkėjui yra ganėtinai sudėtinga. Kita vertus, kai prekybai neprivalomi kasos aparatai, nėra išduodamas dokumentas kiekvienam pirkėjui, o išrašomas vienas grynujų pinigų priėmimo kvitas dienos pabaigoje. Atsižvelgiant į tai, būtų tikslinga papildyti analogiškais nuostatomis ir Taisyklės.

Gyventojų, įsigijusių verslo liudijimus, buhalterinės apskaitos tvarką nustato LR Vyriausybės 2002 m. gruodžio 12 d. nutarimas Nr. 1976 „Dėl gyventojų, įsigijusių verslo liudijimus buhalterinės apskaitos“⁶⁵ (toliau – Tvarka). Pagal šią tvarką gyventojai, įsigiję

⁶⁴ http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_1?p_id=205455;

⁶⁵ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gruodžio 17 d. nutarimas Nr. 1976 „Dėl gyventojų, įsigijusių verslo liudijimus, buhalterinės apskaitos tvarkos“, Valstybės žinios, 2002, Nr. 120-5408.

verslo liudijimus, parduodami prekes ar suteikdami paslaugas išrašo prekių ar paslaugų pirkimo – pardavimo kvitus, o PVM mokėtojai – ir PVM sąskaitas faktūras. Tvarkos 4 punkte numatyta, jog prekių (paslaugų) kvitus privaloma išrašyti pirkėjams arba paslaugų gavėjams jų pageidavimu. Aiškinant žodžio „pageidavimu“ prasmę lingvistinio aiškinimo metodu, manytina, kad šiuo terminu norėta pasakyti, jog paslaugų pirkimo – pardavimo kvitas išrašomas paslaugos (prekės) gavėjui tik esant aiškiai ir nedviprasmiškai išreikštai valiai gauti paslaugų pirkimo – pardavimo kvitą, išskyrus atvejį, kai savo gamybos prekės parduodamos gyventojams, įsigijusiems verslo liudijimus, t.y. specialiam ir pakankamai siauram subjektų ratui, į kurį nepatenka juridiniai asmenys. Kita vertus, prekių (paslaugų) pirkimo – pardavimo kvitas turi visus Buhalterinės apskaitos įstatymo (toliau – BAĮ) nustatytus privalomus rekvizitus ir dėl šios priežasties šis kvitas yra ir pinigų sumokėjimą, ir sąnaudas (kai verslo liudijimą turintis asmuo parduoda prekes ar teikia paslaugas juridiniam asmeniui) patvirtinantis dokumentas. Todėl ir Vilniaus apygardos administracinis teismas, nagrinėdamas administracinę bylą⁶⁶ dėl LR ATPK 173-1 straipsnio 1 dalies, kurioje asmuo R.N. buvo baustas už tai, kad atlikęs krovinių automobilio remonto darbus ir gavęs 400 Lt pajamų sumą neišrašė įmonės atstovui paslaugų (prekių) pirkimo – pardavimo kvito, konstatavo, jog gyventojų, kurie verčiasi individualia veikla įsigiję verslo liudijimus, buhalterinę apskaitą reglamentuoja ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas⁶⁷. Minėto įstatymo 1 straipsnio 2 dalyje įtvirtinta, kad gyventojų, kurie verčiasi individualia veikla buhalterinės apskaitos tvarką nustato Vyriausybė ar jos įgaliota institucija tiek, kiek šis įstatymas nenustato kitaip, t.y. nors Tvarkos 4 punkte numatyta paslaugų pirkimo – pardavimo kvitus privalomai išrašyti paslaugų gavėjams tik jų pageidavimu, tačiau tokia nuostata gali būti taikoma tik tiek, kiek tai nereglamentuoja BAĮ. Tokiu būdu yra įtvirtintas kitų teisės aktų subsidarius taikymas. Kadangi BAĮ 12 straipsnis numato, jog visos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai turi būti pagrįsti apskaitos dokumentais, todėl ir bylos atveju, pažeidėjas R.N. privalėjo išrašyti kvitą, o to nepadarius – buvo fiksuotas buhalterinės apskaitos taisyklių pažeidimas, kuris patenka į LR ATPK 173-1 straipsnio 1 dalies dispoziciją.

Vyriausiasis administracinis teismas 2005 m. balandžio 29 d. nutarime Nr. N5-734-05⁶⁸ pateikė priešingą poziciją. BAĮ 12 straipsnis nenumato gyventojų, įsigijusių verslo liudijimus, pareigos išrašyti kvitus visais atvejais. Tvarkoje pateikiamų atvejų sąrašas yra

⁶⁶ Vilniaus apygardos administracinio teismo 2005 m. vasario 9 d. nutarimas Nr. 2-255-06-05 „R.Nakvosas v. Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija“;

⁶⁷ Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas // Valstybės žinios, 2001, Nr. 99-3515.

⁶⁸ <http://www.lvat.lt/Default.aspx?item=nutart&lang=1>;

išsamus ir baigtinis, todėl nenustačius byloje mokėjusio už paslaugą asmens pageidavimo gauti kvitą, konstatuotina, kad negali būti ir administracinio teisės pažeidimo sudėties.

Visos gyventojų, besiverčiančių individualia savarankiška veikla, ūkinės operacijos ir įvykiai yra fiksuojami gyventojų individualios veiklos Pajamų (išlaidų) apskaitos žurnale. Tie gyventojai, kurie nusprendžia iš gautų individualios veiklos pajamų neatimti leidžiamų atskaitymų, privalo pildyti vieną Pajamų apskaitos žurnalą visoms individualios veiklos rūšims. Išimtis sudaro notariai, kurie pildo notarinę registrą vadovaudamiesi Lietuvos Respublikos notariato įstatymu. Kiti gyventojai, nusprendę atimti iš pajamų leidžiamus atskaitymus, pildo atskirus Pajamų – išlaidų apskaitos žurnalus visoms vykdomoms veiklos rūšims. Žurnaluose turi būti nurodyta pajamų gavimo data, gautų pajamų suma litais, dokumento, kurio pagrindu įrašomos pajamos, data, pavadinimas ir numeris ir kt. Pajamų (išlaidų) apskaitos žurnalai yra pildomi chronologine tvarka. Jeigu pagal sudarytą su gyventojų paslaugų teikimo sutartį paslaugos gali būti suteiktos dalimis, tokiu atveju kiekviena operacija yra įforminama atitinkamais dokumentais, o gautos dalinės sumos įrašomos į Žurnalą atsižvelgiant į bendrąją pajamų pripažinimo gautomis taisyklę, t.y. faktinę pajamų gavimo dieną.

Faktiškai gautų pajamų arba faktiškai patirtų išlaidų dokumentų duomenys į Pajamų – išlaidų apskaitos žurnalą įrašomi ne vėliau kaip iki kito mėnesio 30 dienos. Pildant Pajamų apskaitos arba Pajamų – išlaidų apskaitos žurnalus, neįrašomos pajamos, gautos ne iš individualios veiklos (ne individualios veiklos turto pardavimo pajamos ir kt.). Jeigu per mokestinį laikotarpį į žurnalą įrašoma daug įrašų, tai gyventojas gali daryti tarpinių sumų įrašus (kas mėnesį, kas ketvirtį ar pusmetį), kuriuos privalo pasirašyti. Savo veikloje naudojantis kasos aparatą gyventojas turi duomenis apie gautas pajamas įrašyti į žurnalą pagal kasos aparato kiekvienos darbo dienos ataskaitą „Z“. Klaidingi skaičiai arba tekstas gali būti taisomi iki laikinosios metinės pajamų deklaracijos pateikimo dienos. Taisymai atliekami perbraukiant neteisingus duomenis taip, kad galima būtų juos perskaityti, ir įrašomas teisingas skaičius arba tekstas, šalia kurio yra pasirašoma ir nurodoma taisymo data. Kai klaida pastebima jau pateikus preliminarią metinę gyventojų pajamų mokesčio deklaraciją, gyventojas gali ją ištaisyti surašydamas buhalterinę pažymą ir patikslinę deklaraciją.

Preliminari metinė pajamų deklaracija yra teikiama pasibaigus mokestiniam laikotarpiui iki kalendorinių metų, einančių po to mokestinio laikotarpio, gegužės 1 dienos. Deklaraciją gali pateikti tiek pats gyventojas savarankiškai, tiek įgaliojęs tai atlikti kitą asmenį. Pateiktoje deklaracijoje nurodomos visos praėjusio mokestinio laikotarpio pajamos ir kartu yra sumokamas į biudžetą pajamų mokestis.

Laikinoji metinė pajamų deklaracija, jos užpildymo ir pateikimo taisyklės yra patvirtintos VMI prie FM viršininko 2006-03-22 įsakymu Nr. VA-31 „Dėl laikinosios metinės pajamų mokesčio deklaracijos GPM302 formos, jos priedų GPM302P, GPM302N, GPM302V, GPM302T, GPM302L, GPM302K, GPM302U formų bei jų užpildymo, pateikimo ir tikslinimo taisyklių patvirtinimo“⁶⁹. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, gavęs pajamų vykdant individualią veiklą, pildo deklaracijos GPM302 V priedą ir GPM302 N – jeigu gavo neapmokestinamųjų pajamų.

Minėtų deklaracijų gali neteikti individualia sportininko ar atlikėjo veikla besiverčiantys gyventojai, kurie nepageidauja pasinaudoti teise iš pajamų atimti neapmokestinamąjį pajamų dydį (toliau – NPD), ir kurie per mokestinį laikotarpį gavo tik A klasės pajamų, t.y. pajamų, nuo kurių pajamų mokestis jau buvo išskaičiuotas mokestiniame laikotarpyje.

Gyventojai, kurie verčiasi individualia veikla turėdami verslo liudijimą, visais atvejais privalo pateikti deklaraciją neatsižvelgiant į pajamų iš tokios veiklos dydį. Pačią deklaraciją pateikia asmuo, kurio vardu tas verslo liudijimas yra išrašytas, taigi, šeimos nariams, kurie taip pat yra įrašyti verslo liudijime, deklaracijos teikti nereikia.

Be to, gyventojas, mokestiniu laikotarpiu gavęs pajamų iš individualios veiklos (išskyrus tuos, kurie verčiasi pagal verslo liudijimą), turi galimybę sumažinti savo apmokestinamąsias pajamas, atimdamas riboto dydžio (ne daugiau kaip 25 procentų sumos, apskaičiuotos iš visų per mokestinį laikotarpį gautų pajamų atėmus NPD) išlaidas, tokias kaip: 1) savo, sutuoktinio arba savo nepilnamečių vaikų naudai sumokėtas gyvybės draudimo įmokas pagal gyvybės draudimo sutartis; 2) savo ir sutuoktinio bei iki 18 metų ir vyresnių vaikų negalios invalidų naudai sumokėtas pensijų įmokas į pensijų fondus; 3) palūkanas už paimtą kreditą vienam gyvenamajam būstui statyti arba jam įsigyti; 4) sumokėtas sumas už studijas; 5) už vieną per trejus metus įsigytą asmeninio kompiuterio vienetą su programine įranga ir (arba) Interneto prieigos įrengimą kartu su šiai prieigai reikalingos įrangos įsigijimo išlaidomis, neviršijančiomis 4000 Lt.

Deklaruojant iš individualios veiklos gautas pajamas yra teikiamas deklaracijos GPM302 V priedas ir atitinkamai pildoma: I dalis (atimant leidžiamus atskaitymus iš vykdomos individualios veiklos pajamų), II dalis (neatimant leidžiamų atskaitymų iš individualios veiklos pajamų) arba III dalis (gavus pajamų iš individualios veiklos pagal verslo liudijimą).

⁶⁹ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas „Dėl laikinosios metinės pajamų mokesčio deklaracijos GPM302 formos, jos priedų GPM302P, GPM302N, GPM302V, GPM302T, GPM302L, GPM302K, GPM302U formų bei jų užpildymo, pateikimo ir tikslinimo taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios, 2006 04 06, Nr. 38-1369.

Deklaracijos GPM302 V priede taip pat yra nurodomos pajamos, gautos iš individualios veiklos užsienio valstybėse, pavyzdžiui, nuolatinis Lietuvos gyventojas teikė verslo konsultavimo paslaugas Belgijoje, neįregistravęs ten veiklos. Pagal Belgijos teisės aktus iš jo gautų pajamų išmokas išmokėjęs asmuo išskaičiuo pajamų mokestį. Minėto gyventojas tos pačios rūšies individualios veiklos pajamos, gautos Lietuvoje ir Belgijoje, turi būti nurodomos atskirose GPM302 V priedo eilutėse. Kai tos pačios rūšies individuali veikla vykdoma keliose užsienio valstybėse, tai skirtingose užsienio valstybėse vykdytos veiklos pajamos turi būti nurodomos irgi atskirose GPM302 V priedo eilutėse.

IŠVADOS

1. Preciziškai laikantis teisės aktuose vartojamų terminų, individuali veikla yra apibūdinama kaip savarankiška veikla, kuria versdamasis gyventojas siekia gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos per tęstinį laikotarpį. Tačiau praktikoje ši sąvoka yra įvairiai interpretuotina ir nevienareikšmiška, o teisės aktuose žodžiai „savarankiška“ ir „per tęstinį laikotarpį“ tiksliai neapibrėžti, pavyzdžiui, seno kompiuterio pardavimas dar nereiškia, kad tai individuali veikla, tačiau prekyba naudotais kompiuteriais jau bus individuali veikla.

2. Lietuvos Respublikos draudimo įstatyme numatyta priklausomo draudimo tarpininko veikla suponuoja gyventojų veiklą, atitinkančią darbo santykius, o ne individualios veiklos vykdymą, todėl būtų tikslinga inicijuoti Lietuvos Respublikos draudimo įstatymo pakeitimus nustatant, kad draudimo tarpininkavimą gali vykdyti tik pagal darbo sutartį samdomi fiziniai asmenys.

3. Iš esmės yra galimos dvi individualios veiklos vykdymo formos – įsigijus verslo liudijimą ir neįsigijus verslo liudijimo (šiuo atveju dirbama pagal individualios veiklos vykdymo pažymą). Individualios veiklos pagal verslo liudijimus gautų pajamų apmokestinimas pasireiškia per prezumpcinį apmokestinimą, t.y. mokamas fiksuotas mokesčio dydis nepriklausomai nuo gautų pajamų. Atlikta analizė leidžia daryti išvadą, kad pernelyg mažas pajamų įsigijus verslo liudijimą apmokestinimas tampa trukdžiu valstybei didinti savo pajamas, iškreipia valstybės vidaus rinką, sukuria nelygias sąlygas verslo subjektams konkuruoti ir tuo pačiu diskriminuoja mokesčių mokėtojų lygybės principą. Kadangi fiksuoto dydžio pajamų mokestis yra nustatomas savivaldybių tarybų sprendimu, siūlytina šią funkciją pavesti Vyriausybei ar jos pavedimu Finansų ministerijai.

4. Nors konstituciniu požiūriu kontraversiškai atrodo Seimo deleguota teisė savivaldybių taryboms nustatyti fiksuotą pajamų mokesčio dydį už verslo liudijimus, visgi tam tikrais atvejais sąvoką „įstatymas“ reiktų interpretuoti platesne prasme – ne tik kaip Seimo priimtą teisės aktą, bet ir kaip įstatymų leidėjo pavedimu kitos institucijos išleista teisės aktą. Atsižvelgiant į tai, darytina išvada, kad Seimo suteikta teisė nustatyti tarifų dydžius savivaldybių taryboms neprieštarauja Konstitucijos 127 str. 3 dalyje įtvirtintam principui, jog mokesčiai gali būti nustatyti tik įstatymu.

5. Šiuo metu skirtingose Lietuvos savivaldybėse gyvenantys, tačiau tos pačios rūšies individualia veikla besiverčiantys asmenys, moka skirtingus mokesčio už verslo

liudijimą dydžius, nors valstybinio socialinio draudimo įmokos yra visiems vienodos neatsižvelgiant į asmens gyvenamąją ar veiklos vykdymo vietą. Todėl manytina, kad savivaldybių tarybos, nustatydamos skirtingus fiksuotus pajamų mokesčio dydžius, diskriminuoja mokesčių mokėtojus dėl jų gyvenamosios vietos ir tokiu būdu pažeidžia mokesčių mokėtojų lygybės principą.

6. Nuolatinio Lietuvos gyventojų su individualios veiklos pajamų gavimu susijusių leidžiamų atskaitymų bei jų apskaičiavimo tvarka turėtų būti peržiūreta ir papildyta naujais punktais:

- 1) kai gyventojas individualioje veikloje naudoja turtą, priklausantį jam ir sutuoktiniui(-ei) bendrosios jungtinės nuosavybės teise, jam turėtų būti leista priskirti leidžiamiems atskaitymams ne 50 procentų, o *viso* turto nusidėvėjimo išlaidas;
- 2) gyventojas, įsigydamas prekes Internetu, leidžiamais atskaitymais gali pripažinti šių prekių, paslaugų įsigijimo išlaidas remdamasis dokumentais, pagal kurių duomenis galima nustatyti ūkinės operacijos turinį bei prekių tiekėją ar paslaugų teikėją.

7. Apmokestinant užsienyje gautas individualios veiklos pajamas yra atsižvelgiama į asmens sumokėtus mokesčius užsienio valstybėje nuo toje valstybėje gautų pajamų, siekiant, kad užsienyje gautos pajamos nebūtų apmokestinamos du kartus. Tačiau visais atvejais bus taikomos ne dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatos, numatančios kredito metodo taikymą, bet GPMĮ 37 straipsnis, reglamentuojantis atleidimo metodo panaudojimą, kadangi šio straipsnio nuostatos yra palankesnės

8. Gyventojų, vykdančių individualią veiklą pagal verslo liudijimus, buhalterinės apskaitos taisyklės nėra sudėtingos, tačiau taip ir lieka neišspręstas klausimas, ar prekių (paslaugų) kvitus privaloma išrašyti pirkėjams arba paslaugų gavėjams kiekvienu atveju ar tik esant jų pageidavimui. Realiai buhalterinės apskaitos kontrolė yra komplikuoja, o teisės aktų spragos, normų kolizijos, nevienareikšmė teismų praktika tik pagerina sąlygas buhalterinės apskaitos tvarkos pažeidimams.

SANTRAUKA

Individualios veiklos pajamų apmokestinimas gyventojų pajamų mokesčiu: teorinės ir praktinės problemos

Šio magistrinio darbo tikslas yra atskleisti pajamų iš individualios veiklos apmokestinimo Lietuvoje teorines ir praktines problemas.

Pagrindinis dėmesys skiriamas pajamų iš individualios veiklos koncepcijai, nagrinėjant pačios individualios veiklos sąvoką, taip pat apmokestinimo teisiniam reglamentavimui, individualios veiklos buhalterinei apskaitai ir deklaracijų teikimui.

Apmokestinant asmens pajamas iš individualios veiklos pirmiausia reikia nustatyti, ar asmuo vykdo tokią veiklą. Individualiai veiklai nepriklauso darbo veikla, t.y. kai asmuo tam tikrą laiką kito asmens naudai ir jo pavaldume atlieka paslaugas už tai gaudamas atlygį. Taip pat atsitiktinio pobūdžio asmens komerciniai sandoriai, vienkartiniai veiksmai.

Individualios veiklos pajamos priskiriamos B klasei. Pajamų mokestį nuo šių pajamų nuolatinis Lietuvos gyventojas deklaruoja, apskaičiuoja ir sumoka pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, neatsižvelgiant į tai, kad mokestiniame laikotarpyje kurį laiką veiklos nevykdė ir pajamų negavo. Kita vertus, kai gyventojas pageidauja, mokestiniu laikotarpiu jis gali apskaičiuoti pagal GPMĮ nuostatas nuo tokių pajamų priklausančią mokėti pajamų mokesčio sumą ir šį mokestį sumokėti, mokestiniu laikotarpiu neteikdamas jokios deklaracijos.

Lietuvos gyventojas užsienyje gautos pajamos ir yra apmokestinamos užsienio valstybėje, o Lietuvoje jos yra atleidžiamos nuo mokesčio.

SUMMARY

The taxation of the individual activity's income according to the Law on the personal income tax: theoretical and practical problems

The main idea of this scrutiny is to outline the scope of taxable income from individual activity in Lithuania.

The survey deals first with questions of notion of individual activity in Lithuanian personal income tax law, then with the calculation rules and principles, characteristics of taxable income, also declaration of income from individual activity is discussed.

If income from individual activity must be taxed, first individual activity shall be determined. Individual activity varies from employment relations, i.e. when a person does his actual work under the subordination of someone else and gets remuneration. Also occasionally actions do not constitute individual activity.

Income from individual activity form income of class B. Taxes from such an activity shall be declared, calculated and paid by the taxpayer until the first of May of next year.

Income of Lithuanian resident received in foreign country are not taxed by Lithuanian laws rather by that country where it was earned.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. Norminė literatūra:

1.1. Europos Sąjungos teisės aktai:

- 1) Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-01-23]. Prieiga per Internetą:
< http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=9224>.
- 2) 1996-04-06 Europos Komisijos rekomendacija 96/280/EC dėl mažų ir vidutinių įmonių sampratos. OJ L 107 of 30/04/1996.

1.2. Tarptautinės sutartys:

- 1) Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Baltarusijos Respublikos Vyriausybės sutartis „Dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“. Valstybės žinios, 1996, Nr. 65-1536.
- 2) Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Portugalijos Respublikos Vyriausybės sutartis "Dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo". Valstybės žinios, 2002, Nr. 111-4900.
- 3) Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Graikijos Respublikos Vyriausybės sutartis „Dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo ir mokesčių slėpimo prevencijos“. Valstybės žinios, 2002, Nr. 111-4902.
- 4) Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Gruzijos sutartis „Dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo ir mokesčių slėpimo prevencijos“. Valstybės žinios, 2004, Nr. 30-967.
- 5) Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Ispanijos Karalystės sutartis „Dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo ir mokesčių slėpimo prevencijos“. Valstybės žinios, 2004, Nr. 15-460.
- 6) Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Jungtinių Amerikos Valstijų Vyriausybės sutartis "Dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo". Valstybės žinios, 1999, Nr. 110-3209.
- 7) Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Vokietijos Federacinės Respublikos Vyriausybės sutartis "Dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo". Valstybės žinios, 1997, Nr. 106-2674.

- 8) Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Latvijos Vyriausybės sutartis "Dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo". Valstybės žinios, 1995, Nr. 13-297.
- 9) Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Airijos Vyriausybės sutartis "Dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo". Valstybės žinios, 1998, Nr. 51-1401.
- 10) Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Estijos Respublikos Vyriausybės sutartis "Dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo". Valstybės žinios, 2006, Nr. 5-137.
- 11) Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Kroatijos Respublikos Vyriausybės sutartis „Dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir mokesčių slėpimo prevencijos“. Valstybės žinios, 2000, Nr. 108-3432.
- 12) Prancūzijos Respublikos Vyriausybės ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės sutartis "Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo". Valstybės žinios, 1997, Nr. 106-2675.

1.3. Lietuvos Respublikos teisės aktai:

- 1) Lietuvos Respublikos Konstitucija. Valstybės Žinios, 1992, Nr. 33-1014.
- 2) Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės Žinios, 1985, Nr. 1-1.
- 3) Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2003, Nr. 123-5574.
- 4) Lietuvos Respublikos bankų įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2004, Nr. 54-1832.
- 5) Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2001, Nr. 99-3515.
- 6) Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės Žinios, 2000, Nr. 74-2262.
- 7) Lietuvos Respublikos darbo kodeksas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2002, Nr.64-2569.
- 8) Lietuvos Respublikos draudimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2003, Nr. 94-4246.
- 9) Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės Žinios, 1990, Nr. 31-742.

- 10) Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085.
- 11) Lietuvos Respublikos įmonių rejestro įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 1990, Nr. 24-599.
- 12) Lietuvos Respublikos konkurencijos įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 1999, Nr. 30-856.
- 13) Lietuvos Respublikos kūno kultūros ir sporto įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 1996, Nr. 9-215.
- 14) Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės Žinios, 2004, Nr. 63-2243.
- 15) Lietuvos Respublikos notariato įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 1992, Nr. 28-810.
- 16) Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su papildymais ir pakeitimais). Valstybės Žinios, 2001, Nr. 110-3992.
- 17) Lietuvos Respublikos piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatymas (su papildymais ir pakeitimais). Valstybės žinios, 1997, Nr. 65-1558.
- 18) Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės Žinios, 2002, Nr. 35-1271.
- 19) Lietuvos Respublikos ūkininko ūkio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2002, Nr. 123-5537.
- 20) Lietuvos Respublikos vertybinių popierių įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės Žinios, 2007, Nr. 17-626.
- 21) Lietuvos Respublikos žemės ūkio ir kaimo plėtros įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2002, Nr. 72-3009.
- 22) Lietuvos Respublikos 2007 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymas. Valstybės žinios, 2006-12-19, Nr. 138-5267.
- 23) Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1995-10-30 nutarimas Nr. 1398 „Dėl privalomųjų patentų išdavimo tvarkos“. Valstybės žinios, 1995, Nr.91-2043.
- 24) Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1999-12-01 nutarimas Nr. 1333 „Dėl Ūkininko ūkio ir gyventojų, kurie neįregistravę ūkininko ūkio verčiasi individualia žemės ūkio veikla, veiklos buhalterinės apskaitos tvarkos aprašo“. Valstybės žinios, 2005, Nr. 97-3655.
- 25) Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. nutarimas „Dėl gyventojų, įsigijusių

- verslo liudijimus, buhalterinės apskaitos tvarkos”. Valstybės Žinios, 2002, Nr. 1976.
- 26) Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002-11-19 nutarimas „Dėl Verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių“. Valstybės žinios, 2002, Nr. 112-4992; 2005, Nr. 138-4971.
- 27) Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004-03-15 nutarimas Nr. 274 „Dėl ūkinės komercinės veiklos licencijavimo metodinių nurodymų patvirtinimo“. Valstybės žinios, 2004, Nr. 41-1333.
- 28) Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2002-04-27 įsakymas Nr. 179 „Dėl statybos techninių reglamentų STR 1.09.04:2002 „statinio projekto vykdymo priežiūra“ ir STR 1.09.05:2002 „statinio statybos techninė priežiūra“ patvirtinimo“. Valstybės žinios, 2002, Nr. 43-1638; 2003, Nr. 62-2833.
- 29) Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002-09-25 įsakymas Nr. 303 „Dėl Nuolatinio Lietuvos gyventojų su individualios veiklos pajamų gavimu susijusių leidžiamų atskaitymų bei jų apskaičiavimo tvarkos patvirtinimo“. Valstybės žinios, 2002, Nr. 95-4149; 200, Nr.92-3375.
- 30) Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002-09-25 įsakymas Nr. 304 „Dėl Nenuolatinio Lietuvos gyventojų su individualios veiklos per nuolatinę bazę pajamų gavimu susijusių leidžiamų atskaitymų bei jų apskaičiavimo tvarkos patvirtinimo“. Valstybės žinios, 2002, Nr. 95-4150; 2004, Nr.92-3374.
- 31) Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002-09-25 įsakymas Nr. 300 „Dėl Fizinio asmens, kuris Lietuvoje išbūva ištiesai arba su pertraukomis 90, 183 ir 280 dienų, šių laikotarpių apskaičiavimo taisyklių patvirtinimo“. Valstybės žinios, 2002, Nr. 95-4146.
- 32) Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002-10-30 įsakymas Nr. 339 „Dėl pajamų gautų natūra, pripažinimo ir įvertinimo tvarkos patvirtinimo“. Valstybės žinios, 2002, Nr. 105-4708; 2002, Nr. 127-5758.
- 33) Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003-02-17 įsakymas Nr. 1K-040 „Dėl gyventojų, besiverčiančių individualia veikla (išskyrus gyventojus, įsigijusius verslo liudijimus), buhalterinės apskaitos taisyklių patvirtinimo“. Valstybės žinios, 2003, Nr. 18-785; 2006, Nr.105-4021.
- 34) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002-11-29 įsakymas Nr. 333 „Dėl verslo liudijimo formos ir individualios veiklos, kuria gali būti verčiamasi turint verslo liudijimą, klasifikatoriaus patvirtinimo“. Valstybės Žinios, 2002, Nr.114-5114.

- 35) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003-12-30 įsakymas Nr. V-343 „Dėl metinės pajamų mokesčio deklaracijos, jos užpildymo ir pateikimo taisyklių patvirtinimo“. Valstybės žinios, 2004, Nr. 5-107; 2006, Nr.36-1308.

1.4. Užsienio valstybių teisės aktai:

- 1) Lenkijos Respublikos ūkinės veiklos įstatymas [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-02-15]. Prieiga per Internetą:
<<http://www.ukmin.lt/lt/atashe/lenkija/doc/VerslasLenk-liet.htm>>.
- 2) Prancūzijos Respublikos mokesčių kodeksas [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-02-10]. Prieiga per Internetą:
<<http://www.legifrance.gouv.fr/WAspad/RechercheSimpleCode?commun=CGIMPO&code>>.

2. Specialioji ir kita literatūra:

2.1. Monografijos, vadovėliai, disertacijos:

- 1) BIRMONTIENĖ, T., JARAŠIŪNAS, E. Lietuvos konstitucinė teisė. Vilnius, 2002, ISBN 9955-442-61-1.
- 2) BUDREIKAITĖ, D., MOCKUTĖ, A., ANUŠKEVIČIŪTĖ, G. Verslo steigimas Europos Sąjungos šalyse: verslininko vadovas. Vilnius: UAB "Fantazija ir forma", 2002, ISBN 9955-9553-1-7.
- 3) HORN, N. German private and commercial law. Oxford : Clarendon Press, 1982, ISBN 0-19-825382-6.
- 4) KALČINSKAS, G. Buhalterinės apskaitos pagrindai. Vilnius, 1996, ISBN 9986-487-35-8: 60.00.
- 5) LEFEBVRE, F. Taxes in France. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1990, ISBN 90-6544-514-5.
- 6) LEFEBVRE, F. France: legal and tax guide. Deventer: Kluwer law and Taxation Publishers, 1992, ISBN 90-6544-624-9.
- 7) MARCIJONAS, A., SUDAVIČIUS, B. Mokesčių teisė. Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 2003, ISBN 9955-557-05-2.

- 8) MESNOOH, CH. J. Law and business in France : a guide to French commercial and corporate law. Dordrecht : M. Nijhoff Publ., 1994, ISBN 0-7923-2682-2.
- 9) PAULAUSKAS, A. Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos: daktaro disertacija. Vilnius, 2006.
- 10) PAULAUSKAS, A., MARCIJONAS, A. Ekonominės veiklos definicija mokesčių teisėje. Teisė. 2007, Nr. 62;
- 11) STANISLOVAITIS, R. Lietuvos komercinė teisė: parengta pagal naująjį Lietuvos Respublikos civilinį kodeksą. Vilnius: Ekonomikos mokymo centras, 2003, ISBN 9986-826-17-9.
- 4) ŠATAS, J. Komercinės teisės subjektai: (Lietuvos ir užsienio firmų teisinės formos). Kaunas: Technologija, 1998, ISBN 9986-13-641-5: 20.00.
- 5) VAIŠVILA, A. Teisės teorija. 2- asis leidimas. Vilnius: Justitia, 2004, ISBN 9955-616-07-5.
- 6) VALUŽIS, K. Apskaitos vedimo praktika juridinio asmens teisių neturinčiose įmonėse. Vilnius: LR žemės ūkio ministerijos Informacijos ir leidybos centras, 1995, ISBN 9986-17-067-2: 10.00.
- 7) VĖGĖLĖ, I. Įmonės taikytina teisė ir pirminis steigimasis Europos Bendrijos teisėje. Vilnius, 2002, ISBN 9955-501-31-6.
- 8) ŽALIMIENĖ, S. Įsisteigimo teisė pagal Europos bendrijos teisę: daktaro disertacijos rankraštis: socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilnius, 2001.
- 9) ŽĖKIENĖ, O. Buhalterinė apskaita individualiose (personalinėse) įmonėse. Vilnius: Lietuvos buhalterių ir auditorių asociacija, 1993.
- 10) ŽUKOVSKIS, J. Įmonių veiklos ekonominis reguliavimas: daktaro disertacija. Kaunas, 2000.

2.2. Straipsniai:

- 1) ČERNIUVIENĖ, B. Dėl individualios veiklos prekių pardavimo (paslaugų teikimo). Mokesčių žinios, 2005, Nr. 4 (414).
- 2) DAUSINIENĖ, D. Nekilnojamojo turto pardavimo pajamų apmokestinimas. Mokesčių žinios, 2005, Nr. 32 (442).
- 3) KUCKAILIENĖ, V. Klausiate – atsakome. Kauno diena, 2003, Nr. 224 (17076).
- 4) KVEDYTĖ, Ž. Užsienyje gautų pajamų apmokestinimas gyventojų pajamų mokesčiu. Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 2005, Nr.11.

- 5) LAURINAVIČIENĖ, K. Turto pardavimo individualios veiklos apmokestinimas. Kauno diena, 2005, Nr. 244 (17705).
- 6) MINTAUTIENĖ, S. Apie apskaitos dokumentus, reprezentacines išlaidas ir vertybinius popierius. Mokesčių žinios, 2006, Nr. 8 (470).
- 7) PERMINIENĖ, L. Individuali veikla ir socialinis draudimas. Mokesčių žinios, 2006, Nr. 17 (479).
- 8) RIMVYDAS, D. Darbo santykių ir kitos gyventojų veiklos ypatumai. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, 2006, Nr.32 (416).
- 9) RAČYS, A. Gyventojų individuali veikla ir iš jos gaunamų pajamų apmokestinimo ypatumai. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, 2003, Nr.44.
- 10) SKINULYTĖ, J. Bus keičiama verslo liudijimų išdavimo tvarka. Respublika, 2006, Nr. 75 (4830).
- 11) ŠČUKAS, L. Individuali veikla ar darbo santykiai. Juristas, 2006, Nr.2.
- 12) VENSKEVIČIŪTĖ, J. Socialines garantijas suvalgo noras sutaupyti. Panevėžio dienraštis „Sekundė“, 2007, Nr. 59 (3380).
- 13) ZABULIONIS, D. Dėl Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 21 str. 1 d. 5 punkto nuostatų taikymo. Mokesčių žinios, 2005, Nr. 18 (428).
- 14) ŽVINKLYS, J. Apie nekilnojamojo turto mokesčio įstatymą – kritiškai. Mokesčių žinios, 2005, Nr. 41(451).

2.3. Komentariai, leidiniai ir išaiškinimai:

- 1) Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-01-28]. Prieiga per Internetą: <<http://comments.vmi.lt/>>.
- 2) MIKELĖNAS, V. Civilinio kodekso komentaras. Vilnius: Justitia, 2001, ISBN 9986-567-73-4.
- 3) Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos. Tarptautinis apmokestinimas. Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių bendrasis komentaras [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-09]. Prieiga per Internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/index.aspx?itemId=10010031>>.
- 4) Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Atlikėjų veikla ir pajamų, gautų iš šios veiklos, apmokestinimas. Vilnius, 2004.
- 5) Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Individuali veikla. Rekomendacijos. Vilnius, 2005.

- 6) Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Sporto veikla ir pajamų, gautų iš šios veiklos, apmokestinimas. Vilnius, 2006.
- 7) Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos. Verslo liudijimą išigyjančio gyventojų atmintinė. Vilnius, 2006.
- 8) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos 2005-09-20 išaiškinimas [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-02]. Prieiga per Internetą:
http://www.phare.lt/docs/ESF/naujienos/VMI_isaiskinimas_individuali_veikla/el_individualios_veiklos.pdf.
- 9) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos 2006-10-02 išaiškinimas Nr. (18.11-31-1)-R-9872.

3. Praktinė medžiaga:

3.1. Europos Teisingumo Teismas:

- 1) ETT Cibo byla Nr. C-16/00. [interaktyvus]. [peržiūrėta 2007-03-23]. Prieiga per Internetą:
http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!CELEXnumdoc&numdoc=62000J0016&lg=en.
- 2) ETT byla Enkler C-230/94. [interaktyvus]. [peržiūrėta 2007-03-22]. Prieiga per Internetą:
www.juridicum.su.se/user/peme/TaxPers0101Webb.doc.
- 3) ETT Harnas & Helm byla Nr. C-80/95. [interaktyvus]. [peržiūrėta 2007-03-23]. Prieiga per Internetą:
http://eurlex.europa.eu/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!CELEXnumdoc&lg=en&numdoc=61995J0080.
- 4) ETT Polysar byla Nr. C-60/90. [interaktyvus]. [peržiūrėta 2007-03-23]. Prieiga per Internetą:
http://eurlex.europa.eu/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!CELEXnumdoc&numdoc=61990J0060&lg=en.
- 5) ETT Wellcome Trust Ltd byla Nr. C-155/94. [interaktyvus]. [peržiūrėta 2007-03-22]. Prieiga per Internetą:
http://eurlex.europa.eu/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!CELEXnumdoc&lg=en&numdoc=61994J0155.

3.2. Lietuvos Respublikos Konstitucinis teismas:

- 1) LRKT 2002-06-03 nutarimas "Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1993 m. vasario 23 d. nutarimo Nr. 99 "Dėl atskaitymų valstybiniam keliams tiesti, taisyti ir prižiūrėti" atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai". Valstybės žinios, 2002, Nr.: 55, Publ. Nr.: 2199.
- 2) LRKT 2000-12-06 nutarimas "Dėl Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 40 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir 251 straipsnio pakeitimo įstatymo 1 ir 2 straipsnių, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 27 straipsnio 5 dalies, 50 straipsnio 3 ir 9 dalių atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai". Valstybės žinios, 2000, Nr.: 105, Publ. Nr.: 3318.

3.3. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas:

- 1) LVAT 2005-02-09 nutarimas (administracinė byla Nr. 2-255-06-05).
- 2) LVAT 2005-03-16 nutarimas (administracinė byla Nr. N¹²-419-05).
- 3) LVAT 2005-04-29 nutarimas (administracinė byla Nr. N⁵-734-05).
- 4) LVAT 2006-05-04 nutarimas (administracinė byla Nr. N¹⁷-545-06).
- 5) LVAT 2006-06-16 sprendimas (administracinė byla Nr. A-502-902-06).
- 6) LVAT 2006-08-31 nutartis (administracinė byla Nr. N¹⁶-937-2006).
- 7) LVAT 2004-11-26 sprendimas (administracinė byla Nr. A¹⁴-947-2004).
- 8) LVAT 2001-04-23 konsultacija Nr. 62 „Dėl administracinio poveikio priemonių taikymo užsiimantiems keleivių vežimu asmenims, neturintiems leidimų (licencijų) tokiai veiklai“.

3.4. Vilniaus apygardos administracinio teismas:

- 1) VAAT 2005-02-07 nutarimas Nr. 2-254-15/2005.
- 2) VAAT 2005-02-09 nutarimas Nr. 2-255-06/2005.

3.5. Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės:

- 1) MGK 2005-08-25 sprendimas Nr. S-395-(7-400/2005).
- 2) MGK 2005-08-25 sprendimas Nr. S-396-(7-399/2005).

3.6. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos:

- 1) VMI prie FM 2005-03-03 sprendimas Nr. 68-90.

4. Interneto adresai:

- 1) Europos Bendrijų Teisingumo teismas <<http://curia.europa.eu/>>.
- 2) Lietuvos Respublikos Konstitucinis teismas <<http://www.lrkt.lt>>.
- 3) Lietuvos Respublikos Seimas <<http://www.lrs.lt>>.
- 4) Lietuvos Respublikos vyriausiasis administracinis teismas <<http://www.lvat.lt>>.
- 5) Lietuvos Respublikos finansų ministerija <<http://www.finmin.lt>>.
- 6) Lietuvos Respublikos ūkio ministerija <<http://www.ukmin.lt>>.
- 7) Tarptautinis valiutos fondas <<http://www.imf.org/>>.
- 8) Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos <<http://www.vmi.lt>>.
- 9) Mokesčių informacijos centras <<http://mic.vmi.lt>>.
- 10) Lietuvos Respublikos draudimo priežiūros komisija <<http://www.dpk.lt>>.

PRIEDAI

1 priedas

Individualios veiklos pajamos pagal verslo liudijimų grupes

Apskritis	Veiklos rūšis	Vienam FA tenkančios deklaruotos pajamos	Vidutinė mokesčio už verslo liudijimą suma
Alytaus apskr.	Gamyba	16.157	104
	Išvežiojamoji ir išnešiojamoji prekyba	18.500	44
	Kita veikla	19.852	28
	Prekyba iš (nuo) laikinųjų įrenginių	14.408	60
	Prekyba kioskuose	31.331	124
Kauno apskr.	Gamyba	21.577	139
	Išvežiojamoji ir išnešiojamoji prekyba	25.919	48
	Kita veikla	26.767	81
	Prekyba iš (nuo) laikinųjų įrenginių	10.864	78
Klaipėdos apskr.	Prekyba kioskuose	18.747	128
	Gamyba	26.154	186
	Išvežiojamoji ir išnešiojamoji prekyba	23.806	47
	Kita veikla	26.153	164
Marijampolės apskr.	Prekyba iš (nuo) laikinųjų įrenginių	16.258	112
	Prekyba kioskuose	21.543	173
	Gamyba	14.639	115
	Išvežiojamoji ir išnešiojamoji prekyba	20.302	52
Panevėžio apskr.	Kita veikla	20.628	147
	Prekyba iš (nuo) laikinųjų įrenginių	6.139	66
	Prekyba kioskuose	15.683	215
	Gamyba	19.025	109
Šiaulių apskr.	Išvežiojamoji ir išnešiojamoji prekyba	17.742	51
	Kita veikla	21.795	120
	Prekyba iš (nuo) laikinųjų įrenginių	14.641	106
	Prekyba kioskuose	19.818	206
Tauragės apskr.	Gamyba	20.370	190
	Išvežiojamoji ir išnešiojamoji prekyba	21.173	69
	Kita veikla	21.953	106
	Prekyba iš (nuo) laikinųjų įrenginių	10.022	63
Telšių apskr.	Prekyba kioskuose	17.622	167
	Gamyba	21.197	124
	Išvežiojamoji ir išnešiojamoji prekyba	22.581	34
	Kita veikla	57.268	77
Utenos apskr.	Prekyba iš (nuo) laikinųjų įrenginių	8.268	61
	Prekyba kioskuose	15.688	202
	Gamyba	20.367	89
	Išvežiojamoji ir išnešiojamoji prekyba	15.972	30
Vilniaus apskr.	Kita veikla	20.506	63
	Prekyba iš (nuo) laikinųjų įrenginių	4.997	33
	Prekyba kioskuose	17.395	110
	Gamyba	12.100	108
Vilniaus apskr.	Išvežiojamoji ir išnešiojamoji prekyba	26.355	81
	Kita veikla	17.091	154
	Prekyba iš (nuo) laikinųjų įrenginių	5.649	60
	Prekyba kioskuose	18.027	198
Vilniaus apskr.	Gamyba	25.139	209
	Išvežiojamoji ir išnešiojamoji prekyba	22.344	71
	Kita veikla	39.205	233
	Prekyba iš (nuo) laikinųjų įrenginių	13.751	170
	Prekyba kioskuose	25.664	355

Valstybės, kuri yra fizinio asmens rezidavimo vieta, nustatymas

