

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto  
Viešosios teisės katedra**

Karolinos Grigalaukaitės  
V kurso, finansų ir mokesčių teisės  
studijų šakos studentės

**Magistrinis darbas**  
**Individualios veiklos apmokestinimo gyventojų pajamų**  
**mokesčiu Lietuvoje vertinimas**

Vadovas: doc. dr. Martynas Endrijaitis

Recenzentas: partnerystės prof. dr. Vitas Vasiliauskas

Vilnius  
2021

## ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame magistriniame darbe analizuojama individualios veiklos apmokestinimas gyventojų pajamų mokesčiu Lietuvoje, pateikiamas individualios veiklos požymių išskirtinumas, aptariamas bei vertinamos skirtingos individualios veiklos rūšys. Pateikiamas vertinimas individualios veiklos pagal pažymą bei individualios veiklos įsigijus verslo liudijimą apmokestinimo vertinimas, šių veiklų apmokestinimo apskaičiavimo tvarka, leidžiami atskaitymai. Be to, nagrinėjama tam tikrų pajamų pripažinimo problematika bei vertinamos skirtingos situacijos, kuomet reikia apmokestinti asmenis, vykdančius individualią veiklą pagal tam tikrą formą.

**Pagrindiniai žodžiai:** individuali veikla, gyventojų pajamų mokestis, apmokestinimas, verslo liudijimas, pajamos.

This master's thesis analyzes the taxation of individual activity with personal income tax in Lithuania, presents the uniqueness of the characteristics of individual activity, discusses and evaluates different types of individual activity. An assessment of the taxation of individual activities on the basis of a certificate and an assessment of the taxation of individual activities after the acquisition of a business license, the procedure for calculating the taxation of these activities, deductions are provided. In addition, the issue of recognition of certain income is examined and different situations are assessed when it is necessary to tax persons who perform individual activities according to a certain form.

**Keywords:** individual activity, personal income tax, taxation, business license, income.

# TURINYS

IŽANGA .....	2
1. INDIVIDUALIOS VEIKLOS SAMPRATA LIETUVOJE .....	5
1.1. Individualios veiklos samprata .....	6
1.2. Individualios veiklos formos.....	10
1.3. Apribojimai, taikomi individualios veiklos formoms .....	14
2. PAJAMŲ, GAUTŲ IŠ INDIVIDUALIOS VEIKLOS, GYVENTOJŲ PAJAMŲ MOKESČIU LIETUVOJE APMOKESTINIMAS.....	17
2.1. Individualios veiklos formų apmokestinimo bei apskaičiavimo gyventojų pajamų mokesčiu tvarka .....	18
2.1.1. Individualios veiklos pagal pažymą apmokestinimo bei apskaičiavimo gyventojų pajamų mokesčiu tvarka .....	18
2.1.2. Individualios veiklos įsigijus verslo liudijimą gyventojų pajamų mokesčiu apmokestinimo bei apskaičiavimo tvarka.....	21
2.2. Individualios veiklos apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu Lietuvoje leidžiami atskaitymai .....	26
3. INDIVIDUALIOS VEIKLOS APMOKESTINIMO GYVENTOJŲ PAJAMŲ MOKESČIU LIETUVOJE PROBLEMATIKA IR VERTINIMAS .....	29
3.1. Individualios veiklos pajamų pripažinimo apmokestinant gyventojų pajamų mokesčiu probleminiai aspektai .....	29
3.2. Skirtingų individualios veiklos formų apmokestinimo teigiami ir neigiami aspektai .....	<b>Error! Bookmark not defined.</b>
IŠVADOS .....	36
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS .....	38
SANTRAUKA.....	41
SUMMARY.....	42

## IŽANGA

**Temos aktualumas.** Šiuolaikinėje visuomenėje asmenims, norintiems vienaip ar kitaip pradėti vykdyti veiklą, yra gana ne mažas skirtingų opcijų pasirinkimas. Asmenys gali rinktis tarp tokių veiklos formų kaip: juridinio asmens įsteigimas, darbas valstybės tarnyboje, darbas, sudarant darbo sutartį ir būnant pavaldžiam darbdaviui, ar nepriklausomos veiklos vykdymas. Atsižvelgiant į dvidešimt pirmojo amžiaus asmenų didėjančią norą būti nepriklausomiems ir besiplečiančias savirealizacijos paieškas, vis daugiau asmenų renkasi individualios veiklos formą, kurios pagrindu asmuo gauna pajamas. Kita vertus, egzistuoja ir tokie atvejai, kada asmuo norintis vykdyti tam tikrą veiklą neturi kito pasirinkimo apart individualios veiklos kaip veiklos formos vykdymo, kadangi tokios profesijos kaip pavyzdžiui antstolių ar notarų profesijos gali būti realizuojamos tik individualios veiklos forma. Svarbu paminėti, kad kaip ir visos kitos veiklos formos, taip ir individuali veikla yra apmokestinama. Gyventojų pajamų mokestis yra esminis mokestis, kuriuo yra apmokestinama individuali veikla. Asmenys, kurie nori pradėti individualios veiklos realizavimą, dažnai susiduria su problemomis ir klausimais, kokios individualios veiklos formos pasirinkimas būtų optimaliausias, pagal kokią tvarką šios veiklos formos apmokestinamos, kokios pajamos pripažįstamos, kokie leidžiami atskaitymai bei kokie yra esminiai probleminiai aspektai, susiję su individualios veiklos apmokestinimu. Atitinkamai, individualios veiklos apmokestinimas gyventojų pajamų mokesčiu Lietuvoje yra labai aktualus bei reikalauja išsamaus vertinimo tiek teoriniu, tiek praktiniu požiūriu.

**Darbo tikslas.** Pateikti išsamų individualios veiklos apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu Lietuvoje vertinimą.

**Darbo uždaviniai.** Atsižvelgiant į aukščiau nurodytą darbo tikslą, magistriniame darbe keliami šie darbo uždaviniai:

1. pateikti pačios individualios veiklos sampratą, aptarti skirtingas individualios veiklos formas bei išskirti tam tikrus specifinius atvejus, kada individualią veiklą vykdantiems asmenims yra taikomi apribojimai;
2. išnagrinėti pajamų, gautų iš individualios veiklos, gyventojų pajamų mokesčiu Lietuvoje apmokestinimo tvarką, išskiriant tam tikras individualios veiklos formas, t. y. individualios veiklos pagal pažymą bei individualios veiklos įsigijus verslo liudijimą. Taip pat aptarti individualios veiklos

apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu Lietuvoje pajamų apskaičiavimo tvarką bei leidžiamus atskaitymus;

3. atskleisti bei įvertinti individualios veiklos apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu Lietuvoje problematiką. Ši minėtos problematikos vertinimą atskleisti pasitelkiant Lietuvos Respublikos administracinių teismų praktiką.

**Tyrimo objektas.** Magistrinio darbo objektas yra individualios veiklos apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu Lietuvoje vertinimas. Atitinkamai, darbe nagrinėjama pačios individualios veiklos samprata, individualios veiklos formos bei apribojimai, taikomi individualios veiklos formoms. Taip pat aptariama skirtingų individualios veiklos formų apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu tvarka, pajamų, gautų iš individualios veiklos, gyventojų pajamų mokesčiu Lietuvoje apskaičiavimo tvarka bei leidžiami atskaitymai. Be to, analizuojama individualios veiklos apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu Lietuvoje problematika. Pirmoje darbo dalyje nagrinėjama individualios veiklos samprata, išskiriamos individualios veiklos rūšys bei apribojimai, taikomi individualios veiklos vykdymui. Antroje magistrinio darbo dalyje pateikiamos individualios veiklos pagal pažymą ir individualios veiklos įsigijus verslo liudijimą apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu Lietuvoje tvarkos, individualios veiklos apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu Lietuvoje pajamų apskaičiavimo tvarka bei leidžiami atskaitymai. Trečioje darbo dalyje pateikiami individualios veiklos pajamų pripažinimo apmokestinant gyventojų pajamų mokesčiu probleminiai aspektai bei vertinami skirtingų individualios veiklos rūšių apmokestinimo teigiami ir neigiami aspektai.

Atsižvelgiant į taikomus magistrinio darbo apimties ribojimus, darbe nebus nagrinėjama tam tikros individualios veiklos pajamų apmokestinimo procedūros (mokesčio deklaravimas, buhalterinės apskaitos taisyklės) ir individualios veiklos mokesčių klasės. Kadangi magistrinio darbo tema yra tiesiogiai susijusi su individualios veiklos apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu vertinimu būtent Lietuvoje, todėl individualios veiklos apmokestinimo reglamentavimas kitose užsienio valstybėse darbe taip pat nebus nagrinėtinas.

**Tyrimo metodai.** Lingvistinis metodas taikomas siekiant išsiaiškinti magistriniame darbe nagrinėjamų teisės normų prasmę. Aprašomasis metodas taikomas nagrinėjant ir siekiant pateikti koncentruotą individualios veiklos sampratą, apibūdinti individualios veiklos rūšis. Be to, aprašomasis metodas naudojamas ir pateikiant iš Lietuvos

Respublikos administracinių teismų praktikos bei Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimuose atsiskleidžiančią individualios veiklos apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu Lietuvoje problematiką. Taip pat minėtuose Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimuose bei Lietuvos Respublikos administracinių teismų praktikoje nagrinėjamoje individualios veiklos apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu Lietuvoje problematikai atskleisti buvo taikomas ir loginis metodas, kuris padėjo identifikuoti ir susisteminti šias problemas. Lyginamasis metodas buvo naudojamas siekiant palyginti individualios veiklos pagal pažymą bei individualios veiklos įsigijus verslo liudijimą teisinėms formoms bei pateikiant šių formų teigiamus ir neigiamus aspektus.

**Darbo originalumas.** Pažymėtina, kad peržiūrėjus Lietuvos mokesčių teisės mokslininkų paskutinių penkerių metų darbus, nei vienas iš Lietuvos mokesčių teisės mokslininkų nebuvo nagrinėjęs bei atlikęs individualios veiklos apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu Lietuvoje vertinimo. Be kita ko, peržvelgus paskutiniųjų penkerių metų Vilniaus universiteto Teisės fakulteto finansų ir mokesčių teisės specializacijos magistrinius darbus, nebuvo magistrinio darbo, kuris nagrinėtų būtent individualios veiklos apmokestinimą gyventojų pajamų mokesčiu Lietuvoje ir atliktų tokio apmokestinimo vertinimą. Tarp užsienio šalių mokesčių teisės mokslininkų taip pat nebuvo nagrinėjamas ir atliekamas individualios veiklos apmokestinimas gyventojų pajamų mokesčiu Lietuvoje vertinimas.

**Svarbiausi šaltiniai.** Magistriniame darbe buvo panaudoti pagrindiniai Lietuvos Respublikos teisės aktai (Lietuvos Respublikos Konstitucija, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų įstatymas ir kt.), kurie susiję su individualios veiklos apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu Lietuvoje reglamentavimu. Siekiant išanalizuoti teisės aktų normas, kurios reglamentuoja individualios veiklos apmokestinimą gyventojų pajamų mokesčiu Lietuvoje, nagrinėti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie finansų ministerijos įstatymų komentarai, išaiškinimai, mokslinė literatūra bei mokesčių teisės mokslininkų straipsniai. Taip pat nagrinėjant individualios veiklos apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu Lietuvoje problematiką bei siekiant išskirti teigiamus ir neigiamus individualios veiklos rūšių aspektus buvo analizuota Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo nutarimai, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo ir apygardų administracinių teismų praktika.

## 1. INDIVIDUALIOS VEIKLOS SAMPRATA LIETUVOJE

Individualizmas bei savarankiškumas dvidešimt pirmajame amžiuje yra nuolat didėjantys ir besiplečiantys požymiai asmenyse, kurie siekia realizuoti savo idėjas, tam tikras veiklas bei gauti iš to nuolatinės pajamas. Lietuvos Respublikoje asmenims, norintiems vykdyti veiklą, yra suteikiama ūkinė laisvė bei asmeninis pasirinkimas, kokią veiklos formą vykdyti. Minėtą ūkinės laisvės pasirinkimą įtvirtina ir aukščiausią teisinę galią Lietuvos Respublikoje turintis teisės aktas. Lietuvos Respublikos Konstitucijos IV skirsnio „Tautos ūkis ir darbas“ 46 straipsnio 1 dalis reglamentuoja, jog Lietuvos ūkis grindžiamas privačios nuosavybės teise, asmens ūkinės veiklos laisve ir iniciatyva (Lietuvos Respublikos Konstitucija, 1992). Ši teisė neapriboja fizinių asmenų savirealizacijos ir leidžia turėti platų veiklos vykdymo formų pasirinkimą, t. y. ar veiklą vykdyti steigiant juridinį asmenį, ar dirbti valstybės tarnyboje, ar sudarius darbo sutartį, ar plėtoti tam tikros veiklos vykdymą individualiai. Individuali veikla taip pat suteikia asmeniui pasirinkimo laisvę, kadangi turi ne vieną veiklos formą.

Visgi, nors individuali veikla vykdoma savarankiškai bei turi ne vieną vykdymo formą, tačiau ji taip pat kaip ir kitos veiklos yra apmokestinama įstatymų nustatyta tvarka. Mokesčiai laikomi vienu iš esminių kiekvienos valstybės požymių bei tradiciškai nurodomi kaip pagrindinis daugumos valstybių pajamų, viešųjų išlaidų finansavimo šaltinis (Medelienė A., Mindaugas L., 2015, p. 134). Lietuvos Respublika ne išimtis, kadangi individualios veiklos apmokestinimas taip pat yra vienas ir pagrindinių valstybės biudžeto šaltinių, kurio tvarka įtvirtinta Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme (Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčių įstatymas, 2002).

Siekiant įvertinti individualios veiklos apmokestinimą gyventojų pajamų mokesčiu Lietuvoje svarbu išsiaiškinti pačią individualios veiklos sąvoką, kuri atsiskleidžia Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme. Be kita ko, vertinant individualios veiklos apmokestinimą ne mažiau svarbu išsiaiškinti pačios individualios veiklos formų rūšis, kurių pagalba asmenys gali turėti pasirinkimą tarp veiklos vykdymo formų bei aptarti pastarųjų individualios veiklos formų apribojimus, su kuriais susiduria asmuo, siekiantis vykdyti individualią veiklą. Būtent šie aspektai bus aiškinami bei analizuojami žemiau aptariamuose skyriuose.

## 1.1. Individualios veiklos samprata

Nors individualios veiklos samprata tiesiogiai buvo įtvirtinta tik 2002 m. liepos 7 d. priimtame Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme, tačiau individualios veiklos sąvokos apraiškų formavimą galima išvelgti jau daug seniau. Svarbu pažymėti, kad prieš priimant Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčių įstatymą, Lietuvos Respublikoje galiojo 1990 m. spalio 5 d. priimtas Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas (Lietuvos Respublikos fizinių asmenų laikinasis įstatymas, 1990). Šio įstatymo IV skyriuje „Pajamų iš nustatyta tvarka įregistruotos komercinės – ūkinės veiklos apmokestinimo tvarka“ individuali veikla traktuojama kaip komercinė – ūkinė veikla. Teisės doktrinoje ūkinė komercinė veikla apibrėžiama kaip nuolatinė, savarankiška, t. y. savo rizika plėtojama, asmens veikla siekiant pelno, susijusi su daiktų pirkimu – pardavimu ar paslaugų teikimu kitiems asmenims už atlyginimą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. rugsėjo 6 d. nutartis administracinėje byloje). Vis dėl to ši sąvoka negali būti laikoma tapati dabartinei individualios veiklos sąvokai, nes yra ganėtinai netiksli ir nekonkreči.

Aiški individualios veiklos samprata buvo suformuota bei įtvirtinta tik dabartiniame galiojančiame Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme. Minėto įstatymo 2 straipsnio 7 dalyje individuali veikla apibrėžiama kaip – savarankiška veikla, kuria versdamasis gyventojas siekia gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos per tęstinį laikotarpį: 1) savarankiška bet kokio pobūdžio komercinė arba gamybinė veikla, išskyrus nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų pardavimo ir (ar) nuomos veiklą, taip pat finansinių priemonių sandorius; 2) savarankiška kūryba, mokslinė, profesinė ir kita panašaus pobūdžio savarankiška veikla; 3) savarankiška sporto veikla; 4) savarankiška atlikėjo veikla.

Plačiau nagrinėjant individualios veiklos sąvokoje išvardintas galimas individualios veiklos rūšis svarbu identifikuoti, ką konkrečiai reiškia ir apima veiklos rūšies pavadinimas. Savarankiška bet kokio pobūdžio komercinė arba gamybinė veikla, išskyrus nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų pardavimo ir (ar) nuomos veiklą reiškia, kad šiai veiklai priskiriama bet kokio pobūdžio komercinė arba gamybinė veikla, tačiau verčiantis kai kuriomis komercinėmis arba gamybinėmis veiklomis teisės aktai numato reikalavimą įsteigti juridinius asmenis, todėl gyventojai, norėdami užsiimti savarankiška komercine arba gamybine veikla, atitinkamą veiklos sritį reglamentuojančiuose teisės aktuose ir atitinkamose institucijose, kuruojančiose tą veiklos sritį, privalo pasidomėti, ar aplamai gali vykdyti tokią veiklą individualios veiklos formoje ir ar šiuo atveju nėra privaloma



steigti juridinį asmenį (Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, 2002). Tuo tarpu aiškinant savarankiškos kūrybinės veiklos apimtį, tai šią veiklą vykdančys asmenys gali būti dailininkai, kompozitoriai, poetai, režisieriai, choreografai ar kiti panašia veikla užsiimantys asmenys. Mokslininkai ir kiti mokslo darbus savarankiškai atliekantys asmenys yra priskiriami prie savarankišką mokslinę veiklą vykdančių fizinių asmenų. Vienas iš plačiausių pavyzdžių asmenų vykdančių individualią veiklą atitenka savarankiškai profesinei veiklai, kadangi šią veiklą vykdo antstoliai, advokatai ir jų padėjėjai, notarai, dizaineriai, žurnalistai, vairuotojai ir dar daug kitų sričių profesijų asmenų.

Sporto veikla – sportininko, kuris atlieka tam tikrą fizinę ar protinę veiklą, grindžiamą tam tikromis taisyklėmis ir organizuojamą tam tikra specialiai šiai veiklai nustatyta forma, rengimosi varžyboms ir dalyvavimo varžybose veikla. Tačiau pasirengimas varžyboms ir dalyvavimas jose kaip ir kitos individualios veiklos rūšys turi atitikti individualiai veiklai priskiriamus požymius, t. y. šia veikla turi būti užsiimama tęstinį laikotarpį, siekiama užsibrėžtų tikslų, tokių kaip sportiniai rezultatai, sportinio meistriškumo didinimas bei pajamų gavimas. Pažymėtina, kad sportinei veiklai negali būti priskiriami instruktoriai, sekundantai, asistentai ar masažistai, nes jų veikla neatitinka nustatytos sporto veiklos sąvokos, o yra skirta padėti pačiam sportininkui ar sportininkų komandai pasiruošti bei dalyvauti atitinkamose varžybose.

Atlikėjo veikla – atlikėjo, pavyzdžiui aktorius, muzikanto, šokėjo, dainininko ar kitaip atliekančio įvairių rūšių meno kūrinius, rengimosi viešam pasirodymui ir dalyvavimo viešame pasirodyme veikla. Svarbu pabrėžti, kad kaip ir sporto veikloje, taip ir atlikėjo veikloje reikia atskirti, kuomet asmenys gali priklausyti atlikėjo veiklą vykdančių asmenų ratui, o kuomet jų vykdoma veikla neatitinka nurodyto apibrėžimo. Atlikėjais negali būti laikomi asmenys, kurie dalyvauja kūrinio sukūrimo arba rengimosi viešam pasirodymui procese, tačiau paties sukurto kūrinio ar pasirodymo viešai neatlieka. Apibendrinant aukščiau nurodytą, šios visos veiklos Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme yra įtvirtintos kaip individualios veiklos rūšys ir yra apmokestinamos šiame įstatyme reglamentuota tvarka.

Taigi iš individualios veiklos sąvokos apibrėžimo galima teigti, kad individuali veikla yra plataus pobūdžio bei apima ne vieną rūšį skirtingų veiklų, kurias asmuo gali vykdyti pasirinktinai. Be to, vien iš paties individualios veiklos apibrėžimo pastebėtini tam tikri individualiai veiklai būdingi požymiai (savarankiškumas, tęstinumas, ekonominės naudos siekimas), be kurių vykdoma veikla negali būti pripažintina kaip individuali.

Siekiant gilesnės individualios veiklos sampratos analizės, būtina išskirti konkrečius individualiai veiklai būdingus požymius, nes jeigu neegzistotų šių požymių visuma, nebūtų galima konstatuoti, jog asmuo vykdo individualią veiklą. Kaip ir minėta aukščiau, jau pačioje Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme įtvirtintoje individualios veiklos sąvokoje atsiskleidžia tam tikri išskirtinai individualiai veiklai būdingi požymiai.

Visų pirma individuali veikla pasižymi savarankiškumu. Savarankiškumas reiškia, kad asmuo, kuris vykdo individualią veiklą yra nepriklausomas ir pats asmeniškai plėtoja savo tam tikros rūšies vykdomą veiklą. Asmuo savarankiškai sprendžia esminius klausimus, susijusius su savo vykdoma veikla, laisvai pasirenka veiklos kryptį, gauna pajamas bei patiria išlaidas. Be kita ko, šis požymis yra nuoroda, kuri padeda lengviau atskirti individualią veiklą nuo darbo teisinių santykių (Marcijonas A., Paulauskas A., 2007, p. 59). Savarankiškumo požymis atsiskleidžia, kai asmens vykdančio veiklą santykiuose su kita sandorio puse nėra būdingų darbo santykiams požymių, tokių kaip susitarimo dėl darbo apmokėjimo, darbo drausmės, darbo vietos bei funkcijų ar atostogų, asmuo savarankiškai rūpinasi veiklos vykdymui reikalingomis priemonėmis, sprendžia probleminius klausimus, bei dengia visas su veikla susijusias išlaidas. Taigi, konstatuotina, jog savarankiškumo požymis yra bene ryškiausias individualios veiklos požymis, kuris atspindi pačios veiklos vykdymo idėją, principą ir priežastį, kodėl asmenys renkasi tokią veiklos vykdymo formą. Asmenys yra nepriklausomi bei nėra įpareigoti pavaldumo santykiais su darbdaviu, patys savarankiškai priima veiklai vystyti reikalingus sprendimus ir patys prisiima atsakomybę, riziką pajamų bei išlaidų atžvilgiu.

Antrasis individualios veiklos požymis yra tęstinumas. Norint pripažinti veiklą individualia, būtina, jog veikla būtų ne trumpalaikė, o tęstinio laikotarpio, nuolatos besisikartojanti. Atsitiktiniai, keli sudaryti sandoriai siekiant gauti pajamų šiuo atveju negali būti pripažinti ir laikytini individualia veikla. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas bylose ne kartą yra pažymėjęs, jog tokios veiklos vykdymo aplinkybės kaip nevienkartinis, nuolatinis sandorių sudarymas, jų skaičius, tęstinis jų sudarymo laikotarpis (pasikartojimas) sudaro pagrindą konstatuoti tokios veiklos tęstinumo požymį (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. balandžio 22 d. nutartis administracinėje byloje). Atkreiptinas dėmesys, kad kartais susidaro tam tikras prieštaravimas pačiam tęstinumo apibūdinimui, kada šis požymis aiškinamas individualios veiklos požymių prizmėje. Pažymėtina, jog tam tikrais atvejais ir nesant tęstinumui, iš tam tikrų aplinkybių galima laikyti, kad asmuo vykdo individualią veiklą. Tokios aplinkybės gali būti naudos dydis, kokia pajamų dalis sudaro naudos dydį, sąnaudų dydis siekiant gauti pajamas.

Taigi siekiant vykdomoje veikloje identifikuoti tęstinumo požymį kiekvieną kartą veiklą reikia vertinti individualiai, atsižvelgti į vykdymo principus, tikslus bei gaunamą rezultatą.

Dar daugiau, ekonominės naudos siekimą galima išskirti kaip trečiąją individualios veiklos požymį. Dar kitaip ir tiksliau šį požymį būtų galima apibūdinti kaip versliškumas. Siekis gauti pajamų ar kitokio pobūdžio ekonominės naudos reiškia, jog asmuo savo asmenines pajamas investuoja turėdamas tikslą per minėtą tęstinį laikotarpį gauti tam tikro pelno. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas šio požymio tiesiogiai neįtvirtina, tačiau šis požymis kyla iš teismų praktikoje nagrinėjamos individualios veiklos sąvokos ir jos požymių. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra išaiškinęs, jog vienas iš gyventojų individualios veiklos požymių yra jos versliškumas arba komerciškumas. Tai reiškia, kad visa veikla nuo pat jos vykdymo pradžios turi turėti tikslą gauti pajamų ar kitos ekonominės naudos (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. spalio 8 d. nutartis administracinėje byloje). Taigi nors versliškumo požymis nėra tiesiogiai įtvirtintas Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčių įstatyme, tačiau analizuojant teismų praktiką, versliškumas pripažįstamas kaip vienas iš požymių, būdingų individualios veiklos vykdymui ir šį požymį galima prilyginti ekonominės naudos siekimo tikslui.

Pažymėtina, kad individualios veiklos sąvokos panašumų galima įžvelgti ir kituose įstatymuose bei apibrėžimuose. 2002 m. kovo 5 d. priimto Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2 straipsnio 8 dalyje yra įtvirtinta ekonominės veiklos sąvoka (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, 2002). Ekonominės veiklos sąvoka apibrėžiama kaip veikla (įskaitant gamybą, prekybą, paslaugų teikimą, žemės ūkio veiklą, žuvininkystę, kasybą, profesinę veiklą, naudojamąsi turto ir (arba) turtinių teisių turėjimu), kurią vykdant siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdant siekiama gauti pelno). Taigi ekonominės veiklos analogiškai kaip ir individualios veiklos tikslas yra pajamų gavimas. Teigti, jog ekonominės veiklos sąvoka yra visiškai tapati su Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2 straipsnio 7 dalyje įtvirtinta individualios veiklos sąvoka nėra galima, tačiau galima įžvelgti tam tikrų panašumų keliamuose tiksluose. Iš esmės teigtina, kad individualios veiklos sąvoka yra Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme naudojamos fizinio asmens vykdomos ekonominės veiklos forma (Marcijonas A., Paulauskas A., 2007, p. 50). Taigi, individualios veiklos sąvoka turi panašumų ir su kitų veiklų definicijomis, kurios įtvirtintos kituose Lietuvos Respublikos įstatymuose, tačiau teigti, jog sąvokos yra analogiškos ir absoliučiai jų sugretinti vis dėl to negalima.

Apibendrinant aukščiau išdėstyta konstatuotina išvada, jog pati individualios veiklos sąvoka yra tiesiogiai įtvirtinta Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme, tačiau siekiant gilesnės šios sąvokos analizės neatsiejamai svarbu identifikuoti požymius, kurie būdingi individualios veiklos vykdymui. Dar daugiau, negalima absoliutinti ir tik teoriškai taikyti pačių individualios veiklos požymių, o būtina kiekvieną veiklos vykdymą vertinti individualiai, nes kiekvienas konkretus atvejis turi išskirtines aplinkybes, kurios leidžia vertinti ar ši veikla gali būti pripažįstama kaip individuali veikla, ar ne ir tuo atveju taikyti tinkamą apmokestinimo būdą. Taip pat nors individuali veikla turi panašumų su kitomis veiklomis sąvokų atžvilgiu, tačiau nederėtų jų gretinti ir laikyti praktiškai analogiškoms.

## **1.2. Individualios veiklos formos**

Individualios veiklos išskirtinumas pasižymi tuo, kad asmuo apsisprendęs vykdyti veiklą individualiai nėra apribojamas tik vienu privalomu vykdymo būdu. Individuali veikla vertinant ją Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme įtvirtintomis nuostatomis turi dvi formas.

Pirmoji veiklos formos rūšis – individuali veikla pagal pažymą. Ši veiklos forma yra tapati bei atitinka Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2 straipsnio 7 dalyje įtvirtintos individualios veiklos sąvoką. Taip pat vykdant individualią veiklą pagal pažymą, kad ji būtų pripažįstama kaip individualios veiklos viena iš formų, turi egzistuoti jau minėtų požymių visuma. Šios veiklos formos specifiškumas pasižymi įregistravimo tvarkoje, pajamų apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu tvarkoje, leidžiamuose atskaitymuose, susijusiuose su individualios veiklos pajamų gavimu bei kituose būtent šiai veiklos formai būdinguose kriterijuose. Visų pirma, asmuo, kuris nori pradėti vykdyti individualią veiklą, yra įpareigotas atlikti privalomas Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme įtvirtintas mokesčio mokėtojo pareigas. Šio įstatymo 35 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad nuolatinis Lietuvos gyventojas, pradėjęs vykdyti kokios nors rūšies individualią veiklą, privalo apie tai informuoti mokesčio administratorių centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka. Privalomą įsiregistravimą, kuomet nustatyta prievolė mokėti mokesį, pas atitinkamą vietos mokesčių administratorių bei mokesčių mokėtojų registro nuostatuose nurodytų mokesčių mokėtojo registravimo duomenų pateikimą reglamentuoja ir Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Norint įsiregistruoti į mokesčių mokėtojų sąrašą,

asmenys privalo Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos prašymą dėl veiklos pagal pažymą vykdymo pateikti ne vėliau kaip veiklos vykdymo pradžios dieną, tačiau notarams, advokatams bei jų padėjėjams ir antstoliams taikomos išimtinės taisyklės, kadangi jie prašymą turi pateikti ne vėliau kaip per 5 darbo dienas nuo atitinkamos tarybos sprendimo įrašyti į tam tikrus sąrašus dienos bei kartu prie prašymo pridėti dokumentus, kurie patvirtintų kvalifikaciją nurodytai vykdyti veiklai (Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, 2013). Atkreiptinas dėmesys, kad teisės aktuose ar Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos elektroninėje erdvėje pateikiamoje informacijoje, konkretaus nurodyto sąrašo, kuriame būtų išvardinta galimos vykdyti individualios veiklos pagal pažymą nėra. Atitinkamai, individuali veikla pagal pažymą gali būti bet kokios srities veikla, kurios nedraudžia Lietuvos Respublikos įstatymai. Šiuo atveju neigiamą aspektą būtų galima išskirti tai, kad asmuo, norėdamas pradėti individualią veiklą pagal pažymą, teikiant minėtą prašymą dėl įregistravimo savarankiškai, privalo nurodyti ekonominės veiklos rūšies klasifikatoriaus kodą, kuriuos skelbia Statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, o atitinkamą kodą turi išsirinkti savarankiškai, kas retkarčiais kai kuriems asmenims gali būti sudėtinga ir galimi klaidingi pasirinkimo atvejai. Kaip ir minėta, išsamus ekonominės veiklos rūšių klasifikatoriaus kodų sąrašas pateikiamas Statistikos departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės duomenyse, tačiau šis sąrašas apima ne tik individualiai veiklai priskiriamas veiklas, bet ir juridinių asmenų, todėl itin svarbu atskirti šias veiklas ir ar jas apskritai gali vykdyti fizinis asmuo be juridinio asmens statuso (Statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, 2007). Asmenims, norintiems pradėti vykdyti individualią veiklą pagal pažymą, rekomenduotina atsakingai pasidomėti, ar būtent tokios veiklos rūšį galima vykdyti šioje formoje. Pavyzdžiui, asmuo nusprendžia vykdyti individualią veiklą pagal pažymą teikiant kitiems gyventojams vartojimo kreditus. Lietuvos Respublikos vartojimo kredito įstatymo 2 straipsnio 18 dalyje apibrėžiama vartojimo kredito davėjo sąvoka – asmuo, išskyrus fizinį asmenį, kuris verslo tikslais teikia arba įsipareigoja suteikti vartojimo kreditus (Lietuvos Respublikos vartojimo kredito įstatymas, 2010). Kadangi fiziniai asmenys negali savarankiškai neįsteigus juridinio asmens teikti kitiems gyventojams vartojimo kredito, kas tiesiogiai nurodoma Lietuvos Respublikos vartojimo kredito įstatyme, todėl tokia veikla nepriskiriama individualios veiklos pagal pažymą rūšims ir gyventojų pajamų mokestis nuo tokiu būdu gautų pajamų registruojant individualią veiklą neapmokestinamas. Taigi, asmenys, pasirinkę individualią veiklą vykdyti pagal pažymą, turi platų pasirinkimą veiklos rūšių,

tačiau prieš imantis tam tikros veiklos vykdymo svarbu išsiaiškinti ar tam tikrai veiklai nėra keliamų apribojimų bei tinkamai įregistruoti pačią individualią veiklą mokesčių administratoriaus duomenyse. Nors individualios veiklos pagal pažymą forma praktiškai analogiška bendrai individualios veiklos sąvokoje įtvirtintai reikšmei, tačiau jos apmokestinimo specifika skiriasi nuo individualios formos įsigijus verslo liudijimą apmokestinimo taisyklių. Šios apmokestinimo tvarkos bei jų skirtumai bus aptariami kitose magistrinio darbo dalyse.

Antroji veiklos vykdymo forma – individuali veikla įsigijus verslo liudijimą. Pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2 straipsnio 22 dalį, verslo liudijimas – tai išduotas dokumentas, patvirtinantis nustatyto fiksuoto dydžio pajamų mokesčio sumokėjimą verčiantis individualia veikla ir (arba) nekilnojamojo pagal prigimtį daikto nuomos veikla, jeigu šios veiklos rūšys įtrauktos į Lietuvos Respublikos Vyriausybės patvirtintą veiklos rūšių sąrašą. Taigi galima teigti, jog verslo liudijimas yra tam tikras dokumentas, kuris patvirtina atitinkamo mokesčio sumokėjimo vykdant atitinkamą veiklą faktą. Pažymėtina, kad individualios veiklos įsigijus verslo liudijimą vykdymą reglamentuoja ne tik Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. Bene svarbiausios šios veiklos formos vykdymo taisyklės ir tvarka įtvirtinta Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. lapkričio 19 d. nutarime Nr. 1797 „Dėl verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių ir veiklų, kuriomis gali būti verčiamasi turint verslo liudijimą, rūšių sąrašo“ (Lietuvos Respublikos Vyriausybė, 2002). Šiuo nutarimu įtvirtintos verslo liudijimų išdavimo asmenims norintiems vykdyti tam tikrą veiklą tvarka bei paskelbtas baigtinis veiklos rūšių sąrašas, kurias galima vykdyti įsigijus verslo liudijimą. Baigtinis sąrašas sudarytas iš 88 veiklos rūšių, tokių kaip keraminių buities ir puošybos gaminių bei dirbinių gamyba, avalynės taisymas, apgyvendinimo paslaugų teikimas, kirpyklų, kosmetikos kabinetų ir salonų, soliariumų veikla, krosnių, kaminų ir židinių valymas ir kitų veiklų. Dar daugiau, šis Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas pateikia ir ekonominės veiklos rūšies klasifikatoriaus kodus, kuriuos privaloma nurodyti, siekiant įsigyti verslo liudijimą. Minėto Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. lapkričio 19 d. nutarimo pagrindu 2002 m. lapkričio 21 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininkas priėmė įsakymą „Dėl verslo liudijimo formos ir veiklų, kuriomis gali būti verčiamasi turint verslo liudijimą, rūšių klasifikatoriaus patvirtinimo“, kuriuo patvirtino verslo liudijimo formą (Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, 2002). Kaip ir individualios veiklos pagal pažymą vykdymo atveju, taip ir įsigyjant verslo liudijimą veiklos vykdymui svarbu įsitikinti, ar tokia veikla priklauso Lietuvos

Respublikos Vyriausybės patvirtintam veiklų, kurias vykdoma įsigijus verslo liudijimą, sąrašui. Be to, patys tam tikros rūšies verslo liudijimai turi specifinių ypatybių, kurios pažymėtos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. lapkričio 19 d. nutarime Nr. 1797 „Dėl verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių ir veiklų, kuriomis gali būti verčiamasi turint verslo liudijimą, rūšių sąrašo“ (Lietuvos Respublikos Vyriausybė, 2002). Pavyzdžiui, tokios veiklos kaip miško daigynų veikla, dirbtinės bižuterijos gamyba, megztų ir nertų medžiagų gamyba, megztų ir nertų gaminių bei dirbinių gamyba ar kitos veiklos yra ypatingos tuo, kad suteikia teisę prekiauti tų veiklos rūšių gamybos prekėmis neįsigijus prekybos liudijimo. Taigi, individuali veikla įsigijus verslo liudijimą yra naudinga tuo atžvilgiu, kad tam tikros veiklos rūšis yra naudingiau ir efektyviau vykdyti renkantis būtent šią veiklos formą, kadangi nebūtinai papildomas kitų dokumentų ar leidimų įsigijimas. Analizuojant teritorijos ribojimo mastą, kuriame gali būti vykdoma veikla įsigijus verslo liudijimą, išskiriamos 3 teritorijų rūšys: 1) neribojant veiklos teritorijos; 2) visoje Lietuvos Respublikoje, išskyrus Alytaus, Kauno, Klaipėdos, Palangos, Panevėžio, Šiaulių, Vilniaus miestų savivaldybių ir Neringos savivaldybės teritorijas bei Marijampolės savivaldybės Marijampolės miesto teritoriją; 3) konkrečios savivaldybės teritorijoje (Medelienė A., Sudavičius B., 2011). Asmuo, planuojantis pradėti vykdyti individualią veiklą įsigijant verslo liudijimą turi apgalvoti, į kokią teritorijos sritį bus orientuotas jo veiklos vykdymas ir koks teritorijos dydis bus reikalingas vykdyti veiklos funkcijas, kad neperžengti teritorijos rūšies apribojimų. Atitinkamai praktiškiausias ir optimaliausias pasirinkimas būtų pirmoji teritorijos rūšis – neribojant veiklos teritorijos, kadangi asmuo šiuo atveju nebūtų ribojamas ir spraudžiamas į tam tikrus rėmus.

Apibendrinant aukščiau nurodytą galima teigti, kad individuali veikla yra lanksti ir neapribojanti asmens būtent viena jos veiklos forma. Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme egzistuoja dvi įtvirtintos individualios veiklos formos – individuali veikla pagal pažymą bei individuali veikla įsigijus verslo liudijimą. Atitinkamai, asmeniui yra suteikiama teisė rinktis, kuri veiklos forma jam palankesnė, patogesnė bei efektyvesnė. Visgi negalima užmiršti veiklos formoms taikomų reikalavimų, todėl asmuo siekiantis pradėti vykdyti tam tikrą individualios veiklos formos veiklą turi atsakingai pasidomėti, ar tokia veikla galima ir atitinka įstatymuose bei poįstatyminiuose teisės aktuose nurodytas normas ir taisykles.

### 1.3. Apribojimai, taikomi individualios veiklos formoms

Kaip jau minėta, asmuo privalo atidžiai išsiaiškinti individualios veiklos formai keliamus reikalavimus prieš pradėdamas ją vykdyti, nes tam tikrais atvejais tokios veiklos vykdymas yra negalimas arba turi tam tikrų apribojimų bei išlygų. Nepakanka pasirinkti pačią formą ir pateikti prašymą, asmuo privalo išsianalizuoti įstatymuose įtvirtintus apribojimus, išimtis ir ar apskritai pasirinktas veiklos vykdymo modelis individualios veiklos formos pavidalu yra leistinas.

Egzistuoja tokie atvejai, kuomet asmuo apskritai negali vykdyti veiklos renkantis individualią veiklos formą, o privalo steigti juridinį asmenį. Atitinkamai, asmenys, norėdami užsiimti savarankiška komercine arba gamybine veikla, tam tikrą veiklos sritį reglamentuojančiuose teisės aktuose ir atitinkamose institucijose, kurioje vykdoma tą veiklos sritį, turėtų pasidomėti, ar toks veiklos vykdymas yra galimas, be juridinio asmens įregistravimo (Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, 2002). Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos apibendrintame Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentare pateikiami apribojimų pavyzdžiai, kuomet individualios veiklos vykdymas neįsteigiant juridinio asmens nėra galimas. Vienas iš tokių pavyzdžių, kai asmuo nusprendžia užsiimti individualia komercine veikla ir prekiauti alkoholiniais gėrimais pasitelkiant individualios veiklos modelį. Tokio tikslo įgyvendinimui asmuo nutaria išanalizuoti Lietuvos Respublikos ūkio ministerijoje nurodomą alkoholinių gėrimų importo, didmeninės prekybos ir mažmeninės prekybos jais tvarką, kuri atitinkamai reikalauja privalomos licencijos. Tokia tvarka numatyta ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. gegužės 20 d. nutarimo Nr. 618 „Dėl didmeninės ir mažmeninės prekybos alkoholio produktais licencijavimo taisyklių patvirtinimo“ 7 punkte, kuris numato, kad licencijos gali būti išduodamos tik įmonėms (Lietuvos Respublikos Vyriausybė, 2004). Minėtame nutarime nėra pateikta nurodytos „įmonės“ sąvoka, tačiau šiuo atveju pastaroji įtvirtinta Lietuvos Respublikos alkoholio kontrolės įstatymo 2 straipsnio 15 dalis nurodo, jog įmonė – tai Lietuvos Respublikos įsteigtas juridinis asmuo, Lietuvos Respublikoje įstatymų nustatyta tvarka įsteigtas užsienio juridinio asmens filialas (Lietuvos Respublikos alkoholio kontrolės įstatymas, 1995). Taigi, įvertinus nurodytus teisės aktus, kurie reglamentuoja prekybos alkoholiu tvarką, išaiškėja, jog asmuo, norėdamas vykdyti tokio pobūdžio veiklą bei užsiimti alkoholinių gėrimų prekyba privalo įsteigti juridinį asmenį, nes gyventojų pajamų mokestis nuo pajamų gautų



verčiantis alkoholinių gėrimų prekyba negali būti mokamas įregistravus individualią veiklą.

Dar vienas apribojimų vykdant individualią veiklą pagal tam tikrą formą pavyzdys, kuomet asmuo, turintis darbą ir nuolatinės pajamas, nori pradėti kitiems gyventojams skolinti pinigines lėšas. Pažymėtina, kad skolinamos lėšos būtų tik gyventojų asmeninės lėšos, įkeičiant skolininko nekilnojamojo turtą, asmuo neteiktų vartojimo kreditų ir nepriimtų indėlių. Siekiant išvengti teisės aktuose įtvirtintų apribojimų, asmuo Lietuvos Banko priežiūros tarnyboje turi galimybę gauti tokią informaciją, kuri numato, jog Lietuvos Respublikos vartojimo kredito įstatymo 3 straipsnio 2 dalies 1 punkte nustatyta, jog šis įstatymas nėra taikomas kredito sutartims, kurių įvykdymas užtikrinamas nekilnojamojo turto hipoteka arba nekilnojamojo turto susijusia teise (Lietuvos Respublikos vartojimo kredito įstatymas, 2010). Taigi, teisėtai sudaryta ir tikruosius šalių ketinimus atitinkanti sutartis, užtikrinta nekilnojamojo turto įkeitimu nėra laikoma vartojimo kredito sutartimi pagal šį įstatymą. Atitinkamai, gyventojų pajamų mokestis nuo tokių pajamų gali būti mokamas vykdant tokio pobūdžio individualią veiklą, tačiau svarbu, kad tokia paskolos sutartis būtų sudaroma verslo ar profesinėms reikmėms, o pati paskola nebūtų naudojama kaip vartojimo kreditas. Norint pradėti vykdyti tokią individualią veiklą gyventojas teikdamas prašymą dėl individualios veiklos pagal pažymą išdavimo turi pasirinkti ekonominės veiklos rūšies klasifikatoriaus 64.92 kodą (Statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, 2007). Taigi, nors ir tam tikroms veikloms yra taikomos išlygos, visada svarbu išsamiai išanalizuoti teisės aktus, reglamentuojančius tų veiklų vykdymo tvarką. Tam tikrais atvejais teisės aktai numato išlygas, kurios gali būti pritaikomos, jeigu asmuo sudaro teisėtai bei tikruosius šalių ketinimus atitinkančias sutartis ir pasirenka atitinkamą ekonominės veiklos rūšies klasifikatoriaus kodą.

Svarbu pažymėti, jog nuo 2010 m. sausio 1 d. individualia veikla nebelaikoma nekilnojamojo pagal prigimtį daikto nuomos veikla. Nekilnojamojais pagal prigimtį daiktais yra laikomi žemės sklypai, įvairūs statiniai tokie kaip pastatai, priestatai, inžineriniai tinklai, keliai ir kt., įrengtos gyvenamosios patalpos ir kitą funkcinę paskirtį (ne gyvenamąją) turinčios patalpos, kurių funkcijos tiesiogiai yra susijusios su tam tikru žemės sklypu ar pastatu. Pavyzdžiui asmuo siekia gauti pajamų iš nekilnojamojo turto pardavinėjimo, 2010 metais įsigyja žemės sklypą, kurį padalija į mažesnius sklypus ir pradeda juos pardavinėti kitiems gyventojams. Pažymėtina, kad tokia asmens vykdoma veikla nebus laikoma individualia veikla ir asmens pajamos nebus apmokestinamos traktuojant, jog pajamos gaunamos iš individualios veiklos.

Visgi šiuo atveju taip pat yra tam tikrų išimčių. 2010 m. sausio 1 d. priimtas apribojimas dėl nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų pardavimo ir (ar) nuomos veiklos nebetraktavimo kaip individualios veiklos neužkerta asmenims tęsti tokios veiklos galutinai. Šiuo atveju atsiskleidžia individualios veiklos vykdymo pagal atitinkamą formą universalumas ir naudingumas. Nors Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų įstatyme įtvirtina verslo liudijimo sąvoka tiesiogiai nenumato nekilnojamojo turto pardavimo tvarkos reguliavimo, tačiau numato, jog nekilnojamo turto nuomos veikla yra galima, jeigu ji yra įtraukta į Vyriausybės patvirtintą veiklų sąrašą (Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, 2002). Lietuvos Respublikos Vyriausybė yra patvirtinusi gyvenamosios paskirties patalpų nuomos veiklą įsigijus verslo liudijimą, kuri priklauso ekonominės verslo rūšies klasifikatoriaus klasei 68.20 (Lietuvos Respublikos Vyriausybė, 2002). Gyvenamosios paskirties patalpų nuoma gali būti vykdoma gyventojų pasirinktam laikotarpiui. Be to, apgyvendinimo paslaugos gali būti teikiamos tik įsigijus atitinkamą verslo liudijimą, kuris būtų kaimo turizmo paslaugų verslo liudijimas arba nakvynės ir pusryčių paslaugų teikimo verslo liudijimas. Taigi teisės aktuose egzistuoja tam tikri apribojimai dėl individualios veiklos vykdymo pasirenkant norimą formą, svarbu išanalizuoti įtvirtintą tvarką bei taisykles. Tačiau nors ir vyrauja apribojimai kurie užkerta kelią individualios veiklos vykdymui, taip pat yra ir tam tikrų išimčių, kurios leidžia pasirenkant vieną ar kitą veiklos formą nenutraukti savo veiklos be teisės pažeidimų.

## **2. PAJAMŲ, GAUTŲ IŠ INDIVIDUALIOS VEIKLOS, GYVENTOJŲ PAJAMŲ MOKESČIU LIETUVOJE APMOKESTINIMAS**

Kadangi mokesčiai yra pagrindinis valstybės biudžeto formavimo šaltinis, svarbu išsiaiškinti pajamų, kurios gaunamos iš individualios veiklos, gyventojų pajamų mokesčiu Lietuvoje apmokestinimo tvarką. Mokesčiai kaip esminis valstybės gaunamų pajamų būdas yra susijęs ne tik su pačios valstybės, bet ir su visų krašto ūkio subjektų bei gyventojų materialiniais interesais (Marcijonas A., Sudavičius B., 2003). Tai reiškia, jog mokesčių teisiniam reguliavimui yra skiriamas ypatingas dėmesys, kad mokesčių sistema atitiktų aukščiausius valstybinius interesus.

Lietuvos Respublikos Konstitucijos 127 straipsnyje įtvirtinta, kad valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, o pastaruosius nustato Lietuvos Respublikos įstatymai (Lietuvos Respublikos Konstitucija, 1992). Be to, Lietuvos Respublikos Konstitucinis teismas yra konstatavęs, kad mokesčių santykiai yra prievoliniai teisiniai santykiai tarp valstybės ir mokesčio mokėtojo, kurie, kaip prievolė, gali būti nustatomi tik įstatymu, kaip aukščiausios galios teisės aktu (Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas). Vis tik, mokesstinės prievolės nustatymas tam, jog būtų tinkamai mokami bei surenkami mokesčiai yra nepakankamas, nes būtina sureguliuoti sumokėjimo tvarką, kuri susidėtų iš tokių elementų kaip mokesčio turinys, mokesčių administravimo organizaciniai klausimai, faktinių mokesčių mokėjimų apskaičiavimo metodika ir kt. Taigi tai suponuoja, jog mokesčių teisinis reguliavimas yra ne tik imperatyvus jų nustatymas įstatymais, bet ir šių įstatymų įgyvendinimo tvarka, kuri gali būti reguliuojama ir poįstatyminiais aktais (Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas). Atitinkamai, siekiant išsamios pajamų, gautų iš individualios veiklos, gyventojų pajamų mokesčiu Lietuvoje apmokestinimo analizės svarbu atkreipti dėmesį ne tik į įstatymus, bet ir į poįstatyminius aktus.

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 1 straipsnyje įtvirtinta, jog šis įstatymas nurodo Lietuvos Respublikoje taikomų mokesčių sąrašą, nustato pagrindinius apmokestinimo mokesčiais teisinio reglamentavimo principus, mokesčių administratoriaus bei mokesčių mokėtojo, teises ir pareigas, mokesčių apskaičiavimą ir sumokėjimą ir kitą su mokesčiais susijusį reglamentavimą (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Šio įstatymo 13 straipsnyje, kuriame yra nurodytas baigtinis Lietuvos Respublikos mokesčių sąrašas, nurodytas ir gyventojų pajamų mokestis, kuriuo yra apmokestinamos pajamos, gaunamos iš individualios veiklos. Taigi galima teigti, jog Lietuvos Respublikos mokesčių

administravimo įstatymas yra vienas iš esminių teisės aktų, kuris nustato su mokesčiais susijusias teises ir pareigas asmenims, kurie vienokiu ar kitokiu pavidalu vykdo tam tikrą veiklą, kuri yra to asmens pajamų šaltinis. Taip pat šis įstatymas traktuojamas kaip pamatas kitiems teisės aktams, reguliuojantiems apmokestinimo klausimų priėmimą (Medelienė A., Sudavičius B., 2011).

Apibendrinant nurodytą, galima teigti, jog mokesčiai ir pajamų apmokestinimas yra vienas iš esminių valstybės biudžeto elementų, kurių reguliavimą nustato bei tvirtina ne tik įstatymai, bet jų detalizacija gali būti tvirtinama ir poįstatyminiuose teisės aktuose. Be to, nors Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas yra pamatinis Lietuvos Respublikos mokesčių sistemos įstatymas, tačiau išsamiai visų detalių vienas įstatymas negali įtvirtinti. Pajamų, gautas iš individualios veiklos, apmokestinimo tvarką reguliuoja Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokestis, kurio išsamesnė analizė bus pateikiama šio magistrinio darbo dalyje.

## **2.1. Individualios veiklos formų apmokestinimo bei apskaičiavimo gyventojų pajamų mokesčiu tvarka**

### **2.1.1. Individualios veiklos pagal pažymą apmokestinimo bei apskaičiavimo gyventojų pajamų mokesčiu tvarka**

Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų įstatymas, kuris buvo priimtas 2002 m. liepos 2 d., ne kartą buvo keičiamas ir buvo leidžiamos naujos šio įstatymo redakcijos. Kartu su besikeičiančiomis šio įstatymo redakcijomis keitėsi ir pats individualios veiklos pagal pažymą apmokestinimas, jo taikymo tvarka, tarifai. Apmokestinimo tvarkos žymi kaita buvo taikoma siekiant pritaikyti patį optimaliausią apmokestinimo modelį tiek individualią veiklą vykdantiems asmenims, tiek valstybei, kurios biudžetą pildo šis mokestis, tiek apskritai tobulinti konkurencingumą bei vystyti verslo aplinką, kuri sudarytų stiprų ekonomikos pagrindą.

Visų pirma nagrinėjant individualios veiklos pagal pažymą apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu tvarką svarbu išsiaiškinti, kas yra pats mokėtojas, kuris yra apmokestinamas šiuo mokesčiu. Kaip įtvirtinta Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 3 straipsnyje, šį mokestį moka gyventojai, kurie gauna ir (arba) uždirba pajamas (Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, 2002). Svarbu pažymėti, jog apmokestinamos pajamos turi tam tikrus kriterijus ir išimtis. Gyventojų pajamų mokesčio atžvilgiu pajamos traktuojamos kaip pozityviosios pajamos,

per mokestinį laikotarpį gaunamas atlygis už atliktus darbus, suteiktas paslaugas, už perduotas ar suteiktas teises, už perduotą ar kitaip perleistą, investuotą turtą, pajamos iš individualios veiklos ar kitaip gyventojų gauta nauda pinigais ar natūra (Medelienė A., Sudavičius B., 2011). Taigi šiuo atžvilgiu apmokestinant pajamas reikia orientuotis ne į visas pajamas, o tik priskiriamas individualios veiklos vykdymo metu gautas pajamas. Pažymėtina, kad individualios veiklos pajamoms priskiriamos pajamos ir iš individualios veiklos turto. Individualios veiklos turtas – tai turtas (ar jo dalis), kurį gyventojas naudoja tik savo individualiai veiklai, išskyrus individualią veiklą, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą. Tai gali būti kilnojamieji ir nekilnojamieji daiktai, vertybiniai popieriai ir išvestinės finansinės priemonės bei kitas nematerialus turtas, tačiau su sąlyga jeigu tokio pobūdžio turtas yra naudojamas išskirtinai individualios veiklos vykdymui. Be to, jeigu individualioje veikloje naudojamas ilgalaikis turtas, tai apie jo priskyrimą turi būti pranešama mokesčių administratoriui atitinkamai nustatyta tvarka (Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, 2002). Individualiai veiklai priskirtiną turtą gali būti laikomos ir perpardavimui skirtos prekės ar kitoks trumpalaikis turtas, apie kurį mokesčių administratoriui pranešti nėra. Atitinkamai, nuolatiniai Lietuvos Respublikos gyventojai, gavę ir (arba) uždirbę pajamų, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje, kurie vykdo individualią veiklą pagal pažymą, įgyja prievolę mokėti šį mokestį šios veiklos pagrindu. Analogiška prievolė mokėti gyventojų pajamų mokestį iškyla ir nenuolatiniams Lietuvos Respublikos gyventojams, tačiau šiuo atveju pajamų šaltinis yra apribojamas tik Lietuvos Respublikos teritorija.

Vis dėl to, vyrauja tam tikros išimtys. Sumos, skirtos nakvynės, maitinimo, registravimosi dalyvauti renginyje bei kelionės išlaidoms padengti, jeigu šios išlaidos susijusios su individualia veikla bei yra kompensuojamos asmens, nesusijusios su gyventojų darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais, nėra laikomos gyventojų pajamomis. Pavyzdžiui, asmuo, užsiimantis individualia kūrybine veikla, vyksta dalyvauti į tam tikrą tarptautinį seminarą kaip kviestinis žymus kūrėjas bei neturi jokių darbinių santykių su seminaro organizatoriais. Organizatoriai apmoka asmens nakvynės bei maitinimosi išlaidas. Šiuo atveju, nors asmeniui ir nereikėjo apmokėti nakvynės ir maitinimosi išlaidų, nes jos buvo apmokėtos organizatorių ir tai būtų galima traktuoti kaip tam tikrų pajamų gavimą, tačiau šios pajamos nėra laikomos konkurse dalyvaujančių menininkų pajamų mokesčio objektu gyventojų pajamų mokesčio atžvilgiu.

Skirtingai nei senesnėse Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo redakcijose, dabartinėje yra vienas individualios veiklos pagal pažymą apmokestinimo tarifas – 15 procentų. Pakeista bei suvienodinta individualios veiklos pagal pažymą gautų pajamų apmokestinimo tvarka iš esmės vertintina teigiamai, kadangi nebeliko nelygybės tarp skirtingo pobūdžio veiklų ir skirtingai taikomų tarifų dydžių. Ši nevienodo mokesčio tarifo ir apmokestinimo problematika egzistavo iki 2018 m. 2017 m. gruodžio 7 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pakeitimu Nr. XIII-841 iki tol Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme egzistavusi sąvoka laisvoji profesija buvo pripažinta netekusi galios (Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio..., 2017). Vadovaujantis senąja redakcija, laisvoji profesija buvo traktuojama kaip profesija, kuria reikiamą kvalifikaciją turintys gyventojai verčiasi asmeniškai, atsakingai ir profesiniu atžvilgiu nepriklausomai, teikdami intelektines paslaugas klientams ir visuomenei, įskaitant teisinę (advokato, advokato padėjėjo, notaro, notaro padėjėjo, antstolio, antstolio padėjėjo, konsultanto teisės klausimais ir kitą teisinę veiklą), apskaitininko, inžinieriaus, dizainerio, gydytojo, psichologo, žurnalisto, maklerio, brokerio ir panašią veiklą. Taigi asmenys, kurių vykdoma veikla atitiko laisvosios profesijos apibūdinamas veiklas, kurios pagal pateiktą sąvoką privalėjo būti intelektualio pobūdžio, turėjo tam tikrą išskirtinumą ir apmokestinimo privilegijas, kadangi iš laisvųjų profesijų veiklos gaunamoms ar uždirbtoms pajamoms buvo taikomas ne 15 procentų, o 5 procentų gyventojų pajamų mokesčio tarifas. Toks priimtas įstatymo pakeitimas panaikino nelygybę apmokestinant individualios veiklos pajamas, nepriklausomai nuo profesinės veiklos rūšies bei užkirto kelią ginčams, kurie kildavo dėl veiklos priskyrimo ar nepriskyrimo laisvosios profesijos veiklai. Dar daugiau, šio įstatymo pakeitimo pagrindu individualios veiklos apmokestinimo teisinis reguliavimas tapo žymiai aiškesnis bei labiau atitinkantis apmokestinimui taikomiems teisiniams principams.

Pažymėtina, kad gyventojų pajamų mokesčiu yra apmokestinamos tik apmokestinamosios individualios veiklos pagal pažymą pajamos, iš kurių turi būti atimamos neapmokestinamosios pajamos ir leidžiami atskaitymai (Medelienė A., Sudavičius B., 2011). Būtent apmokestinamosios pajamos ir sudaro gyventojų pajamų mokesčio bazę. Minėtas taikomas apmokestinimo apskaičiavimas bei leidžiami atskaitymai bus nagrinėjami kituose magistrinio darbo poskyriuose.

## **2.1.2. Individualios veiklos įsigijus verslo liudijimą gyventojų pajamų mokesčiu apmokestinimo bei apskaičiavimo tvarka**

Skirtingai nuo individualios veiklos pagal pažymą vykdymo apmokestinimo, individualios veiklos įsigijus verslo liudijimą vykdymo apmokestinimas pasižymi aiškiai ir konkrečiai nustatyta fiksuotu mokesčio dydžiu. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 6 straipsnio 4 dalyje reglamentuojama apmokestinimo tvarka, t. y. kada ir koks pajamų mokestis privalo būti sumokamas įsigyjant verslo liudijimą individualios veiklos vykdymui bei nurodyta, kurioms asmenų grupėms gali būti pritaikomos tam tikros lengvatos (Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, 2002).

Vertinant teisės aktų normas pastebėtina, kad individuali veikla įsigijus verslo liudijimą yra vienintelė veiklos forma, kuria verčiantis mokesčių dydžiai yra fiksuoti ir nepriklauso nuo gaunamų pajamų dydžio. Ši veiklos forma taip pat išsiskiria tuo, kad vadovaujantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 26 straipsnio nuostata, fiksuoto dydžio pajamų mokestis sumokamas į biudžetą prieš išduodant verslo liudijimą, o verslo liudijimo išdavimo tvarką nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė. Atitinkamai, pajamų mokestis sumokamas prieš įsigyjant verslo liudijimą, o mokesčio dydis nepriklauso nuo uždirbamų pajamų dydžio. Taigi teisės aktai nenustato verslo liudijimus turintiems asmenims teisės iš veiklos pajamų atimti su veikla susijusių išlaidų. Tačiau neatsižvelgiant į tai, gyventojai turi laikytis su jų vykdomos veiklos buhalterinės apskaitos vedimu susijusių teisės aktų, tokių kaip Lietuvos Respublikos finansų ministro 2011 m. balandžio 22 d. įsakymas Nr. 1K-160 „Dėl gyventojų, įsigijusių verslo liudijimus, buhalterinės apskaitos taisyklių patvirtinimo“ (Lietuvos Respublikos finansų ministerija, 2002). Taip pat privalo laikytis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. gruodžio 31 d. įsakymu Nr. 379 patvirtintų „Prekių (paslaugų) pirkimo–pardavimo kvito formos bei šių kvitų formos pildymo taisyklių“ bei kitų teisės aktų nuostatų (Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, 2002).

Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 6 straipsnio 3 dalyje numatyta, jog už per mokestinį laikotarpį gautas pajamas, nuo kurių mokestis sumokamas įsigyjant verslo liudijimą, mokamas savivaldybių tarybų nustatytas fiksuoto dydžio pajamų mokestis. Savivaldybių tarybos turi teisę savo biudžeto sąskaita taikyti fiksuoto dydžio pajamų mokesčio už pajamas, gautas iš veiklos, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą, lengvatas. Atitinkamai, asmuo, kuris verčiasi veikla, įtraukta į veiklą, kuriomis

gali būti verčiamasi, turint verslo liudijimą, rūšių sąrašą, patvirtintą Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. lapkričio 19 d. nutarimu Nr. 1797 „Dėl verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių ir Veiklų, kuriomis gali būti verčiamasi turint verslo liudijimą, rūšių sąrašo“ jis už numatomas iš tokios veiklos gauti pajamas gali pasirinkti mokėti fiksuoto dydžio pajamų mokestį, įsigydamas verslo liudijimą (Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, 2002). Esminis individualios veiklos įsigijus verslo liudijimą skirtumas nuo veiklos pagal pažymą yra tai, jog įsigijus verslo liudijimą ir vykdant šios veiklos apmokestinimą, fiksuoto pajamų mokesčio dydžius nustato savivaldybių tarybos. Siekiant operatyvumo bei aiškumo apmokestinant individualios veiklos įsigijus verslo liudijimą pajamas, savivaldybėms rekomenduojama iki einamųjų metų lapkričio 10 dienos pateikti Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos informaciją apie kitiems metams nustatytus bei patvirtintus veiklų, kuriomis gali būti verčiamasi įsigijus verslo liudijimą, fiksuoto pajamų mokesčio dydžius. Be to, savivaldybių tarybos turi teisę pačios savo biudžeto sąskaita nustatyti galimas taikyti fiksuoto dydžio pajamų mokesčio lengvatas. Nustatytas galimų taikyti lengvatų sąrašas yra tvirtinamas savivaldybių tarybos sprendimu. Taigi kiekviena Lietuvos Respublikos savivaldybė turi teisę pasirinkti skirtingus fiksuoto dydžio apmokestinimo dydžius bei tam tikras lengvatas. Tai lemia, kad asmuo norėdamas pradėti vykdyti individualią veiklą įsigijus verslo liudijimą iš anksto žino, koks mokestis turės būti sumokamas toje savivaldybėje bei kokios galimos lengvatos. Toks teisinis reguliavimas turi ir privalumą, ir trūkumą. Asmuo, kuris vykdo individualią veiklą įsigijus verslo liudijimą turi daug didesnę apmokestinimo aiškumą, jis žino, koks būtent mokestis bus privalomas sumokėti, todėl gali tam pasirinkti jam parankiausią savivaldybę, kurioje fiksuoto mokesčio dydis būtų mažesnis veiklos vykdymui. Visgi toks reguliavimas kelia ir klausimų, kadangi egzistuoja tam tikra apmokestinimo nelygė bei pažeidžiami kai kurie apmokestinimui taikomi principai. Vienoje savivaldybėje asmuo vykdamas individualią veiklą mokėtų mažesnę mokestį, tačiau analogišką veiklą vykdamas asmuo kitoje savivaldybėje jau privalėtų sumokėti į valstybės biudžetą didesnę gyventojų pajamų mokesčio dydį, tai sudaro tam tikrą nelygę.

Be kita ko, egzistuoja tam tikri apribojimai, nes asmuo, įsigydamas verslo liudijimą, gali pasirinkti mokėti fiksuoto mokesčio dydžio pajamų mokestį nuo mokestiniu laikotarpiu iš individualios veiklos gautų ne didesnių nei 45.000,00 eurų pajamų. Kai individualiai veiklai vykdyti verslo liudijimą įsigijęs asmuo vykdo kelių rūšių individualią veiklą, tai vertinant, ar iš šių veiklų gautos pajamos neviršijo 45.000,00 eurų dydžio, pajamos sudedamos, tačiau reikia išskirti iš gyvenamosios paskirties patalpų nuomos



gautas pajamas. Fiksuoto dydžio pajamų mokestį nuo iš individualios veiklos, vykdytos įsigijus verslo liudijimą, gautų ne didesnių nei 45.000,00 eurų pajamų gali mokėti ir privalantys registruotis bei jais įsiregistruavę PVM mokesčio mokėtojai. Jei iš vykdytos individualios veiklos, įsigijus verslo liudijimą, gauta daugiau nei 45.000,00 eurų pajamų, tai 45.000,00 eurų viršijanti pajamų dalis nebegali būti apmokestinama fiksuoto dydžio pajamų mokesčiu. Pažymėtina, kad 45.000,00 eurų viršijančioji dalis apmokestinama kaip įregistruotos individualios veiklos pajamos pagal pažymą, t. y. 15 procentų dydžio pajamų mokesčiu, taikant Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 18<sup>2</sup> straipsnyje nurodytą pajamų mokesčio kreditą, kuriame nurodyta, jog Nuo individualios veiklos pajamų mokėtino pajamų mokesčio dydis nustatomas iš metinėms apmokestinamosioms pajamoms pritaikius šio įstatymo 6 straipsnio 1 dalyje nustatytą pajamų mokesčio tarifą (15 procentų) gautos sumos atėmus pajamų mokesčio kredito sumą, apskaičiuotą pagal šio straipsnio 2 ir 3 dalis. Verslo liudijimą įsigijęs gyventojas, kalendoriniais metais gavęs virš 45.000,00 eurų pajamų, tolimesniam veiklos vykdymui tokiu atveju privalo pasirinkti kitą individualios veiklos pajamų apmokestinimo formą. Pavyzdžiui, registruojant individualią veiklą pagal pažymą mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka arba steigiant juridinį asmenį. Tokiu atveju asmuo turėtų nutraukti pajamų apmokestinimą fiksuotu pajamų mokesčiu ir Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos pateikti prašymą nutraukti veiklą, vykdomą įsigijus verslo liudijimą ir fizinio asmens prašymą įregistruoti į Mokesčių mokėtojų registrą jau aukščiau aptarta tvarka. Tuo atveju, kai asmens gautos pajamos nebegali būti apmokestinamos fiksuoto dydžio pajamų mokesčiu, o asmuo toliau pagal verslo liudijimą vykdo veiklą, tai, nustačius šį faktą, vykdyta veikla prilyginama įregistruotai individualiai veiklai ir 45.000,00 eurų viršijusi gautų pajamų dalis apmokestinama kaip individualios veiklos pajamos, gautos ar uždirbtos vykdant individualią veiklą, ją įregistravus mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka ir tokiu atveju taikomas 15 procentų pajamų apmokestinimo dydis. Sumokėta fiksuoto dydžio pajamų mokesčio dalis už laikotarpį, kuriuo gyventojas gautos pajamos nebegalėjo būti apmokestinamos fiksuoto dydžio pajamų mokesčiu, gali būti proporcingai įskaitoma į gyventojas mokėtiną pajamų mokesčio sumą, apskaičiuotą nuo šiuo laikotarpiu gautų apmokestinamų kaip individualios veiklos, įregistruotos mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka, pajamų. Šiuo atveju gyventojas turi pateikti prašymą grąžinti arba įskaityti mokesčio ir / arba baudos už administracinį nusižengimą permoką / skirtumą ar nepagrįstai išieškotas sumas. Jei gyventojas, kai jo gautos pajamos nebegali būti apmokestinamos fiksuoto dydžio pajamų mokesčiu, individualią veiklą nutraukia ir

įregistruoja juridinį asmenį, tai sumokėta fiksuoto dydžio pajamų mokesčio dalis už laikotarpį, kuriuo gyventojų gautos pajamos negalėjo būti apmokestinamos fiksuoto dydžio pajamų mokesčiu, šiam gyventojui, pateikus prašymą grąžinti / įskaityti mokesčio ir / arba baudos už administracinį nusižengimą permoką / skirtumą ar nepagrįstai išieškotas sumas, yra grąžinama.

Peržvelgus fiksuoto pajamų mokesčio dydžio teisinį reglamentavimą atrodo, kad nuostatos pakankamai aiškios, tačiau iš praktikoje pasitaikančių problemų matyti, kad jos nėra taip paprastai įgyvendinamos. Analizuojant tam tikrų savivaldybių tarybų sprendimus pastebėta, kad kainos daugelyje savivaldybių skiriasi ir priklauso nuo to, kokiai veiklai įsigyjamas verslo liudijimas. Savivaldybių nustatomų kainų palyginimui, kaip pavyzdį galima išskirti verslo liudijimus tokioms veikloms kaip „Betono, gipso ir cemento gaminių bei dirbinių gamyba ir pastatymas, akmens pjaustymas, formavimas ir apdaila, įskaitant įrašų iškalimą (išpjovimą) paminkliniuose akmenyse“ bei „Apgyvendinimo paslaugų (kaimo turizmo paslaugos) teikimas“, kurių kaina kai kuriose savivaldybėse ženkliai skiriasi nuo kitų verslo liudijimų kainų, o kitose savivaldybėse pvz. Birštono nustatoma ženkliai mažesnė. Suprantama, kad savivaldybės turi diskrecijos teisę nustatyti kainas atsižvelgdamos į ekonominę socialinę padėtį bei į tam tikrų verslo grupių skatinimą savivaldybėje, tačiau pastebėtina tai, kad esant tokiai situacijai, kai tas pats verslo liudijimas vienoje savivaldybėje kainuoja ženkliai daugiau nei kitoje, galima situacija, kad tokią veiklą ketinantis vykdyti asmuo gali mėginti įsigyti verslo liudijimą toje savivaldybėje, kurioje kaina mažesnė. Manytina, kad tokiu sprendimu pažeidžiamos principinės verslo liudijimo nuostatos, kad neturi būti iškraipomos konkurencinės sąlygos, nes tokias paslaugas teikiančios įmonės ar individualią veiklą pagal pažymą vykdančios asmenys sumoka didesnius mokesčius. Taip pat pastebėta, kad Utenos raj. savivaldybės sprendimuose nustatoma kaina verslo liudijimui „Periodinių spaudos leidinių platinimas“, nors tokia veiklos rūšis panaikinta jau nuo 2012 m. gegužės 1 d.

Kitas, analizuojant savivaldybių sprendimus, pastebėtas dalykas, kad savivaldybės, nustatydamos tam tikroms asmenų grupėms lengvatas, įrašo prieštaraujančias nuostatas. Įstatyme nėra nurodyta, kad gyventojams, patenkantiems į asmenų grupę, kuriems gali būti taikoma lengvata, ši lengvata priklauso nuo laikotarpio, kuriam išsiimamas verslo liudijimas. Atsižvelgiant į tai, manytina, kad lengvata turi būti taikoma arba netaikoma ir ji neturi būti siejama su laikotarpiu, kuriam išsiimamas verslo liudijimas. Itin daug savivaldybių nustato apribojimus lengvatoms už verslo liudijimus, kai į verslo liudijimą įrašomas šeimos narys. Tam tikrais atvejais neaišku, kokiomis teisės aktų nuostatomis vadovaudamosi savivaldybių tarybos nustato lengvatas fiksuotam pajamų mokesčio

dydžiui, nes nėra nustatyta, kad gyventojui, patenkančiam į atitinkamą grupę asmenų, lengvatos gali būti taikomos skirtingai. Šioje vietoje taip pat pažeidžiamos principinės mokesčių teisės reglamentavimo nuostatos, kad poįstatyminiai aktai neturi prieštarauti įstatymams. Teisės aktuose, reglamentuojančiuose individualią veiklą įsigijus verslo liudijimą vykdomą bei pajamų apmokestinimą, taip pat yra nustatyti atvejai, kada gyventojui gali būti perskaičiuojamas už verslo liudijimą sumokėtas fiksuoto dydžio pajamų mokestis, aptarti atvejai, kada gali būti nutraukiama su verslo liudijimu vykdoma veikla. Fiksuoto dydžio pajamų mokestis gražinamas arba įskaitomas, kai asmuo tampa PVM mokėtoju ir praranda teisę verstis veikla su verslo liudijimu arba, kai nuomodamas gyvenamosios paskirties patalpas per paskutinius 12 mėn. viršija ribą, nuo kurios privaloma mokėti PVM. Tokiu atveju gyventojas VMI turi pateikti prašymą. Tokiu atveju teisės aktuose bei išaiškinimuose nėra numatyta, kad metams pasibaigus, už verslo liudijimą sumokėtos įmokos gražinamos. Suprantama, kad tuo atveju, kai paslaugos teikiamos ir juridiniams asmenims ir gyventojams, fiksuoto dydžio pajamų mokestis negali būti gražinamas. Analizuojant teisės aktus, taip pat pastebėta, kad mokesčių administratoriaus nuomone, gyventojų, įsigijusių atitinkamos rūšies prekybos, gamybos ar paslaugų verslo liudijimą verstis veikla neribojant veiklos teritorijos, gautos pajamos už Lietuvos Respublikos teritorijos, laikomos pajamomis, uždirbtomis verčiantis veikla įsigijus verslo liudijimą. Tai reiškia, kad gyventojas, įsigijęs verslo liudijimą neribojant veiklos teritorijos, parduoti prekes ir / ar teikti paslaugas gali ir kitose šalyse (jeigu tai numato tos šalies įstatymai). Pastebėtina tai, kad nei teisės aktuose, nei VMI išaiškinimuose nėra aptarta situacija, kada ir koku būdu naikinamas dvigubas pajamų apmokestinimas t. y. gražinamas fiksuoto dydžio pajamų mokestis, kai dirbant užsienyje su verslo liudijimu, už kurį iš anksto yra sumokėtas fiksuoto dydžio pajamų mokestis, pajamos apmokestinamos kitoje šalyje. Taip pat neaišku, kaip tokiu atveju turėtų būti atskiriama, kuri fiksuoto pajamų mokesčio dalis turėtų būti gražinama, kai dirbant su tuo pačiu verslo liudijimu pajamos gaunamos tiek Lietuvoje, tiek kitoje šalyje. Juk verslo liudijimų institutas yra išimtinis Lietuvos mokesčių teisėje, kai mokestis mokamas už verslo liudijimą nepriklauso nuo uždirbamų pajamų, o individuali veikla įsigijus verslo liudijimą nėra reglamentuota nei vienoje dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje, kurias yra pasirašiusi Lietuvos Respublika. Siūlytina, įvertinus verslo liudijimų specifiką, nustatyti sąlygas, kurioms esant naikinamas (arba ne) dvigubas pajamų apmokestinimas. Pastebėtina ir tai, kad neatsižvelgiant į tai, kad verslo liudijimams taikoma pakankamai liberali apmokestinimo sistema, valstybė šią verslo formą skatina bei įvairiomis subsidijomis remia, vadovaujantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio

įstatymo 16 straipsnio nuostatomis apskaičiuojant gyventojų apmokestinamas pajamas „iš pajamų šio įstatymo nustatyta tvarka atimama: [...] pajamos, apmokestintos įsigijus verslo liudijimą [...]“. Tai reiškia, kad gyventojai, vykdydami veiklą su verslo liudijimu, savo pajamoms negali prisitaikyti neapmokestinamojo pajamų dydžio, papildomo neapmokestinamojo pajamų dydžio už vaikus, taip pat negali pasinaudoti teise pasinaudoti Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 21 straipsnyje numatytais lengvatomis (susigražinti dalį sumos už sumokėtas įmokas už studijas, gyvybės draudimo įmokas ir pan.).

Apibendrinant nurodytą, daroma išvada jog individualios veiklos įsigijus verslo liudijimą apmokestinimas tam tikrais atvejais asmeniui yra palankesnis, o kartais ir apriboja asmenį. Viena vertus, asmuo iš anksto žino, kokią sumą jis privalo sumokėti, tačiau tai nepriklauso nuo jo gaunamų pajamų dydžio, kadangi pats apmokestinimas gyventojų pajamų mokesčiu jau gali būti nuostolingas. Taip pat savivaldybių tarybų sprendimuose taikomų skirtingų fiksuoto mokesčio dydžio kelia tam tikrą nelygybę.

## **2.2. Individualios veiklos apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu Lietuvoje leidžiami atskaitymai**

Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 18 straipsnis reglamentuoja leidžiamus atskaitymus, susijusius su individualios veiklos pajamų gavimu ar uždirbimu. Nuolatinio Lietuvos gyventojų, kuris verčiasi individualia veikla, leidžiamais atskaitymais laikomos su per mokestinį laikotarpį faktiškai gautomis arba uždirbtomis individualios veiklos pajamomis susijusios nuolatinio Lietuvos gyventojų patirtos įprastinės šiai veiklai išlaidos, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. Nenuolatinio Lietuvos gyventojų, kuris verčiasi individualia veikla per nuolatinę bazę, leidžiamais atskaitymais laikomos su per mokestinį laikotarpį faktiškai gautomis arba uždirbtomis individualios veiklos pajamomis susijusios nenuolatinio Lietuvos gyventojų patirtos įprastinės šiai veiklai išlaidos, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. Nuolatinis Lietuvos gyventojas, vykdydamas individualią veiklą, gavęs arba uždirbęs pajamų iš šios veiklos, gali jas sumažinti leidžiamais atskaitymais, t. y. patirtomis išlaidomis, kurios yra susiję su tų pajamų gavimu arba uždirbimu. Leidžiamais atskaitymais gali būti perparduodamų prekių, medžiagų, žaliavų, detalių ir kt. įsigijimo išlaidos, veikloje naudojamo turto nuomos, reklamos, palūkanų, įrankių įsigijimo, samdomų darbuotojų darbo užmokesčio išlaidos, socialinio draudimo įmokos, sveikatos draudimo įmokos, privalomos rinkliavos, mokesčiai ir kitos išlaidos, susijusios su

individualios veiklos pajamomis. Tai reiškia, kad leidžiamais atskaitymams priskiriamos visos su individualios veiklos pajamomis susijusios patirtos įprastinės tai veiklai išlaidos, kurių atskaitymas iš pajamų nėra ribojamas arba draudžiamas pagal šio straipsnio nuostatas, ar kurių atskaitymui Nuolatinio Lietuvos gyventojų su individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu susijusių išlaidų priskyrimo leidžiamais atskaitymams bei jų apskaičiavimo tvarkos apraše, patvirtintame Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 25 d. įsakymu Nr. 303 nenustatyta kitokių specialių taisyklių (Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, 2002). Pažymėtina, kad komentuojamoje dalyje nustatyta individualios veiklos išlaidų atskaitymo iš pajamų tvarka nuo 2010 m. taikoma tik jeigu gyventojas nesinaudoja šio straipsnio 12 dalyje numatyta galimybe atskaityti iš pajamų preziumuojamų išlaidų sumos. Atkreipiame dėmesį, kad gyventojas, vykdamas kelias skirtingų rūšių individualias veiklas, gavęs arba uždirbęs pajamų iš šių veiklų, leidžiamais atskaitymais gali sumažinti pajamas faktiškai patirtomis išlaidomis arba pripažinti sumą, lygią 30 proc. gautų (uždirbtų) individualios veiklos pajamų, t. y. gyventojas pasirenka leidžiamais atskaitymais laikyti sumą lygią 30 procentų gautų (uždirbtų) individualios veiklos pajamų arba leidžiamais atskaitymais laikyti faktiškai patirtas išlaidas (pasirenkamas vienas leidžiamų atskaitymų priskyrimo būdas). Pavyzdžiui, gyventojas teikia transporto priemonių remonto ir apgyvendinimo paslaugas. Gyventojas pasirenka leidžiamais atskaitymais laikyti sumą lygią 30 procentų gautų (uždirbtų) individualios veiklos pajamų. Šis leidžiamų atskaitymų būdas taikomas abejoms individualioms veikloms rūšims, t. y. gyventojas negali pasirinkti leidžiamais atskaitymais laikyti ir faktiškai patirtas, vienos iš šių veiklų, išlaidas. Minėtame apraše detalizuota leidžiamų atskaitymų sąvoka, pagal kurią, gyventojas, kuris verčiasi individualia veikla, leidžiamais atskaitymais laikomos su per mokestinį laikotarpį faktiškai gautomis, kai individualios veiklos pajamas gyventojas pripažįsta pinigų principu, arba uždirbtomis, jei gyventojas pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 8 straipsnio 5 dalį pajamas pripažįsta pagal kaupimo apskaitos principą individualios veiklos pajamomis susijusios gyventojas padarytos įprastinės šiai veiklai išlaidos (išlaidų dalis, tenkanti per mokestinį laikotarpį gautoms (uždirbtoms) pajamoms), jeigu minėtame apraše nenustatyta kitaip. Jeigu su einamuoju mokestiniu laikotarpiu gautomis (uždirbtomis) pajamomis susijusios išlaidos, patirtos prieš tai buvusiu mokestiniu laikotarpiu, buvo panaudotos ne prekybos veikloje, kur galima nustatyti konkrečių parduotų prekių įsigijimo kainą, o gamybos veikloje, tai gyventojas einamojo mokestinio laikotarpio parduotų pagamintų produktų įsigijimo kainą, gali apskaičiuoti pagal faktiškai patirtas ir dokumentais

pagrįstas išlaidas bei laisvos formos aktu įforminti pats, atsižvelgdamas į tai, kiek tos patirtos išlaidos yra susijusios su einamuoju mokestiniu laikotarpiu gautomis (uždirbtomis) pajamomis. Leidžiamų atskaitymų, susijusių su nenuolatinio Lietuvos gyventojų per nuolatinę bazę vykdomos individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu, pripažinimo ir jų apskaičiavimo tvarką nustato Nenuolatinio Lietuvos gyventojų su individualios veiklos per nuolatinę bazę pajamų gavimu arba uždirbimu susijusių išlaidų priskyrimo leidžiamais atskaitymams bei jų apskaičiavimo tvarkos aprašas, patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 25 d. įsakymu Nr. 304 (Lietuvos Respublikos finansų ministerija, 2002). Nenuolatinio Lietuvos gyventojų, kuris verčiasi individualia veikla per nuolatinę bazę, leidžiamais atskaitymais laikomi leidžiami atskaitymai, nustatyti nuolatiniam Lietuvos gyventojui, kuris verčiasi individualia veikla, jeigu nenustato ko kita. Šie leidžiami atskaitymai apskaičiuojami ir atskaitomi iš per mokestinį laikotarpį faktiškai gautų arba uždirbtų per nuolatinę bazę vykdomos individualios veiklos pajamų ta pačia tvarka kaip ir nuolatinio Lietuvos gyventojų, kuris verčiasi individualia veikla. Gyventojas gali ilgalaikio turto įsigijimo išlaidas priskirti leidžiamais atskaitymams. Ilgalaikiu turtu laikomas toks gyventojui nuosavybės teise priklausantis arba gautas pagal pirkimo – pardavimo ar finansinės nuomos (lizingo) sutartį, kurioje numatytas nuosavybės teisės perėjimas, turtas ar jo dalis (toliau – turtas), kuris naudojamas gyventojų individualios veiklos pajamoms uždirbti (ekonominei naudai gauti) ilgiau kaip vienus metus ir kurio įsigijimo kaina yra ne mažesnė už gyventojų nusistatytą ir deklaruotą mokesčio administratoriui centrinio mokesčių administratoriaus nustatytą tvarka kainą.

### **3. INDIVIDUALIOS VEIKLOS APMOKESTINIMO GYVENTOJŲ PAJAMŲ MOKESČIU LIETUVOJE PROBLEMATIKA IR VERTINIMAS**

#### **3.1. Individualios veiklos pajamų pripažinimo apmokestinant gyventojų pajamų mokesčiu probleminiai aspektai**

Kaip ir minėta aukščiau, vienas iš probleminių aspektų taikant apmokestinimą bei pajamų pripažinimą vykdant individualią veiklą yra veikla susijusi su nekilnojamuoju turtu. Esminių individualios veiklos apmokestinimo pakeitimų buvo priimtas, kuomet buvo priimta Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio 2010 m. spalio 23 d. įstatymo Nr. XI-1152 redakcija, kuri įsigaliojo nuo 2010 m. gruodžio 11 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatos reglamentuojančios individualios veiklos apmokestinimą, buvo taikomos apskaičiuojant ir deklaruojant 2010 metų ir vėlesnių metų mokesčių laikotarpių pajamas. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme buvo papildytas individualios veiklos apibrėžimas, kuris teigė, jog savarankiška bet kokio pobūdžio komercinė arba gamybinė veikla, išskyrus nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų pardavimo ir (ar) nuomos veiklą (Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, 2002). Taigi, įstatymo leidėjas nusprendė išskirti iš individualios veiklos apmokestinimo nekilnojamų daiktų pagal prigimtį pardavimo ir (ar) nuomos veiklą. Aiškinantis šią nuostatą, būtina analizuoti Lietuvos Respublikos civilinio kodekso ketvirtosios knygos 1 dalį, kurioje nustatyta ir apibrėžta nekilnojamo daikto sąvoka. Pagal Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 4 knygos 2 straipsnio 2 dalį: nekilnojamieji daiktai pagal prigimtį yra žemės sklypas ir su juo susiję daiktai, kurie negali būti perkelti iš vienos vietos į kitą nepakeitus jų paskirties ir iš esmės nesumažinus jų vertės. Todėl būtina atskirti nekilnojamus daiktus pagal prigimtį, nuo pagal prigimtį kilnojamųjų daiktų, kuriuos nekilnojamais pripažįsta įstatymai (Pakalniškis V., 2010). Nekilnojamaisiais pagal prigimtį daiktais yra laikomi žemės sklypai, įvairūs statiniai (taip pat nebaigti statyti) – tai pastatai, priestatai, tiesiniai (inžinieriniai tinklai, keliai ir pan.) ir visa tai, kas statoma (montuojama, tiesiama) ar jau yra pastatyta (sumontuota, nutiesta) naudojant statybines medžiagas, statybos gaminius, statybos dirbinius ir yra tvirtai sujungti su žeme, gyvenamajame ar negyvenamajame pastate esantys butai ar įrengtos gyvenamosios patalpos ir kitą funkcinę (ne gyvenamąją) paskirtį turinčios patalpos, įvairūs inžinieriniai įrenginiai, kurių funkcijos susijusios su žemės sklypu ar pastatu ir pan. (Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, 2002). Mokesčių tikslais nekilnojamais daiktais

pripažįstami tik pagal prigimtį, todėl pavyzdžiui, orlaiviams arba laivams, kuriuos įstatymai pripažįsta nekilnojamais daiktais, toks apmokestinimo režimas netaikomas. Tad mokesčių teisės prasme nekilnojamų daiktų apibrėžimas vartojamas siauriau, nei traukiant į nekilnojamų daiktų apibrėžimą daiktų, kurie yra kilnojami, tačiau įstatymai juos pripažįsta nekilnojamais. Taigi, įstatymo leidėjas nusprendė eliminuoti nekilnojamų daiktų pagal prigimtį sandorius iš individualiosios veiklos. Tokį sprendimą lėmė tai, jog kilo mokesčių ginčų administraciniuose teismuose ir Mokesčių ginčų komisijoje prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės dėl asmenų veiklos kvalifikavimo mokesčių tikslais kaip individualios veiklos. Iki minėto įstatymo pakeitimo Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas nagrinėjo nemažai bylų, kuriose Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos sprendimais asmenų prekyba nekilnojamaisiais daiktais buvo pripažįstama individualia veikla. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas konstatavo, jog: „nagrinėjamu atveju neturi esminės reikšmės tai, kokiam tikslui pareiškėjas įsigijo 2004 metais parduotus žemės sklypus. Nors pareiškėjas jokiais faktiniais duomenimis nepagrindė savo aiškinimo, jog šiuos žemės sklypus jis įsigijo asmeninėms reikmėms, tačiau, kita vertus, veiklą, susijusią su nekilnojamojo turto objektų pardavimu, galima pradėti vykdyti ir su tokiu turtu, kurį įsigyjant asmuo dar neturėjo konkretaus tikslo jo naudoti būtent šio pobūdžio komercinėje veikloje, t. y. prekyboje žemės sklypais ar jų dalimis. Atsižvelgdamas į besikeičiančią ekonominę situaciją, asmenines ar kitas aplinkybes, sprendimą dėl tokios individualios veiklos su šiuo turtu vykdymo asmuo gali priimti ir vėliau, praėjus net ir keleriems metams po nekilnojamojo turto įsigijimo (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. spalio 15 d. nutartis administracinėje byloje). Taigi, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo vertinimu subjektyvus mokesčio mokėtojo vertinimas neturi reikšmės, mokesčio mokėtojo tikslas, kodėl siekė įsigyti, o vėliau parduoti nekilnojamą turtą taip pat. Nebuvo būtinas išankstinis subjektyvus nusistatymas, jog asmuo sieks ekonominės naudos. Taip pat Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo vertinimu nebuvo svarbu laikotarpis tarp sandorių sudarymo, tokia argumentacija leido daryti išvadą, jog vertinant nekilnojamų daiktų sandorius ir pripažįstant pajamas individualios veiklos pajamomis buvo svarbūs konkretūs argumentai, kurios pateikė bylos šalys. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas administracinėje byloje nustatė, jog: „pardavimo pajamos vietos mokesčių administratoriaus ir mokesčių ginčą nagrinėjusių institucijų nepagrįstai buvo įvertintos kaip individualios veiklos pajamos. Pareiškėjas pateikė pakankamus įrodymus, kad šios pajamos neturi būtino versliškumo (komerciškumo) požymio. Todėl konstatuotina, kad šioje dalyje dėl netinkamo įrodymų įvertinimo mokesčių ginčas buvo išnagrinėtas



neteisingai“ (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. birželio 16 d. nutartis administracinėje byloje). Be to Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas administracinėje byloje nagrinėjo situaciją, kai pareiškėjas iškėlė klausimą, jog: „individualios veiklos pajamoms nepriskiriamos pajamos, gautos už nekilnojamojo pagal prigimtį daikto nuomą, pardavimą ar kitokį perleidimą nuosavybėn. Pareiškėjo vertinimu, šis įstatymas „dekriminalizuoja“ nekilnojamojo turto pardavimą, neįregistravus individualios veiklos, todėl vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 142 straipsnio 1 dalimi, yra pagrindas panaikinti visas mokesčių administratoriaus paskirtas baudas“ (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. balandžio 16 d. nutartis administracinėje byloje). Tačiau Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, išanalizavęs pareiškėjo argumentus, juos atmetė ir paaiškino, jog: „iš šios teisės normos seka, kad viena iš imperatyvių Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 142 straipsnio 1 dalies taikymo sąlygų yra teisės akto, kuriuo sumažinamos ar panaikinamos baudos, priėmimas. Nagrinėjamu atveju pareiškėjo nurodomas Pakeitimo ir papildymo įstatymas pakeitė individualios veiklos sampratą, kuri taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2010 m. ir vėlesnių metų mokestinių laikotarpių pajamas. Teisėjų kolegija akcentavo, kad Pakeitimo ir papildymo įstatymas nepanaikino ir (ar) nesumažino mokesčių mokėtojui taikomų baudų. Todėl pareiškėjo išdėstyti argumentai dėl baudų panaikinimo nagrinėjamu atveju atmestini“ (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. balandžio 16 d. nutartis administracinėje byloje). Taigi, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo vertinimu mokesčių administratorius neteisingai traktavo mokesčių mokėtojų pajamas iš nekilnojamo turto veiklos, nes veikla neatitiko vieno iš individualios veiklos požymio ekonominės naudos siekimo (versliškumo).

Kitoje administracinėje byloje Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas pažymėjo: „pirmosios instancijos teismo nurodyta laiko faktoriaus aplinkybė, kad turtas buvo įsigytas 1998 m. ir parduotas tik 2005 m., kaip savarankiškas pagrindas negali suponuoti iš žemės sklypų, gautų pardavimo pajamų eliminavimo iš individualios veiklos gautų bendrų pajamų pašalinimo bei jų apmokestinimo“ (Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. balandžio 8 d. nutartis administracinėje byloje). Taigi, teisėjų kolegija pripažino, jog ilgas laikotarpis tarp turto įsigijimo ir pardavimo nėra pagrindas pripažinti, jog asmens veikla savaime nėra individuali veikla. Iš pateikto Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išaiškinimo galima daryti išvadą, jog teismai nevienareikšmiškai vertino Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos patikrinimo aktuose nurodytas pajamas, gautas iš veiklos su nekilnojamu turto,

pripažįstant jas individualios veiklos pajamomis. Tad kiekvienu individualiu atveju turėjo būti nustatyti visi individualios veiklos požymiai, jog būtų galima pripažinti pajamas iš nekilnojamo turto veiklos individualios veiklos pajamomis. Toks eliminavimas buvo paaiškintas ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo projekto aiškinamajame rašte, kuriame buvo nurodyta: „kartu šiuo metu Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme esantis individualios veiklos apibrėžimas sandorių, susijusių su nekilnojamuoju turtu, atvejais kelia praktinių problemų atribojant pajamas iš individualios veiklos ir pajamas iš atsitiktinių sandorių (asmeninio turto pardavimo ar nuomos), o atsižvelgiant į tai, kad ilgiau kaip trejus metus išlaikyto ne individualios veiklos nekilnojamojo turto pardavimo pajamoms taikoma ir pajamų mokesčio lengvata, kyla daug mokesčių ginčų, o tai didina administravimo kaštus ir mažina efektyvumą“ (Lietuvos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo..., 2010).

Taigi, įstatymo leidėjo pagrindinis argumentas dėl pajamų iš nekilnojamų daiktų pagal prigimtį pardavimo ar nuomos, nepriskyrimo individualios veiklos pajamoms, buvo tai, jog nustatymas tokios individualios veiklos reikalauja daug mokesčių administratoriaus resursų, taip pat sunku nustatyti, ar vykdoma veikla laikoma individuali veikla. Tokia pozicija kritikuotina, nes asmenims yra apribojama teisė vykdyti nekilnojamų daiktų pagal prigimtį pardavimo arba nuomos individualią veiklą ir taikyti individualios veiklos apmokestinimo tvarką. Be to, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 6 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad ne individualios veiklos turto pardavimo pajamos, jei jos pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17 straipsnio 1 dalies 28, 53 ir 54 punktų nuostatas nepriskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms, apmokestinamos taikant 15 procentų pajamų mokesčio tarifą. O apskaičiuojant apmokestinamąsias turto pardavimo pajamas, iš gautų turto pardavimo pajamų Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nustatyta tvarka gali būti atimta turto įsigijimo kaina bei su šio turto pardavimu arba kitokiu perleidimu nuosavybėn susiję teisės aktuose nustatyti privalomi mokėjimai, pagrįsti juridinę galią turinčiais dokumentais. Kadangi pajamos iš nekilnojamų daiktų pardavimo ir (ar) nuomos nepriskiriamos individualiai veiklai, negalima taikyti leidžiamų atskaitymų. Leidžiami atskaitymai nurodyti Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 18 straipsnyje. Gyventojas, kuris verčiasi individualia veikla, leidžiamais atskaitymais laikomos individualios veiklos pajamoms gauti patirtos išlaidos. Tačiau leidžiamų atskaitymų suma negali viršyti per tą mokesčių laikotarpį gautų individualios veiklos pajamų (Medelienė A., Sudavičius B., 2011). Taigi, asmenims, iki 2010 m. mokesčio laikotarpio vykdžiusiems individualią veiklą ir gavusiems pajamų iš

nekilnojamų daiktų pardavimo ir (ar) nuomos, buvo galima naudotis įstatymo suteikta teise į leidžiamus atskaitymus ir taip mažinti savo apmokestinamąsias pajamas. Nuo 2010 m. mokestinio laikotarpio tokia teisė įstatymo leidėjo valia buvo panaikinta. Apmokestinant pajamas iš nekilnojamo turto veiklos, apmokestinamas skirtumas tarp pardavimo pajamų ir įsigijimo išlaidų, pritaikant 15 procentų mokesčio tarifą. Prieš įstatymo pakeitimą asmenims, kurie vykdė veiklą ir gavo pajamų iš nekilnojamų daiktų pardavimo ir (ar) nuomos veiklos, buvo taikomas lengvatinis 5 procentų mokesčio tarifas. Taip pat pabrėžtina, jog asmenims, kurie gavo pajamų, iš nekilnojamų daiktų prekybos arba nuomos sandorių reikėjo mokėti privalomo valstybinio socialinio draudimo ir privalomo sveikatos draudimo įmokas. Taigi, minėtas įstatymo pakeitimas nustatė kitokią pajamų iš nekilnojamų daiktų pardavimo ir (arba) nuomos apmokestinimą, todėl svarstyti kaip asmenims, kurie vykdė tokią veiklą pasikeitė efektyvioji mokestinė našta. Vienas iš galimų variantų, jog nebelikus leidžiamų atskaitymų mokestinė našta padidėjo, tačiau, kitu atveju neliko privalomų įmokų į valstybinį socialinį draudimą ir privalomo sveikatos draudimo įmokų, kas mažina mokestinę našta. Galima daryti išvadą, jog reikia analizuoti kiekvieną atskirą asmens atvejį ir nustatyti, kaip keitėsi asmens mokestinė našta priėmus minėtą įstatymo naują redakciją. Be to, vertinant Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pakeitimus reikia atsižvelgti ir įstatymo įsigaliojimo datą. Pirmiausia reikia analizuoti, ar toks įstatymo taikymas atitinka teisės teorijoje apibrėžtą *lex retro non agit* principą. L. Baublys šį principą apibrėžia taip: „teisės aktų galia yra nukreipta į ateitį, įstatymų ir kitų teisės aktų galiojimas atgal neleidžiamas, nebent teisės aktu būtų sušvelninama teisinių santykių subjekto padėtis ir kartu nebūtų pakenkiama kitiems teisinių santykių subjektams“ (Baublys L., 2012). Toks įstatymo taikymas, taip pat neatitinka Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 3 straipsnio 3 dalies, kuri nustato, jog: Lietuvos Respublikos Seimas turi užtikrinti, kad Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymai, nustatantys naują mokestį, naują mokesčio tarifą, mokesčio lengvatą, sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus arba iš esmės pakeičiantys apmokestinimo tam tikru mokesčiu tvarką ar apmokestinimo teisinio reglamentavimo bei taikymo principus, įsigaliojūt ne anksčiau kaip po šešių mėnesių nuo jų paskelbimo dienos (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Dar daugiau, Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas yra pažymėjęs, jog: „teisinis reguliavimas turi būti santykinai stabilus, kad teisinių santykių subjektai galėtų savo elgesį orientuoti pagal teisės reikalavimus“ (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2012 m. liepos 3 d. nutarimas). Taigi, tiek bendrieji teisės principai, tiek Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas ir Lietuvos Respublikos Konstitucinio

Teismo doktrina draudžia įstatymo galiojimą atgal, taip pat draudžia bloginti asmenų padėtį. Galima svarstyti, jog pagal įstatymo pakeitimus nustatytas mokestinis režimas nekilnojamų daiktų pagal prigimtį pardavimo ir (ar) nuomos veiklos pajamoms, sunkino mokesčių mokėtojų padėtį ir nesuteikė laiko mokesčių mokėtojams pasiruošti įstatymo įgyvendinimui. Taip pat tikėtina, jog retroaktyvaus (atgal galiojančio) įstatymo priėmimas galėjo neigiamai atsiliesti asmenų teisėms (Medelienė A., Lukas M., 2015). Tačiau Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio papildymo ir pakeitimo įstatymas, kuris nustatė nekilnojamų daiktų pardavimo arba nuomos pajamų apmokestinimo įsigaliojimo atitiktis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymui ir Lietuvos Respublikos Konstitucijai nebuvo nagrinėtas Lietuvos Respublikos Konstituciniam Teisme (Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio..., 2010). Atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad vertinant individualios veiklos apmokestinimą gyventojų pajamų mokesčiu, sistemiškai reikia vertinti pajamų apmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu. Tiek Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme, tiek Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatyme nekilnojamo daikto sąvokos apibrėžimai yra vienodi (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, 2002). Tačiau vertinant nekilnojamų daiktų pardavimą ir nuomą pridėtinės vertės mokesčio aspektu būtina atsižvelgti, kada nekilnojamas turtas tampa pridėtinės vertės mokesčio objektu, kai: 1) tiekiamas (parduodamas ar kitaip nuosavybės teise perleidžiamas) šalies teritorijoje esantis turtas ir 2) jį tiekia apmokestinamasis asmuo vykdydamas savo ekonominę veiklą. Taigi, aiškinantis nekilnojamų daiktų apmokestinimą, svarbu nustatyti, kas pridėtinės vertės mokesčio prasme laikoma tiekimu ir apmokestinamuoju asmeniu. Apmokestinamuoju asmeniu yra laikomas fizinis, tiek juridinis asmuo. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatyme ekonominė veikla apibrėžta kaip bet kokio pobūdžio veikla, kurią vykdant siekiama gauti pajamų, išskyrus darbo veiklą ir valstybės ir savivaldybių veiklą. Fiziniam asmeniui, pardavusiam žemę ar kitą nekilnojamąjį turtą, prievolė skaičiuoti pridėtinės vertės mokestį už jam nuosavybės teise priklausančio turto tiekimą atsiranda tokiu atveju, kai yra įvykdytos visos Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatyme nustatytos sąlygos. Visų pirma, tiekiamas turtas yra šalies teritorijoje. Šalies teritorija yra laikoma Lietuvos Respublikos teritorija. Antra, tiekiamas turtas yra: 1) žemė statyboms, arba 2) nauji pastatai ar statiniai bei jų dalys; 3) žemės ir kito nekilnojamo turto pardavimo sandoriams būdingas tam tikras tęstinumas ar atsikartojimas, siekiama gauti nuolatinių pajamų t. y. šie sandoriai nėra atsitiktinio pobūdžio, kas leidžia daryti prielaidą, jog vykdoma ekonominė veikla. Tik turto įsigijimas ar tik pardavimas nelaikomas ekonomine veikla.

Be to, pardavimo sandorio apimtis negali būti kriterijus, pagal kurį atskiriama asmens, veikiančio kaip privatus asmuo, veikla nuo jo veiklos, kurią vykdant sudaryti sandoriai laikomi ekonomine veikla. Taip pat vien aplinkybė, kad jog prieš perleidimą asmuo žemės sklypą padalino, siekdamas gauti didesnę kainą, nėra esminė, kaip ir šių sandorių sudarymo trukmė ar iš jų gautų pajamų dydis (Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, 2004). Šios aplinkybės yra susijusios su asmens turto valdymu. Tačiau taip nėra, jeigu asmuo pradeda aktyvius prekybos žeme ir/ar nekilnojamuoju turtu veiksmus, imasi panašių priemonių į gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens. Tokie aktyvūs veiksmai visų pirma gali būti nekilnojamojo turto pirkimas – pardavimas, žemės sklypų parengimo darbų atlikimas ir rinkodaros priemonių įgyvendinimas (pvz., fizinis asmuo savo žemės sklypuose nutiesia kelius, priveda vandentiekį, elektrą, kitas komunikacijas, sukuria infrastruktūros objektus ir pan. Apie šių sklypų pardavimą skelbia visuomenės informavimo priemonėse – spaudoje, internete ir pan.). Dar vienas kriterijus nurodytas, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatyme yra tai, jog asmuo gavo per paskutiniuosius 12 mėnesių vykdant ekonominę veiklą šalies teritorijoje už patiektas prekes ir/ar suteiktas paslaugas daugiau nei 45.000,00 eurų. Taigi, vertinant nustatytus mokesčio administratorius kriterijus, kada galima nekilnojamo daikto pardavimo arba nuomos sandorius apmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu, šie kriterijai pagal sisteminį teisės aktų vertinimą galėtų atitikti individualios veiklos požymius.

Apibendrinant, Lietuvos Respublikos Seimas priėmė Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pataisas, kuriomis nustatė, jog pajamos veiklos, susijusios su nekilnojamų daiktų pagal prigimtį sandoriais nelaikomos individualios veiklos pajamomis. Tačiau toks pakeitimas panaikino teisę asmenims vykdyti individualią veiklą, susijusią su nekilnojamais daiktais, taip pat naudotis individualiai veiklai taikomomis apmokestinimo lengvatomis, tokiomis kaip leidžiamais atskaitymais. Be to, jeigu veikla su nekilnojamais pagal prigimtį atitinka Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nustatytus kriterijus, kurie iš esmės atitinka individualios veiklos kriterijus, nustatytus Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme, tokia veikla yra apmokestinama pridėtinės vertės mokesčiu. Toks skirtingas reglamentavimas asmenims sukelia teisinį neapibrėžtumą situaciją ir turėtų būti koreguojamas.

## IŠVADOS

1. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas buvo pirmasis, kuris pateikė suformuluotą individualios veiklos sąvokos apibrėžimą. Nors individuali veikla turi panašumų su kitomis veiklomis sąvokų atžvilgiu, tačiau nederėtų jų gretinti ir laikyti praktiškai analogiškoms. Individualios veiklos išskirtinumas ir atskyrimas nuo kitų veiklos formų atsispindi požymiuose tokiuose kaip: savarankiškumas, tęstinumas bei ekonominės naudos siekimas, kuris prilyginamas versliškumui.
2. Individuali veikla yra lanksti ir neapribojanti asmens būtent viena jos veiklos forma. Egzistuoja dvi įtvirtintos individualios veiklos formos – individuali veikla pagal pažymą bei individuali veikla įsigijus verslo liudijimą. Atitinkamai, asmeniui yra suteikiama teisė rinktis, kuri veiklos forma jam palankesnė, patogesnė bei efektyvesnė.
3. Teisės aktuose egzistuoja tam tikri apribojimai dėl individualios veiklos vykdymo pasirenkant norimą formą, svarbu išanalizuoti įtvirtintą tvarką bei taisykles. Tačiau nors ir vyrauja apribojimai kurie užkerta kelią individualios veiklos vykdymui, taip pat yra ir tam tikrų išimčių, kurios leidžia pasirenkant vieną ar kitą veiklos formą nenutraukti savo veiklos be teisės pažeidimų.
4. Individuali veikla pagal pažymą nuo individualios veiklos įsigijus verslo liudijimą skiriasi apmokestinimo tvarka. Individualiai veiklai pagal pažymą taikomas 15 procentų mokesčio tarifas nuo apmokestinamųjų pajamų, o individualiai veiklai įsigijus verslo liudijimą taikomas fiksuotas savivaldybių tarybų nustatomas mokestis, kurį asmuo privalo sumokėti neatsižvelgiant į gaunamą pajamų dydį.
5. Egzistuoja tam tikra nelygybė taikant individualios veiklos įsigijus verslo liudijimą apmokestinimą, kadangi savivaldybės turi diskrecija savarankiškai nuspręsti apmokestinimo dydį, o tai nulemia tam tikrą nelygybę tarp skirtingose savivaldybėse vykdomų analogiškų veiklų.
6. Tam tikri Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pakeitimai sudarė didelių nepatogumų asmenims, vykdančioms veiklą susijusią su nekilnojamuoju turtu bei pajamų pripažinimu vykdančios šio pobūdžio veiklą.
7. Skirtingose individualios veiklos formose iškyla teisinio reguliavimo nesutapimas. Individualios veiklos pagal pažymą pajamoms, nebepriskiriamos pajamos gaunamos ar uždirbamos iš nekilnojamojo turto, tačiau egzistuoja tam tikri išskirtiniai atvejai individualioje veikloje įsigijus verslo liudijimą. Šioje veiklos

formose pasirinkus atitinkamą veiklos rūšį, panašaus veiklos vykdymas vis dar galimas.

8. Lyginant skirtingų individualios veiklos formų apmokestinimą gyventojų pajamų mokesčiu, svarbu įvertinti savo veiklos plėtros bei pajamų dydį. Apmokestinimo dydžio bei naudingumo atžvilgiu, smulkios veiklos vykdymas efektyvesnis taikant individualios veiklos vykdymą įsigijus verslo liudijimą.

## ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

### Teisės norminiai aktai

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija (1992). *Lietuvos aidas*, 220-0.
2. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (2002). *Valstybės žinios*, 73-3085.
3. Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas (1990). *Lietuvos aidas*, 101-0.
4. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (2002). *Valstybės žinios*, 35-1271.
5. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (2004). *Valstybės žinios*, 63-2243.
6. Lietuvos Respublikos vartojimo kredito įstatymas (2010). *Valstybės žinios*, 1-1.
7. Lietuvos Respublikos alkoholio kontrolės įstatymas (1995). *Valstybės žinios*, 44-1073.
8. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 17, 18, 18<sup>1</sup>, 19, 20, 22, 24, 27, 29, 33, 34 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 18<sup>2</sup> straipsniu įstatymas (2017). *Lietuvos Respublikos Seimas*, 20568.
9. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. XI-1152 2, 6, 10, 12, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas (2010). *Lietuvos Respublikos Seimas*, 145-7410.
10. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. lapkričio 19 d. nutarimas Nr. 1797 „Dėl verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių ir veiklų, kuriomis gali būti verčiamasi turint verslo liudijimą, rūšių sąrašo“. *Valstybės žinios*, 112-4992.
11. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. gegužės 20 d. nutarimo Nr. 618 „Dėl didmeninės ir mažmeninės prekybos alkoholio produktais licencijavimo taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 84-3050.

### Specialioji literatūra

12. Baublys L., (2012). Teisės teorijos įvadas. Vilnius: Leidykla MES.
13. Medelienė A., Sudavičius B. (2011). Mokesčių teisė. Vilnius: VĮ Registrų centras.
14. Marcijonas A., Sudavičius B. (2003). Mokesčių teisė. VĮ Teisinės informacijos centras.



15. Medelienė A., Mindaugas L. (2015). „Vacatio legis“ mokesčių teisėje. *Teisė*, 94, 132-148.
16. Marcijonas A., Paulauskas, A. (2007). Ekonominės veiklos definicija mokesčių teisėje. *Teisė*, 62, 50-66.
17. Pakalniškis V., (2010) Daiktinė teisė: vadovėlis. Mykolo Riomerio universiteto Leidybos centras.

### **Teismų praktika**

18. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 nutarimas. *Valstybės žinios*, Nr. 23-585.
19. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2012 m. liepos 3 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, Nr. 79-4110.
20. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. rugsėjo 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-662-2755-12.
21. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. balandžio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-947-11.
22. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. spalio 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-1073-10.
23. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. spalio 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-1374/2012.
24. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. birželio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-502-902-06.
25. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. balandžio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-1215/2012.
26. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. balandžio 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-934/2013.

### **Kiti šaltiniai**

27. Statistikos departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės generalinio direktoriaus 2007 m. spalio 31 d. įsakymas Nr. DI-226 „Dėl ekonominės veiklos rūšių klasifikatoriaus patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 119-4877.
28. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (2002). „Dėl verslo liudijimo formos ir veiklų ir veiklų, kuriomis gali būti verčiamasi turint verslo liudijimą, rūšių klasifikatoriaus patvirtinimo“, *Valstybės žinios*, 114-5114.
29. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (2002). Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras [interaktyvus]. Prieiga per internetą : <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/391224/GPM+aktualus+komentaras+%28aktuali+redakcija+2019-01-01%29.docx/e332bcfa-2d51-1014-7182-3a7a1fe89eb8?t=1560978755220> [žiūrėta 2021 m. kovo 4 d.].
30. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (2004). Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras [interaktyvus]. Prieiga per internetą : <https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5644+PVM%C4%AE%20komentaras+%28aktuali+redakcija+2020-05-26%29/84210a4d-0a7a-40c5-8774-2c13fd829f6c> [žiūrėta 2021 m. kovo 29 d.].
31. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (2013). „Dėl fizinių asmenų įregistravimo į mokesčių mokėtojų registrą / išregistravimo iš mokesčių mokėtojų registro taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 67-3390.
32. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (2002). „Prekių (paslaugų) pirkimo–pardavimo kvito formos bei šių kvitų formos pildymo taisyklių“. *Valstybės žinios*, 2-67.
33. Lietuvos Respublikos finansų ministerija, 2002. „Dėl gyventojų, įsigijusių verslo liudijimus, buhalterinės apskaitos taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 127-5760.

## SANTRAUKA

Individualios veiklos apmokestinimas gyventojų pajamų mokesčiu yra viena iš asmenų gaunamų pajamų apmokestinimo formų. Asmenų, vykdančių individualią veiklą, tiek individualios veiklos pagal pažymą forma, tiek įsigijus verslo liudijimą forma, Lietuvos Respublikoje nuolat daugėja. Atitinkamai, individualios veiklos apmokestinimas gyventojų pajamų mokesčiu Lietuvoje yra labai aktualus bei reikalauja išsamaus vertinimo tiek teoriniu, tiek praktiniu požiūriu.

Magistrinio darbo objektas yra individualios veiklos apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu Lietuvoje vertinimas. Atitinkamai, darbe nagrinėjama pačios individualios veiklos samprata, individualios veiklos formos bei apribojimai, taikomi individualios veiklos formoms. Taip pat aptariama skirtingų individualios veiklos formų apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu tvarka, pajamų, gautų iš individualios veiklos, gyventojų pajamų mokesčiu Lietuvoje apskaičiavimo tvarka bei leidžiami atskaitymai. Be to, analizuojama individualios veiklos apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu Lietuvoje problematika.

Pirmoje darbo dalyje nagrinėjama individualios veiklos samprata, išskiriamos individualios veiklos rūšys bei apribojimai, taikomi individualios veiklos vykdymui.

Antroje magistrinio darbo dalyje pateikiamos individualios veiklos pagal pažymą ir individualios veiklos įsigijus verslo liudijimą apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu Lietuvoje tvarkos, individualios veiklos apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu Lietuvoje pajamų apskaičiavimo tvarka bei leidžiami atskaitymai.

Trečioje darbo dalyje pateikiami individualios veiklos pajamų pripažinimo apmokestinant gyventojų pajamų mokesčiu probleminiai aspektai bei vertinami skirtingų individualios veiklos rūšių apmokestinimo teigiami ir neigiami aspektai.

## SUMMARY

Taxation of individual activities with personal income tax is one of the forms of taxation of personal income. The number of persons carrying out individual activities, both in the form of individual activities according to the certificate and in the form of acquiring a business license, is constantly increasing in the Republic of Lithuania. Accordingly, the taxation of individual activities with personal income tax in Lithuania is very relevant and requires a detailed assessment from both a theoretical and practical point of view.

The object of the master's thesis is the assessment of personal activity taxation with personal income tax in Lithuania. Accordingly, the work examines the concept of individual activity itself, forms of individual activity and restrictions applied to forms of individual activity. The procedure of taxation of different forms of individual activity with personal income tax, the procedure of calculation of income received from individual activity with personal income tax in Lithuania and allowed deductions are also discussed. In addition, the issue of personal income taxation in Lithuania is analyzed.

The first part of the work examines the concept of individual activity, distinguishes the types of individual activity and restrictions applied to the performance of individual activity.

The second part of the master's thesis presents the procedures for taxation of individual activities on the basis of a certificate and individual activities after obtaining a business license with personal income tax in Lithuania, the procedure for calculating personal income with personal income tax in Lithuania and allowable deductions.

The third part of the work presents the problematic aspects of the recognition of individual activity income for personal income tax purposes and evaluates the positive and negative aspects of taxation of different individual activities.