

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

Lauros Šliažaitės,
V kurso, finansų ir mokesčių teisės
studijų šakos studentės

Magistro darbas

INDIVIDUALIOS VEIKLOS SAMPRATA IR APMOKESTINIMAS

Vadovė: lekt. dr. Aistė Medelienė
Recenzentas: lekt. dr. Andrius Paulauskas

Vilnius, 2007

TURINYS

ĮVADAS	3
1. INDIVIDUALIOS VEIKLOS SAMPRATA	6
1.1. INDIVIDUALIOS VEIKLOS TEISINIO REGULIAVIMO VERTINIMAS – TEIGIAMAI IR NEIGIAMAI ASPEKTAI.....	6
1.2. INDIVIDUALIOS VEIKLOS SĄVOKA	12
1.3. INDIVIDUALIOS VEIKLOS SPECIFINIAI BRUOŽAI IR PRAKTINĖS PROBLEMOS	17
1.3.1. SAVARANKIŠKUMAS	19
1.3.2. INDIVIDUALIĄ VEIKLĄ VYKDanČIO ASMENS IR DARBUOTOJO ATRIBOJIMAS UŽSIENIO VALSTYBĖSE – LYGINAMOJI ANALIZĖ	23
1.3.3. EKONOMINĖS NAUDOS SIEKIMAS	26
1.3.4. INVESTICINIAI SPRENDIMAI, JŲ VERTINIMAS INDIVIDUALIOS VEIKLOS KONTEKSTE	32
1.3.5. TĖSTINUMAS	38
2. INDIVIDUALIĄ VEIKLĄ VYKDanČIO ASMENS PINIGINĖ PRIEVOlĖ VALSTYBEI	41
2.1. INDIVIDUALIOS VEIKLOS PAJAMOS – GYVENTOJŲ PAJAMŲ MOKESČIO OBJEKTAS	41
2.2. INDIVIDUALIĄ VEIKLĄ VYKDanČIO ASMENS SUMINĖ MOKESČIŲ NAŠTA	52
2.3. APMOKESTINIMO PVM PROBLEMINIAI ASPEKTAI	56
IŠVADOS	60
SANTRAUKA	61
SUMMARY	63
LITERATŪROS SĄRAŠAS	64

IVADAS

Nagrinėjamos temos aktualumas. Teisinės valstybės rėmuose Konstitucija garantuoja asmens teises ir laisves. Lietuvos Respublikos aukščiausią galią turinčiame akte *inter alia* įtvirtinta teisė pasirinkti darbą bei verslą yra viena iš būtinų žmogaus gyvybinių poreikių tenkinimo, deramos padėties visuomenėje užtikrinimo sąlygų. Individuali veikla neturi juridinio asmens bruožų – ji neįsteigta, ji negali būti šalimi teisme, jos negalima traktuoti kaip juridinio asmens. Individualios veiklos sąvokos atsiradimas teisiniame lygmenyje – nediskriminavimo juridinių ir fizinių ūkio subjektų pagal veiklos formą įrodymas. Analizuojamos temos aktualumas betarpiškai siejamas su ekonomine aplinka – individualios veiklos teisinis reglamentavimas ir šią veiklą vykdančių asmenų prilyginimas lygiaverčiams ūkio subjektams skatina individualumą bei iniciatyvumą. Tuo tarpu smulkusis verslas yra didelis indėlis ekonomikos stiprėjimui. Kita vertus, bendroje verslo sistemoje šis verslo segmentas (ypač individuali veikla su verslo liudijimu) neretai engiamas ir kritikuojamas dėl konkuravimo nelygiomis sąlygomis, todėl kartais susiduriama su pakankamai drastiškais siūlymais konkurentus apskritai šalinti iš rinkos.

Teisiniame kontekste individuali veikla aktuali kaip teisinė kategorija, suponuojanti teisių ir pareigų visumą. Praktinis šios sąvokos pritaikomumas visuomenės gyvenime neabejotinas, tačiau neretai tampantis ginčų objektu. Pastebima, kad plati veiklos požymių vertinimo skalė visuomenėje formuoja nuomonę, jog įstatymų leidėjas apmokestindamas iš individualios veiklos gautas pajamas užprogramavo neapibrėžtumą. Nagrinėjama tema aktuali tiek teoriniu, tiek praktiniu aspektu – bylų skaičius, kuriose ginčo dalykas – gautų pajamų pripažinimas iš individualios veiklos gautomis pajamomis, išties nemažas. Tai paskatino darbo autorę preciziškai tiksliai ir nuosekliai atlikti individualios veiklos studiją.

Darbo objektas ir tikslai. Magistro darbo objektas – individualios veiklos sampratos traktavimas Lietuvos Respublikos teisinėje sistemoje bei tokią veiklą vykdančio nuolatinio Lietuvos gyventojo piniginės prievolės valstybei sisteminė analizė bendrame mokesčių teisės aktų kontekste.

Magistro darbo tikslai – atskleisti individualios veiklos sampratą per teisės aktais nustatytą šios verslo organizavimo formos reguliavimo prizmę – bendrais bruožais pateikiant teisinio reguliavimo trūkumus ir privalumus; įvertinti individualios veiklos sąvokos problematiką bei nustatyti mokestinius ginčus dėl pajamų pripažinimo iš individualios veiklos gautomis pajamomis sąlygojančius veiksnius. Atsižvelgiant į visuomenėje dominuojančią poziciją dėl kritiško individualios veiklos sąvokos vertinimo – galimybės kiekvieną iš požymių interpretuoti itin plačiai – darbe bandoma, remiantis mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika, Lietuvos Respublikos teismų sprendimais bei Europos Teisingumo Teismo precedentine teise, taip pat kai kuriais aspektais įvertinus užsienio valstybių patirtį, įrodyti, jog šiai dienai vis dėlto

viena iš pagrindinių problemų reikėtų laikyti tai, kad visi individualios veiklos požymiai kartais suprantami nepagrįstai siaurai – iš šios sąvokos reikalaujama griežto tikslumo, kuris jos ribose ne visada objektyviai įmanomas ir net ne visada būtinas.

Darbo autorė siekia nustatyti atskirų individualios veiklos definicijos elementų ir jų visumos ryšį bei identifikuoti individualios veiklos ribas, atskirai pateikiant kiekvieno iš požymių sistemine analizę. Turint tikslą kompleksiskai apžvelgti pinigine prievolę valstybei, vykdant individualią veiklą bei veiklą su verslo liudijimu, magistro darbe analizuojama šios verslo organizavimo formos subjektų patiriama mokesstinė našta bei identifikuojamos praktikoje kylančios problemos, apmokestinant iš šios veiklos gautas pajamas. Detaliai darbe nebus aptartas pridėtinės vertės mokestis, nes šio mokesčio studija reikalauja atskiro mokslinio tiriamojo pobūdžio apžvalgos – dėl darbo apimties ribojimų pridėtinės vertės mokestis nagrinėjamas per individualios veiklos prizmę, orientuojantis tik į praktikoje turinčius reikšmės kai kuriuos probleminius diskursus. Magistro darbe neanalizuojami smulkūs procedūriniai dalykai, pajamų deklaravimo klausimai bei buhalterinės apskaitos taisyklės, nes paminėti aspektai nefigūruoja bendroje individualios veiklos, kaip teisinės kategorijos, sampratoje. Vengiant taikyti aprašomąjį metodą, neaptarti ir kai kurie kiti klausimai, kurie autorei pasirodė nereikšmingi viso darbo kontekste (pvz., ilgalaikio turto įsigijimo išlaidų skaičiavimo būdai ir pan.).

Tyrimo metodai. Siekiant magistro darbe užsibrėžtų tikslų, darbo autorė naudojo šiuos metodus: lingvistinį, sisteminės analizės, lyginamąjį, apibendrinimo, istorinį bei loginį.

Lingvistinis metodas buvo panaudotas įstatymų turiniui analizuoti. Šis metodas turėjo didelės reikšmės vertinant individualios veiklos definiciją bei atskirus jos elementus tam tikrais kalbotyros sričių aspektais, t. y. sintaksės bei gramatikos.

Sisteminės analizės metodas, išanalizavus mokesstinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktiką, teismų sprendimus bei mokesčių administratoriaus paaiškinimus, padėjo nustatyti individualios veiklos požymių tarpusavio ryšį bei įtaką. Taip pat šio metodo pagalba buvo betarpiškai vertinama individualią veiklą vykdančio asmens pinigine prievole valstybei.

Lyginamojo metodo pagalba, siekiant nustatyti Lietuvoje bei kitose užsienio valstybėse (Didžiojoje Britanijoje, Portugalijoje, Italijoje, Vokietijoje, Jungtinėse Amerikos Valstijose ir kt.) „nepriklausomos“, „savarankiškos“ veiklos traktavimo bendrydes bei skirtybes, autorė pateikė individualios veiklos požymio – savarankiškumo ypatumus. Šio darbo kontekste lyginamuoju požiūriu buvo atsižvelgiama į užsienio valstybių patirtį ir kitais aspektais (pvz., individualios veiklos pajamų apmokestinimo srityje).

Apibendrinimo metodas padėjo identifikuoti esminius principus, kuriais nuosekliai vadovaujantis, galima konstatuoti esant iš individualios veiklos gautas pajamas.

Istorinis metodas leido įvertinti savarankiškos veiklos nesteigiant juridinio asmens teisinio reguliavimo pokyčius bei tai lėmusias priežastis.

Loginis metodas buvo būtinas aiškinantis teisės normų turinį, vertinant įvairių autorių pateiktų nuomonių teisingumą bei klaidingumą, nustatant teisinio reguliavimo trūkumus, identifikuojant probleminius aspektus praktikoje bei iš to darant apibendrinančio pobūdžio išvadas ir pateikiant siūlymus.

Nagrinėjamos temos originalumas ir naujumas. Galima teigti, jog šis darbas yra pirmasis mokslinio pobūdžio darbas Vilniaus universiteto Teisės fakultete, kuriame pateikiama verslo organizavimo formos nesteigiant juridinio asmens sampratos bei apmokestinimo analizė teoriniu bei praktiniu aspektu. Per paskutinius dvejus metus (2005-2006 m.) nebuvo rašytas nei vienas magistro darbas tokia pačia arba bent jau panašia tema. Pažymėtina, jog nėra atlikta išsamių mokslinių tyrimų, sistemiškai nagrinėjant šio verslo segmento figūravimą bendrame teisės aktu kontekste. Lietuvos Respublikos Ūkio ministerija inicijavo taikomojo mokslinio tiriamojo darbo „Individualios veiklos reglamentavimo analizė“ atlikimą, tačiau šios studijos numatoma oficiali paskelbimo data tik 2007 m. rugpjūčio 1 d¹. Atkreiptinas dėmesys, jog nuosekliai individualios veiklos požymiai buvo aptarti tik A. Marcijono bei A. Paulausko straipsnyje „Ekonominės veiklos definicija mokesčių teisėje“. Kitų autorių darbuose mėginama tik fragmentiškai diskutuoti atskirais probleminiais šios veiklos klausimais pakankamai siaurame kontekste, nesiremiant Europos Teisingumo Teismo sprendimais, mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika – tai nėra pakankama, formuojant nuosekliai individualios veiklos sampratos ir jos problematikos įvertinimo poziciją. Tokia sisteminės analizės stoka darbo autorę paskatino gilintis į pasirinktą magistro darbo temą bei nuosekliai įvertinti individualios veiklos sampratą ir apmokestinimą.

Svarbiausi šaltiniai. Magistro darbe remiamasi Lietuvos Respublikos įstatymais, Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos apibendrintais mokesčių įstatymų paaiškinimais, Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos leidiniais, įvairių autorių straipsniais, mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika, Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktika bei Europos Teisingumo Teismo sprendimais. Darbe buvo fragmentiškai pasiremta Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimais, atliktų tyrimų duomenimis, atitinkamų institucijų parengtais statistiniais rodikliais, Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos individualaus pobūdžio išaiškinimais ir kitais šaltiniais.

¹ Lietuvos Respublikos Ūkio ministerija. Taikomas mokslinis tyrimas „Individualios veiklos reglamentavimo analizė“ [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-02-24]. Prieiga per internetą: <<http://www.ukmin.lt/lt/konkursai/TU-2007-02-22.doc>>.

1. INDIVIDUALIOS VEIKLOS SAMPRATA

Teisinės prielaidos užsiimti savarankiška ekonomine veikla įtvirtintos Lietuvos Respublikos Konstitucijoje², tuo tarpu teisė verstis verslu ir profesine veikla yra viena iš galimų teisių patenkančių į civilinio teisnumo sampratos turinį³. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (toliau – CK) vienareikšmiškai užtikrina asmens teisę būti verslininku⁴ - liberalizuoja fizinio asmens galimybę verstis ūkine komercine veikla ir neįsteigus juridinio asmens, be to garantuoja teisę savarankiškai teikti profesines paslaugas⁵. Teisės aktų analizė leidžia teigti, jog individuali veikla priskiriama smulkiam ir vidutiniam verslui⁶. Individuali veikla pripažįstama smulkiausiuoju verslo segmentu. Pažymėtina, kad mokesčių teisės požiūriu šios veiklos sampratos analizė reikšminga dėl to, jog nepaisant, ar veikla yra įregistruota, ar ne, mokestinio tyrimo ar patikrinimo metu nustatytus, kad gyventojų vykdoma veikla, vadovaujantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymu⁷ (toliau – GPMĮ) atitinka individualios veiklos bruožus, iš šios veiklos gautos pajamos turi būti apmokestinamos taikant GPMĮ nustatytas individualios veiklos apmokestinimo taisykles, be to, šio fakto konstatavimas suponuoja prievolę mokėti ir kitus mokesčius. Šios darbo dalies tikslas – atskleisti individualios veiklos sampratą per teisės aktais nustatytą veiklos reguliavimo prizmę – bendrais bruožais pateikiant teisinio reguliavimo trūkumus ir privalumus; taip pat sistemiškai įvertinti individualios veiklos definiciją bei, siekiant identifikuoti individualios veiklos ribas, pateikti individualiai veiklai būdingų požymių analizę, konstatuojant praktines problemas.

1.1.INDIVIDUALIOS VEIKLOS TEISINIO REGULIAVIMO VERTINIMAS – TEIGIAMAI IR NEIGIAMAI ASPEKTAI

Individualios veiklos sąvoka įstatymų lygmenyje Lietuvoje suformuluota 2003 metais įsigaliojus GPMĮ. Teisinė norminių aktų analizė leidžia teigti, jog teisinė garantija verstis savarankiška veikla nesteigiant juridinio asmens egzistavo ir iki 2002 m. gruodžio 31 d.⁸. Pabrėžtina, jog istoriniame kontekste ši veikla buvo traktuojama nevienodai. To meto teisiniame

² Lietuvos Respublikos Konstitucija (Valstybės Žinios, 1992, Nr. 33-1014), 46 str, 48 str.

³ Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės Žinios, 2000, Nr. 74-2262), 2.4 str.

⁴ Verslininkas – tai fizinis asmuo, kuris įstatymų nustatyta tvarka verčiasi ūkine komercine veikla.

⁵ MIKELĖNAS Valentinas, *et.al.* Lietuvos Respublikos civilinio kodekso komentaras. I dalis. Bendrosios nuostatos. Vilnius: Justitia, 2002, p. 23-24.

⁶ Lietuvos Respublikos smulkaus ir vidutinio verslo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės Žinios, 1998, Nr. 109-2993), 2 str. 1 d.

⁷ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės Žinios, 2002, Nr. 73-3085).

⁸ Žr.: Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas (Valstybės Žinios, 1990, Nr. 31-742); Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas 1995 m. spalio 30 d. Nr. 1398 „Dėl privalomųjų patentų išdavimo tvarkos“ (Valstybės Žinios, 1995, Nr.91-2043).

reguliuojame pastebimos esminės problemos: 1) buvo nustatytas baigtinis veiklos rūšių sąrašas, kuriomis gali verstis asmuo įsigijęs patentą – tai riboja galimybę užsiimti savarankiška veikla ir varžė asmenų iniciatyvą veikti; 2) patento mokestis buvo „privalomas“ mokestis⁹. Tai vertintina kritiškai, kadangi fizinis asmuo, turėdamas tikslą vykdyti savarankišką veiklą nesteigiant juridinio asmens, neturėjo alternatyvios galimybės mokėti proporcinio pajamų mokesčio, priešingai negu yra dabar. Jei tam tikra veikla nebuvo įtraukta į veiklos, kuriai verstis išduodami patentai, rūšių sąrašą, asmuo turėjo steigti juridinį asmenį – tokia sistema akivaizdžiai stabdė fizinių asmenų verslumą. Be minėtų priežasčių, pažymėtina ir tai, kad tuometiniai įstatymai nedetalizavo savarankiškos veiklos vykdymo nesteigiant juridinio asmens sampratos – šiuo aspektu veikla su patentu galėjo būti traktuojama ne kaip visa apimanti, išvystyta verslo organizavimo forma, turinti aiškią savo struktūrą, bet tik kaip pajamų mokesčio mokėjimo būdas, be to, toks siauras jos supratimas buvo nesuderinamas su tarptautiniame lygmenyje vartojama savarankiškos veiklos samprata. Nuo 2003 m. sausio 1 d. pereita prie daugelyje užsienio valstybių taikomos savarankiškai dirbančio asmens doktrinos (angl. – *self employed*), kurios atitikmuo Lietuvoje – individuali veikla. GPMĮ į individualios veiklos sampratą inkorporuoja ir verslo liudijimų institutą, kuris, priešingai negu individuali veikla su pažyma, siejamas su teise užsiimti verslu išimtinai tik Lietuvos Respublikos teritorijoje¹⁰. Atkreiptinas dėmesys, jog pajamos iš veiklos su verslo liudijimu nei vienoje Lietuvos Respublikos su įvairiomis užsienio valstybėmis pasirašytoje dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje nereguliuojama kaip šių sutarčių reguliavimo objektas – verslo liudijimų institutas nėra paplitęs kitose valstybėse.

Remiantis Europos Komisijos inicijuoto „Eurobarometer“ tyrimo apie verslumą Europos Sąjungos (toliau – ES) šalyse ir Jungtinėse Amerikos Valstijose (toliau – JAV) duomenimis¹¹, pastebima, kad Lietuva bendrame pasaulio kontekste rodo pakankamai didelį susidomėjimą verstis savarankiška veikla – daugiau nei pusė apklaustųjų labiau suinteresuoti verslo organizavimo forma nesteigiant juridinio asmens¹². Techniškai išsilavinusio, bet menkai teisiškai išprususio asmens pastangos pradėti nuosavą verslą bei sėkmingai jį vystyti gali tapti sunkiai įvykdoma užduotimi, todėl neišvengiamai svarbu „išlaikyti“ ir tokias verslo organizavimo

⁹ Žr.: STEPONAVIČIENĖ, Guoda. Patentų mazgas. *Laisvoji Rinka*, 2001, Nr.1 [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-11-20]. Prieiga per internetą: <<http://www.lrinka.lt/Leidiny/mokesciai.biudzetas/2001.1.patentai.phtml>>.

¹⁰ Žr.: VALUŽIS, Mantas. Dirbti pagal verslo liudijimą užsienyje nevalia. *Verslo Žinios*, 2007, Nr. 71, P. 13. Atkreiptinas dėmesys, jog veiklos rūšys pažymėtos ženklu „*“ suteikia teisę prekiauti verslo liudijime nurodytomis savo gamybos prekėmis neįsigijus prekybos verslo liudijimo – tai reiškia, kad asmuo gali realizuoti savo gaminius bet kokių būdu ir ne tik Lietuvoje. Be to, nėra ribojama teisė elektroniniu paštu teikti paslaugas klientams užsienyje, jei tai daroma Lietuvoje.

¹¹ Flash eurobarometer 160. Survey: Entrepreneurship (2004) [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-19]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/enterprise/enterprise_policy/survey/rapporten2004.pdf>.

¹² 52 % respondentų labiau suinteresuoti vystyti asmeninį verslą nei būti samdomais darbuotojais. Net 56 % apklaustųjų Lietuvoje nėra suinteresuoti steigti įmonės (palankiau vertina kitas verslo organizavimo formas), priešingai negu beveik visose ES bei Europos ekonominės erdvės valstybėse ir JAV pirmąją poziciją, jog palankiau steigti juridinį asmenį.

formas, kurios savo esme yra kur kas paprastesnės.

Galima skirti esminius požymius, patenkančius į individualios veiklos, kaip verslo organizavimo formos, sampratos turinį, kurie atspindi šios veiklos „paprastumą“: 1) nesudėtinga individualios veiklos įregistravimo procedūra – apie veiklos pradžią asmuo turi pranešti mokesčių administratoriui veiklos vykdymo dieną (tą pačią dieną fizinis asmuo jau laikomas vykdančiu individualią veiklą¹³), tuo tarpu verslo liudijimas išduodamas ne vėliau kaip per 4 darbo dienas nuo reikiamų dokumentų pateikimo¹⁴. Verslo liudijimo gavimo terminai nepalyginamai trumpesni negu juridinio asmens steigimo trukmė¹⁵; 2) registruojant individualią veiklą, neaktualios įstatų rengimo teisės aktų nuostatos, taip pat veiklos pavadinimo įregistravimo reikalavimai, įstatinio kapitalo suformavimas, veiklos pradžia finansuoti nereikalingos didelės piniginės lėšos, be to, teisės aktais nėra nustatyta ir veiklos registravimo rinkliava; 3) nėra atskiro administracinio mechanizmo – atskiros institucijos, kuriojančios individualios veiklos registravimą – individualią veiklą registruoja ir verslo liudijimą išduoda Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos (toliau – VMI), kuri tik administruoja mokesčius ir neprivalo reikalauti, kad gyventojas jai pateiktų leidimus, privalomus turėti vykdant vienos ar kitos rūšies veiklą bei iš anksto tikrinti, ar numatoma vykdyti veikla atitiks įstatymų nustatytus reikalavimus¹⁶. Darytina išvada, jog išankstinė valstybinė kontrolė veiklos registravimo metu nėra vykdoma, todėl fiziniai asmenys gali išvengti administracinių procedūrų sudėtingumo ir didelės biurokratijos, priešingai negu juridinių asmenų steigimo atveju – vadovaujantis CK 2.58 str. 2 d. 3 p., Juridinių asmenų registruoti privaloma pateikti leidimus veiklai, kurie turi būti išduoti iki juridinio asmens įsteigimo; 4) pagal dabartinę teisinę reguliavimą individuali veikla apima ir veiklą su verslo liudijimu, kuri be aukščiau paminėtų aspektų, gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) naštos požiūriu, sąlygoja tik fiksuoto dydžio pajamų mokesčio mokėjimo prievolę – šis mokestis dažniausiai yra tik simbolinis, be to, asmuo yra atleidžiamas nuo papildomos mokestinės prievolės mokėti GPM nuo pajamų, gautų iš veiklos nurodytos verslo liudijime; 5) akcentuotina ir tai, kad individualią veiklą vykdančiams asmenims taikoma supaprastinta buhalterinės apskaitos tvarka.

Šio verslo segmento teisinis reguliavimas sudaro sąlygas pakankamai lanksčiomis ir liberaliomis sąlygomis patekti į verslo rinką, tačiau, atkreiptinas dėmesys, jog išankstinės

¹³ Žr.: VMI prie FM. *Individuali veikla (rekomendacijos)*: leidinys [interaktyvus]. Vilnius, 2005 [žiūrėta 2006-10-04]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10119368>>, p. 10.

¹⁴ VMI prie FM. *Verslo liudijimą įsigyjančio gyventojų atmintinė*: leidinys [interaktyvus]. Vilnius, 2006 [žiūrėta 2006-10-04]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10132736>>, p. 7.

¹⁵ Lietuvos smulkaus ir vidutinio verslo plėtros agentūra. LSVVPA ir „Vilmorus“ atlikto tyrimo „Verslininkų nuomonės tyrimas 2005“ rezultatai [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-19]. Prieiga per internetą: <<http://www.svv.lt/EasyAdmin/sys/files/Fiz%20asm%20apklausa%20portalui.doc>>. Remiantis tyrimo duomenimis, verslo liudijimą per savaitę gavo beveik visi respondentai (95 %), tuo tarpu mažų įmonių per tokį laiką buvo užregistruota tik penktadalis (18, 8 %).

¹⁶ *Cit. op.* 13.

valstybinės kontrolės nebuvimas nėra vertinamas teigiamai, nes tai suponuoja galimybę piktnaudžiauti liberalia veiklos įregistravimo tvarka ir nesilaikyti teisės aktų nustatytų norminių reikalavimų bei tikėtis atitinkamas veiklos rūšis kuriojančių institucijų likti nenubaustam. Leidimų sistema turėtų būti vertinama kaip ribojanti kontrolės priemonė. Be abejo, nepagrįsti ir neproporcingi apribojimai, susiję su verslui reikalingų leidimų išdavimu, nėra vertinami teigiamai. Kiekvienas būtinas leidimas turi turėti tam tikrą tikslingumą, priešingu atveju, tai tik didina biurokratizmą. Tačiau tam tikrų sričių, tokių kaip higienos, sanitarijos normų, kokybės standartų ir pan., išankstinė kontrolė yra akivaizdžiai reikalinga. Pabrėžtina, jog netaikant valstybinės kontrolės veiklos registravimo metu, vėliau ji gali būti įgyvendinama daug sunkiau. Tokios liberalios sistemos pasekmė – kenčia prekių ir paslaugų kokybė bei pažeidžiami jautriausių rinkos dalyvių, t. y. vartotojų interesai.

Atsižvelgiant į veiklos tikslus bei veiklos sritis, taip pat įvertinus veiklos riziką, fizinis asmuo, norėdamas pradėti verslą, gali pasirinkti paprasčiausią būdą, tačiau derėtų pažymėti, jog individualios veiklos vykdymo ribos sietinos su Ekonominės veiklos rūšių klasifikatoriumi¹⁷ - klasifikatoriuje nurodytos veiklos sritys, kuriomis verstis įsakmiai įstatymai numato reikalavimą įsigyti licenciją bei įsteigti juridinius asmenis nėra priskiriamos individualiai veiklai. Taip pat yra komercinių ir gamybinių veiklos rūšių, kurios yra nelicencijuojamos, tačiau valstybės institucijos leidimus verstis tokia veikla išduoda tik juridiniams asmenims¹⁸. Gyventojams, vykdantiems individualią veiklą su verslo liudijimu, taikytinas Vyriausybės nutarimu patvirtintas siauresnis veiklos rūšių sąrašas su papildomais apribojimais¹⁹. Be nustatytų apribojimų, šiems asmenims taip pat draudžiama samdyti darbuotojus pagal darbo sutartį tai veiklai, kuriai įsigytas verslo liudijimas, neleidžiama atimti patirtų išlaidų iš uždirbtų pajamų, t. y. naudotis pajamų mokesčio lengvatomis pagal GPMĮ 21 str., netaikomi neapmokestinamieji pajamų dydžiai – visa tai formuoja smulkiausiojo verslo segmento atstovų nuomonę apie itin siauras veiklos vykdymo galimybes ir iš dalies diskriminacinį požiūrį į šios kategorijos ekonominę veiklą vykdančius asmenis. Nors veiklai su verslo liudijimu patrauklumo suteikia nesudėtinga veiklos vykdymo pradžia, galimybė išsiversti su mažesniu finansiniu kapitalu bei maži mokesčiai, tačiau dalis šios verslo srities atstovų yra nepatenkinti veiklos sąlygomis²⁰. Vertėtų akcentuoti, jog nustatyti apribojimai vis dėlto neturėtų būti vertinami kritiškai. Akivaizdu, jog jie yra vienareikšmiškai

¹⁷ Statistikos departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės generalinio direktoriaus įsakymas Nr. 252 „Dėl ekonominės veiklos rūšių klasifikatoriaus atnaujinimo“ (Valstybės Žinios, 2002, Nr. 126-5744).

¹⁸ VMI prie FM 2003 m. kovo 6 d. paaiškinimas Nr. (08-3-03)-R-2224 „Dėl licencijuojamos veiklos“ [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-10-04]. Prieiga per internetą:

<<http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/0/fd89fa7b3df02455c2256d3d002d31af?OpenDocument&ExpandSection=1,2>>

¹⁹ Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių“ (Valstybės Žinios, 2002, Nr. 1797). Tam tikros veiklos rūšys suteikia teisę teikti paslaugas ar tiekti prekes tik gyventojams, draudžia parduoti savo gamybos prekes ir teikti paslaugas juridiniams asmenims, jei jie verčiasi analogiška veikla, kuriai buvo įsigytas verslo liudijimas, veiklos vykdymo teritorija yra tik Lietuvos Respublikos ribose.

²⁰ *Cit. op.* 15. „Beveik pusė verslininkų nurodo, kad individualios veiklos su verslo liudijimu sąlygos yra geros, beveik pusė – blogos.“

pateisinami bendrame tokią veiklą vykdančių asmenų mokesčių politikos kontekste dėl išties ypatingai gerų sąlygų įeiti į verslo rinką ir joje sėkmingai funkcionuoti – asmuo sumoka pakankamai mažą fiksuotą pajamų mokestį (tam tikrais atvejais gali būti visai atleistas nuo mokesčio). Tačiau, kita vertus, kai kurie iš jų nėra visiškai pateisinami tame kontekste, jog būtina didinti asmenų verslumą bei mažinti šešėlinę ekonomiką. Manytina, kad toms veiklos rūšims, kurioms nustatytas ribojimas teikti paslaugas ar tiekti prekes juridiniams asmenims (pvz., nauja statinių statyba, kopijavimo veikla, kt.), toks ribojimas turėtų būti naikinamas – taip būtų užtikrinama abipusė nauda (juridinis asmuo gautų pigesnę prekę ar paslaugą, o fizinis asmuo būtų skatinamas plėsti savo verslo ratą bei gauti daugiau pajamų – tai sąlygotų galimybę geriau panaudoti žmogiškuosius resursus).

Dano Arlausko, Verslo darbdavių konfederacijos generalinio direktoriaus, teigimu, išryškėja dvi pozicijos. Viena jų – veiklą su verslo liudijimais būtina riboti, nes ji darko darbo rinką – įmonės lėšomis parengti kvalifikuoti darbuotojai išeina dirbti savarankiškai, sudaro konkurenciją. Kitų manymu, uždrausti verslo liudijimus būtų absurdiška, kadangi laisvoje rinkoje negalima reguliuoti, kokia forma žmogus turi dirbti²¹. Veiklos vykdymas su verslo liudijimu suponuoja išskirtinai palankias veiklos vykdymo sąlygas mokesčių požiūriu, todėl vis dažniau diskutuojama dėl rinkos sąlygų iškreipimo. Reikėtų pažymėti, jog verslo liudijimų teisinis reguliavimas kai kuriais aspektais išties turėtų būti keistinas dėl kelių priežasčių: viena vertus, reikėtų peržiūrėti nustatytus fiksuoto dydžio pajamų mokesčius visoms veiklos rūšims (nes jie nesikeitė nuo to laiko, kai dar galiojo patentų sistema) bei įsitikinti nustatytų mokesčių dydžių teisiniu ir ekonominiu pagrįstumu; kita vertus, žinant šešėlinio verslo mastus, būtina priimti sprendimus, kurie sudarytų palankias sąlygas legalizuoti savo pajamas, kuriant privatų verslą, t. y. „skatinti“ verčiau įsigyti verslo liudijimą, sumokant mažą fiksuoto dydžio pajamų mokestį, nei dirbti nelegaliai. Derėtų kurti tokią sistemą, kuriai esant, asmuo manytų, kad jam yra tikslingiau užsiimti atitinkama veikla legaliai, negu slėpti pajamas arba gyventi iš valstybės mokamų socialinių pašalpų. Darbo autorės nuomone, verslo liudijimų sistemoje daugiausiai abejonių kelia fiksuoti pajamų mokesčiai, kurių nustatytiems dydžiams trūksta pagrįstumo – neaišku kokiais kriterijais vadovaujantis jie yra būtent tokie – vienoms veiklos rūšims daug mažesni negu kitoms ir atvirkščiai. Galima daryti prielaidą, jog konkrečiai veiklai atitinkamo dydžio pajamų mokestis galėtų būti nustatomas vadovaujantis šiais motyvais: konkrečioje veiklos srityje pastebimas itin didelis šešėlinis verslas, todėl, skatinant legalizuoti pajamas, savivaldybė šios veiklos rūšiai taiko mažesnę pajamų mokesčio dydį negu kitoms; arba statistiniai duomenys rodo, jog atitinkamas veiklos rūšis, įsigijus verslo liudijimą, vykdo nemažai gyventojų, o tokio pobūdžio veikloms būdingi pakankamai dideli mastai lyginant su kitomis veiklos rūšimis, todėl savivaldybė,

²¹ Žr.: RUTKAUSKAITĖ, Rima. Verslo liudijimų nauda ekonomikai – ant svarstyklių. *Verslo Žinios*, 2006, Nr. 17, P. 13.

siekdama sumažinti disproporciją tarp sumokamo mokesčio ir gaunamų pajamų, nustato didesni fiksuotą pajamų mokesťi negu kitoms veikloms. Pastebėjus, jog šiose veiklos srityse asmenų, vykdančių individualią veiklą su verslo liudijimais, skaičius nekinta, nustatyto dydžio fiksuoti pajamų mokesčiai kurį laiką išlieka tokie patys, nes tai liudija, kad toks mokesťis jiems yra tinkamas. Atitinkamai, keičiantis verslo tendencijoms bei rinkos sąlygoms, turėtų keistis ir mokesčių dydžiai. Galima daryti prielaidą, jog mokesčio dydį galėtų lemti ir tai, jog atitinkama veiklos rūšis papildomai apima ir skirtingus veiklos porūšius, t. y. didesnis mokesčio dydis taikomas toms veiklos rūšims, kurios apima daugiau porūšių. Atkreiptinas dėmesys, jog aukščiau paminėti veiksniai, yra tik darbo autorės padarytos prielaidos – šiais kriterijais praktikoje nesivadovaujama. Mokesčių dydžiai už verslo liudijimus nesikeičia metai iš metų, o savivaldybė neturi rimtos argumentacijos, komentuodama jų pagrįstumą. Kuriant teisiškai pagrįstą mokesčių už verslo liudijimus mechanizmą, siūlytina: mokesťis turėtų būti nustatomas bent jau preliminariai įvertinus pelningumą vykdant konkrečią veiklą (pvz., vedant statistiką, kokį rezultatą gauna panašią veiklą vykdančios smulkios įmonės arba asmenys, įregistravę individualią veiklą ir pan.); atsižvelgiant į tas sritis, kuriose labiausiai pastebimas šešėlinis verslas, pavyzdžiui, automobilių remonto veikla, pastatų statyba, nuoma, auklių veikla – tokioms veiklos rūšims reikėtų nustatyti mažesni fiksuotą pajamų mokesťi; svarbu peržiūrėti ir verslo liudijimų veiklos klasifikatorių – manytina, kad reikėtų jį labiau išdiferencijuoti, t. y. atitinkamų veiklų rūšių porūšius priskirti savarankiškomis veiklos rūšims ir joms nustatyti atskirus fiksuotus pajamų mokesčius²². Išskaidžius kai kurias veiklos rūšis, turėtų mažėti ir pajamų mokesčio dydis joms, nes su atitinkamu verslo liudijimu mažėja veiklos vykdymo sritys.

Apibendrinant tai, kas išdėstyta, galima daryti išvadą, jog individuali veikla (įskaitant veiklą su verslo liudijimu) pagal nustatytą teisinį reguliavimą yra traktuojama kaip galimybė organizuoti verslą nesteigiant juridinio asmens – formali teisės aktais nustatyta pareiga, taikant paprastą procedūrą įsiregistruoti į Mokesčių mokėtojų registrą, garantuoja galimybę išvengti registravimo problemų bei neleidžia susidurti su dideliu biurokratiniu vilkinimu. Teigiamai vertintina ir tokią veiklą vykdančioms asmenims nustatyta supaprastinta buhalterinės apskaitos tvarka, kuri leidžia išvengti papildomų kaštų, samdant apskaitą tvarkančią asmenį. Pažymėtina, jog teisiniu požiūriu esminis šios veiklos reguliavimo trūkumas – kai kuriais aspektais per daug liberali veiklos įregistravimo tvarka. Manytina, jog siekiant kontroliuoti ekonominės veiklos vykdymui nustatytų reikalavimų laikymąsi, reikėtų stiprinti mokesčių administratoriaus bei konkrečias veiklos sritis kuriojančių institucijų bendradarbiavimo mechanizmą – itin svarbu tam tikrose srityse, kurios

²² Pavyzdžiui, patalpų nuomos veiklos rūšį išskaidyti į komercinių patalpų, gyvenamųjų patalpų, kambario nuomą ir pan. – šiuo metu ši verslo liudijimą įsigijusiems asmenims sudarytos nelygiavertės veiklos sąlygos, nes, pavyzdžiui, kambario nuomos veiklos mastas akivaizdžiai skiriasi nuo komercinių patalpų nuomos; naujų statinių statybos veiklos rūšies porūšius sugrupuoti pagal atliekamų darbų specifiką, nes statinio statyba ir, pavyzdžiui, kambario ar lauko antenos įrengimas yra nelygiavertė darbai, be to šie darbai sąlygoja ir skirtingą užmokesťi už kiekvieną iš jų, o pajamų mokesťis pagal galiojančią teisinį reguliavimą turi būti sumokamas toks pats; kiti panašūs atvejai.

reikalauja profesionalumo bei atsakomybės atliekant darbus, įvesti išankstinę valstybinę kontrolę, užtikrinant teikiamų paslaugų ar tiekiamų prekių kokybę. Siekiant panaikinti įtampą verslo rinkoje, reikėtų peržiūrėti ir verslo liudijimų sistemą – itin svarbu įsitikinti nustatytų fiksuoto dydžio pajamų mokesčių teisiniu bei ekonominiu pagrįstumu. Detalesnis pajamų mokesčio už verslo liudijimą nustatymo mechanizmo vertinimas pateiktas magistro darbo dalyje „Individualią veiklą vykdančio asmens piniginė prievolė valstybei“.

1.2. INDIVIDUALIOS VEIKLOS SĄVOKA

Individualios veiklos sąvokos sisteminio aiškinimo tikslas – sąvokos problematikos įvertinimas, atskirų sąvokos elementų ir jų visumos ryšio nustatymas bei individualios veiklos ribų nubrėžimas. Šios veiklos apibrėžimo analizė orientuota į 2003 m. sausio 1 d. įsigaliojusį GPMĮ, taip pat kitus teisės aktus, kurie betarpiškai inkorporuoja individualios veiklos sąvoką bei atskirus jos elementus.

Kaip jau buvo minėta, Lietuvoje individualios veiklos definicija, kaip teisinė kategorija, apibrėžta 2003 m. sausio 1 d. įsigaliojus GPMĮ. Vertinant tokios sąvokos inkorporavimą į Lietuvos Respublikos teisės aktus, doktrinoje pastebima sąvokos kritika dėl konkretumo stokos, dėl neva miglotų individualios veiklos požymių bei galimybės kiekvieną iš sąvokos elementų traktuoti itin plačiai. Tai verčia suabejoti šios sąvokos įtvirtinimo GPMĮ lygmenyje būtinumu, kelia abejonių dėl jos tikslingumo bei pačios sąvokos apibrėžties tobulumo, todėl itin svarbu išsiaiškinti tokios pozicijos pagrįstumą. Pasak teisininkų, „<...> individualios veiklos apibrėžimas įsuka į didžiulį bylų viesulą“²³. Neva įstatymų leidėjo suformuluotos sąvokos netikslumas ir neapibrėžtumas tik didins bylinėjimosi mastus ir tokio pobūdžio bylos, kuriose ginčo dalykas – gautų pajamų pripažinimas iš individualios veiklos gautomis pajamomis tik augs. Atkreiptinas dėmesys, kad kritiškas įstatyme įtvirtintos sąvokos vertinimas nėra vienareikšmiškai teisingas ir toks požiūris neturi dominuoti. Gerinant verslo sąlygas ir siekiant, kad žmonės nebūtų priversti balansuoti ant šešėlinio verslo ribos, tokios sąvokos įtvirtinimas įstatymuose buvo būtinas. Analizuojant teisinį veiklos pagal patentą kaip ji buvo suprantama iki GPMĮ įsigaliojimo reglamentavimą, pastebimos pakankamai ribotos fizinio asmens galimybės vykdyti verslą. Individualios veiklos teisinis reglamentavimas įstatyme sudarė liberalesnes sąlygas verstis ekonomine veikla, paliekant mažiau apribojimų, be to, individualios veiklos sąvoka apima ir veiklą su verslo liudijimu, kuri organizuojama panašiais principais kaip ir veikla įsigijus patentą. Be aptartų argumentų, itin reikšminga aplinkybė reikėtų laikyti tai, kad dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tinkle tokios pajamos taip pat figūruoja, todėl buvo neišvengiamai svarbu

²³ Žr.: RUTKAUSKAITĖ, Rima. Žemės sandoriai gresia mokestiniais ginčais. *Verslo Žinios*, 2006, Nr. 59, P. 13.

inkorporuoti individualios veiklos sąvoką bei pateikti detalesnę jos suvokimą ir nacionaliniuose teisės aktuose. Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse individuali veikla traktuojama kaip profesinės paslaugos arba kita savarankiško pobūdžio veikla²⁴. Sąvokos formulavimas skiriasi nuo Lietuvos Respublikos teisės aktuose pateiktos individualios veiklos definicijos – apibrėžimas neapima tęstinumo bei ekonominės naudos siekimo požymių, tačiau tai neleidžia teigti, jog šios sąvokos iš esmės skiriasi, kadangi frazė „veikla“ pati savaime gali liudyti tęstinumą bei ekonominės naudos siekimą.

Pažymėtina, jog individualios veiklos bruožai GPMĮ yra apibrėžti tiksliai – tai savarankiška veikla, tęstinė veikla, veikla, iš kurios siekiama gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos. Remiantis individualios veiklos apibrėžimu, individuali veikla apima bet kokio pobūdžio komercinę arba gamybinę veiklą, savarankišką kūrybą, profesinę ir kitą panašaus pobūdžio savarankišką veiklą, taip pat sporto veiklą ir savarankišką atlikėjo veiklą²⁵. Viena iš apibrėžimo problemų – palikta plati erdvė sąvokos požymių interpretacijai. Darbo autorės nuomone, individualios veiklos sąvokos formuluotė pati savaime nėra ydinga, o dažno bylinėjimosi priežastis reikia vertinti platesniame kontekste bei problemos užuomazgų ieškoti globaliai. Manytina, kad paminėtos problemos galimas sprendimo būdas – kokybiškas ir rezultatyvus mokesčių administratoriaus šviečiamosios ir konsultacinės funkcijos įgyvendinimas bei egzistuojančių mokesčių administravimo trūkumų pašalinimas. Seimo Verslo ir užimtumo komisijos narys parlamentaras Saulius Lapėnas siūlo radikalesnę problemos sprendimo būdą. Jo manymu, problema būtų išspręsta, jeigu būtų realizuotas Verslo ir užimtumo komisijos teiktas siūlymas parengti individualios veiklos ir veiklos su verslo liudijimu įstatymą, kuriame būtų detalizuoti individualios veiklos požymiai bei suderintos sąvokos²⁶. Ar reikalingas individualią veiklą reglamentuojantis atskiras įstatymas, negalima vienareikšmiškai atsakyti. Reikia įvertinti tokio žingsnio tikslingumą ir naudą. Galima daryti tik prielaidą, jog griežtas, imperatyvus individualios veiklos reglamentavimas atskiru įstatymu turėtų teigiamos įtakos sąvokų suderinamumui – sąvokų pateikimas viename teisės akte sukurtų teisinį aiškumą. Kalbant apie dabartinę individualios veiklos reglamentavimo sistemą, pažymėtina, kad vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymu²⁷ (toliau – MAĮ), apibendrintas mokesčio įstatymo paaiškinimas, kuriame modeliuojamos individualią veiklą vykdančių asmenų situacijos, mokesčių mokėtojai neturi teisės akto galios, todėl tai sudaro prielaidas į šiuos paaiškinimus žvelgti pasyviai. Gana abstraktus individualios veiklos reglamentavimas GPMĮ atveria kelią

²⁴ VMI prie FM. Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių bendrasis komentaras [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-02-15]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/index.aspx?itemId=10010031>>, 14 str.

²⁵ *Cit. op.* 7, 2 str. 7 d.

²⁶ BARONIENĖ, Nijolė. Smulkiuosius verslininkus norima paversti pigia darbo jėga? *Laikas* [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-11-20]. Prieiga per internetą: <<http://www.blogas.lt/espauoda/191374/smulkiuosius-verslininkus-norima-paversti-pigia-darbo-jega.html>>.

²⁷ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės Žinios, 2004, Nr. 63-2243), 12 str. 2 d.

mokesčių administratoriui šią sąvoką aiškinti pakankamai plačiai ir nevienodai. Tai gali kelti mokesčių mokėtojų abejones dėl galimo teisėtų lūkesčių bei mokesčių mokėtojų lygybės principo pažeidimo. Verslo ir užimtumo komisijos nuomone, svariu argumentu realizuojant individualios veiklos įstatymo priėmimo siūlymą galėtų būti tai, jog individualių įmonių, akcinių bendrovių bei kitų ūkio subjektų veiklą reglamentuoja atskiri įstatymai, todėl ir vertinami individualia veikla tikslinga detaliau reglamentuoti įstatymu, o ne poįstatyminiais aktais²⁸.

Manytina, kad individualią veiklą reglamentuojantis įstatymas nėra tinkamiausias sprendimo būdas, siekiant išvengti ginčų, kylančių pajamas pripažįstant iš individualios veiklos gautomis pajamomis. Atkreiptinas dėmesys, jog detalizuotas individualios veiklos reglamentavimas atskiru įstatymu nebūtinai lems teigiamą rezultatą – net ir itin detalizuotas reguliavimas negali numatyti visų galimų specifinių situacijų bei sudaryti sąlygas tinkamai į jas atsižvelgti. Vien ta argumentacija, jog kitų ūkio subjektų veikla reglamentuojama įstatymais, nėra reikšminga tame kontekste, jog būtina spręsti individualios veiklos sąvokos problematiką ir šalinti to pasekoje atsirandančius neigiamus reiškinius. Todėl pagrindinis dėmesys turėtų būti sutelkiamas formuojant išsamius, pagrįstus paaiškinimus bei vengiant dviprasmiškų ir klaidinančių formuluočių. Be to, siekiant užtikrinti MAĮ įtvirtinto mokesčių mokėtojų lygybės principo įgyvendinimą, svarbu garantuoti mokesčių mokėtojams teikiamų konsultacijų analogiškose situacijose nuoseklią mokesčių administratoriaus poziciją. Siekiant apsaugoti mokesčių mokėtoją nuo neigiamų pasekmių, būtų tikslinga keisti MAĮ 12 str. 3 d. nuostatą bei numatyti, kad mokesčių administratorius privalo atsižvelgti į mokesčio įstatymo paaiškinimą ne tik konsultuodamas mokesčių mokėtoją, bet ir atlikdamas tikrinimus, t. y. apskaičiuodamas mokesčių mokėtojui priklausantį mokėti mokestį. Derėtų pažymėti, jog Pasaulio Bankas akcentuoja, kad Lietuvoje vienu iš svarbiausių mokesčių administravimo trūkumu laikytina tai, kad vis dar neįmanoma gauti išankstinių teisiškai įpareigojančių sprendimų mokesčių klausimais²⁹. Su tokia nuomone galima sutikti, nes kolkas mokesčių administratoriaus pateikti išaiškinimai neturi jokios apibrėžtos galios ir nėra garantijos, kad jie tikrai galios. Tokios pozicijos laikosi ir dr. A. Paulauskas. Anot pastarojo, įtvirtinus teisiškai įpareigojančių paaiškinimų institutą, „<...> didėtų mokesčių mokėtojų pasitikėjimas mokesčių administratoriaus institucija, mažėtų mokestinių ginčų skaičius <...>“³⁰. Toks mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus bendravimo procesas vyktų abiem kryptimis – mokesčių mokėtojas išsiaiškintų rūpimą klausimą bei mokestines planuojamo įvykio pasekmes, o mokesčių administratorius

²⁸ Lietuvos Respublikos Seimo Verslo ir užimtumo komisija. 2005 m. veiklos ataskaita [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-01]. Prieiga per internetą: <<http://www3.lrs.lt/owa-bin/owarepl/inter/owa/U0157941.doc>>.

²⁹ The World Bank. Lithuania investment climate assessment: draft report (2004) [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-21]. Prieiga per internetą:

<[http://www.ifc.org/ifcext/economics.nsf/AttachmentsByTitle/IC-lithuania.pdf/\\$FILE/IC-lithuania.pdf](http://www.ifc.org/ifcext/economics.nsf/AttachmentsByTitle/IC-lithuania.pdf/$FILE/IC-lithuania.pdf)>.

³⁰ PAULAUSKAS, Andrius. *Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos*: daktaro disertacija. Vilnius: Vilniaus universitetas Teisės fakultetas, 2006, P. 22.

mažintų riziką. Tam, kad mokesčių mokėtojas jaustųsi saugesnis bei patikimiau vertintų mokesčių administratoriaus poziciją, šioje srityje ištis būtinos permainos. To pasekoje galimai sumažėtų ir bylinėjimosi mastai.

Pabrėžtina, kad individualios veiklos sąvoka turi būti analizuojama dėl kelių priežasčių: 1) pajamos gautos iš individualios veiklos yra laikomos GPM objektu; 2) individualios veiklos sampratos suvokimas reikšmingas dėl GPMĮ numatytos specialios iš šios veiklos gautų pajamų apmokestinimo tvarkos; 3) teisingas šios veiklos interpretavimas leidžia nubrėžti ribą tarp analizuojamos veiklos ir kitų pajamų šaltinių, iš kurių fizinis asmuo gauna ekonominės naudos.

Sąvokos sisteminis vertinimas rodo, jog itin reikšmingas individualios veiklos sąvokos elementas – veiklos motyvas. Preciziškai laikantis GPMĮ pateikto individualios veiklos sąvokos formulavimo, individualia veikla bus galima pripažinti tik tokią veiklą, iš kurios aptarti subjektai siekia gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos. Jei preziumuotume, kad įstatymų leidėjas įstatymo lygmenyje įtvirtindamas šią sąvoką siekė vieningo tikslo – praplėsti galimybes vystyti verslą nusteigiant juridinio asmens, tuomet galima būtų teigti, jog tai yra esminis ir skiriamasis fizinio asmens vykdomos veiklos bruožas. Ekonominės naudos turi būti siekiama betarpiškai vykdant vienokią ar kitokią veiklą. Pabrėžtina, jog su veiklos motyvu betarpiškai susijęs kitas individualios veiklos sąvokos elementas – veiklos tęstinumas. Svarbu akcentuoti, jog norint identifikuoti individualią veiklą, būtina nustatyti fizinio asmens veiklos tęstinumą bei apimtis. Atkreiptinas dėmesys į atsitiktinių sandorių apibrėžimą, kuris turi būti atribotas nuo individualios veiklos definicijos, nes neturi esminio požymio, būdingo asmens vykdomai individualiai veiklai. Šios sąvokos yra dvi savo esme skirtingos sąvokos, kurios apima iš esmės skirtingus fizinio asmens sudaromiems sandoriams būdingus tikslus ir motyvus. Pažymėtina, kad atsitiktinių sandorių apibrėžimas nėra pateiktas įstatymuose, tačiau sistemiškai vertinant, jie turėtų būti suprantami kaip tarpusavyje nesusiję sandoriai, nesudarantys pagrindo laikyti juos turint ar turėsiant nuolatinumo požymių. Remiantis Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika, sandorio negalima laikyti atsitiktiniu, jei bus įrodyta, kad sandoris sudaromas ne pirmą kartą arba, kad tokia veikla ruošiamasi užsiimti ir ateityje³¹. Dar kitaip atsitiktinius sandorius galima pavadinti privačiais sandoriais arba sandoriais, kurie nėra susiję su asmens vykdomu verslu³². Atsitiktiniuose sandoriuose negalima identifikuoti „versliškumo“ elementų, todėl jie nebus laikomi individualios veiklos požymiais³³.

Sistemiškai aiškinant, individuali veikla yra suprantama kaip ekonominė veikla – atlygintinė

³¹ LVAT 2005 m. kovo 10 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁸-274-05, kat. 9.1; 9.2; 9.3; 65.1.

³² Žr.: VENIUS, Andrius. Naujo PVM įstatymo aspektai. *Verslo konsultacijų spektras* [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-10-21]. Prieiga per internetą: <<http://verslas.banga.lt/lt/patark.full/3d4a82807efa0?vbanga2=45c772843024b4e46a5677681725ced9>>.

³³ DIKČIUS, Romas. Kai kurie individualios veiklos ypatumai. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, 2006, Nr. 39(223), P. 22.

veikla. Tai, kad individuali veikla yra ekonominė veikla nėra *expressis verbis* nurodyta GPMĮ. Ekonominės veiklos apibrėžimas išvedamas iš Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ)³⁴. Šias sąvokas vienija tikslas – pajamų ar kitokios ekonominės naudos siekimas. Priskiriant fizinio asmens sudaromus sandorius ekonominei veiklai, reikia nustatyti, ar jo sudaromi sandoriai nėra atsitiktiniai³⁵. Neįrodžius arba paneigus individualios veiklos vykdymo faktą, negalima teigti, jog PVMĮ prasme buvo vykdoma ekonominė veikla, nes tai susiję su tais pačiais versliškumo požymiais³⁶. Pabrėžtina, jog ekonominės veiklos apibrėžimas yra universalus, jis nėra susietas su veiklos organizavimo forma, t. y. tą ekonominę veiklą gali vykdyti tiek juridinis, tiek fizinis asmuo. GPMĮ kalbama apie tas ekonomines veiklas, kuriomis verčiasi gyventojai, t. y. fiziniai asmenys, tačiau tai negali būti laikoma veikla, kuri nepatenka į ekonominės veiklos sampratą. Individuali veikla nėra alternatyvi veikla ekonominei veiklai³⁷. Darytina išvada, jog individuali veikla yra iš esmės ekonominės veiklos atitikmuo.

Pabrėžtina, jog fizinis asmuo, kuris vykdo ekonominę veiklą yra laikomas apmokestinamuoju asmeniu³⁸. Pagal Europos Teisingumo Teismą (toliau – ETT) šį statusą turi asmenys, kurie „savarankiškai“ vykdo ekonominę veiklą. Terminas „savarankiškai“ neapima asmenų, susijusių su savo darbdaviu bet koku teisiniu ryšiu, sukuriančiu pavaldumo santykius, kiek tai susiję ypač su darbo sąlygomis, atlygiu bei darbdavio atsakomybe³⁹. Minėta ETT pozicija patvirtina dar vieną ekonominės veiklos požymį bei individualios veiklos sąvokos elementą – savarankiškumą vykdant individualią veiklą.

Vadovaujantis PVMĮ 3 str., pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) objektu laikytinas apmokestinamojo asmens, vykdančio ekonominę veiklą, prekių tiekimas ir paslaugų teikimas šalies teritorijoje už atlygį. Todėl šiame kontekste pažymėtina, jog turi būti vertinamas ne tik GPM deklaravimas ir sumokėjimas, bet ir PVM prievolės. Remiantis individualios veiklos sąvokos sisteminiu vertinimu, galima teigti, kad fizinis asmuo yra laikomas vykdančiu ekonominę veiklą PVMĮ prasme, kai jo sudaromi sandoriai nėra atsitiktiniai, o pati veikla yra savarankiška, tęstinė, iš jos siekiama gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos.

Reziumuojant darytina išvada – individualios veiklos sąvokos elementai turi būti vertinami sistemiškai, remiantis teisės aktų nuostatų visuma. Lingvistinis šios sąvokos aiškinimas reikalauja gilios atskirų požymių analizės, paremtos Lietuvos Respublikos teismų bei kitų mokestinius

³⁴ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Valstybės Žinios, 2002-05-14, Nr.48), 2 str. 6 d.

³⁵ VMI prie FM 2003 m. rugpjūčio 21 d. pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras Nr. 3 (su papildymais ir pakeitimais) [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-10-04]. Prieiga per internetą: <<http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/0/f55b0f01d532f84cc2256d89002f4861?OpenDocument>>.

³⁶ MGK 2006 m. gegužės 25 d. sprendimas Nr. S-221-(7-222/2006). „Pripažinus, kad asmens veikla neatitinka individualios veiklos požymių, konstatuotina, jog asmuo neturi mokėti į biudžetą ir PVM“.

³⁷ Žr.: ŽVINKLYS, Jurgis. Apie nekilnojamojo turto įstatymą – kritiškai. *Mokesčių Žinios*, 2005, Nr. 41(451), P. 15.

³⁸ *Cit. op.* 34, 2 str. 15 d.

³⁹ ETT 2006 m. kovo 23 d. sprendimas byloje C-210/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate v FCE Bank plc* (2006), ECR I-2803.

ginčus nagrinėjančių institucijų praktika bei ETT sprendimais. Siekiant oponuoti su šios darbo dalies pradžioje išdėstyta teisininkų kritiška pozicija, teigtina, kad analizuojamos sąvokos įtvirtinimas įstatymų lygmenyje išties sukūrė daug diskutuotinių klausimų. Tačiau reikėtų paneigti, jog pačiai sąvokai trūksta konkretumo, kadangi jos požymiai yra tiksliai apibrėžti įstatyme. Problema šiame kontekste laikytina per daug siauras požymių supratimas bei tikslumo iš šios sąvokos reikalavimas, kuris jos ribose ne visada objektyviai įmanomas.

1.3. INDIVIDUALIOS VEIKLOS SPECIFINIAI BRUOŽAI IR PRAKTINĖS PROBLEMOS

Pažymėtina, jog remiantis individualios veiklos teisiniu reguliavimu pagal GPMĮ, norint taikyti individualią veiklą reglamentuojančias nuostatas, būtina konstatuoti veiklos požymius: savarankiškumą, siekimą gauti ekonominę naudą, tęstinį laikotarpį, veiklos priskirtinumą kuriai nors iš GPMĮ 2 straipsnio 7 dalies 1-4 punktuose numatytų veiklos rūšių.

Šiame kontekste svarbu akcentuoti, jog dažnai fiziniai asmenys nenoriai pripažįsta vykdančią individualią veiklą, todėl kyla mokestiniai ginčai dėl teisiškai svarbių aplinkybių interpretavimo bei teisės normų, reglamentuojančių individualios veiklos pajamų apmokestinimą, taikymo. Esminės reikšmės turi teisingas gautų pajamų teisinis kvalifikavimas – norint identifikuoti iš individualios veiklos gautas pajamas, būtina konstatuoti visus šiai veiklai būdingus požymius. Netoleruoti atvejai, kai mokesčių administratorius patikrinimo metu konstatuoja, jog gyventojas gavo pajamas iš individualios veiklos, apsiribodamas tik vienu kuriuo nors kriterijumi, apibrėžiančiu individualią veiklą, pavyzdžiui, tik gautų pajamų dydžiu ar sandorių skaičiumi. Pabrėžtina, jog itin svarbu išsiaiškinti visų trijų individualios veiklos požymių turinį, jų galimą interpretaciją, šių požymių galimus išvestinius požymius, kurie nepatenka į individualios veiklos apibrėžimą, taip pat aplinkybes, kurios yra būtinos ir pakankamos norint konstatuoti, jog asmuo vykdė individualią veiklą. Atkreiptinas dėmesys, jog individualios veiklos požymių išvestiniai požymiai negali turėti lemiamos reikšmės sprendžiant, ar pajamos gali būti laikomos gautomis iš šios veiklos⁴⁰.

Individualios veiklos identifikavimas reikšmingas dėl kelių priežasčių. Visų pirma šiai veiklai taikomas specialus teisinis reguliavimas ir specialus apmokestinimo principas. Tarp šalių, kai tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos individualios veiklos pagrindu, susiklosto civiliniai teisiniai santykiai, todėl Lietuvos Respublikos darbo kodekso teisinis darbdavio ir darbuotojo santykių reglamentavimas nepatenka į minėtos veiklos reguliavimo sritį. Antra, individuali veikla – tai verslo organizavimo forma, todėl ji skiriasi nuo privataus pobūdžio sandorių. Šiai veiklai nebus galima taikyti mokestinių lengvatų, kurios pagal GPMĮ būdingos tam tikriems atsitiktiniams sandoriams, be to, skirsis apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimo tvarka, taip pat

⁴⁰ *Cit.op.* 36.

atsiras tam tikrais atvejais papildomos mokesinės prievolės, pavyzdžiui, mokėti PVM, kas nėra būdinga privataus pobūdžio sandoriams.

Galima konstatuoti teisiškai reikšmingus dažniausiai pasitaikančius reiškinius, kurie suponuoja įstatymo pažeidimą: 1) darbo teisinių santykių „slėpimas“ po individualios veiklos pavadinimu; 2) komercinės, gamybinės, ūkinės, profesinės ar kitos panašaus pobūdžio savarankiškos veiklos neįteisinimas įstatymų nustatyta tvarka.

Šiuos reiškinius sąlygoja kelios priežastys: 1) sąlyginai dideli mokesčiai skatina juridinius asmenis optimizuoti savo veiklą ir pasitelkti individualią veiklą vykdančius asmenis; 2) teisės aktai aptakiai apibrėžia individualią veiklą ir palieka daug vietos interpretacijoms, todėl individuali veikla neįregistruojama dėl nežinojimo arba sąmoningai, siekiant išvengti mokesčių, pasinaudojant plečiamuoju šios sąvokos aiškinimu⁴¹. Pažymėtina, jog įstatymų nežinojimas neatleidžia nuo atsakomybės, todėl net ir tais atvejais, kai asmuo nežinojo, jog vykdo individualią veiklą, vis tiek bus saistomas pareigos sumokėti su šios veiklos vykdymu susijusius mokesčius.

Fizinis asmuo *ex officio* (savo iniciatyva) turi įteisinti numatomą vykdyti individualią veiklą bei teisingai ir laiku sumokėti mokesčius. Šiuo metu egzistuojantys teisės aktai nesuteikia teisės mokesčių administratoriui neįregistruoti gyventojų individualios veiklos, jei fizinis asmuo to pageidauja. Tačiau kilus abejonėms, kad asmens numatoma vykdyti veikla atitinka darbo santykiams būdingus požymius, mokesčių administratorius, siekdamas užkirsti kelią galimiems mokesčių įstatymų pažeidimams ir padėti mokesčių mokėtojui vykdyti jo mokesčines prievoles, šį asmenį turėtų informuoti apie būtinybę sudaryti darbo sutartį⁴². Nuostata, jog mokesčių administratorius, registruodamas individualią veiklą, turi tik sąlyginai atlikti prevencinę įstatymų pažeidimo funkciją, neturėtų būti vertinama kritiškai – nustatyti, ar gyventojų santykiai su kita sandorio šalimi yra darbo santykiai ar individuali veikla, galima tik mokesčio tyrimo ar mokesčio patikrinimo metu, įvertinus faktų visumą, todėl veiklos registravimo metu mokesčių administratorius negali objektyviai įvertinti būsimų santykių pobūdžio.

Toliau šiame darbe bus pateikta išsami individualios veiklos bruožų analizė bei praktinės problemos.

⁴¹ KRUMPLYTĖ, Jolita; JUODIŠIENĖ, Jolanta; ir LAPYTĖ, Lina. Kovos su neapskaityta ekonomika ir mokesčių vengimu priemonių plano vykdymo ataskaita. Vilnius: VMI prie FM Kontrolės departamentas Analizės ir atrankos tikrinimams skyrius, 2006 m. Per pirmąjį 2006 metų pusmetį apskričių valstybinės mokesčių inspekcijos atliko 6081 kontrolės veiksmus – nustatyta net 210 asmenų, vykdančių veiklą neįsigijus verslo liudijimo ar neįregistravus individualios veiklos.

⁴² Žr.: VILDŽIŪNAITĖ, Vilma. Individuali veikla neturi susipinti su darbo santykiais. *Verslo Žinios*, 2005, Nr. 244, P. 15.

1.3.1. Savarankiškumas

Savarankiškumas yra esminis požymis, leidžiantis identifikuoti individualią veiklą vykdančių asmenų individualios veiklos ir darbo teisiųjų santykių atribojimo kontekste. Šio požymio analizė reikšminga dėl visuomenėje paplitusio reiškinio – darbo santykių „maskavimo“ po individualios veiklos pavadinimu. Tokie veiksmai suponuoja piktnaudžiavimą teise siekiant mokesstinės naudos. Kitaip tariant, tai tokia mokesčių mokėtojo veikla, kuria siekiama „apeiti“ įstatymo nuostatas, formaliai laikantis nustatytų procedūrų ir jų nepažeidžiant⁴³.

Be abejo, individuali veikla verslui gali būti patraukli. Galima būtų nagrinėti hipotetinę situaciją, kas darbdavio požiūriu racionaliau – priimti į darbą naują darbuotoją tam tikroms funkcijoms atlikti ar susitarti su individualią veiklą vykdančiu asmeniu dėl tam tikro darbo rezultato. Įvertinus visas aplinkybes, darytina prielaida, jog naudingesnis atrodo antrasis variantas. Priežastys – darbdavys už darbuotoją kas mėnesį privalo mokėti GPM, taip pat socialinio draudimo įmokas bei sveikatos draudimo įmokas, privalo užtikrinti darbuotojui taikomą darbo ir poilsio režimą, privalo atlikti sąlyginai sudėtingą darbo santykių įforminimo ir nutraukimo procedūrą, be to, yra darbuotojo susirgimo rizika, darbo sauga ir visa kita. Visa tai skatina darbdavius ieškoti alternatyvų. Kita vertus, reikėtų akcentuoti, jog nesant harmoningo abiejų susitariančių šalių teisiųjų ir pareigų derinimo – neužtikrinant darbo drausmės organizacinėmis, ekonominėmis bei teisinėmis priemonėmis, „darbdavys“ atsiduria blogesnėje padėtyje. Jei darbą atlieka individualią veiklą vykdančias asmuo, kita šalis (užsakovas) praranda teisę organizuoti darbo procesą bei vadovauti jam, be to, praranda teisę reikalauti laikytis darbo tvarkos taisyklių, galiausiai, jis negali būti tikras, ar darbas bus atliktas tinkamai ir laiku. Taigi vienareikšmiškai teigti, jog individuali veikla yra kur kas racialesnis būdas efektyviai panaudoti darbo jėgą, negalima.

Teisiniu požiūriu šio požymio turinys reiškia, kad fizinio asmens santykis su kita sandorio šalimi turi iš esmės skirtis nuo darbdavio ir darbuotojo santykių. Centrinis mokesčių administratorius akcentuoja, jog sprendžiant, ar tam tikra veikla yra susijusi su darbo ar jų esmę atitinkančiais santykiais, reikia vadovautis ne tik formaliais požymiais, t. y. darbo sutarties buvimu ar nebuvimu, o faktiškai atliekamo darbo pobūdžiu, t. y. reikia atsižvelgti į atliekamos veiklos organizavimo savarankiškumo laipsnį, į tai, ar tarp šalių faktiškai yra pavaldumo santykiai. Svarbu įvertinti ir tai, kokias funkcijas gyventojas vykdo įmonėje, įstaigoje ar organizacijoje⁴⁴. Darbdavio ir darbuotojo teisiųjų ir pareigų santykis išplaukia iš Lietuvos

⁴³ VASILIAUSKAS, Vitas. Optimizuoti ar vengti? *Apskaitos, audito ir mokesčių apžvalga*, 2005, Nr. 5, P. 30.

⁴⁴ RIMVYDAS, Domas. Darbo santykių ir kitos gyventojų veiklos ypatumai. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, 2006, Nr. 32(416), P. 21.

Respublikos darbo kodekse apibrėžtos darbo sutarties sąvokos⁴⁵. Esant darbo teisiniams santykiams, už darbų organizavimą atsako darbdavys ir jo atstovai (organai). Tuo paaiškintina, kad didesnė atsakomybė už gamybinę ar ūkinę riziką darbo teisiniuose santykiuose tenka darbdaviui⁴⁶.

Atkreiptinas dėmesys, kad Lietuvos Aukščiausiasis Teismas (toliau – LAT) yra suformulavęs *ratio decidenti*, jog esant ginčui dėl sutarties turinio bei jos sąlygų, sutartis aiškinama nustatant tikruosius sutarties dalyvių ketinimus, o ne vien remiantis pažodiniu sutarties teksto aiškinimu⁴⁷. Taigi vertinant sutartis, turi būti laikomasi ir MAĮ įtvirtinto turinio viršenybės prieš formą principo – teisiniuose santykiuose viršenybę būtina teikti santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne formaliai išraiškai. Pažymėtina, jog mokesčių administratorius sudarytus sandorius vertina tik mokestiniu teisiniu aspektu – mokesčių administratorius pritaikydamas šį principą galės tik perskaičiuoti mokėtiną mokestį⁴⁸.

Savarankiškumas suprantamas kaip tam tikras nepriklausomumo laipsnis. Veikla bus savarankiška, jei ji bus atliekama nepriklausomai nuo kitų asmenų⁴⁹. Remiantis Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – MGK) sprendimais, savarankišku asmuo laikomas tada, jei jis pats sprendžia su savo veikla susijusius klausimus, pats pasirenka veiklos kryptį, patiria veiklos išlaidas, gauna pajamas⁵⁰. Darytina išvada, jog savarankiška asmens veikla grindžiama tuo, kad šis asmuo savarankiškai priima sprendimus, atitinkamai tokiam asmeniui nesuteikiamos darbo priemonės, jis neprivalo laikytis prekę ar paslaugą perkančio juridinio asmens vidaus tvarkos, nesinaudoja įmonei priklausančiu turtu, nėra jokių pareigų, neturi jam pavaldžių įmonės darbuotojų ir pats neatskaitingas jos vadovui. Tuo tarpu ETT svarstydamas savarankiškumo esmę akcentuoja riziką, patiriamą vykdant ekonominę veiklą⁵¹.

Bendrą asmens kontrolės ir nepriklausomumo laipsnį rodo toliau paminėti kriterijai: 1) kokios galimybės gauti pelno ar patirti nuostolio suteikiamos dirbančiajam; 2) ar dirbantysis investuoja į savo veiklą; 3) ar šis asmuo reklamuoja; 4) ar darbdavys išsaugo teisę nurodyti, kaip darbas turėtų būti atliktas; 5) ar iš darbuotojo reikalaujama dirbti pagal konkretų grafiką ir ar asmuo turi įspėti darbdavį, jei jis neateis į darbą⁵². Remiantis VMI pozicija, taip pat atkreiptinas

⁴⁵ Lietuvos Respublikos darbo kodeksas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės Žinios, 2002, Nr.64-2569), 93 str. Darbdavys įsipareigoja suteikti darbuotojui darbo sutartyje sulygtą darbą, užtikrinti tinkamas darbo sąlygas bei mokėti darbuotojui sulygtą darbo užmokestį, o darbuotojas turi pareigą paklusti darbovietėje nustatyta darbo tvarkai ir dirbti tam tikros profesijos, specialybės, kvalifikacijos darbą arba eiti tam tikras pareigas.

⁴⁶ NEKROŠIUS, Ipolitas, *et. al.* Lietuvos Respublikos darbo kodekso komentaras. III dalis. Individualūs darbo santykiai. Vilnius: Justitia, 2004, p.46.

⁴⁷ LAT Civilinių bylų skyriaus 2000 m. balandžio 3 d. nutartis civilinėje byloje AB „Turto bankas“ v. UAB „Vaidluvė“, Nr. 3K-3-406/2000, kat. 14.

⁴⁸ MARCINKEVIČIUS, Laimonas. Darbuotojai ar vykdantys individualią veiklą: teisingo atribojimo reikšmė [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-10-15]. Prieiga per internetą: <<http://www.juridicon.lt/index.php?292592693>>.

⁴⁹ LVAT 2006 m. birželio 16 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵-902/2006, kategorija 9.1.

⁵⁰ *Cit. op.* 36.

⁵¹ *Cit. op.* 39.

⁵² ŽEIMANTAS, Vytautas. Individualios veiklos riboženkliai. *Verslo Žinios*, 2005, Nr.111, P. 2.

dėmesys į šiuos aspektus: 1) ar su šiais gyventojais yra sudarytos rašytinės formos sutartys, kuriose teisinių santykių pagrindu yra susitarta dėl darbo apmokėjimo sąlygų, darbo vietos ir funkcijų, taip pat darbo drausmės; 2) ar paslaugų teikėjo atliekamas darbas (paslaugos) yra bendrovės įprastos veiklos dalis, ar bendrovė nustato darbo laiko trukmę ir kitas darbo sąlygas; 3) ar darbai (paslaugos) yra vykdomi nuolat (reguliariai); 4) ar bendrovė periodiškai išmoka paslaugų teikėjui priklausantį atlyginimą; 5) ar atlyginimas nustatomas pagal iš anksto sutartus kriterijus; 6) ar paslaugas teikiantis asmuo gali gauti pelno ir ar jis rizikuoja patirti su savo darbu susijusius nuostolius⁵³.

VMI, nagrinėdama mokestinį ginčą konstatavo, jog faktinės aplinkybės, kai asmuo turi darbo vietą, kai yra susitarta dėl valandinio atlyginimo ir atlyginimas mokamas periodiškai, kai suteikiamos apmokamos atostogos, kurių laikas turi būti suderintas su vadovu, jei apmokami nedarbingumo pažymėjimai, leidžia teigti, kad toks šalis siejančių santykių pobūdis neatitinka savarankiškos veiklos apibūdinimo bei, esant tokioms aplinkybėms, suteiktos paslaugos nėra galutinai savarankiškai sukurtos paslaugos, todėl tai darbo teisiniai santykiai⁵⁴.

Siekiant išsiaiškinti, ar konkrečiu atveju nėra darbo santykiai „slepiami“ po individualios veiklos pavadinimu, reikia atkreipti dėmesį, ar darbuotojas toje pačioje įmonėje nedirbo anksčiau pagal darbo sutartį, taip pat išsiaiškinti, ar šis asmuo dalies darbo užmokesčio negauna pagal darbo sutartį, o dalies – individualios veiklos pagrindu. Dar vienas svarbus kriterijus, kuriuo remiantis galima paneigti individualios veiklos buvimą, yra atlyginimo už teikiamas paslaugas nuolatinis gavimas iš vienos įmonės⁵⁵. Esant šioms sąlygoms, didelė tikimybė, kad formaliai vykdoma veikla ir realiai atliekami veiksmai neatitinka individualios veiklos apibūdinimo ir šie santykiai turi būti įforminami pasirašant darbo sutartį bei imperatyviai turi būti laikomasi paskesnių iš to kylančių pareigų.

LAT akcentuoja, jog civilinių sutarčių (individualios veiklos) esmė – įsipareigojimas atlikti tam tikrą iš anksto apibrėžtą užduotį nesant tarpusavio pavaldumui, o darbo sutarties atveju darbuotojas privalo vadovautis darbdavio nustatyta darbo atlikimo tvarka ir jai paklusti bei atlikti tam tikrą tęstinio pobūdžio funkciją, nesiejamą su gaunamu rezultatu⁵⁶.

Atsižvelgiant į tai, kas buvo paminėta, galima skirti potencialiai rizikingas veiklos sritis, kuriose gali būti painiojami darbo santykiai su individualia veikla: 1) namudininkų veikla (siuvėjai, modeliotojai, smulkieji amatininkai ir pan.) – tokie asmenys darbą atlieka namuose, darbui reikalingą įrangą ir priemones turi turėti patys arba jiems suteikia darbdavys, jiems

⁵³ MACEVIČIENĖ, Violeta. Individualiai veiklai būdingi požymiai. *Panevėžio rytas*, 2005, Nr. 284/3665, P. 6.

⁵⁴ VMI prie FM 2006 m. balandžio 6 d. sprendimas Nr. (24.4-13)-R-3196.

⁵⁵ *Cit. op. 42.*

⁵⁶ LAT Civilinių bylų skyriaus 2002 m. vasario 11 d. nutartis civilinėje byloje *Zita Vaitaitytė v. Stanislava Petruitiienė*, Nr.3K-3-264/2002, kat. 2.1; 2.2; 65. LAT Civilinių bylų skyriaus 2001 m. sausio 31 d. nutartis civilinėje byloje *J. Snukiškienė v. UAB „Romerta“*, Nr. 3K-3-123/2001, kat. 2.1. LAT Civilinių bylų skyriaus 2003 m. balandžio 23 d. nutartis civilinėje byloje *231-os GNEB v. A. Gaigalas*, Nr. 3K-3-543/2003, kat. 2.1; 39.2.4.

netaikomos įmonės vidaus darbo taisyklės, namudininkas darbo laiką skirsto savo nuožiūra, tačiau toks darbas yra tęstinio pobūdžio už sulygtą darbo užmokestį, be to, darbdavys įvertina profesinę riziką namudininko darbo vietoje, darbo laikas negali būti ilgesnis kaip 40 valandų per savaitę, taip pat jam kompensuojamos susijusios su jo darbu išlaidos, t. y. elektros energijos ir vandens sunaudojimo, ryšių paslaugų, mašinų ir įrenginių priežiūros, remonto ir kt. – tokia veikla yra laikoma darbo teisiniais santykiais⁵⁷; 2) Teledarbas (angl. – *telework / telecommute*) – tai toks darbo organizavimo ar darbo atlikimo būdas, kai darbas, nors ir gali būti atliekamas darbovietėje, tačiau dirbamas kitoje vietoje naudojant informacines technologijas, teledarbo priemonės yra suteiktos darbdavio arba naudojamos asmeninės – Europos socialinių partnerių lygmenyje nutarta tokiomis aplinkybėmis atliekamą darbą laikyti darbo teisiniais santykiais (pvz., operatorių, programuotojų darbas ir kt.)⁵⁸; 3) Aktorių, televizijos darbuotojų, žurnalistų profesijos, architektų, turto vertintojų veikla – šie asmenys taip pat potenciali rizikos grupė, nes jų atliekamo darbo pobūdis bei jo atlikimo aplinkybės gali glaudžiai sietis su darbo teisiniais santykiais.

Pabrėžtina, kad įstatymų leidėjas sąmoningai nustatė skirtingais teisės aktais reglamentuojamą skirtingą asmens veiklą ir iš to kylančias teises, pareigas bei mokesčines pasekmes. Kaip ir kiekvienoje teisinėje valstybėje už neteisėtą veiklą⁵⁹ yra numatyta atsakomybė. Šių teisinių santykių griežtas atribojimas reikšmingas dėl skirtingos atsakomybės pagal skirtingus Administracinių teisės pažeidimų kodekso⁶⁰ (toliau – ATPK) straipsnius. Tik preciziškai tiksliai laikantis įstatyminių nuostatų, sistemiškai įvertinus visas faktines aplinkybes bei kontrahentų įsipareigojimus, bus galima teisingai kvalifikuoti veiklą bei pritaikyti tinkamą teisės normą. Teisinių šių iš esmės skirtingų institutų įvertinimą ir atskyrimą bei atribojimo reikšmės nustatymą sąlygoja pastebėtas nevienodos teismų praktikos egzistavimas, atribojant nelegalų darbą nuo veiklos vykdymo neįregistravus individualios veiklos. Pažymėtina, jog nelegalaus darbo samprata negali būti tapatinama su veiklos vykdymu be verslo liudijimo ar veiklos vykdymo neįregistravus individualios veiklos. Faktinės aplinkybės konstatuoti kiekvieną iš pažeidimų iš esmės skiriasi. Taikant ATPK 41³ straipsnį ir sprendžiant dėl nelegalaus darbo, kaip administracinio teisės pažeidimo sudėties elementų, būtina konstatuoti esant šiuos objektyviuosius požymius: 1) turi būti konstatuota, kad asmuo pradėjo realiai dirbti; 2) darbdavio ir dirbančiojo santykiai turi turėti darbo sutarties požymius⁶¹.

⁵⁷ *Cit. op.* 46, P. 108-109.

⁵⁸ European trade union confederation. Framework agreement on telework [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-25]. Prieiga per internetą: <<http://www.e-work.ie/uploads/unice.pdf>>.

⁵⁹ Neteisėta veikla šio darbo kontekste – tai nelegalus darbas, veikla neturint verslo liudijimo, veikla neįregistravus individualios veiklos.

⁶⁰ Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės Žinios, 1985, Nr. 1-1).

⁶¹ Teismų praktikos administracinių teisės pažeidimų bylose dėl nelegalaus darbo apibendrinimas ir teisės taikymo rekomendacijos [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-10-15]. Prieiga per internetą: <http://www.lvat.lt/documents/Bylu_del_nelegalaus_darbo_apibendrinimas.doc>.

Vilniaus rajono apylinkės teismas 2004 m. lapkričio 11 d. nutarimu išnagrinėtoje administracinėje byloje Nr. A-1-29-04/2004 fizinį asmenį A. P. pripažino kaltu ir skyrė jam įspėjimą. Byloje A. P. buvo kaltinamas tuo, kad nesudaręs darbo sutarčių su asmenimis A. Š. ir J. K., neturinčiais verslo liudijimų, leido remontuoti jam priklausančio namo stogą. Teismas konstatavo, kad A. Š. ir J. K. verslo liudijimo teikti stogų dengimo paslaugas neturėjo ir jų darbą teismas vertino kaip nelegalų. Šioje byloje nėra duomenų, kad A. Š. ir J. K. privalėjo paklusti kokiai nors A. P. nustatyta darbo tvarkai, iš bylos duomenų matyti, kad A. Š. ir J. K. savarankiškai sprendė dėl darbų atlikimo tvarkos ir būdo⁶².

Teisinių santykių vertinimo stoka formuoja nevienodą teismų praktiką ir iškreipia nusistovėjusį civilinės ir darbo sutarties atribojimo faktą. Tokia teismų pozicija vertintina kritiškai. Vien faktas, kad asmuo teikė paslaugas neturėdamas verslo liudijimo ar neįregistravęs individualios veiklos, savaime nereiškia nelegalaus darbo buvimo. Pažymėtina, kad asmuo, vykdydamas veiklą, kuria siekia gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos, privalo laikytis įstatymų, reglamentuojančių tokios veiklos tvarką, nuostatų. Veikla, kuria pažeidžiami įstatymai, gali sudaryti savarankiško teisės pažeidimo sudėtį⁶³.

Remiantis ankstesnėse darbo dalyse atlikta individualios veiklos sąvokos sisteminė analizė, galima daryti išvadą, jog nesant bent vieno iš individualios veiklos požymių – šiuo atveju savarankiškumo, negalima konstatuoti individualios veiklos buvimo net ir esant kitiems veiklos požymiams. Darbo teisiniai santykiai ir individuali veikla skiriasi ne tik darbo atlikimo tvarka, bet ir sukuria skirtingas teises, pareigas, mokestines pasekmes, todėl itin svarbu tiksliai nustatyti šalis siejančių teisinių santykių prigimtį. Pastebima, kad individuali veikla bei veikla su verslo liudijimu yra palanki tarpė juridiniams asmenims optimizuoti mokamus mokesčius bei išvengti dalies juos saistančių pareigų, tačiau svarbu akcentuoti, jog tai ne visada teisėta.

1.3.2. Individualią veiklą vykdančio asmens ir darbuotojo atribojimas užsienio valstybėse – lyginamoji analizė

Lietuvos Respublikos teisės aktų, teismų praktikos bei doktrinos studija leidžia teigti, jog Lietuvoje esminiai nagrinėjamų subjektų atribojimo kriterijai yra šie: 1) tęstinio pobūdžio darbo funkcijos atribojimas nuo įsipareigojimo atlikti konkrečią užduotį; 2) santykių dalyvių pavaldumo bei kontrolės laipsnis.

Didžiojoje Britanijoje teismų praktika darbo sutarties ir civilinės sutarties (individualios veiklos) atskyrimo kriterijų grindžia tuo, kad darbdavys vadovauja pačiam darbo atlikimui (t. y. kontroliuoja), jis gali primesti ne tik darbą, kuris turi būti atliktas, bet ir būdą, kaip jis turi būti

⁶² *Ibid.*

⁶³ pvz. ATPK 173 str. „Neteisėtas vertimasis komercine, ūkine, finansine ar profesine veikla“ arba ATPK 172⁹ str. „Nepranešimas mokesčių administratoriui apie pradedamą vykdyti individualią veiklą“ ir pan.

atliktas. Kadangi kontrolės kriterijus nėra pritaikytas kvalifikuotų darbuotojų atžvilgiu (nes jų kompetencija gali viršyti darbdavio kompetenciją), Didžiosios Britanijos teismai remiasi įvairiarūšių rodiklių testais (angl. – *mixed test*). Faktas, kad darbuotojas tam tikromis aplinkybėmis elgiasi kaip verslininkas, leidžia teismui pripažinti jį dirbančiu „savo sąskaita“, arba kitaip – „nepriklausomu darbuotoju“. Be to, darbo sutarčiai atskirti nuo civilinės sutarties taikomas integravimosi kriterijus, t. y. darbuotojų pagal darbo sutartį atliekamas darbas yra visos įmonės, viso verslo sudedamoji dalis, o pagal civilinę sutartį, nors darbas ir atliekamas siekiant tam tikram verslui naudoti, bet į jį neintegruotas. Taigi Didžiojoje Britanijoje akcentuojami du atribojimo kriterijai: kontrolės (angl. – *control*) ir integravimosi (angl. – *integration*)⁶⁴. Papildomai skiriamas abipusių įsipareigojimų (angl. – *mutuality of obligations*) principas, kuris reiškia, kad, esant civiliniams teisiniams santykiams (individualiai veiklai), darbdavys yra įpareigotas suteikti darbą bei tikėtis, kad jis bus atliktas, nereguliuojant darbo atlikimo tvarkos bei suteikiant teisę darbą atliekančiam asmeniui pačiam planuoti darbo laiką. Be to, akcentuojamas ekonominės realybės (angl. – *economic reality*) principas – finansinę riziką, finansinę naudą bei nuostolius, jei tai nėra darbo santykiai, turi prisiimti savarankišką veiklą vykdančio asmuo⁶⁵. Prancūzijoje kriterijus, pagal kurį atskiriama darbo sutartis, yra teisinė pavaldumo samprata, o Vokietijoje vartojama „asmeninės priklausomybės“ sąvoka, siekiant atskirti „sutartinį darbuotoją“ (vok. – *Arbeitsnehmer*) nuo nepriklausomo (vok. – *Selbstangiger*). Priklausomybės verifikacija (autentiškumo patvirtinimas) atliekama, viena vertus, pozityviu būdu, tikrinant, ar darbuotojas integruotas į gamybinį vienetą, kuris yra kontroliuojamas, o kita vertus – neigiamu, įsitikinant, ar darbuotojas nedirba savo sąskaita, ar neturi galimybės gauti pelno ar patirti nuostolių, ar neturi nuosavos technikos, klientų ir kt. Portugalijoje teismai naudoja pavaldumo sampratą ūkine, o ne teisine prasme, t. y. pavaldumas remiasi tik potencialiu teisiniu priklausymu ir neatmeta visiškai techninės autonomijos atliekant darbą. Tuo tarpu Italijoje egzistuoja parapavaldžių darbuotojų samprata, kuri apima „atvirą“ įvairių profesijų darbuotojų kategoriją (pvz., advokatų, dirbančių bendrovei). Italijos doktrinoje ir teismų praktikoje laikomasi nuomonės, kad parapavaldžius darbuotojus reikia palikti nepriklausomus, kurių atžvilgiu darbo teisė taikoma tik tiksliai įstatyme apibrėžtais atvejais (daugiausia ginčų procedūros, darbo higienos užtikrinimo srityje)⁶⁶. Olandijoje pagrindinis kriterijus, leidžiantis atskirti darbuotoją ir individualią veiklą vykdančią asmenį yra valdingų santykių konstatavimas (angl. – *authoritative relationship*) – absoliuti darbdavio teisė vadovauti darbui ir duoti privalomus nurodymus.

⁶⁴ DAMBRAUSKIENĖ, Genovaitė. Civilinių ir darbo sutarčių sąveika. *Jurisprudencija*, 2002, Nr. 28(20), P. 8.

⁶⁵ Žr.: UK Government. Are you a „worker“, „employee“ or „self employed“? [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-11-30]. Prieiga per internetą:

<http://www.direct.gov.uk/en/Employment/Employees/EmploymentContractsAndConditions/DG_10027916>;

United Kingdom Tax Administrator. HM revenue and customs. Are your workers, employed or self - employed? – advice for contractors. [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-11-20]. Prieiga per internetą: <<http://www.hmrc.gov.uk/new-cis/cis349.pdf>>.

⁶⁶ *Cit. op.* 64.

Valdingi nurodymai traktuojami plačiaja prasme – darbo teisinių santykių neatskiriama dalis yra ir formalūs, ir organizaciniai nurodymai. Atkreiptinas dėmesys ir į JAV poziciją – pastaroji minėtam atribojimui taiko specialius atribojimo testus. Paminėtini Teksaso nedarbo kompensavimo akte (angl. – *the Texas Unemployment Compensation Act*) pateikti bendro pobūdžio testai, žinomi kaip „vadovavimo ar kontrolės“ arba „bendrosios teisės“ testai (angl. – *common law test*), skirti nustatyti, kas yra darbuotojas. Ne mažiau reikšmingas yra JAV Aukščiausiojo Teismo pateiktas plačiai pripažintas penkių dalių testas, žinomas kaip „ekonominės tikrovės“ (angl. – „*economic reality*“) testas, kuris padeda nustatyti, ar asmuo yra darbuotojas ar individualią veiklą vykdančias asmuo. Remiantis šiuo testu, vertinamas tariamo darbdavio vykdomos kontrolės laipsnis, atitinkamų tariamo darbuotojo ir darbdavio investicijų apimtis, „darbdavio“ nustatytos „darbuotojo“ galimybės pelnui ar nuostoliui laipsnis, įgūdžiai ir savybės, kurių reikia darbo atlikimui, tarpusavio santykių pastovumas⁶⁷. Trečiasis šios problemos sprendimo būdas vadinamas „ABC“ testu, kurį naudoja beveik du trečdaliai JAV valstijų (neįskaitant Teksaso). Pagal šį testą tam, kad būtų laikomas individualią veiklą vykdančiu asmeniu, dirbantysis turi atitikti tris skirtingus kriterijus (kai kuriose valstijose reikalaujama, kad būtų nustatomi tik du kriterijai). Turi būti nustatoma, kad: 1) dirbantysis yra laisvas nuo kontrolės ar vadovavimo atliekant darbą; 2) atliekamas darbas, yra nepatenkantis į įmonės veiklą, ir atliekamas ne įmonės patalpose; 3) dirbantysis įprastai verčiasi nepriklausoma prekyba, profesija ar verslu⁶⁸. Tuo tarpu Vidaus mokesčių tarnyba (angl. – *the Internal Revenue Service*) naudoja taip vadinamą „dvidešimties faktorių“ testą. Visi dvidešimt faktorių yra grindžiami bendrąja teise, ekonomine tikrove ir ABC testu bei pateikia jų detalizuotus kriterijus⁶⁹. Pabrėžtina, jog JAV sutarties šalys, kurių nesaisto darbo teisiniai santykiai, susitaria tik dėl konkretaus rezultato bei termino, kada turėtų būti pabaigtas sutartas darbas, taip pat sutariama, kada asmuo už atliktą darbą gaus apmokėjimą. Tuo tarpu pats darbus atliekantis asmuo nusistato darbo atlikimo tvarką bei dirba ne nustatytu laiku, o savo nuožiūra. Darbus atlieka pats arba samdo kitus darbuotojus. Dažniausiai atlyginimas priklauso nuo darbo rezultato, o ne nuo dirbtų valandų skaičiaus⁷⁰.

Atkreiptinas dėmesys, jog individualią veiklą vykdančias asmuo (angl. – *independent contractor*) atribojimo prasme nuo darbuotojo JAV suprantamas labai panašiai kaip ir Lietuvoje. Pastebima, kad doktrinoje skiriami panašūs atribojimo kriterijai, Lietuvos mokesčių administratorius ir ginčus nagrinėjančios institucijos vadovaujasi panašiais principais. Esminis skirtumas – Lietuva neturi visuotinai pripažintų testų, kuriais privaloma vadovautis. Skiriami tik

⁶⁷ Texas work force commission. „Contract labor” and the law. [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-11-10]. Prieiga per internetą: <http://www.workforceatm.org/articles/template.cfm?results_art_filename=tx_laborlaws.htm>.

⁶⁸ *Ibid.*

⁶⁹ *Ibid.*

⁷⁰ Business owner’s toolkit. What is independent contractor? [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-11-10]. Prieiga per internetą: <http://www.toolkit.cch.com/text/P05_0088.asp>.

sąlyginiai kriterijai, kurie galėtų nubrėžti ribą tarp šių skirtingom aplinkybėm darbą atliekančių asmenų. Toks neapibrėžtas „savarankiškumo“ supratimas kai kurių autorių yra kritikuojamas. Advokatas L. Marcinkevičius mano, kad Lietuvos įstatymai nepakankamai išsamiai reglamentuoja skirtumus tarp šių kategorijų asmenų⁷¹. Pabrėžtina, jog tokia nuomonė nėra visapusiškai pagrįsta. Sisteminiis darbo sutarties sąvokos požymių vertinimas aiškiai atskleidžia darbuotoją bei darbdavį saistančių pareigų visumą, todėl tai sudaro galimybę pakankamai lengvai nubrėžti skiriamąją liniją tarp darbuotojo ir individualią veiklą vykdančio asmens. Pažymėtina ir tai, jog pasaulinė praktika rodo, kad pagrindinis šių subjektų atribojimo šaltinis vienose valstybėse yra teismų praktika (pvz., Didžiojoje Britanijoje, Norvegijoje, Švedijoje ir pan.), kitose (Austrijoje, Čekijoje, Vokietijoje, Olandijoje ir pan.), lygiai taip pat kaip ir Lietuvoje, riba tarp darbuotojo ir individualią veiklą vykdančio asmens nubrėžiama sistemiškai įvertinus nacionalinius teisės aktus: civilinį kodeksą, darbo kodeksą, smulkujų verslą reglamentuojančius įstatymus bei kitus teisės aktus⁷².

Apibendrinant tai, kas išdėstyta, galima teigti, jog faktas, ar asmuo yra darbuotojas ar savarankiškai veiklą vykdančias asmuo, nėra susitarimo klausimas. Tokių darbuotojų skirstymą į grupes pasaulyje lemia darbo organizavimo aplinkybės bei jo atlikimas, taip pat finansinės rizikos paskirstymas. Pagrindinis skirstymo motyvas grindžiamas mokesčių bei garantijų darbuotojams tikslais. Atlikus lyginamąją analizę, sprendžiant darbuotojo ir individualią veiklą vykdančio asmens atribojimo klausimą, išskirtini šie atraminiai vertinimo kriterijai: elgesio kontrolė, finansinė kontrolė, sutarties šalių tarpusavio santykių pobūdis. Lietuvoje taikomi nagrinėjamų subjektų atribojimo kriterijai apima visų paminėtų faktų vertinimą – pakankamai išsamus vertinimo spektras leidžia visapusiškai išsiaiškinti tikrąją šalis siejančių santykių prigimtį.

1.3.3. Ekonominės naudos siekimas

Ankstesnėse darbo dalyse atlikta individualios veiklos sąvokos sisteminė analizė leidžia teigti, jog ekonominės veiklos skiriamasis bruožas – pajamų ar kitokios ekonominės naudos siekimas *inter alia* būdingas ir individualiai veiklai. Tolesnė ekonominės naudos siekimo analizė bus paremta Lietuvos Respublikos įstatymais, Lietuvos Respublikos mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika bei ETT sprendimais, nagrinėjant bylas, susijusias su ekonomine veikla.

Pagal PVMĮ ekonominė veikla – tai veikla (įskaitant gamybą, prekybą, paslaugų teikimą, žemės ūkio veiklą, žuvininkystę, kasybą, profesinę veiklą, naudojimąsi turto ir (arba) turtinių

⁷¹ ŽEIMANTAS, Vytautas. Individualios veiklos riboženkliai. *Verslo Žinios*, 2005, Nr.111, P. 2.

⁷² Žr.: Eurochambers. Survey on stakeholders concern on „economically dependent self-employed persons“ [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-15]. Prieiga per internetą: <http://www.eurochambres.be/PDF/pdf_Labour%20Law/Ergebnis_Umfrage_141105%20_2.pdf>.

teisių turėjimu), kurią vykdant siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdant siekiama gauti pelno)⁷³. Taigi remiantis apibrėžta sąvoka, darytina išvada, kad ekonominė veikla suprantama plačiaja prasme, o esminis šios veiklos požymis – siekimas gauti pajamų. Ekonominė veikla apima bet kokią veiklą, kurią vykdo ūkio subjektas veikdamas kaip toks, t. y. siekdamas gauti bet kokių pajamų. Ekonominės veiklos sąvoka apima „visokią“ gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą bei apima visus gamybos, prekybos ir paslaugų teikimo etapus. O apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, sąvoka apima visus apmokestinamo asmens sandorius įvykdytus jo veiklos ribose⁷⁴.

Kaip jau buvo minėta, neatskiriamas individualios veiklos, kaip ir ekonominės veiklos, bruožas, be kurio ši veikla netektų savo esmės, yra siekis gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos. Siekis gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos per tęstinį laikotarpį reiškia, kad gyventojas tam tikrą laikotarpį pasikartojančiais sandoriais savo pajamas investuoja į veiklą, iš kurios nuolat uždirba pajamas, tikėdamasis gauti pelno⁷⁵. Siekis gauti pajamų, kaip numato PVMĮ, yra pakankamas motyvas veiklą pripažinti ekonomine, neatsižvelgiant į tai, ar siekiama gauti pelno ir ar jo gaunama⁷⁶. Tai reiškia, kad net ir esant nuostolingai sandorių sekai, jei šios veiklos motyvas buvo gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos, šią veiklą bus galima pripažinti ekonomine veikla. Vienas esminių ekonominės veiklos bruožų – atlygintinumas už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas⁷⁷. Manytina, jog tiesiogiai sieti individualios veiklos buvimą su pelno gavimu, taip pat negalima – pelno gavimas nėra lemiamas faktorius tiek ekonominės veiklos atveju PVMĮ prasme, tiek individualios veiklos atveju GPMĮ prasme⁷⁸. Gaunamas pelnas galėtų būti traktuojamas kaip individualios veiklos pasekmė, tačiau ne identifikuojantis požymis. Sudarant sandorį kiekviena šalis įvertina sandorio sudarymo aplinkybes, atsižvelgia į savo interesus ir sulygsta dėl jai priimtinos kainos.

Pažymėtina, jog norint konstatuoti fizinio asmens vykdomos individualios veiklos buvimą, visada būtina nustatyti jo sudaromuose sandoriuose ekonominę motyvaciją. Nuosekliai apžvelgus mokesčius ginčus nagrinėjančių institucijų sprendimus, pastebėta, jog sprendžiant, ar asmuo vykdė individualią veiklą (kalbant apie turto pardavimo sandorius) bei konstatuojant ekonominės naudos siekimo požymį, aplinkybė, kad asmuo kartais parduodavo turtą už mažesnę kainą negu,

⁷³ *Cit. op.* 34, 2 str. 6 d.

⁷⁴ ETT 2006 m. sausio 12 d. sprendimas byloje C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, *Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems Ltd (C-484/03) v Commissioners of Customs & Excise* (2006), ECR I-00483.

⁷⁵ MGK 2006 m. rugsėjo 21 d. sprendimas Nr. S-331-(7-315/2006).

⁷⁶ *Cit. op.* 35, 2 str. 6 d.

⁷⁷ Atlygis pagal PVMĮ 2 str. 3 d. suprantamas kaip gautas arba gautinas (t. y. išpareigojimas sumokėti atlyginimą už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas) atlyginimas.

⁷⁸ Žr.: VMI prie FM 2003 m. rugpjūčio 20 d. gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras Nr. 2 (su papildymais ir pakeitimais) [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-10-04]. Prieiga per internetą:

<<http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/3e6c99a211ff4dc2c2256d89002ae401?OpenDocument>>, 2 str. 7 d.

kad įsigijo, nėra laikoma reikšminga – tai patvirtina, jog asmens veiksmuose visada būtina nustatyti tikslą gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos, tačiau minėta aplinkybė dar neleidžia teigti, jog asmuo nesiekė ir negavo ekonominės naudos. Pažymėtina ir tai, jog turto pardavimas mažesne negu tuo metu nustatyta vidutinė rinkos kaina, taip pat nėra lemiamas faktorius konstatuojant, jog asmuo dėl to negavo ekonominės naudos. Šiame kontekste galima paminėti MGK sprendimą, kuriame pagal nustatytas faktines aplinkybes asmuo sudarė šešis nekilnojamojo turto pardavimo sandorius, kurių pelningi buvo tik trys, taip pat kai kurie objektai buvo parduoti už mažesnę negu vidutinė rinkos kaina, tačiau iš visų šešių pirkimo-pardavimo sandorių gautos pajamos buvo pripažintos gautomis iš individualios veiklos⁷⁹. Atkreiptinas dėmesys, jog sandoriai turi būti vertinami neatsiribojant nuo fakto, jog tam tikrais atvejais, nors asmuo ir gauna ekonominės naudos, tai gali būti ne pagrindinis sandorių sudarymo tikslas, o pavyzdžiui, tiesiog teisės į nuosavybę realizavimas arba atsitiktinio pobūdžio sandoris, kuris neturi nieko bendro su ketinimu vykdyti verslą. ETT praktikoje taip pat pastebima pozicija, jog esminės reikšmės turi tikslas. ETT svarstydamas klausimą, kada sudaromi sandoriai gali būti laikomi ekonominės veiklos vykdymu, byloje C-90/60 konstatavo, jog asmuo turi veikti su tikslu – vykdyti ekonominę veiklą ir gauti tos veiklos rezultatą. Jei veiks kaip privatus asmuo ir nesieks ekonominės veiklos rezultato, tokia veikla negalės būti pripažinta ekonomine⁸⁰. Asmens sudaromų sandorių motyvas gauti pajamų lemia veiklos pripažinimą versliška arba komerciška, o versliškumas ir komerciškumas yra dar vienas skiriamasis individualios veiklos požymis. Versliškumo požymis turėtų būti suprantamas ne tik kaip veiklos tęstinumas ar nevienkartiškumas, bet ir kaip didelės pastangos organizuojant verslą, išvystyta jo struktūra ir pan. Remiantis MGK sprendimais, versliškumas reiškia, kad asmuo veikia kaip verslininkas, jo veikla yra komercinio pobūdžio, tęstinė, vykdoma siekiant tęstinį laikotarpį gauti pajamų iš tos veiklos⁸¹. LVAT pažymėjo, jog versliškumas reiškia, kad veikla nuo pat jos vykdymo pradžios turi turėti tikslą gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos⁸². Pažymėtina, jog iš esmės nėra įmanoma patikrinti žmogaus motyvų – tai subjektyvusis faktorius, todėl įrodinėjant, kad buvo vykdoma individuali veikla, gali tekti remtis faktu, ar ta nauda buvo gauta, o jei negauta, tai kodėl.

Vykdoma ekonominė veikla negali būti susieta nei su tam tikru skaičiumi tapačių sandorių, sudarytų per tam tikrą apibrėžtą laikotarpį, nei su koku kitu kiekybiškai išreikštu kriterijumi⁸³ – jei asmens veiksmuose nėra motyvacijos gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos (asmuo

⁷⁹ *Cit. op.* 75.

⁸⁰ ETT 1991 m. birželio 20 d. sprendimas byloje C-60/90 *Polysar Investments Netherlands BV v. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen* (1991), ECR I-03111.

⁸¹ MGK 2006 m. birželio 29 d. sprendimas Nr. S-290 (7-267/2006).

⁸² *Cit. op.* 49.

⁸³ DIKČIUS, Romas. Veiklos rūšys ir skirtingi jų apmokestinimo atvejai. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, 2005, Nr. 43 (379), P. 2.

įprastai nesiverčia tokia veikla ir neketina to daryti ateityje), keli ar keliolika sandorių nelaikytini individualia veikla (pavyzdžiui, asmuo, išvažiuodamas gyventi į užsienį, išparduoda visą savo turimą turtą ir pateikia galutinai išvykstančio asmens deklaraciją). Ir tuo tarpu atvirksčiai, ekonominės naudos siekimo požymio neeliminuoja ta aplinkybė, kai, pavyzdžiui, asmuo, turėdamas didelį skaičių žemės sklypų ar bet kurio kito turto, perleidžia jį pagal vieną sandorį⁸⁴.

Atlikus mokesčių ginčų analizę, pastebėta, jog dažniausiai pasitaikantys ginčai tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo, vertinant pastarojo tikslus, yra dėl pirkimo-pardavimo sandorių, kurie objektyviai gali turėti dvejopą pobūdį: jie gali būti atsitiktiniai, privataus pobūdžio ir sandoriai, kurie yra verslo dalis, ir kuriais siekiama iš esmės kitų tikslų nei asmeninių poreikių ar šeimos poreikių tenkinimas. Yra nustatyta riba tarp atsitiktinių sandorių ir sandorių, kurie laikomi ekonomine veikla. Formalus atskyrimas aiškus – jie turi priešingus tikslus, tačiau įvertinti subjektyvųjį faktą bei konstatuoti, jog asmuo tikrai turėjo tikslą gauti ekonominės naudos, nėra lengva.

Atkreiptinas dėmesys, jog sprendžiant, ar gyventojų veikla atitinka ekonominės naudos siekimo per tęstinį laikotarpį požymį, pirmiausia reikia nustatyti fizinio asmens turto, kuris buvo parduotas, įsigijimo tikslą, nes pardavimo momentu kiekvienas protingas asmuo sieks parduoti turtą jam palankesnėmis sąlygomis⁸⁵. Pavieniai asmeninio turto pardavimo atvejai nelaikomi individualia veikla, jeigu neįrodoma, kad parduotas turtas buvo įsigytas komerciniais tikslais⁸⁶. Taigi vertinant turto įsigijimo tikslą, jo įsigijimo momentu turi būti konstatuotas motyvas ateityje gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos. Įsigydamas turtą asmuo turi turėti tikslą jį ateityje finansiškai naudingai perparduoti ir iš to gauti materialinės naudos. Be abejo, svarbus ir turto įsigijimo pagrindas, kadangi ne visada įsigijimas yra siejamas su ekonominės naudos siekimu. Tais atvejais, kai gyventojas paveldėjo turtą ar turtas gyventojui buvo gražintas pagal Lietuvos Respublikos piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatymą (nepatenka tie atvejai, kai žmogus nusiperka teisę susigrąžinti žemės sklypą atstatant nuosavybės teises į jį), ar buvo dovanotas – šie įsigijimo būdai traktuotini kaip nesusiję su ekonominės naudos siekimu ir turto pardavimo pajamos negali būti priskirtos individualios veiklos vykdymo pajamoms, nors iš tokių sandorių asmuo ir gaus ekonominės naudos⁸⁷. Be paminėtų atvejų, galima būtų pildyti šį sąrašą dar vienu turto įsigijimo būdu, kuris taip pat nesietinas su ekonominės naudos siekimu – tai turto perdavimas už skolą. Minėti atvejai turi tam tikrą specifiką – turtas įgyjamas ne savo valia, todėl objektyviai įsigijimo momentu negalima konstatuoti komercinių tikslų. Pažymėtina, jog minėtais būdais įgyto turto pardavimas finansiškai naudingesnėmis sąlygomis (pavyzdžiui, žemės

⁸⁴ *Cit. op.* 81.

⁸⁵ *Cit. op.* 36.

⁸⁶ VMI prie FM 2007 m. sausio 8 d. sprendimas Nr. 68-3.

⁸⁷ *Cit. op.* 78, 10 str.

sklypo išdalinimas į keletą sklypų) gali sąlygoti labai dideles pajamas, tačiau jei turto pardavimas nėra tęstinio pobūdžio bei turtas įsigytas ne komerciniais tikslais – tokios pajamos iš turto pardavimo neturėtų būti priskiriamos individualiai veiklai. Atkreiptinas dėmesys, kad mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ įtvirtintomis nuostatomis, turi vertinti sandorių esmę ir spręsti, ar konkretūs atvejai, kai parduotas minėtais būdais įgytas turtas, savo esme nėra individualios veiklos vykdymas⁸⁸. Remiantis mokesčių administratoriaus išaiškinimais, pastebima, jog net ir tais atvejais, kai gyventojų turto įsigijimo būdas nėra siejamas su ekonominės naudos siekimu, tam tikrais atvejais bus galima pripažinti, jog asmuo vykdo individualią veiklą. Jei gyventojas, per tęstinį laikotarpį siekdamas ekonominės naudos, pardavinėja ne patį turtą, o iš to turto gautus produktus, kurie sukuriama aktyvių veiksmų procese (pvz., nuolat parduoda paruoštas malkas iš paveldėto žemės sklypo su mišku) laikoma, kad gyventojas vykdo individualią veiklą⁸⁹.

Iš MGK praktikos matyti, jog turėtų būti atkreipiamas dėmesys į atvejus, kai keičiama žemės paskirtis, patalpų paskirtis, kai žemės sklypas padalijamas į daug mažesnių sklypelių, kai atliekami papildomi aktyvūs veiksmai, tokie kaip infrastruktūros įrengimas (kanalizacijos, vandentiekio, elektros ir pan.), kelių nutiesimas, dėl kurių pasikeičia objekto būklė, nebaigto statyti statinio rekonstrukcija ir padalinimas į kelis butus. Minėti veiksmai gali turėti reikšmės konstatuojant, jog asmuo siekė ekonominės naudos – aktyvūs veiksmai sietini su ekonominės naudos siekimu patiriant sąnaudas. Šių faktų įvertinimas gali turėti reikšmės pripažįstant, jog asmuo gavo pajamų iš individualios veiklos net ir tais atvejais, kai pats turto įsigijimo būdas savaime neturi ekonominės naudos siekimo tikslo. Manytina, jog aktyvūs veiksmai visada turėtų būti vertinami ir situacijos specifiniame kontekste – pakankamai svarbu įvertinti, ar tokius darbus asmuo atlieka savo iniciatyva, ar tai numatyta, pavyzdžiui, detaliajame plane, t. y. asmuo aktyvius veiksmus atlieka ne savo valia ir ne savo interesais⁹⁰.

Pažymėtina, jog būtina vertinti turto pardavimo tikslus bei aplinkybes, kurioms esant turtas buvo parduotas. Gali susiklostyti daugybė aplinkybių, dėl kurių asmuo perleidžia turtą. Pavyzdžiui, pajamų stygius, padidėję turto išlaikymo kaštai, parduodamas nereikalingas turtas, turtas parduodamas pasikeitus aplinkybėms ir nepavykus vykdyti planuotos veiklos bei kitos asmeninės priežastys, kurios nesietinos su individualios veiklos vykdymu. Tačiau svarbu akcentuoti, jog šios aplinkybės negali būti aiškinamos atsiejamai nuo asmens vykdytų visų kitų turto įsigijimo bei perleidimo sandorių⁹¹. Anot MGK pirmininko Juozo Rėksnio, vienareikšmiško atsakymo, ar vykdoma individuali veikla tais atvejais, kai žmogus, padalinęs žemės sklypą,

⁸⁸ *Ibid.*, Pvz.: gyventojas, sudaręs dovanojimo sutartį, perleidžia turtą artimiems giminaičiams, tokiu būdu išvengdamas tiesioginio pardavimo sandorio ir taip nuslepia individualios veiklos vykdymo aplinkybes.

⁸⁹ *Cit. op.* 78, 10 str.

⁹⁰ Pavyzdžiui, asmuo norėdamas atkurti teisę į nuosavybę, yra įpareigojamas įrengti inžinerinę infrastruktūrą, atlikti kitus techninius projektus ir pan. – savivaldybė nustato, jog teisę į nuosavybę asmuo įgis tik atlikus minėtus veiksmus. Tokie veiksmai turėtų būti traktuojami kaip teisės į nuosavybę realizavimas.

⁹¹ MGK 2006 m. balandžio 5 d. sprendimas Nr. S-81(7-62/2006).

vienoje dalyje ketina statyti namą, o likusias dalis parduoda ir finansuoja namo statybą, nėra⁹². Manytina, kad tokioje bei kitose panašiose situacijose būtų neteisinga asmens pardavimus pripažinti verslu. Siekis finansiškai naudingomis sąlygomis parduoti turimą turtą, turint tikslą pinigų panaudoti asmeninių poreikių tenkinimui, o ne tolesnėms tokių lėšų investicijoms, net ir tais atvejais, kai sudaromi didelės apimties sandoriai ir jie pasikartoja, įrodžius tokio elgesio motyvaciją bei nenustačius, kad asmuo tokio pobūdžio sandorius sudarinėjo anksčiau bei turi ketinimą tą daryti ateityje, neturėtų būti laikoma pakankamu konstatuojant individualios veiklos vykdymą.

Kitas reikšmingas momentas, kurį pabrėžė MGK, jog turto įsigijimas asmeninių poreikių tenkinimui paprastai neturi ekonominės naudos siekimo tikslo⁹³. Galima teigti, kad ekonominės naudos siekimo išvestinis požymis yra investicijos į turtą, siekiant iš to gauti materialinės naudos. Turto įsigijimas asmeniniams poreikiams sietinas su asmeninių, šeimyninių poreikių tenkinimu, o ne su investicijomis, iš kurių asmuo galėtų gauti papildomų pajamų ar kitokią ekonominę naudą. Jei asmuo įsigyja turtą, kurį ketina naudoti ilgalaikiam vartojimui, neturint tikslo jo perparduoti, tokie veiksmai savo ekonominiu turiniu nelaikytini investicija. Tuo tarpu investicija į turtą, kuris nebus naudojamas asmeniniams poreikiams tenkinti yra reikšminga detalė, pagrindžiant asmens ekonominės naudos siekimo tikslą. Remiantis ETT praktika, net ir pati pirma ir vienintelė investicija su tikslu gauti ekonominės naudos, gali būti pripažinta įrodymu, kad yra vykdoma ekonominė veikla, atitinkanti Šeštosios direktyvos⁹⁴ nuostatas. Šie veiksmai gali būti interpretuoti kaip ketinimas užsiimti ekonomine veikla⁹⁵. Centrinis mokesčių administratorius akcentuoja, jog mokesčių mokėtojas turi teisę pasirinkti investavimo būdus, pasirinkti ir vykdyti bet kokią ūkinę veiklą, tačiau tai nekeičia jo pareigos teisingai apskaičiuoti ir sumokėti GPM⁹⁶. Norint individualią veiklą atriboti nuo atsitiktinių sandorių, skirtų asmeniniams poreikiams tenkinti, turi būti nustatyta siekiant uždirbti pelną sudaromų sandorių sistema, t. y. gyventojas nuo veiklos pradžios turi turėti veiklos planą, nuosekliai patirti išlaidas šiai veiklai ir iš vykdomos veiklos gauti pajamų⁹⁷. Patirtos išlaidos bei su naudos gavimu susijusios sąnaudos reikš asmens investiciją, iš kurių jis ateityje gaus pajamų, kurios, kaip asmuo tikisi, turėtų viršyti patirtas sąnaudas.

Siekimas gauti pajamų ar kitą ekonominę naudą turi dar vieną išvestinį požymį, kuris taip pat turi būti vertinamas greta visų likusių požymių⁹⁸. Šis išvestinis požymis sietinas su naudos gavimu iš sudarytų sandorių. Gautų pajamų dydis turi būti vertinamas su kitomis gyventojų pajamomis.

⁹² *Cit. op.* 23.

⁹³ *Cit. op.* 91.

⁹⁴ 1997 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 13.6.1977, p.1).

⁹⁵ ETT 1996 m. vasario 29 d. sprendimas byloje C-110/94 *Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) v. Belgian State* (1996), ECR I-00857.

⁹⁶ *Cit. op.* 81.

⁹⁷ *Ibid.*

⁹⁸ *Cit. op.* 36.

Reikalingas šių pajamų santykio vertinamuoju laikotarpiu nustatymas. Pastarasis požymis negali nulemti, ar veikla bus pripažinta turinčia ekonominės naudos siekimo požymį, tačiau nesant kitų pajamų šaltinių, arba nors ir esant, tačiau jei proporcija žymiai skirsis ir pajamų dalis gauta iš sudarytų sandorių bus dominuojanti, į šį faktą bus atsižvelgta – šio fakto vertinimas turės reikšmės sprendžiant klausimą dėl gautų pajamų priskyrimo iš individualios veiklos gautomis pajamomis.

Reziumuojant darytina išvada – asmens veiksmuose ir jo sudaromuose sandoriuose bus galima išvelgti individualią veiklą tada, jei šis asmuo sąmoningai sieks iš savo veiklos gauti pajamų, o jo sudaromų sandorių pagrindinė motyvacija bus paremta pajamų uždirbimu tikintis gauti pelno, kuris turėtų viršyti jo patirtas sąnaudas. Tiksliai nubrėžti ribą ir nutarti, ar sudaromi sandoriai leidžia vertinti fizinio asmens veiksmus kaip individualią veiklą, nėra itin paprasta – tam būtina įvertinti daugelį aplinkybių. Subjektyvaus fakto įvertinimas nelengvas, todėl tam tikrais atvejais net ir bandymas šį faktą vertinti objektyviai gali palikti spragų. Taigi pagrindinė praktinė problema – ekonominės naudos motyvo identifikavimas, kuris turės būti paremtas faktinėmis aplinkybėmis, taip pat šias aplinkybes patvirtinančiais įrodymais, kurie nedviprasmiškai bus pakankami teigti asmens veiksmuose esant ketinimą užsiimti verslu ir gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos.

1.3.4. Investiciniai sprendimai, jų vertinimas individualios veiklos kontekste

Stabilėjant ir gerėjant šalies ekonominei situacijai išryškėja vis didesnis žmonių noras pinigus ne tik saugiai taupyti, bet ir efektyviai juos investuoti. Keičiantis galimybėms, vis labiau populiarėja ir modernūs investavimo būdai. Įstatymais nėra varžoma teisė pasirinkti investavimo būdų ir objektų, tačiau, pažymėtina, jog tam tikrais atvejais tokiu būdu uždirbtos pajamos gali būti priskiriamos individualiai veiklai. Tolesnės apžvalgos tikslas – pateikti tam tikrų finansiškai naudingų sandorių sistemį vertinimą individualios veiklos kontekste.

Manytina, kad verti dėmesio turėtų būti šie sandoriai: indėlio sutartis, investavimas į vertybinius popierius, investavimas į investicinius fondus, investavimas į pasaulinę valiutų rinką, juridinio asmens dalyvio turtiniai įnašai įstatinio kapitalo didinimo atveju. Visus šiuos sprendimus vienija sąvoka „investicija“. Terminas „investicijos“ kilęs iš lotyniško žodžio „invest“, reiškiančio „įdėti“. Platesniu požiūriu investicija reiškia kapitalo judėjimą tikslu paskesnio jo padidėjimo⁹⁹. Individualios veiklos kontekste vienas svarbiausių aspektų – ekonominės naudos siekimas. Pažymėtina, jog be jokių abejonių, investicinius sprendimus priimančias asmenys visada vadovaujasi ekonomine motyvacija, tačiau atkreiptinas dėmesys, kad ne visais atvejais gautos pajamos bus pripažįstamos individualios veiklos pajamomis.

⁹⁹ Audrius Džikevičius. Finansai ir investicijos [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-02-10]. Prieiga per internetą: <<http://finansai.tripod.com/investicijos.htm>>.

Banko indėlio sutartis – tai saugi ir patogi priemonė laisvoms lėšoms investuoti. Už atsisakymą laikinai nesinaudoti savo turimomis lėšomis, bankas moka palūkanas. Banko indėlis, neatsižvelgiant į tai, kad iš jo gaunama pajamų, remiantis centrinio mokesčių administratoriaus išaiškinimais, nėra ekonominė veikla¹⁰⁰. Su šia pozicija galima sutikti. Tačiau pastebima kontroversišku nuomonių. Kęstutis Kristinaitis, Lietuvos turtą ir verslą vertinančių įmonių asociacijos valdybos pirmininkas, nagrinėja dvi situacijas – santaupų investicijas į indėlį ir investicijas į nekilnojamąjį turtą. Gerai pažįstama schema – įsigyti nekilnojamojo turto ir laukti kol jis pabrangs, o tada jį parduoti. Anot pastarojo, vargu, ar tokią veiklą galima priskirti individualiai. K. Kristinaitis, laikydamasis griežtos pozicijos, teigia, jog ši situacija beveik analogiška su indėlio turėjimu bei sako, kad pripažinus tokius veiksmus individualia veikla, reikėtų tuomet ir indėlio perkėlimą iš vieno banko į kitą laikyti individualia veikla¹⁰¹. Manytina, kad toks minėtų investavimo būdų lyginimas nėra objektyviai pagrįstas. Indėlių reikėtų traktuoti kaip pinigų taupymo būdą, o investicijas į nekilnojamąjį turtą – kaip asmens verslumu pagrįstą taktiką, įvertinus rinkos pasiūlą, paklausą, siekiant aktyviais veiksmais pasipelnėti iš nekilnojamojo turto objekto perpardavimo.

Kitas pakankamai aktualus klausimas – investavimas į investicinius fondus. Remiantis GPMĮ apibendrintu išaiškinimu, pajamos gautos iš investicinių fondų nelaikomos individualios veiklos pajamomis¹⁰². Šios investavimo formos esminiai bruožai – investuotojas pasirenka investavimo laikotarpį ir riziką, visa kita sprendžia fondo valdytojas pagal fondo strategiją. Doktrinoje pastebima nuomonė, jog minėtu atveju apmokestinamuoju asmeniu bus laikoma investicinio fondo valdymo įmonė, kuri gaudama valdymo mokesčių iš kliento ir investuodama jo pinigus, siekia uždirbti jam kuo didesnes pajamas¹⁰³. Investavimas į investicinius fondus paprastai yra laikomas ilgalaike investicija ir, nors tai savaimė suponuoja tęstinio pobūdžio santykius, galimybė fiziniam asmeniui įtakoti fondo rezultatus minimali. Investuotojas gauna fondo valdomo turto vertės prieaugį, prisiima ekonominę riziką, nes investuotojui tenka proporcinga investicinio fondo uždarbio dalis – pajamos (dividendai ar palūkanos), gautos iš vertybinių popierių, taip pat ir finansinė nauda ar nuostolis, patirtas pardavus investicinio fondo turimus vertybinius popierius, tačiau, akivaizdu, jog toks investuotojas tiesiogiai sprendimų dėl investavimo į konkrečios įmonės akcijas, obligacijas bei kitokius vertybinius popierius, taip pat dėl jų pardavimo nepriima. Pabrėžtina, jog pasirinkus šį investavimo būdą, savarankiškumo kriterijus išties nežymus – kompleksiskai įvertinus investavimo aplinką, galima konstatuoti tik kai kuriuos šio kriterijaus požymius. Todėl ekonominės naudos siekimas bei tęstinis santykių

¹⁰⁰ *Cit. op.* 78, 10 str.

¹⁰¹ ŽEIMANTAS, Vytautas. Nekilnojamojo turto prekybai - 33% tarifas. *Verslo Žinios*, 2005, Nr. 59, P. 4.

¹⁰² *Cit. op.* 78, 10 str.

¹⁰³ MARCIJONAS, Antanas; PAULAUSKAS, Andrius. Ekonominės veiklos definicija mokesčių teisėje. *Teisė*, 2007, Nr. 62, P. 56-57.

po būdis nėra pakankami konstatuojant individualios veiklos vykdymą.

Pasyvus investavimas – vertybinių popierių turėjimas – veiklos rūšis, kuri nėra laikoma ekonomine veikla. Todėl nei gaunami dividendai už turimas akcijas, nei palūkanos už obligacijas nereiškia ekonominės veiklos vykdymo ir ekonominės naudos siekimo. Nagrinėjant operacijas su vertybiniais popieriais, paminėtini ETT priimti sprendimai, kurie vertingi teismų praktikos požiūriu. ETT pažymi, jog įmonės akcijų įsigijimas ar turėjimas, neturint tikslo tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvauti tos įmonės valdyme, nuosavybės teisės į turimas akcijas bei kitus vertybinius popierius įgyvendinimas nėra laikomas ekonomine veikla¹⁰⁴. Pagal nusistovėjusią teismų praktiką, paprasčiausias kitų bendrovių akcijų įsigijimas nėra turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų, nes iš šio akcijų turėjimo gauti dividendai yra paprasčiausiai nuosavybės turėjimo rezultatas, o ne ekonominės veiklos, numatytos toje pačioje direktyvoje, padarinys¹⁰⁵. Todėl, jei tokia veikla savaime nėra ekonominė veikla Šeštosios direktyvos prasme, taip pat turėtų būti vertinamas ir šių akcijų pardavimas¹⁰⁶. ETT yra pažymėjęs, jog paprastai šie sandoriai negali būti laikomi ekonomine veikla, tačiau jei veikla, perauga paprastą vertybinių popierių įsigijimą ir pardavimą bei ja siekiama gauti nuolatinių pajamų – tokia veikla yra laikoma ekonomine veikla Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dalies prasme¹⁰⁷. Didelės apimties vertybinių popierių pardavimai gali būti atliekami tiek privačių investuotojų, tiek tų, kurie verčiasi ekonomine veikla, todėl reikalingas objektyvus įvertinimas¹⁰⁸. Galima skirti dvi situacijas: 1) parduodant akcijas siekiama gauti pelno iš akcijų pirkimo-pardavimo – šiuo atveju asmuo veikia kaip verslininkas; 2) veikla, kai nėra siekiama pelno iš akcijų pirkimo-pardavimo – asmuo veikia tik kaip investuotojas (pvz., jeigu akcijos bus parduotos siekiant atskirti verslo dalį, siekiant dalyvauti įmonės valdyme, kai akcininkas įmonei teikia paskolas, dalyvauja versle, tačiau vėliau šios akcijos parduodamos¹⁰⁹). Pastaruoju atveju nebus galima pripažinti, kad asmuo vykdo individualią veiklą.

Pagal Lietuvos Respublikos teisę yra skiriamos individualios veiklos ir ne individualios veiklos pajamos, gautos už fizinio asmens parduotus vertybinius popierius¹¹⁰. Anot Alinos Gaudutytės, VMI Mokesčių teisės departamento direktoriaus pavaduotojos, pajamos iš vertybinių popierių pirkimo-pardavimo bus pripažįstamos individualios veiklos pajamomis tik tada, kai prekyba pasižymės akivaizdžiais šios veiklos kriterijais. Sprendžiant dėl gautų pajamų statuso,

¹⁰⁴ ETT 2006 m. vasario 21 d. sprendimas byloje C-223/03 *University of Huddersfield Higher Education Corporation v. Commissioners of Customs & Excise* (2006).

¹⁰⁵ ETT 2004 m. spalio 21 d. sprendimas byloje C-8/03 *Banque Bruxelles Lambert SA (BBL) v. Belgian State* (2004), ECR I-10157.

¹⁰⁶ ETT 1996 m. birželio 20 d. sprendimas byloje C-155/94 *Wellcome Trust Ltd v. Commissioners of Customs and Excise* (1996), ECR I-03013.

¹⁰⁷ *Cit. op.* 105.

¹⁰⁸ *Cit. op.* 106.

¹⁰⁹ *Cit. op.* 103, P. 57.

¹¹⁰ *Cit. op.* 7, 17 str. 1d. 22-23 p.

akcentuojamas individualios veiklos išvestinis požymis – pajamų iš vertybinių popierių prekybos bei kitų pajamų santykis. Tačiau pabrėžiama, kad ir šis požymis tam tikrais atvejais gali neturėti lemiamos reikšmės¹¹¹. Remiantis GPMĮ išaiškinimu, profesionalūs investuotojai visais atvejais turėtų būti laikomi vykdančiais individualią veiklą¹¹². Pažymėtina, jog šiuo atveju neturėtų būti vertinamas faktas, ar asmuo vadovaujantis Lietuvos Respublikos Vertybinių popierių įstatymu yra įtrauktas į Vertybinių popierių komisijos tvarkomą profesionalių investuotojų sąrašą. Jei investuotojo veikla atitinka profesionalaus investuotojo požymius, turi būti laikoma, kad jis vykdo individualią veiklą, neatsižvelgiant į tai, kad jis nėra įsiregistravęs minėtame sąrašė (kaip taisyklė, tuo užsiimantys asmenys nesiregistruoja profesionaliais investuotojais). Atkreiptinas dėmesys, kad tais atvejais, kai gyventojas gauna pajamų iš išvestinių finansinių priemonių (pvz., būsimųjų sandorių (angl. – *forward*), ateities sandorių (angl. – *future*), pasirinkimo sandorių (angl. – *option*), kt.) pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn, laikoma, kad gyventojas gavo vertybinių popierių pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamų¹¹³. Pabrėžtina, jog į bendrą sandorių sistemą, vertinant, ar asmuo vykdo vertybinių popierių pardavimo individualią veiklą, neturi būti įtraukiamos pagal vertybinių popierių atpirkimo sandorius gautos pajamos, nebent atpirkimo sandoris nebuvo įvykdytas, t. y. vertybiniai popieriai nebuvo atpirkti¹¹⁴. Tokios pozicijos būtina laikytis dėl to, kad vertybiniai popieriai perleidžiami kaip finansinis turtas prilyginant juos užstatui, pirkimo-pardavimo sandoris neįvyksta ir nuosavybės teisė į vertybinius popierius nėra perleidžiama. Atpirkimo sandoris savo esme atitinka skolinimąsi už užstatą.

Remiantis tuo, kas išdėstyta, galima teigti, jog asmuo gali būti pripažįstamas vykdančiu individualią veiklą ne tik tada, kai atitinks profesionalaus investuotojo sąvokos požymius, tačiau ir kitais atvejais, įvertinus visas aplinkybes. Nekonkretumas, žinant tokio investavimo populiarumo mastus, gali trukdyti optimaliai planuojant savo pajamas, todėl sąlyginai galima būtų teigti, jog tiems, kurie dažnai spekuliuoja vertybiniais popieriais, būtų tikslingiau žinoti aiškiau apibrėžtus kriterijus, negu situacijos vertinimą kiekvienu konkrečiu atveju. Pavyzdžiui, Estijos Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme aiškiai nurodyta, jog prekyba vertybiniais popieriais nėra laikoma individualia veikla¹¹⁵. Vertinant iš šio šaltinio gautas pajamas, konkretumo reikėtų ir Lietuvoje. Atkreiptinas dėmesys, jog praktikoje dėl operacijų su vertybiniais popieriais ir iš šios veiklos gautų pajamų pripažinimo individualia veikla nėra kilę nei vieno ginčo – tai patvirtina,

¹¹¹ ŽEIMANTAS, Vytautas. Spręš dėl prekybos akcijomis didesnio apmokestinimo. *Verslo Žinios*, 2005, Nr. 160, P.5.

¹¹² Lietuvos Respublikos vertybinių popierių įstatymas (Valstybės Žinios, 2007, Nr. 17-626); pagal 2 str. 33 d. asmuo pripažįstamas profesionaliu investuotoju, jei atitinka bent du iš toliau išvardintų kriterijų: investuotojas sudarinėja didelės apimties sandorius vertybinių popierių rinkose ir per paskutinius keturis ketvirčius yra sudaręs ne mažiau kaip po 10 tokių sandorių per ketvirtį; investuotojo vertybinių popierių portfelio vertė viršija 500 tūkstančių eurų; investuotojas ne trumpiau kaip vienus metus finansų sektoriuje eina arba ėjo tokias pareigas, kurias atliekant būtina išmanyti investavimą į vertybinius popierius.

¹¹³ VMI prie FM 2004 m. gegužės 7 d. išaiškinimas Nr. (18-18-25-2)R-4834.

¹¹⁴ *Cit. op.* 7, 2 str. 14 d.

¹¹⁵ Ministry of Finance of the Republic of Estonia. Tax Policy. Income tax act [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-02-22]. Prieiga per internetą: <<http://www.fin.ee/?id=621>>, § 14 (3).

jog mokesčių administratorius tokių sandorių nepripažįsta individualia veikla. Autorės giliu įsitikinimu, jei būtų priešingai, tokius sprendimus būtų bandoma nugincyti. Pastebima, jog iki 2006 m. liepos 14 d. GPMĮ apibendrinto išaiškinimo papildymo, nebuvo plačiau komentuojama galimybė investicinius sprendimus pripažinti individualia veikla. Nepaisant to, kad vis dėlto apibendrintas išaiškinimas dėl vertybinių popierių pardavimo pripažinimo individualia veikla atsirado, pastebima, jog VMI pozicija yra pakankamai neapibrėžta¹¹⁶. Manytina, kad tokią sąlyginai neapibrėžtą poziciją bei pasyvumą, vertinant iš vertybinių popierių pardavimo gautų pajamų pripažinimą individualia veikla, gali įtakoti įvairių suinteresuotų grupių spaudimas, kurioms būtų nepalanku spekuliuojant vertybiniais popieriais pripažinti verslu. Dabartinę situaciją galima apibūdinti taip: teoriškai vertybinius popierius parduodantys asmenys gali būti pripažinti verslininkais, tačiau praktiškai kol kas tai nėra daroma, todėl sąlyginai galima būtų teigti, jog esama situacija atspindi interesų neapibrėžtumą ir tai nėra gerai. Kita vertus, verta dėmesio ir tai, kad 2005 m. vasario 21 d. buvo pakeistas GPMĮ 17 str. 1 d. 23 p., nurodant, kad pajamos, gautos iš individualios vertybinių popierių (įsigytų po 1999 m. sausio 1 d) pardavimo veiklos, yra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms, jei tenkinamos GPMĮ nurodytos sąlygos¹¹⁷. Tai patvirtina, jog linkstama link to, kad pajamos iš vertybinių popierių pardavimo nebūtų apmokestinamos pajamų mokesčiu, net jeigu tokia veikla prilygsta ir verslui (priešingai negu nekilnojamojo turto pardavimo atveju). Ši nuostata itin susiaurina galimybę pajamas iš vertybinių popierių pardavimo traktuoti kaip individualios veiklos pajamas GPM tikslais.

Darbo autorės nuomone, vertybinių popierių pardavimas neturėtų būti vertinamas kitaip negu kiti sandoriai – pagal analogiją turėtų būti vadovaujamasi trimis individualios veiklos požymiais, juos interpretuojant lygiai taip pat, kaip ir kitų sandorių sudarymo atveju (pvz., nekilnojamojo / kilnojamojo turto pardavimo atveju). Atkreiptinas dėmesys, kad vertybinių popierių pardavimas daugeliu aspektų itin glaudžiai gali būti siejamas su verslu, nes vertybinių popierių įsigijimas, priešingai negu nekilnojamojo ar kilnojamojo turto įsigijimas, savaime laikomas investicija, siekiant ateityje iš to gauti pajamų. Todėl, jei įstatymų leidėjas apsisprendė iš vertybinių popierių pardavimo gautas pajamas sieti su individualios veiklos vykdymu, tokia įstatymo nuostata negali būti tik deklaratyvus pobūdžio ir netaikoma praktikoje. Pasirinkus kitą poziciją ir aiškiai nurodžius, jog tokiu būdu gautos pajamos visais atvejais nėra individuali veikla (kaip yra Estijoje), neliktų vietos ir diskusijoms.

Verti dėmesio turėtų būti ir valiutų pirkimo-pardavimo sandoriai FOREX (angl. – *Foreign*

¹¹⁶ Aiškiai nurodyta, kad individualios veiklos negalima išvelgti tik investuojant į investicinius fondus bei gaunant pajamas pagal sudarytas vertybinių popierių portfelio valdymo patikėjimo sutartis prekybai vertybinių popierių biržoje, tuo tarpu elementaraus vertybinių popierių pardavimo per vertybinių popierių biržą atveju, norint pripažinti, jog tokios pajamos yra gautos iš individualios veiklos, būtina vertinti kiekvieną konkrečią situaciją.

¹¹⁷ Vertybiniai popieriai buvo parduoti ar kitaip perleisti nuosavybėn po 366 d. nuo jų įsigijimo dienos ir jei gyventojas 3 metus iki mokesčio laikotarpio, kurį vertybiniai popieriai buvo parduoti ar kitaip perleisti nuosavybėn, pabaigos nebuvo daugiau kaip 10 procentų vieneto, kurio vertybiniai popieriai parduodami ar kitaip perleidžiami nuosavybėn, akcijų (dalių, pajų) savininkas.

Exchange Market) pasaulinėje tarpbankinėje valiutų rinkoje, kurie nėra aptarti GPMĮ apibendrintame išaiškinime. Šis kapitalo investavimo instrumentas gali būti apibūdinamas kaip valiutų keitimo operacijos – pirkėjas (pardavėjas) perka (parduoda) vieną valiutą (vadinamą bazine valiuta) už kitą valiutą (vadinamą kotiruojama valiuta). Tokio sandorio pagrindinis tikslas – išlošti iš valiutų kursų svyravimų. Fiziniai asmenys negali būti tiesioginiais šios rinkos dalyviais – valiutų pirkimo-pardavimo sandoriai vykdomi per tarpininkus (bankus, brokerių įmones, dilingo kompanijas). Privačiam investuotojui, įnešus būtiną užstato sumą, atidaroma sąskaita, ir per tarpininko suteiktą prekybinę platformą (kompiuterizuotą programą) asmuo stebi rinką bei savarankiškai atlieka valiutų pirkimo-pardavimo operacijas. Vertinant šį investicinį sprendimą, svarbu pažymėti, jog valiutų pirkimo-pardavimo schemas, kurios atitinka individualios veiklos požymius, taip pat turėtų būti vertinamos kaip veiklos vykdymas bei gautos pajamos turėtų būti apmokestinamos taikant pajamų, gautų iš individualios veiklos, apmokestinimo principus¹¹⁸. Tokia pozicija grindžiama ETT precedentine teise, kuria remiantis valiutų keitimo sandoriai yra laikomi ekonomine veikla Šeštosios direktyvos prasme¹¹⁹.

Diskusijų vertas ir paskesnis momentas – vadovaujantis GPMĮ 19 str. apibendrintu išaiškinimu, matyti, kad mokesčių administratorius akcininko perduotą turtinį įnašą bendrovei mainais už akcijas prilygina turto / paslaugų pardavimui. Pastebima, jog egzistuoja kritiškas turtiniam įnašui pardavimo nuostatų taikymo vertinimas. Socialinių mokslų daktaro Justino Rimo teigimu, tokia įstatymo nuostata nėra paplitusi kitų ES (Latvijos, Estijos, Čekijos ir pan.) valstybių teisėje. Anot pastarojo, tai stabdo fizinių asmenų investicijas Lietuvoje, mažina Lietuvos konkurencingumą bei vargu, ar atitinka apmokestinimo teisingumo bei aiškumo principus. Tuo tarpu mokesčių administratoriaus pozicija remiasi argumentu, jog dėl turtinio įnašo perleidimo gyventojas gauna naudos – bendrovės įstatinio kapitalo didinimo metu išleistas akcijas. Tokios akcijos prilyginamos pajamoms natūra¹²⁰. Be to, atkreiptinas dėmesys, kad pritaikius individualios veiklos modelį, tokie didelės apimties pasikartojantys turto perdavimai, įforminti kaip turtiniai įnašai, vadovaujantis galiojančiomis nuostatomis, gali būti pripažįstami individualia veikla (ne akcijų, o turtinio įnašo pavidalu perduoto turto / paslaugų pardavimo veikla). Situaciją vertinant išsamiai, galima teigti, jog realios finansinės naudos akcijos fiziniam asmeniui jų įgijimo metu nesuteikia – naudą asmuo gaus jas pardavęs. Gautas akcijas akcininkas apmoka savo paties turtu, todėl tiesioginės naudos tarsi ir negauna. Nors turtinio įnašo perleidimas juridiniam asmeniui formaliai ir atitinka pajamų natūra gavimo nuostatas, tačiau šios

¹¹⁸ Iš tokių sandorių gautos pajamos yra laikomos savarankiškai uždirbtomis pajamomis, o jų pagrindinis tikslas – gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos. Vertinant šiuos investicinius sprendimus, būtina konstatuoti ir kitus individualiai veiklai būdingus požymius – tęstinumą asmens veiksmuose bei nuolatinį sandorių sudarymą, taip pat įvertinti ekonominės naudos siekimo išvestinį požymį – gautų pajamų santykį su kitomis pajamomis ir pan.

¹¹⁹ ETT 1998 m. liepos 14 d. sprendimas byloje C-172/96 *Commissioners of Customs & Excise v First National Bank of Chicago* (1998), ECR I-4378.

¹²⁰ Zr.: JUSTINAS, Rimas. Nori investuoti į įmonę – moki pajamų mokesčius. *Verslo Žinios*, 2006, Nr. 118, P. 16.

operacijos tikslas turėtų būti vertinamas kaip siekis valdyti kapitalą už akcijas apmokant turtiniu įnašu. Pagrindinis tikslas nėra gauti atlygį, todėl išties galima būtų suabejoti tokia GPMĮ apibendrintame išaiškinime pateikta mokesčių administratoriaus nuostata bei keltinas klausimas, ar vis dėlto tokios pozicijos neturėtų būti laikomasi tik tais atvejais, kai, pritaikius turinio viršenybės prieš formą principą, akivaizdžiai konstatuojama, kad buvo siekiama netiesiogiai perduoti turtą arba kitaip paslėpti mokestinę naudą.

1.3.5. Tęstinumas

Ekonominės naudos siekimo motyvas betarpiškai siejasi su kitu individualiai veiklai būdingu požymiu – tęstinumu. Individualiai veiklai būdingas tęstinis, o ne vienkartinis veiklos pobūdis. Tolesnė individualios veiklos sampratos analizė bus paremta dar vieno šiai veiklai būdingo požymio sampratos bei interpretavimo galimybėmis. Šios analizės tikslas – suformuoti vieningą sąvokos „tęstinė veikla“ sampratą, nepalikant vietos klaidingoms šio požymio interpretacijoms.

Žodis „tęstinis“ lietuvių kalboje gali būti suprantamas keleriopai: „tolydus, nepertraukiamas“, „tęsimasis“, t. y. kuris tęsiasi ar yra tęsimas. Tuo tarpu bendrine lietuvių kalbos prasme „veikla“ suprantama kaip „veikimas“, „darbas“¹²¹. Teisine prasme tęstinumą reikėtų traktuoti kaip nuolat pasikartojančių sandorių buvimą, motyvą ir galimybes sudaryti sandorius ateityje¹²². Veiklos tęstinumo požymiui konstatuoti turi būti nustatytas: 1) nevienkartinis, nuolatinis sandorių sudarymas; 2) jų skaičius; 3) tęstinis jų sudarymo laikotarpis; 3) atsikartojamumas¹²³.

Individualiai veiklai būdingas nuolatinis sandorių sudarymas bei atsikartojamumas. Pagal dabartinį lietuvių kalbos žodyną, „nuolat“ reiškia „be paliovos“, „dažnai“. Tačiau atkreiptinas dėmesys, jog sandorių epizodiškumas, t. y. net ir tais atvejais, kai tarp sudaromų sandorių yra praėję keleri metai, dar nėra pagrindas teigti, kad asmuo nevykdo individualios veiklos¹²⁴.

Junginys „tęstinis laikotarpis“ gali reikšti „nebaigtinį laikotarpį“, tokį, kurio riba nėra nustatyta. Remiantis GPMĮ, nėra aišku, ar įstatymų leidėjas tęstinį laikotarpį traktuoja kaip vieną mokestinį laikotarpį, ar kaip kelis, t. y. apima ne vienerius kalendorinius metus. Doktrinoje pastebima nuomonė, kad tęstinis laikotarpis neturėtų būti ilgesnis už mokestinį laikotarpį. Teisininkas Dmitrijus Dolginas teigia, jog, ar asmuo vykdo individualią veiklą, turėtų būti nustatoma pagal mokestinio laikotarpio duomenis¹²⁵. Remiantis mokestinių ginčų sprendimų analize, darytina išvada, kad tikrinant vieno mokestinio laikotarpio duomenis, taip pat atsižvelgiama į kitus mokestinius laikotarpius. Pažymėtina, kad veiklos tęstinumas ir tęstinis laikotarpis, remiantis mokesčių administratoriaus praktika, suprantamas kaip keli mokestiniai

¹²¹ *Dabartinės Lietuvių kalbos žodynas*. IV leidimas. Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas, 2000.

¹²² *Cit. op.* 78, 2 str. 7 d.

¹²³ *Cit. op.* 49.

¹²⁴ *Cit. op.* 81.

¹²⁵ DOLGINAS, Dmitrijus. Neaišku, kada registruoti individualią veiklą. *Verslo Žinios*, 2006, Nr. 191, P. 15.

laikotarpiai. Mokesčių administratorius vertina fizinio asmens sudarytus sandorius per kelis kalendorinius metus – nustatydamas veiklos tęstinumą, šiam požymiui pagrįsti turi teisę atlikti asmens veiklos per tęstinį laikotarpį analizę. Nors individualios veiklos sąvoka apibrėžta 2003 metais priėmus GPMĮ, taip pat galima vertinti ir sudarytus sandorius iki 2003 metų. Patikrinimų atlikimą reglamentuojančios MAĮ nuostatos nedraudžia vertinti kitais laikotarpiais vykusių aplinkybių, jas sistemaiškai analizuojant kartu su faktinėmis aplinkybėmis, nustatytomis laikotarpiu, kurio apskaičiavimo ir sumokėjimo patikrinimas yra atliekamas. Pabrėžtina, kad mokesčių administratorius, atlikdamas tokį vertinimą, nesiekia apmokestinti to laikotarpio veiklos pajamų kaip individualios veiklos pajamų, kadangi mokesčių teisės aktai tokios veiklos apibrėžimo pajamų gavimo laikotarpiu iki 2003 metų nenustatė – mokesčių administratorius vadovaujasi *lex retro non agit* principu¹²⁶. Minėto laikotarpio vertinimas gali turėti įtakos tik veiklos tęstinumo konstatavimui ir pagrindimui. Teisė vertinti tik kalendorinius metus akivaizdžiai sudarytų prielaidas piktnaudžiauti – tai įtvirtintų galimybę „apeiti“ individualios veiklos sąvoką. Todėl visumą aplinkybių yra tikslinga vertinti per tam tikrą laiko tarpą, kuris neturi ribų ir yra pakankamas daryti objektyvias išvadas.

Dmitrijus Dolginas, vertindamas individualios veiklos sąvoką, kategoriškai teigia, jog individualios veiklos sąvokos požymių neapibrėžtumas įstatyme gali lemti daug nepageidaujamų situacijų. Kalbėdamas apie tęstinumo požymį, teigia, jog, kol aiškiai nebus apibrėžta, kas yra tęstinis laikotarpis, kiek turi būti sudaryta sandorių per metus, kad tokią veiklą galima būtų vadinti individualia, ginčų išvengti bus sunku¹²⁷. Tuo tarpu remiantis mokesčių administratoriaus pozicija – tiesiogiai ekonominė veikla negali būti susieta nei su tam tikru skaičiumi tapačių sandorių, sudarytų per tam tikrą apibrėžtą laikotarpį, nei su kokiu kitu kiekybiškai išreikštu kriterijumi¹²⁸. Darytina išvada, kad mokesčių administratorius, vertindamas, ar asmuo vykdo individualią veiklą, nesiremia kategoriška pozicija, jog tam tikras sudarytų sandorių skaičius turi būti traktuojamas kaip ekonominė veikla. Visi individualios veiklos kriterijai yra vertinamieji ir jie reikalauja visumos aplinkybių įvertinimo, o ne pavienių faktų konstatavimo. Vien tik kelių ar keliolikos sandorių sudarymas per kalendorinius metus automatiškai nereikš individualios veiklos vykdymo. Tokia išvada darytina dėl individualios veiklos sąvokos elementų sisteminio aiškinimo, kuris rodo, kad tik visuma individualiai veiklai būdingų požymių lems asmens gautų pajamų pripažinimą iš individualios veiklos gautomis pajamomis. Minėta mokesčių administratoriaus pozicija, be abejonės, gali kelti daug prieštaravimų iš mokesčių mokėtojų pusės – tokia pozicija sukuria neaiškumą ir neapibrėžtumą. Tačiau faktiškai nėra logikos nustatyti konkretų sudaromų sandorių skaičių, kuris būtų laikomas maksimaliu, norint nustatyti ribą tarp asmens atsitiktinių

¹²⁶ MGK 2006 m. birželio 29 d. sprendimas Nr. S-303-(7-273/2006).

¹²⁷ *Cit. op.* 125.

¹²⁸ *Cit. op.* 83.

sandorių bei sandorių, kurie būtų laikomi individualia veikla. Asmens sudaromiems sandoriams turi būti būdingas atsikartojamumas – asmuo gauna pajamas, kurias toliau investuoja į panašią veiklą ir tokiu būdu periodiškai gauna pajamų (matyti, jog tokie veiksmai būdingi ankstesniais laikotarpiais, yra tikimybė, kad jie kartosis ir ateityje). Be to, turi būti vertinami asmens tikslai sudarant sandorius, sandorių sudarymo aplinkybės, motyvai, sąlygos, asmens veiksmų seka, asmens ketinimai – kaip buvo konstatuota ankstesnėse darbo dalyse, būtina nustatyti ekonominę motyvaciją asmens veiksmuose, vadinasi, įvertinus visumą aplinkybių, turėtų matytis sandorių sistema, iš kurių asmuo periodiškai gauna pajamų. Išankstinė nuostata, jog konkretus sandorių skaičius lemia, ar konkretūs veiksmai yra individuali veikla, būtų ydinga, nes ribotų mokesčių administratoriaus galimybę įvertinti visas aplinkybes. Pažymėtina, kad LVAT taip pat nesilaiko pozicijos, jog apibrėžtas sandorių skaičius, gali lemti veiklos pripažinimą individualia. Teismas pabrėžė, kad veiklos vertinimas turi būti paremtas ne tik sandorių sudarymo faktu, t. y. sandorių skaičiumi, bet ir jų sudarymo aplinkybėmis (tikslu, motyvais, sąlygomis ir kt.). Išplėstinės teisėjų kolegijos nuomone, veikla neturėdama būtinojo versliškumo požymio, nors ir būdama tęstinio pobūdžio, negali būti pripažinta ekonomine, o iš jos gautos pajamos negali būti priskirtos pajamoms, gautoms iš individualios veiklos¹²⁹. MGK yra pažymėjusi, jog sandorių skaičius laikytinas šalutiniu individualios veiklos konstatavimo kriterijumi¹³⁰. Taigi vertinamuoju požymiu yra ne tik sandorių skaičius, bet ir visų kitų būtinųjų požymių per tęstinį laikotarpį sudarant sandorius konstatavimas ir jų įvertinimas. Atkreiptinas dėmesys, jog tam tikrais atvejais tęstinumą galima konstatuoti esant tęstiniam santykių pobūdžiui, kaip antai, nuomos sutartis. Paprastai sudaroma viena sutartis, tačiau teisiniai santykiai šalis sieja ilgą laiką. Tačiau ir šiuo atveju ilgalaikė nuomos sutartis neleidžia vienareikšmiškai teigti, jog asmuo vykdo individualią veiklą¹³¹. Tęstinumas gali būti konstatuojamas ir tada, kai asmuo ilgą laiką investuoja, patiria sąnaudas. Jei tokie veiksmai nėra asmeninių poreikių tenkinimas, o tikslas gauti ekonominės naudos, bus galima išvelgti individualios veiklos vykdymą (pvz., kelis metus trunkanti daugiabučio namo statyba, siekiant iš to pasipelnyti, kai pastatas parduodamas vienu sandoriu).

Reziumuojant darytina išvada – tęstinumas yra vertinamasis kriterijus, kurį konstatuojant būtina atsižvelgti į sudaromų sandorių atsikartojamumą, taip pat ir į sandorių skaičių, tačiau šio kriterijaus analizė, atsiribojant nuo kitų individualiai veiklai būdingų bruožų, yra ydinga. Toks aplinkybių nevertinimas gali lemti neteisingą veiksmų kvalifikavimą.

¹²⁹ *Cit. op.* 49.

¹³⁰ *Cit. op.* 75.

¹³¹ Remiantis VMI prie FM 2006 m. spalio 2 d. išaiškinimu Nr. (18.11-31-1)-R-9872 „<...> tuo atveju, kai gyventojas įsigyja ir įrengia turtą su tikslu jį nuomoti, ir nuomoja ne vieną turto vienetą bei tęstinį laikotarpį, laikoma, kad gyventojas verčiasi individualia nuomos veikla. Tais atvejais, kai gyventojas nuomoja turtą, kuris buvo įsigytas asmeniniams poreikiams, tačiau vėliau, dėl tam tikrų priežasčių, šis turtas tampa nereikalingas, arba nuomoja turtą trumpą laikotarpį, nėra laikoma, kad gyventojas vykdytų individualią veiklą, o gautos pajamos apmokestinamos kaip turto nuomos pajamos”.

2. INDIVIDUALIĄ VEIKLĄ VYKLANČIO ASMENS PINIGINĖ PRIEVOLĖ VALSTYBEI

Teisė vystyti verslą nesteigiant juridinio asmens sukuria teises prielaidas atsirasti specifiniam iš šios veiklos gautų pajamų apmokestinimui. Pažymėtina, jog individualios veiklos požymių konstatavimas turi esminės reikšmės – asmuo pripažįstamas vykdančiu ekonominę veiklą. Tolesnės analizės tikslas – individualios veiklos apmokestinimo vertinimas mokesčių teisės aktų kontekste, paremtas teorine bei praktine analize, atskirai vertinant gyventojų pajamų mokesčio, nekilnojamojo turto bei pridėtinės vertės mokesčio prievolę, taip pat socialinio bei privalomojo sveikatos draudimo sistemą.

2.1. INDIVIDUALIOS VEIKLOS PAJAMOS – GYVENTOJŲ PAJAMŲ MOKESČIO OBJEKTAS

Remiantis Statistikos departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės duomenimis 2006 metais Lietuvoje veikė 145 850 ūkio subjektų, iš jų 72 506 veikiantys ne juridinio, o fizinio asmens teisėmis¹³². Statistinis verslo subjektų – fizinių ir juridinių asmenų – lygiateisiškumas akivaizdus. Individualią veiklą vykdančių asmenų atribojimas nuo kitų ūkio subjektų reikšmingas tuo, kad šie asmenys, nors ir vykdo ekonominę veiklą, jie nėra pelno mokesčio mokėtojai, nes įregistravus individualią veiklą, nėra sukuriama ūkinis vienetas.

Individualios veiklos kaip verslo organizavimo formos specifika pasižymi tuo, jog veiklą vykdančiam asmuo turi alternatyvias galimybes – toks asmuo gali pasirinkti GPM mokėjimo būdą. Pažymėtina, jog Lietuvoje taikoma proporcinė pajamų mokesčio sistema, todėl nepriklausomai nuo gautų pajamų dydžio taikomas toks pats pajamų mokesčio tarifas. Progresinė pajamų mokesčio sistema galioja visose ES valstybėse, išskyrus Lietuvą, Latviją, Estiją ir Slovakiją.

Gyventojas, besiverčiantis individualia veikla, išskyrus individualią sporto bei atlikėjų veiklą, taip pat individualią veiklą, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą, turi teisę pasirinkti, kokį pajamų mokesčio tarifą – 15 % ar 27 % taikyti apmokestinant per kalendorinius metus iš individualios veiklos gautas pajamas¹³³. 27 % tarifas taikomas tuo atveju, jeigu gyventojas nusprendžia iš individualios veiklos pajamų atimti GPM 18 str. nustatytus leidžiamus atskaitymus. 15 % tarifas taikomas tuo atveju, jei gyventojas sprendimu iš pajamų nėra atimami leidžiami atskaitymai. Taip pat visais atvejais šiuo tarifu apmokestinamos individualios sporto ir atlikėjų veiklos pajamos. Diferencijuotas tarifas nėra būdingas ES valstybėms, kurios taiko

¹³² Statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. Veikiančių ūkio subjektų ir fizinių asmenų, vykdančių ekonominę veiklą, statistika [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-02-22]. Prieiga per internetą: <<http://www.stat.gov.lt/lt/pages/view/?id=1923&PHPSESSID=c98891f6fa2da72fb9c68cd860691c9a>>.

¹³³ Cit. op. 7, 6 str.

proporcinę pajamų mokesčio sistemą. Latvijoje individualios veiklos pajamos apmokestinamos 25 % tarifu, Estijoje 22 %, tuo tarpu Slovakijoje taikomas 19 % tarifas¹³⁴. Valstybei sumokamų mokesčių dydis daro įtaką žmogaus motyvacijai dirbti, prekių ir paslaugų kūrimo kaštams, ekonomikos augimui, o tarptautiniu aspektu – konkurencingumui ir investiciniam patrauklumui¹³⁵. Nevienodi pajamų mokesčiai skatina konkurenciją tarp šalių, todėl pastaruoju metu paplitęs reiškinys – radikalus pajamų mokesčio tarifų mažinimas. Remiantis GPMĮ 6 str., oficialiai numatoma GPM tarifą nuo 2008 m. sausio 1 d. mažinti iki 24 %. Vizija – atsisakyti diferencijuotos pajamų mokesčio sistemos ir pereiti prie vienodos pajamų mokesčio tarifo normos – 15 %¹³⁶. Maksimaliai sumažinus GPM tarifą, individualią veiklą vykdančias asmenys prarastų teisę varijuoti tarp dviejų tarifų, tačiau tokia sistema pastariesiems būtų palankesnė. Be to, būtų suvienodintas juridinių asmenų ir fizinių asmenų apmokestinimo lygis. Vienodas pelno ir pajamų mokesčio tarifas liudytų lygybės prieš įstatymą principo užtikrinimą tarp ekonominę veiklą vykdančių asmenų, nepriklausomai nuo verslo organizavimo formos.

Remiantis Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimais, pastebima, jog iki 2006 m. kovo 30 d. buvo formuojama praktika, jog fiziniai asmenys bei juridiniai asmenys Konstitucijos 29 str. įtvirtinto asmenų lygybės prieš įstatymą principo prasme negali būti tarpusavyje lyginami. Pozicija buvo tokia – „<...> tik teisės subjektų tipologijos pagrindu gali būti išskiriamos vienodą teisingumą turinčios subjektų grupės, tik jos gali būti tarpusavyje lyginamos“¹³⁷. Vėliau nuomonė buvo radikaliai pakeista teigiant, jog „<...> tarp fizinių ir juridinių asmenų nėra tokio pobūdžio ir tokios apimties skirtumų <...>“¹³⁸. Vertinant tai, kad MAĮ įtvirtintas mokesčių mokėtojų lygybės principas yra konstitucinio lygiateisiškumo principo įtvirtinimas mokesčių teisėje, galima būtų teigti, kad esant didesniam GPM tarifui nei pelno mokesčio tarifui, fiziniai asmenys, esant tokiam teisiniam reguliavimui, yra diskriminuojami juridinių asmenų atžvilgiu, tačiau, manytina, kad vesti paralelę tarp juridinių ir fizinių asmenų – pelno mokesčio ir GPM kontekste – šiai dienai vis dėlto dar trūksta rimtos argumentacijos. Atsižvelgiant į užsienio valstybių patirtį, pažymėtina, jog iš minėtų ES valstybių, kurios taiko proporcinę mokesčių sistemą, vienodais tarifais apmokestinamos gyventojų pajamos bei įmonių pelnas tik Slovakijoje. Pažymėtina, jog tarifų mažinimas turi būti vertinamas ne tiek teisiniame

¹³⁴ *Cit.op.* 115; Latvijos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-02-22]. Prieiga per internetą:<[http://www.fm.gov.lv/image/file/Par_IIN\(Engl\).doc](http://www.fm.gov.lv/image/file/Par_IIN(Engl).doc)>; Slovakijos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-16]. Prieiga per internetą:<http://www.finance.gov.sk/en/Documents/1_Adresar_redaktorov/Stofanova/Income_Tax_Act.rtf>.

¹³⁵ Lietuvos laisvosios rinkos institutas. Darbo mokesčių lyginamoji analizė: tarifai, tendencijos, perspektyvos [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-02-22]. Prieiga per internetą: <<http://www.lrinka.lt/Tyrimai/Mokest/ESpajamos.pdf>>.

¹³⁶ Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Mokesčių mažinimas - brangesnių vaistų, šildymo ir sveikatos paslaugų sąskaita? [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-02-24]. Prieiga per internetą:<http://www.finmin.lt/finmin/content/naujienu.jsp;jsessionid=FAEF9A835EA45C5A660BA93ACD9A77F6?doclocator=web%2Fstotis_inf.nsf%2F0%2F931078F5CB39228AC225727B00424EB3>.

¹³⁷ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1993 m. lapkričio 8 d. nutarimas (Valstybės Žinios, 1993, Nr. 61-1166).

¹³⁸ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006 m. kovo 30 d. nutarimas (Valstybės Žinios, 2006, Nr. 37-1319).

kontekste, kiek ypatingai svarbu nustatyti valstybei ekonomiškai reikšmingus faktorius. Atsiribojant nuo tarifų mažinimo politikos, galimas ir kitas sprendimas. Siekiant sudaryti palankias sąlygas privačios iniciatyvos pagrindu sukurti prasmingas darbo vietas, galima būtų papildyti GPMĮ 6 str. 2 d. pajamų rūšių sąrašą individualios veiklos pajamomis, suteikiant teisę pasirinkti, t. y. 15 % pajamų mokestį mokėti nuo visų pajamų arba pajamų, sumažintų leidžiamais atskaitymais. Jei fiziniam asmeniui leidžiamų atskaitymų sistema nenaudinga konkrečioje specifinėje situacijoje, jis mokėtų nuo visų gautų pajamų 15 %. Manytina, kad tokia apmokestinimo tvarka pakeltų bendrą verslumo lygį Lietuvoje – atsirastų daugiau norinčių vykdyti individualią veiklą, be to, išnyktų ir pagrindas apeliuoti į nevienodą juridinių bei fizinių asmenų, vykdančių ekonominę veiklą, apmokestinimo teisinę aplinką.

Analizuojant pajamų mokesčio mokėjimo schemą individualią veiklą vykdančiams asmenims, dėmesio verta įstatymais nustatyta supaprastinta pajamų mokesčio mokėjimo forma, taikoma gyventojams vykdančiams individualią veiklą su verslo liudijimu. Fiksuoto dydžio pajamų mokesčio nustatymas perduotas savivaldos dispozicijai¹³⁹. Savivaldybės, nustatydamos skirtingus pajamų mokesčio dydžius, turėtų formuoti atitinkamą verslo aplinką bei skatinti verslumą vienoje ar kitoje veiklos srityje. Tačiau pastebima tendencija – fiksuoto dydžio pajamų mokesčiai nekinta. Kita vertus, nuosekliai vertinant MAĮ, keltinas klausimas, ar perduota teisė savivaldybės taryboms jų sprendimu tvirtinti fiksuoto dydžio pajamų mokesčius neprieštarauja MAĮ 3 str. 2 d. (mokestis gali būti nustatomas tik įstatymu). Svarstyтина, ar neturėtų būti priimamas vienas iš toliau paminėtų sprendimų – viena vertus, siekiant panaikinti abejones dėl savivaldybės teisės nustatyti fiksuotų dydžių pajamų mokesčius, kita vertus, turint tikslą nustatyti teisiškai ir ekonomiškai pagrįstus mokesčius už verslo liudijimą: 1) mokestį už verslo liudijimus pripažinti vietine rinkliava ir suteikti teisę išduoti verslo liudijimus savivaldybėms, atitinkamai numatant GPMĮ, jog fiziniai asmenys yra atleidžiami nuo GPM, jei sumoka vietinę rinkliavą už verslo liudijimą – priėmus tokį sprendimą, savivaldybės turėtų rimtesnę motyvaciją peržiūrėti fiksuoto dydžio mokesčius, nes rinkliavos būtų surenkamos į savivaldybių biudžetus; 2) arba perduoti šią funkciją įstatymų leidžiamajai valdžiai ir nustatyti diferencijuotus mokesčius pagal veiklos pobūdį nuo apyvartos arba pajamų ir išlaidų skirtumo, kurie būtų vienodi visoje Lietuvos Respublikoje. Tokį siūlymą inicijuoja parlamentaras Saulius Lapėnas – jo manymu, tikslinga pasirinkti Lenkijos modelį¹⁴⁰, nes tokia sistema „<...> duoda galimybę taikyti skirtingus apmokestinimo lygius priklausomai nuo vienos ar kitos veiklos vidutinio pelningumo toje

¹³⁹ *Cit. op.* 14.

¹⁴⁰ Lenkijos Mokesčių įstatyme išvardinta bene 11 veiklos rūšių, kurios gali būti apmokestinamos pagal vadinamąjį mokesčių kortelės principą: amatai, smulki prekyba mažmenomis (įskaitant prekyautojus maisto produktais), prekių pristatymas į namus, smulkus tiekimas, statybos, transportavimo ir parkavimo paslaugos, pramogos, namudinė veikla, tam tikros sveikatos ir veterinarijos paslaugos, slaugos paslaugos, akušerijos paslaugos. Paslaugoms taikomas iki 8,5 proc., gamybinei veiklai iki 5,5 proc., mažmeninei prekybai iki 3,0 proc. mokestis nuo apyvartos.

sirtyje¹⁴¹. Vienodi tarifai visoje Lietuvos Respublikoje teigiamai vertintini tuo aspektu, jog būtų užkertamas kelias dirbtinai susikurti palankesnę situaciją (sutaupyti sumokant mažesnę fiksuotą pajamų mokestį) – šiai dienai fiziniai asmenys gali piktnaudžiauti verslo liudijimų išdavimo tvarka – verslo liudijimai išduodami pagal asmens gyvenamosios vietos registracijos vietą, jei asmuo nepateikia dokumentų, jog turi nuolatinę gyvenamąją vietą kitame mieste ar rajone¹⁴². Tuo tarpu lengva nuspėti, jog fizinis asmuo, neturėdamas kitos nuolatinės gyvenamosios vietos, gali rasti galimybę pakeisti registracijos vietą į palankesnius mokesčius nustatiusią miesto ar rajono savivaldybę. Kita vertus, jei tokie radikalūs posūkiai pasirodytų nepriimtini, šiuo atveju būtina bent jau stiprinti visų institucijų (savivaldybių, VMI, Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos) bendradarbiavimo mechanizmą – valstybės institucijų sektorius turėtų inicijuoti išsamią analizę, peržiūrint veiklos rūšis ir fiksuoto pajamų mokesčio dydžius bei, atsižvelgus į gautus rezultatus, teikti siūlymus Savivaldybių asociacijai. Grįžtant prie ankstesnėse darbo dalyse paminėtos problematikos (nustatytiems fiksuoto dydžio pajamų mokesčiams trūksta teisinio ir ekonominio pagrįstumo), darbo autorės nuomone, svarbu peržiūrėti mokesčių už verslo liudijimus nustatymo mechanizmą – konkretus mokesčio dydis turėtų būti nustatomas argumentuotai, remiantis aiškiai apibrėžtais kriterijais, be to, svarbu peržiūrėti ir patį verslo liudijimų veiklos klasifikatorių. Verslo liudijimų sistemos esminiu trūkumu Vilniaus miesto savivaldybės Ekonomikos departamento Verslo ir paslaugų skyriaus vedėjo pavaduotoja Virgina Skirienė įvardija „<...> valstybės institucijų (VMI bei Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos) veikimą „atskirai“, nekordinuojant savo veiksmų su savivaldybėmis – tai ir lemia šios srities sąstingį“¹⁴³.

Galima teigti, jog lanksti pajamų mokesčio mokėjimo tvarka¹⁴⁴ bei dažniausiai tik simbolinis mokestis yra labai patogus būdas imtis iniciatyvos vystyti verslą. Tačiau reikėtų akcentuoti, jog disproporcija tarp sumokamo pajamų mokesčio bei gaunamų pajamų – pakankamai reali galimybė verslo liudijimų sistemoje, todėl pastebima ir kontroversišku nuomonių – verslo liudijimus reikia naikinti¹⁴⁵. Noras šalinti konkurentus iš rinkos, nesirenkant optimalių problemos sprendimo būdų, vertinamas neigiamai. Manytina, kad verslo liudijimų eliminavimas iš verslo sistemos būtų neteisingas žingsnis. Tokia supaprastinta pajamų mokesčio mokėjimo forma yra patogi į verslo rinką įeinantiems asmenims. Verslo liudijimų panaikinimas sąlygotų daugumos pasitraukimą iš individualaus verslo nesteigiant juridinio asmens, kadangi, žinant apmokestinimo normas, kai vykdoma individuali veikla su pažyma, daugumos veiklos rūšių verslo vystyti

¹⁴¹ Saulius Lapėnas, interviu su autoriumi. Vilnius, 2007 m. kovo 21 d.

¹⁴² Atkreiptinas dėmesys, jog nepriklausomai nuo to, kur asmuo įsigyja verslo liudijimą, jis suteikia teisę veiklą vykdyti visoje Lietuvoje (išskyrus kai kurias veiklos rūšis). Pagal GPMĮ 2 str. 30 d. nuolatinė gyvenamoji vieta – vieta, kurioje asmuo turi galimybę gyventi ir kurią jis įkuria, išlaiko ir naudoja.

¹⁴³ Virgina Skirienė, interviu su autore. Vilnius, 2007 m. kovo 19 d. Autorė turėjo omenyje nekintančius fiksuoto dydžio pajamų mokesčius.

¹⁴⁴ *Cit. op.* 14, Verslo liudijimai išduodami pageidaujama kalendorinių metų laikotarpiui skaičiuojamam dienomis ir / arba mėnesiais, o mokestis apskaičiuojamas proporcingai verslo liudijimo galiojimo laikotarpiui.

¹⁴⁵ *Cit. op.* 21.

neapsimokėtų. Pagrindžiant tokią poziciją, galima lyginti statistinius duomenis – 2006 m. Lietuvos Respublikoje verslo liudijimus turėjo 104 548 gyventojai (iš jų 67 577 vykdė neprekybinę veiklą), tuo tarpu individualią veiklą su pažyma vykdė tik 21 891 fizinis asmuo¹⁴⁶. Verslo liudijimas, kaip įstatymų nustatyta tvarka išduotas dokumentas, suteikiantis teisę vykdyti individualią veiklą, savaime neturėtų būti laikomas ydingu. Tačiau, akivaizdu, jog yra rizikų, su kuriomis mokesčių administratorius turi kovoti. Pažymėtina, jog fiziniai asmenys gali piktnaudžiauti liberalia verslo liudijimų sistema. Visų pirma pajamos iš veiklos pagal verslo liudijimą yra patogi priedanga pagrįsti bet kokio turto įsigijimą, akivaizdu, jog dažnai pasitaiko ir tokių atvejų, kai, siekiant gauti paskolą, dažnai nurodomas papildomas ar pagrindinis pajamų šaltinis būtent iš veiklos su verslo liudijimu. Svarbu pažymėti, jog deklaruojamos sumos gali būti fiktyvios – asmuo nevykdo jokios veiklos, faktiškai iš jos negauna jokių pajamų, nors yra sumokėjęs fiksuoto dydžio pajamų mokesčių, pildo pajamų-išlaidų žurnalą ir deklaruoja pajamas. Antra vertus, reikėtų turėti omenyje, jog net jeigu veikla ir yra vykdoma, deklaracijoje asmuo nurodo bendrą gautą pajamų sumą neatėmus išlaidų – siekiant nustatyti grynąjį pelną, būtina atimti patirtas sąnaudas pajamoms uždirbti. Kita rizika – asmuo nurodo „netikrą“ gautą pajamų sumą, t. y. deklaruoja itin dideles sumas, kurias jis neva gavo iš veiklos pagal verslo liudijimą. Šiuo atveju mokesčių administratorius atsiduria paradoksaliajose situacijose – viena vertus, gali būti akivaizdu, jog iš nurodytos veiklos tiek pajamų uždirbti nebuvo įmanoma, kita vertus, dėl įrodymų stokos, mokesčių administratorius negali įrodyti, jog šios sumos yra „netikros“. Vertinant šį faktą, svarbu atsižvelgti į veiklos pobūdį, į laiko tarpą, per kurį šios pajamos buvo uždirbtos, taip pat į tai, ar vykdant konkrečią veiklą šiam asmeniui realizuoti prekes ar paslaugas padėjo ir kiti asmenys, t. y. ar į verslo liudijimą buvo įrašyti artimieji, kurie gali dalyvauti fizinio asmens veikloje (sutuoktinis, tėvas, motina, vaikas nuo 14 metų, globojamas, globėjas (rūpintojas)). Akivaizdu, jog yra sunku įrodyti, kiek pajamų gauna gyventojas, vykdantis veiklą pagal verslo liudijimą (ypatingai jei veiklos rūšis – paslaugos) – pagrindinė šių rizikų priežastis yra supaprastintos buhalterinės apskaitos taisyklės bei apie šių asmenų pajamas gaunamos oficialios informacijos stoka. Didelė tikimybė, kad fiksuojamos sumos gali būti fiktyvios, o pats verslo liudijimas yra tik priedanga pajamoms pagrįsti. Todėl, vertinant tokiu būdu gautas pajamas, visų pirma turi būti vadovojamasi protingumo principu. Kita vertus, net ir atliekant skaičiavimus, neįmanoma įrodyti, jog asmuo tokių pajamų uždirbti negalėjo. Konstatavus šią problemą, peršasi išvada, jog reikėtų keisti pajamų, gaunamų vykdant veiklą pagal verslo liudijimus, apskaitos tvarką – reikėtų užtikrinti galimybę identifikuoti prekių ar paslaugų pirkėjus, iš kurių gaunamos pajamos. Tačiau toks sprendimas gali sulaukti kritikos – veikla su

¹⁴⁶ KRUMPLYTĖ, Jolita; MARTUSEVIČIENĖ, Izolda. 2003-2006 metais individualią veiklą vykdančių asmenų apibūdinančių rodiklių apžvalga bei verslo liudijimų, galiojusių 2003-2006 metais, apžvalga. Vilnius: VMI prie FM Kontrolės departamentas Analizės ir atrankos tikrinimams skyrius, 2006 m;

verslo liudijimu yra pati paprasčiausia verslo organizavimo forma, atitinkamai jai turi būti taikoma ir maksimaliai supaprastinta buhalterinės apskaitos tvarka. Jei asmuo privalėtų išduoti pirkimą patvirtinančius dokumentus, šiuo aspektu tokia veikla nebesiskirtų nuo individualios veiklos su pažyma. Nustačius problematiką, pakankamai sunku pateikti tinkamą jos sprendimo būdą – šiame kontekste galimi tik sąlyginai radikalūs siūlymai (arba buhalterinės apskaitos griežtinimas, arba, siekiant išvengti piktnaudžiavimo atvejų – verslo liudijimų naikinimas), kurių nei vienas nėra pakankamai optimalus ir nežadantis duoti tokių rezultatų, kurie ir šalintų kylančias rizikas, ir nesulauktų pasipriešinimo bangos. Todėl manytina, jog ši rizika išliks ir toliau. Praktikoje, jei patikrinimo metu mokesčių administratoriui kyla pagrįstų abejonių dėl deklaruojamų sumų, kuriomis grindžiamas turto įsigijimas, ir mokesčių mokėtoju nesugebėjus įrodyti, jog deklaruojamos pajamos yra „tikros“, inicijuojamas susitarimas su mokesčių mokėtoju dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio (MAĮ 71 str).

Vertinant individualios veiklos vykdymo mokesčines pasekmes, itin aktuali veiklos pajamų sąvoka, kadangi tai įtakoja mokesčio bazę. Remiantis GPMĮ 10 str. individualios veiklos pajamos – tai pajamos iš individualios veiklos, įskaitant pajamas iš individualios veiklos turto¹⁴⁷ pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn. Pajamos GPMĮ traktuojamos plačiąja prasme, t. y. pajamos gautos pinigais bei pajamos gautos natūra, todėl fizinio asmens už suteiktas paslaugas ar parduotas prekes gautas nuosavybėn turtas ir gyventojui suteiktos paslaugos, įvertintos tikrąja rinkos kaina gavimo momentu, taip pat inkorporuojamos į individualią veiklą vykdančio asmens pajamų sistemą¹⁴⁸. Individualią veiklą vykdančio asmens pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu¹⁴⁹. Pajamų gavimo momentas svarbus taikant pajamų mokesčio tarifus, atitinkamo laikotarpio neapmokestinamąjį pajamų dydį ir kitas apmokestinimo sąlygas¹⁵⁰. Juridiniai asmenys, priešingai negu fiziniai asmenys, pinigų apskaitos principą gali taikyti tik išimtiniais atvejais¹⁵¹. Sistemiskai vertinant GPMĮ, pabrėžtina, jog pagal 2 str. 14 d. pajamomis nelaikoma gyventojų, įsiregistravusių pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju, apskaičiuota pardavimo PVM suma už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas. Vadovaujantis šia įstatymo nuostata, gyventojams, kurie patikrinimo metu pripažįstami vykdančiais individualią veiklą ir neįsiregistravusiems PVM mokėtojais, nors tokia prievolė yra, GPM būtų skaičiuojamas nuo visų gautų pajamų, neatėmus PVM. Tuo tarpu juridiniams asmenims analogiškoje situacijoje (jei pajamos nedeklaruotos) patikrinimo metu apskaičiuojama mokesčių mažiau, nes pagal Lietuvos Respublikos pelno

¹⁴⁷ Individualios veiklos turtas – tai turtas, kurį gyventojas naudoja tik savo individualioje veikloje (t. y. naudoja individualioje veikloje 100 %).

¹⁴⁸ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. spalio 30 d. įsakymas Nr. 339 „Dėl pajamų, gautų natūra, pripažinimo ir įvertinimo tvarkos patvirtinimo“ (Valstybės Žinios, 2002, Nr. 105-4708).

¹⁴⁹ *Cit. op.* 13. Pajamų gavimo momentu laikomas teisės laisvai disponuoti lėšomis atsiradimo momentas, kai gyventojas lėšas gauna grynaisiais pinigais, pinigai pervedami į jo sąskaitą banke ir pan.

¹⁵⁰ *Cit. op.* 78, 8 str.

¹⁵¹ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės Žinios, 2001, Nr. 110-3992), 9 str.

mokesčio įstatymą pajamomis nelaikomas į biudžetą mokėtinas pardavimo PVM¹⁵². Nustatant gyventojų apmokestinamųjų pajamų dydį, pagal aukščiau nurodytas GPMĮ nuostatas, PVM pripažįstamas GPM objektu. Praktikoje yra užfiksuota, kai pajamų mokestis yra apskaičiuojamas ir nuo PVM. Vadovaujantis MGK sprendimais, paminėtina Komisijos pozicija – PVM, kaip vartojimo mokestis yra vartotojo prievolė valstybei ir negali būti siejama su GPM baze. Skirtingas ūkio subjektų apmokestinimas pažeistų MAĮ 7 str. įtvirtintą mokesčių mokėtojų lygybės principą¹⁵³. Tokia apmokestinimo praktika turėtų būti šalinama atsižvelgiant į tai, kad PVM yra netiesioginis vartojimo mokestis, kurį sumoka galutinis vartotojas. Be paminėto mokesčių mokėtojų lygybės prieš įstatymą principo pažeidimo, manytina, kad skaičiuojant GPM nuo pardavimo PVM būtų pažeisti ir kiti apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principai, tame tarpe, teisingumo ir visuotinio privalomumo principas, kuris nurodo, kad mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais. Tais atvejais, kai mokesčių administratorius patikrinimo metu pripažįsta asmenį vykdančiu individualią veiklą bei gautas pajamas apmokestina, neįvertinęs patikrinimo metu apskaičiuoto PVM, neatitinka ekonominės logikos. Galima teigti, jog šiuo atveju mokesčiai skaičiuojami nuo mokesčių – tokia praktika netoleruotina, todėl būtina vadovautis nuostata, jog pajamomis nelaikomas PVM ir tuo atveju, jei asmuo yra neįsiregistravęs PVM mokėtoju, tačiau faktiškai šį mokestį mokėti turi ir moka. Apibendrinant tai, kas išdėstyta, manytina, jog GPM turi būti apskaičiuojamas atėmus apskaičiuotą PVM, analogiškai, GPM delspinigiai taip pat turėtų būti skaičiuojami bei baudos skiriamos nuo apskaičiuoto GPM atėmus PVM.

Atsižvelgiant į tai, kad atimti leidžiamus atskaitymus yra individualią veiklą vykdančio asmens teisė, apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimo tvarka skirsis priklausomai nuo fizinio asmens pasirinkimo. GPM mokestinis laikotarpis yra kalendoriniai metai, todėl sprendimas atimti ar neatimti leidžiamus atskaitymus iš individualios veiklos pajamų galioja per visą mokestinį laikotarpį iš tos veiklos gautoms pajamoms. Pažymėtina, jog niekur nėra reglamentuota, kad prieš pradėdamas vykdyti individualią veiklą, asmuo privalo pranešti mokesčių administratoriui apie jo pasirinkimą. Tačiau sistemiškai vertinant, tokį sprendimą fizinis asmuo turėtų priimti ne pasibaigus mokestiniams metams, o registruojant individualią veiklą, kadangi priklausomai nuo pasirinkimo, iš to kyla specifinės teisės ir pareigos¹⁵⁴. Atkreiptinas dėmesys, jog nėra varžoma teisė vykdyti kelių rūšių individualią veiklą, tačiau sprendimas atimti leidžiamus atskaitymus

¹⁵² VMI prie FM 2001 m. gruodžio 20 d. pelno mokesčio įstatymo komentaras Nr. IX-675 (su pakeitimais ir papildymais) [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-01]. Prieiga per internetą: <<http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/23b5167f4de30406c2256d710034af04?OpenDocument>>, 2 str. 17 d.

¹⁵³ MGK 2006 m. gegužės 18 d. sprendimas Nr. S-195-(7-151/2006).

¹⁵⁴ Pvz., pajamų apskaitos žurnalo pildymas arba atitinkamai pajamų-išlaidų apskaitos žurnalo pildymas, išlaidas pagrindžiančių dokumentų, turinčių privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus, kaupimas, deklaracijos formos FR0457 dėl individualioje veikloje naudojamo ilgalaikio materialaus turto bei kompiuterių programų pateikimas mokesčių administratoriui ir pan.

vienai veiklai, galios ir kitai veiklai¹⁵⁵. Manytina, kad tokia nuostata nėra visapusiškai pagrįsta bei iš dalies varžo fizinio asmens teises. Svarstyta, kokį ryšį turi atskirai vykdomos individualios veiklos rūšys, kad besąlygiškai turi būti priimamas vienodas sprendimas – arba atimti leidžiamus atskaitymus, arba neatimti. Atkreiptinas dėmesys, jog yra tokių veiklos rūšių, kurias vykdant nėra tikslinga pasirinkti 27 % pajamų mokesčių ir atvirkščiai. Individualią veiklą vykdančio asmens veikla nepriklausomai ir savarankiškai, todėl neturėtų būti stabdoma jo teisė apsispręsti – asmuo turėtų pats įvertinti numatomą gauti pajamų bei sąnaudoms priskirtinų išlaidų santykį, vykdant skirtingas veiklos rūšis, bei atitinkamai pasirinkti palankesnę tarifą. Diskutuotinas klausimas, kaip tuomet turėtų būti vertinama situacija, kai sportininkas ar atlikėjas, vykdančio individualią veiklą, įregistruoja dar vieną ar kelias veiklas, kurios nesusiję su sporto ar atlikimo veikla, pavyzdžiui, prekybą nekilnojamoju turtu. Šiuo atveju įstatymas imperatyviai nustato apribojimą – sportininkai ir atlikėjai visais atvejais privalo mokėti 15 % nuo visų gautų veiklos pajamų. Akivaizdu, jog minėtoje situacijoje apskritai atimama apsisprendimo laisvė, nes vadovaujantis nustatytu teisiniu reguliavimu, asmuo besąlygiškai turi rinktis 15 % tarifą ir visoms likusioms veikloms. Manytina, kad draudimas skirtingoms veikloms taikyti skirtingus tarifus yra logiškai nepagrįstas bei tokio reikalavimo įtvirtinimas yra ydingas bei šalintinas.

Leidžiami atskaitymai pagal galiojančius teisės aktus klasifikuojami į įprastines išlaidas individualios veiklos pajamoms gauti, ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo išlaidas, ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimo išlaidas, ilgalaikio materialiojo turto remonto ir rekonstrukcijos išlaidas, kompiuterių programų įsigijimo išlaidas, kitas išlaidas, kurių priskyrimas leidžiamoms atskaitymams ribojamas¹⁵⁶. Išlaidų, kurios gali būti traktuojamos kaip įprastinės išlaidos individualios veiklos pajamoms uždirbti, galutinio sąrašo pateikti negalima, kadangi jos priklauso nuo veiklos specifikos¹⁵⁷. Manytina, kad įprastines išlaidas individualios veiklos pajamoms uždirbti reikėtų traktuoti plačiau – tai ne tik tos išlaidos, kurias asmuo betarpiškai patiria vykdydamas veiklą, tačiau ir tos, kurias patiria prieš įregistruodamas veiklą, jei pakanka įrodymų, kad jos buvo būtinos pajamoms uždirbti. Pažymėtina, jog leidžiamoms atskaitymams negalima priskirti toliau paminėtų išmokų: pirkimo (importo) PVM, gyventojų, esančių PVM mokėtojų, įtraukto į PVM atskaitą; sumokėtų netesybų, į biudžetą ir valstybės fondus sumokėtų baudų, delspinigių ir kitų sankcijų už teisės aktų pažeidimus; išlaidų paramai ir dovanoms; reprezentacijos išlaidų; išmokų užsienio gyventojams, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra tikslinėse teritorijose; gyventojų padarytos žalos atlyginimo; išmokų, nuo kurių gyventojas

¹⁵⁵ *Cit. op.* 13.

¹⁵⁶ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugšėjo 25 d. įsakymas Nr. 303 „Dėl nuolatinio Lietuvos gyventojų su individualios veiklos pajamų gavimu susijusių leidžiamų atskaitymų bei jų apskaičiavimo tvarkos patvirtinimo“ (Valstybės Žinios, 2002, Nr. 95-4149).

¹⁵⁷ *Cit. op.* 13. Tai gali būti prekių, medžiagų, žaliavų, detalių ir kitos įsigijimo išlaidos, nuomos, reklamos, palūkanų, įrankių įsigijimo, darbo užmokesčio išlaidos, privalomojo socialinio, sveikatos draudimo įmokos, privalomosios rinkliavos, mokesčiai (išskyrus PVM, mokamą į biudžetą bei GPM) ir panašiai.

privalėjo išskaityti pajamų arba pelno mokestį, tačiau jo neišskaitė; kitų išlaidų, kurios yra nesusiję su individualios veiklos pajamų uždirbimu ir (arba) yra neįprastinės vykdomai individualiai veiklai¹⁵⁸.

Vertinant nuolatinio Lietuvos gyventojų su individualios veiklos pajamų gavimu susijusių leidžiamų atskaitymų bei jų apskaičiavimo tvarkos teisinį reglamentavimą, pastebima, jog tam tikrais atvejais reglamentavimui trūksta aiškumo, konkretumo, o kartais ir pagrįstumo. Vadovaujantis galiojančiomis nuostatomis, ilgalaikio materialaus turto¹⁵⁹ įsigijimo išlaidas galima priskirti leidžiamiems atskaitymams tik tuo atveju, jei turtas fiziniam asmeniui priklauso nuosavybės teise arba gautas pagal lizingo (finansinės nuomos) sutartį, kurioje numatytas nuosavybės teisės perėjimas, be to, šis turtas turi būti naudojamas tik individualioje veikloje (veikloje naudojamas 100%) bei deklaruotas individualioje veikloje naudojamo ilgalaikio materialiojo turto deklaracijoje. Pažymėtina, jog leidžiamiems atskaitymams nepriskiriamos lengvųjų automobilių bei gyvenamosios paskirties pastatų ir patalpų įsigijimo išlaidos¹⁶⁰. Svarstyta, kokių teisiniu pagrindu nustatytas apribojimas atimti gyvenamosios paskirties pastatų ir patalpų įsigijimo išlaidas. Žinant individualios veiklos specifiką – veikla yra savarankiška, didelė tikimybė, kad asmuo savo veiklos vietą įrengs būtent gyvenamosiose patalpose, nes tai patogiu, kita vertus, nėra jokių reikalavimų, jog patalpų paskirtis būtų pakeista į komercinę. Fizinis asmuo, naudodamas gyvenamąsias patalpas kaip biurą, negalės skaičiuoti patalpų nusidėvėjimo ir galės atimti tik eksploatacinius išlaidas. Atkreiptinas dėmesys, jog ypač nekilnojamojo turto (gyvenamųjų patalpų) nuomos individualios veiklos atveju tokios principinės pozicijos laikymasis būtų itin aktualus, nes suteikus teisę skaičiuoti nuomojamo turto nusidėvėjimą, fizinis asmuo akivaizdžiai galėtų patirti mažesnę GPM mokestinę naštą. Pabrėžtina, jog trūksta teisinio aiškumo vertinant, kokiais motyvais vadovaujantis yra nustatyta, jog ilgalaikis materialus turtas, norint skaičiuoti šio turto nusidėvėjimą, būtinai turi būti naudojamas tik individualioje veikloje, t. y. turi būti naudojamas 100 %. Derėtų pažymėti, jog nustatčius, kad nusidėvėjimo išlaidos gali būti priskiriamos leidžiamiems atskaitymams pagal to turto faktinio naudojimo individualioje veikloje dalį procentais, mažėtų piktnaudžiavimo atvejų. Manytina, kad yra nemažai atvejų, kai faktiškai turtas yra naudojamas mažiau negu 100 %, tačiau, siekiant susimažinti apmokestinamąją bazę, deklaruojama priešingai, t. y. siekiama fiktyviai atitikti keliamus reikalavimus, norint nusidėvėjimo išlaidas priskirti leidžiamiems atskaitymams.

¹⁵⁸ *Cit. op.* 156.

¹⁵⁹ Ilgalaikis turtas - tai turtas, kuris naudojamas vieneto pajamoms uždirbti (ekonominei naudai gauti) ilgiau kaip vienerius metus ir kurio įsigijimo kaina ne mažesnė už vieneto pagal Pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlyje išvardytas ilgalaikio turto grupes nustatytą kainą.

¹⁶⁰ *Cit. op.* 156.

Vadovaujantis mokesčių administratoriaus išaiškinimais, kai asmuo bendraja jungtinės nuosavybės teise priklausanti turtą deklaruoja kaip individualioje veikloje naudojamą turtą, leidžiamiems atskaitymams priskiriama 50 % tokio turto įsigijimo kainos¹⁶¹. Minėtu atveju, remiantis CK 3.117 str. preziumuojama, jog sutuoktinių turto dalys yra lygios, todėl ir įsigijimo kainos priskyrimas leidžiamiems atskaitymams dalijamas pusiau. Atkreiptinas dėmesys, jog parduodant šį turtą gyventojų, vykdančio individualią veiklą, sutuoktiniui tai nebus individualios veiklos pajamos¹⁶². Pažymėtina, jog specifinis turto teisinis režimas taikomas ir vykdant prekybos turtu, priklausančio bendraja jungtinės nuosavybės teise, individualią veiklą. Remiantis mokesčių administratoriaus išaiškinimais, šiuo atveju turtas traktuojamas kaip prekė, todėl pajamos, gautos iš prekybos turtu, laikomos individualios veiklos pajamomis tik tam gyventojui, kuris vykdo individualią veiklą¹⁶³. Tuo tarpu patikrinimo metu konstatavus, jog buvo vykdoma neregistruota prekybos turtu, priklausančio bendraja jungtinės nuosavybės teise, individuali veikla, ir nepateikus pakankamų įrodymų, kurie leistų teigti, kad veiklą vykdė tik vienas iš sutuoktinių, gautos pajamos laikomos gautomis iš individualios veiklos tiek vienam sutuoktiniui, tiek kitam¹⁶⁴.

Tęsiant išlaidų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams analizę, pažymėtina, jog ilgalaikio materialaus turto eksploatavimo išlaidos bei tokio turto remontavimo ir rekonstrukcijos išlaidos priskiriamos leidžiamiems atskaitymams vadovaujantis liberalesne tvarka. Šiuo atveju turtas gali priklausyti fiziniam asmeniui nuosavybės teise, taip pat gali būti nuomojamas arba naudojamas panaudos sutarties pagrindu, turtas gali turėti individualios veiklos turto statusą arba būti naudojamas ne tik individualioje veikloje. Vienintelė griežta sąlyga – turtas turi būti deklaruotas mokesčių administratoriui. Specifika – jei remonto ar rekonstravimo išlaidos viršija 50 % turto vertės, mokesčio apskaičiavimo tikslais laikoma, kad yra sukurtas naujas turto vienetas, todėl leidžiamiems atskaitymams išlaidas bus galima priskirti tuo atveju, jei turtas buvo deklaruotas kaip individualios veiklos turtas. Išlaidos būtų atimamos tokia tvarka, kaip tai būtų daroma atimant turto įsigijimo išlaidas¹⁶⁵.

Individualią veiklą vykdančias asmuo apmokestinamas pajamas taip pat gali mažinti išlaidomis, kurių priskyrimas leidžiamiems atskaitymams ribojamas¹⁶⁶. Remiantis teisės aiškinimo metodu, manytina, kad leidžiamiems atskaitymams priskirtos komandiruotės išlaidos

¹⁶¹ *Ibid.*

¹⁶² *Ibid.*

¹⁶³ *Cit. op.* 78, 10 str. 6³ d.

¹⁶⁴ *Cit. op.* 75; MGK 2006 m. rugsėjo 14 d. sprendimas Nr. S-332(7-312/2006).

¹⁶⁵ *Cit. op.* 156.

¹⁶⁶ *Ibid.* Reklamos išlaidos, išskyrus kontroliuojamuosius vienetus ir susijusius asmenis, informuoti; nakvynės, registravimosi dalyvauti konferencijoje, simpoziume, parodoje ar kitokiame renginyje, susijusiame su gyventojų individualia veikla, išlaidos; pelno nesiekiantiems vienetais sumokėtų stojamųjų narių įnašų ir narių mokesčių suma, tačiau ne daugiau kaip 0,2 procento individualios veiklos pajamų; sumokėtų palūkanų dalis, neviršijanti atitinkamo laikotarpio trukmės paskolų palūkanų normos vidurkio; išmokos užsienio vienetais, įregistruotiems ar kitaip organizuotiems tikslinėse teritorijose, jei tenkinamos nustatytos sąlygos.

turėtų būti traktuojamos plačiau, t. y. išlaidos ne tik individualią veiklą vykdančio asmens išvykai į komandiruotę, tačiau ir jo samdomų darbuotojų komandiruočių išlaidos, kadangi teisė samdyti kitus darbuotojus įstatymais nėra ribojama, todėl neturėtų būti ribojama ir teisė atskaityti tokias išmokas iš gaunamų pajamų. Remiantis nustatyto teisiniu reguliavimu, suteikiančiu teisę juridiniams asmenims atimti leidžiamus atskaitymus, pažymėtina, jog dienpinigiai taip pat yra leidžiami atskaitymai¹⁶⁷. Manytina, kad pagal analogiją ir individualios veiklos atveju išlaidoms turėtų būti priskiriami teisės aktų nustatyto dydžio išmokėti dienpinigiai. Negalima vienareikšmiškai teigti, jog tokios pozicijos linkęs laikytis mokesčių administratorius, nes plačiau tokia nuostata niekur nėra komentuojama.

Kompleksiškai vertinant leidžiamus atskaitymus reglamentuojančias teises nuostatas, pastebima, jog mokamomis palūkanomis apmokestinamoji bazė gali būti mažinama tik tuo atveju, jei turtas, už kurio įsigijimą mokamos palūkanos yra naudojamas individualioje veikloje, t. y. jis yra deklaruotas mokesčių administratoriui. Finansų ministro įsakymu patvirtinta Tvarka nenumato, kaip leidžiamiems atskaitymams priskiriamos individualią veiklą vykdančio gyventojų mokamos palūkanos pastato įsigijimui / statybai tais atvejais, kai pastatas dar statomas ir individualioje veikloje dar nenaudojamas, tačiau tokį tikslą turint. Vis dėlto manytina, jog šiuo atveju, kol pastatas dar nėra naudojamas veikloje, sumokėtos palūkanos negalėtų būti priskiriamos leidžiamiems atskaitymams, nes įsigytą / pastatytą pastatą fizinis asmuo gali parduoti ar naudoti asmeniniams poreikiams, todėl nėra logiška mažinti asmens apmokestinamąsias pajamas išlaidomis, kurios kolkas nėra tiesiogiai susiję su vykdoma veikla. Svarstyta, kaip mokesčių administratorius traktuoja tokio turto įsigijimo išlaidas – ar palūkanos inkorporuojamos į turto įsigijimo kainą, jei pastarasis vėliau pradėdamas naudoti veikloje. Kadangi Tvarke trūksta teisinio aiškumo, manytina, kad šiuo atveju sumokėtos palūkanos turėtų būti inkorporuojamos į įsigijimo kainą bei ilgalaikio materialaus turto nusidėvėjimas turėtų būti skaičiuojamas nuo bendros sumos – turto kainos su palūkanomis. Kitaip tariant, sumokėtos (arba ir toliau mokamos) palūkanos turėtų būti kaupiamos ir priskiriamos to turto įsigijimo kainai. Pažymėtina, jog pagal galiojančias nuostatas ilgalaikio materialaus turto įsigijimo kaina gali būti atskaitoma iš pajamų tik tuo atveju, jei pastato paskirtis komercinė, todėl, jei palūkanos mokamos už gyvenamosios paskirties statinį, apmokestinamąją bazę sumokėtomis palūkanomis būtų galima mažinti tik tą mokestinį laikotarpį, kurį, pradėjus naudoti ilgalaikį materialųjį turtą individualioje veikloje, jos buvo faktiškai sumokėtos.

Atlikus juridinio bei fizinio asmens išlaidų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams analizę, pastebima, jog fiziniai asmenys, nors ir moka kur kas didesnę mokestį nuo gautų pajamų,

¹⁶⁷ Žr.: Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. sausio 28 d. nutarimas Nr. 99 „Dėl komandiruočių sąnaudų atskaitymo iš pajamų tvarkos patvirtinimo“ (Valstybės Žinios, 2003, Nr. 11-396).

sumažinus atskaitymais, pastariesiems sąlygos yra mažiau palankios nei juridiniams amenims. Trūksta teisinio pagrįstumo nuostatai, jog reprezentacinės išlaidos fiziniam asmeniui yra neleidžiami atskaitymai. Akivaizdu, jog ekonomine veikla besiverčiantis fizinis asmuo, lygiai taip pat kaip ir juridinis asmuo, gali turėti pagrįstą siekį užmegzti naujus arba pagerinti esamus verslo ryšius su kitais vienetais arba fiziniais asmenimis – tokios išlaidos tiesiogiai susiję su vykdoma veikla, todėl taip pat turėtų būti pripažįstamos ribojamo dydžio leidžiamais atskaitymais. Kelia abejonių ir tai, kad teisės aktuose nėra kalbama apie natūralios netekties nuostolius¹⁶⁸. Manytina, kad tokius nuostolius patyrusiam individualią veiklą vykdančiam fiziniam asmeniui, neabejotinai, taip pat turėtų būti suteikta teisė priskirti ribojamo dydžio leidžiamais atskaitymams.

Reziumuojant darytina išvada, įstatymo raidė suteikia teisę individualią veiklą vykdančiam asmeniui pasirinkimo laisvę – įvertinus veiklos vykdymo galimybes, pasirinkti palankiausią GPM tarifą arba sumokėti fiksuoto dydžio pajamų mokestį. Verslo liudijimų sistemoje pastebima rizika, su kuria mokesčių administratorius turi kovoti – asmuo gali deklaruoti iš veiklos su verslo liudijimu gautas pajamas, kurios yra „netikros“, be to, veikla su verslo liudijimu gali būti fiktyvi – tokios veiklos asmuo nevykdė, o fiksuojamos sumos neegzistuoja. Nuosekliai įvertinus iš individualios veiklos gautų pajamų apmokestinimą GPM, pastebėta, jog patikrinimo metu pripažinus, kad asmuo vykdė individualią veiklą ir nebuvo įsiregistravęs PVM mokėtoju, nors pagal PVMĮ tą turėjo padaryti, PVM pripažįstamas GPM objektu. Šiame kontekste svarbu pažymėti, jog turėtų būti pildomas GPMĮ apibendrintas išaiškinimas, nes tokios praktikos taikymas netoleruotinas – mokesčiai negali būti skaičiuojami nuo mokesčių, net jeigu asmuo neįvykdė savo pareigos įsiregistruoti PVM mokėtoju. Manytina, kad vertėtų supaprastinti ir leidžiamų atskaitymų, mažinančių apmokestinamas pajamas pripažinimo tvarką, kadangi nustatytas teisinis reguliavimas kai kuriais aspektais kelia abejonių dėl nepagrįsto ribojimo sumažinti apmokestinamąją bazę.

2.2. INDIVIDUALIĄ VEIKLĄ VYKDANČIO ASMENS SUMINĖ MOKESČIŲ NAŠTA

Ūkinės veiklos laisvė ir iniciatyva laiduoja teisę, atsižvelgiant į verslo tikslus, siektinus rezultatus bei galimybes, pasirinkti optimaliausią verslo organizavimo formą. Vadovaujantis principine nuostata – kuo mažesnėmis sąnaudomis pasiekti kuo didesnę rezultatą – palankiausią veiklos modelį gali pasirinkti ir individualią veiklą vykdančias asmuo. Tolesnės apžvalgos tikslas – įvertinti fizinio asmens pinigę prievolę valstybei, vykdančią ekonominę veiklą neįsteigus juridinio

¹⁶⁸ *Cit. op.* 151, 23 str. 1d. Natūralios netekties nuostoliai – faktiškai patirti žaliavų nuostoliai, susidarę ne gamybos procese, nuostoliai, susidarę dėl prekių (gatavos produkcijos, žaliavų) nudžiūvimo, nugaravimo, išdulkėjimo, nubyrėjimo, sudužimo, išsilaistymo saugant, fasuojant, perpilant, vežant, kraunant, parduodant ir pan.

asmens, kitų nei GPMĮ mokesčių įstatymų kontekste.

Pažymėtina, jog be aptartos teisės pajamas mažinti leidžiamais atskaitymais bei varijuoti dviejų GPM tarifų sistemoje, fizinis asmuo turi teisę vertinti ir tokios veiklos vykdymą kitų mokesčių įstatymų kontekste ir tokiu būdu, teisėtai planuojant mokesčius, susimąžinti patiriamą mokesčių našą. Individualios veiklos definicija inkorporuota Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatyme – tai sąlygoja nekilnojamojo turto mokesčio mokėjimą fiziniams asmenims, kurie vykdo ekonominę veiklą. Sistemiškai vertinant apibendrintą įstatymo paaiškinimą, pažymėtina, jog šio mokesčio našta tenka tik tiems savarankiškai veiklą vykdančioms asmenims, kurie pasirenka mokėti pajamų mokestį nuo pajamų, sumažintų leidžiamais atskaitymais. Šiuo atveju prievolė mokėti mokestį tenka nuo to nekilnojamojo turto (nepriklausomai nuo jo tikslinės paskirties), kuris turi individualios veiklos turto statusą bei kito turto, kuris priskirtas individualiai veiklai naudojamam turtui. Be to, fizinis asmuo, esantis PVM mokėtoju, priskyres nekilnojamojo turto (jam arba kitam fiziniam asmeniui priklausanti nuosavybės teise) naudojimą ekonominei veiklai ir atskaitantis su šiuo turtu susijusių išlaidų pirkimo (importo) PVM, taip pat privalo mokėti nekilnojamojo turto mokestį nuo šio objekto¹⁶⁹. Pažymėtina, jog individualioje veikloje išsigijus verslo liudijimą gyventojas naudojamas nekilnojamas turtas nėra apmokestinamas – tokia nuostata patvirtina, jog verslo liudijimų sistemoje mokesčių administratorius formuoja pačią palankiausią verslo aplinką, patiriant mažiausią mokesčių našą¹⁷⁰.

Pažymėtina, jog socialinio draudimo sistemoje individualią savarankišką veiklą vykdančias asmenys yra išskirti į atskirą apdraustųjų grupę. Atkreiptinas dėmesys, jog ir šių įmokų mokėjimo atžvilgiu verslo liudijimus turintys asmenys yra geresnėje padėtyje negu tie, kurie vykdo veiklą su individualios veiklos pažyma – be abejo, tai sąlygoja ir menkesnes socialines garantijas. Esminis skirtumas – veiklos vykdymas su verslo liudijimu sąlygoja įmokų mokėjimą tik pagrindinei pensijos daliai. Tuo tarpu asmuo, vykdančias individualią veiklą su pažyma, turi prievolę mokėti ir papildomai pensijos daliai, jei jo pajamų metinė suma, apskaičiuota iš apmokestinamųjų pajamų, apskaičiuotų pagal GPMĮ, atėmus mokestinių metų pajamų mokesčio sumą, yra lygi 12 minimalių mėnesinių algų (toliau – 12 MMA) arba didesnė¹⁷¹. Patikrinimo metu nustatėm, jog asmuo vykdo individualią veiklą, mokesčių administratorius turi

¹⁶⁹ VMI prie FM 2006 m. sausio 26 d. nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-16]. Prieiga per internetą: <<http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/287a411fc16120064225710000305379?OpenDocument>>, 2 str. 2 d.

¹⁷⁰ Atkreiptinas dėmesys, jog net jei fizinis asmuo išnuomoja patalpas pagal verslo liudijimą, o šias patalpas nuomininkas naudoja individualioje ar ekonominėje veikloje ir atskaito su šiuo turtu susijusias išlaidas, turto savininkui atsiranda pareiga mokėti nekilnojamojo turto mokestį, nes įstatymas nekilnojamojo turto apmokestinimo nesiejia su tuo, kas jį naudoja versle.

¹⁷¹ Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės Žinios, 1991, Nr. 17-447), 4 str. 3 d., 4 d.

paskaičiuoti mokėtiną GPM, be to, turi būti paskaičiuojamos ir valstybinio socialinio draudimo įmokos nuo pajamų, gautų iš neregistruotos individualios veiklos (jei asmeniui yra prievolė mokėti šias įmokas). Tačiau keltinas klausimas, kada turi būti laikoma veiklos pradžia ir pabaiga, kadangi tai turi esminės reikšmės nustatant, kokią sumą (įmokas pagrindinei pensijos daliai) toks fizinis asmuo skolingas valstybės biudžetui. Kadangi toks asmuo nėra įsiregistravęs į Mokesčių mokėtojų registrą, nustatant individualios veiklos vykdymo pradžią, nėra aišku, ar tai turi būti laikoma pirmojo sandorio sudarymo diena, ar ta diena, kada asmuo pradėjo aktyviai planuoti veiklą (pvz., ieškoti klientų, pirkti turtą su tikslu vėliau jį pelningai perparduoti ir pan.), ar turi būti siejama dar su kitom aplinkybėm. Manytina, kad veiklos vykdymo pradžią reikia laikyti pirmojo sandorio sudarymo dieną – tą dieną, kai asmuo faktiškai gauna apmokestinamųjų pajamų iš pirmojo sandorio, kuris yra sudedamoji jo verslo dalis, o pabaigą sieti su paskutiniojo sandorio atlikimu. Taip pat atkreiptinas dėmesys, jog veiklos vykdymo laikotarpis bei jo ribos yra svarbios nustatant ir prievolę mokėti įmokas papildomai pensijos daliai – valstybinio socialinio draudimo įmokos turi būti apskaičiuotos proporcingai veiklos vykdymo laikotarpiui. Todėl privalu įvertinti, kad tam tikrais laikotarpiais nebuvo atlikta jokių operacijų. Šiame kontekste svarbu pažymėti, jog praktikoje tokia nuostata kartais nesivadovaujama ir socialinio draudimo įmokos paskaičiuojamos taip, tarsi asmuo vykdytų veiklą visą kalendorinių metų laikotarpį, o veiklos pradžia ir pabaiga iš viso nedomino¹⁷².

Atkreiptinas dėmesys, jog socialinio draudimo sistemoje kai kurios nuostatos, taikomos šiems asmenims, iš esmės vertos diskusijų. Abejingai vertintinos veiklą vykdančiams su individualios veiklos pažyma atleidimo nuo socialinio draudimo įmokų mokėjimo kai kurios sąlygos. Lietuvos Respublikos socialinio draudimo įstatymo 8 str. 2 d. minimi atvejai, kada individualią veiklą vykdančias asmenys (išskyrus vykdančius veiklą su verslo liudijimais) neturi mokėti socialinio draudimo įmokų, papildomai akcentuojant, kad sąraše pateikti asmenys neturi mokėti tik tuo atveju, jei iš veiklos gautų pajamų metinė suma, apskaičiuota iš apmokestinamųjų pajamų, apskaičiuotų pagal GPMĮ, atėmus mokesčių metų pajamų mokesčio sumą, neviršija 12 MMA. Viena iš tokių sąlygų, leidžiančių sumažinti mokesčines naštas – asmuo privalomai draudžiamas socialiniu draudimu (pvz., dirba pagal darbo sutartį). Visų pirma akcentuotina tai, kad vien įmokų mokėjimo prievolės sąsaja su 12 MMA savaime yra ydinga. Galima išvelgti diskriminacinį tokios nuostatos pobūdį. Apmokestinant tik tuos, kurie, nors jau ir yra draudžiami, tačiau turi papildomą pajamų šaltinį iš individualios veiklos (atitinkamai gauna daugiau nei 12 MMA) yra neteisinga. Asmuo, kuris moka socialinio draudimo įmokas ir yra draudžiamas valstybiniu socialiniu draudimu, apskritai neturėtų būti verčiamas mokėti įmokas pensijai, nes šią prievolę jis jau vykdo. Be to, įstatymas negali būti skirtingas skirtingos

¹⁷² Vilniaus AVMI 2006 m. rugsėjo 29 d. sprendimas byloje Nr. (27.183)-256-363.

socialinės padėties asmenims, priešingai tai konstatuoja lygybės prieš įstatymą pažeidimą. Nėra teisinga socialiai apdraustus asmenis diferencijuoti pagal iš individualios veiklos uždirbamų pajamų dydį. Dėl šios nuostatos atitikimo Konstitucijos 29 str. 2 d. užregistruotas kreipimasis į Lietuvos Respublikos Konstitucinį Teismą¹⁷³. Atkreiptinas dėmesys, kad galima abejoti ne tik šių nuostatų konstitucingumu, tačiau derėtų pažymėti ir tai, kad mokesčių mokėjimo tiesioginis ryšis su gaunamų pajamų dydžiu gali įtakoti ir neigiamas pasekmes valstybės biudžetui – dalį pajamų fizinis asmuo gali būti suinteresuotas slėpti. To pasekoje bus mažiau sumokama ne tik socialinio draudimo įmokų, tačiau ir GPM. Pažymėtina, jog ta apimtimi, kad savarankiškai dirbančių asmenų, kurie gauna senatvės pensiją, prievolė mokėti socialinio draudimo įmokas priklausomai nuo gaunamų pajamų dydžio taip pat kelia abejonių dėl tokios nuostatos konstitucingumo. Tokios kategorijos asmenys yra pilnateisiai senatvės pensinio aprūpinimo gavėjai, tačiau nepaisant to, jie vis tiek verčiami mokėti socialinio draudimo įmokas. Šiuo atveju nelygioje teisinėje padėtyje yra individualią veiklą vykdančios pensininkai, kurių pajamos mažesnės nei 12 MMA, didesnės nei 12 MMA ir tie, kurių pajamos lygios 12 MMA, kadangi įmokų gali nemokėti tik tie, kurių pajamos mažesnės nei 12 MMA. Riba tarp minėtų dydžių gali būti labai artima, todėl kyla klausimas, ar tai socialiai teisinga. Vilniaus apygardos administracinis teismas taip pat abejoja, ar dėl minėto teisinio reguliavimo neatsiduria nelygioje teisinėje padėtyje socialinio draudimo senatvės pensijas gaunantys asmenys, kurie nedirba, ir asmenys, kurie, gaudami senatvės pensijas, dirba savarankiškai ir gauna papildomų pajamų. Šiuo aspektu teismas suabejojo dėl atitikties Konstitucijos 48 str. 1 daliai – socialinio draudimo senatvės pensijas gaunančių asmenų teisės laisvai pasirinkti darbą bei verslą¹⁷⁴.

Atkreiptinas dėmesys, jog privalomojo sveikatos draudimo (toliau – PSD) įmokų dydžius reguliuojantys teisės aktais suteikia nemažas lengvatas individualią veiklą vykdančioms asmenims (tiek su verslo liudijimais, tiek be verslo liudijimų) – tik tuo atveju jei sumokėto GPM 30 % sudaro mažiau negu valstybės biudžeto PSD įmoka už valstybės lėšomis draudžiamus asmenis, atsiranda prievolė mokėti papildomas įmokas¹⁷⁵. Svarbu pažymėti, kad sveikatos draudimo sistemoje dvigubo apmokestinimo įmokomis tuo atveju, jei veiklą vykdančias asmuo jau yra apdraustas kitoje PSD kategorijoje, nėra. Šiuo atveju asmuo visai atleidžiamas nuo PSD įmokų mokėjimo naštos. Pažymėtina, jog fizinis asmuo pasirinkęs alternatyvią galimybę vystyti verslą, t. y. steigti individualią įmonę (toliau – IĮ), kuri savo esme yra pats paprasčiausias juridinis asmuo, nereikalaujantis didelio pradinio kapitalo – sveikatos draudimo įmokų mokėjimo požiūriu atsidurtų blogesnėje padėtyje, nes įmokų nereikėtų mokėti tik tuo atveju, jei IĮ savininkas būtų

¹⁷³ Vilniaus apygardos administracinio teismo 2004 m. rugsėjo 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. 17-1219/2004.

¹⁷⁴ Vilniaus apygardos administracinio teismo 2006 m. spalio 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. 1B-63/2006.

¹⁷⁵ Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Vastybės Žinios, 1996, Nr.55-1287), 17 str. 4 d., 18 str. 4 d.

apdraustas sveikatos draudimu, be to, pati įmonė privalėtų turėti likviduojamos II statusą, įregistruotą Juridinių asmenų registre, o visi įmonės darbuotojai turėtų būti atleisti iš darbo¹⁷⁶.

Reziumuojant teigtina, jog nepaisant paminėtų probleminių bei diskusinių aspektų bei nepretenduojant į absoliutų teisės aktų tobulumą, individualią veiklą vykdančiams asmenims įstatyminė bazė formuoja palankiausią verslo aplinką ne tik įregistravimo procedūrų, jos pradžia reikalingų lėšų bei apskaitos požiūriu, tačiau vertinant tokios veiklos vykdymą ir mokesčių teisės aktų kontekste, šį verslo segmentą pasirinkę asmenys patiria sąlyginai nedidelę mokesčių naštą – galima situacija, kai asmuo, vykdančias individualią veiklą, mokės tik GPM.

2.3. APMOKESTINIMO PVM PROBLEMINIAI ASPEKTAI

Šios darbo dalies tikslas nėra visa apimanti individualią veiklą vykdančių asmenų apmokestinimo PVM studija, nes tai reikalauja atskiros mokslinio pobūdžio apžvalgos. Kompleksiškai įvertinus PVM, bus orientuojamasi į probleminius diskursus, kurie pastebimi praktikoje bei verti dėmesio.

Siekiant išlaikyti loginę sistemą bei neaplenkiant to, kas jau buvo aptarta visame darbe, reikėtų pažymėti, jog pripažinus, kad asmens veikla neatitinka individualios veiklos požymių, konstatuotina, jog asmuo neturi mokėti į biudžetą ir PVM¹⁷⁷. Jei fizinis asmuo vykdo individualią veiklą arba verčiasi individualia veikla pagal verslo liudijimą ir tenkina PVMĮ 71 str. bei 71-1 str. išvardintas sąlygas¹⁷⁸, jam atsiranda PVM mokėtojui tenkančios prievolės (įsiregistruoti į PVM registrą, mokėti PVM, teikti PVM deklaracijas, kt.), taip pat jis įgyja PVM mokėtojo teises, įskaitant PVMĮ 57 str. nustatytą teisę į PVM atskaitą. Pirmiausia nuoseklaus vertinimo reikalauja 100 000 litų ribos nustatymas, todėl derėtų pažymėti, jog vadovaujantis ETT precedentine teise, „<...> svarbu pats prekių tiekimas ar paslaugų suteikimas, o ne mokėjimas už juos“¹⁷⁹. Todėl turi būti konstatuojamas apmokestinimo momentas PVM tikslais¹⁸⁰, o apskaičiuojant 12 paskutiniųjų mėnesių atlygį iš vykdomos ekonominės veiklos, į 100 000 litų ribą neturi būti įtraukiamos gautos avansinės sumos, kuriomis atlyginama prieš prekių tiekimą ar paslaugų suteikimą.

¹⁷⁶ *Ibid.*, 17 str. 3 d.

¹⁷⁷ *Cit. op.* 36.

¹⁷⁸ Atlygis už Lietuvoje vykdančią ekonominę veiklą patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas per paskutinius 12 mėn. viršijo 100 000 litų; arba jeigu asmuo kontroliuoja keletą juridinių asmenų, ir visų jo kontroliuojamų juridinių asmenų ir jo paties bendra gauta ar gautina atlygio už vykdančią ekonominę veiklą suma per paskutinius 12 mėn. viršijo 100 000 Lt sumą; arba fiziniai asmenys, kurie vykdo individualią veiklą iš ES valstybių narių PVM mokėtojų įsigyja prekių, kurių vertė (neįskaitant PVM, sumokėto ar mokėtino ES valstybėje, iš kurios prekės buvo atgabentos) einamaisiais kalendoriniais metais yra didesnė kaip 35 000 Lt.

¹⁷⁹ ETT 2006 m. vasario 21 d. sprendimas byloje C- 419/02 *BUPA Hospitals Ltd and Goldsborough Developments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise* (2006), ECR I-1685.

¹⁸⁰ Apmokestinimo momentas atsiranda tada, kai išrašoma PVM sąskaita faktūra, o jei tokia sąskaita neišrašoma – tuo momentu, kai anksčiau įvyksta vienas iš įvykių, t. y. kai: 1) prekė perduodama ar paslauga suteikiama, arba 2) gaunamas atlygis už patiektą prekę ar suteiktą paslaugą.

Vertėtų akcentuoti, jog teisė į PVM atskaitą yra sudėtinė PVM sistemos dalis. Vadovaujantis PVMĮ, teisė į PVM atskaitą turi tik tie individualią veiklą vykdančys asmenys, kurie yra PVM mokėtojai¹⁸¹. PVM atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo bet kokios PVM sumokėjimo naštos, kai PVM mokėtinas ar sumokėtas asmens vykdomos ekonominės veiklos ribose. PVM sistema užtikrina bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą, neatsižvelgiant į ekonominės veiklos tikslą ar rezultatus, su sąlyga, kad pati ekonominė veikla turi būti apmokestinama PVM¹⁸². Pagal nustatytą teisinį reguliavimą Lietuvos Respublikos teisės aktuose bei praktikoje apžvelgtus pavyzdžius, galima daryti išvadą, jog Lietuvoje nėra laikomasi principinės ETT suformuotos pozicijos, jog teisės į PVM atskaitą ribojimas sąlygoja mokesstinę naštą, o PVM atskaita gali būti ribojama tik aiškiai Šeštojoje Tarybos direktyvoje numatytais atvejais – ETT tai akcentavo ne viename sprendime, nagrinėjant įvairaus pobūdžio bylas, susijusias su PVM atskaita įvairiame kontekste¹⁸³. Patikrinimo metu nustatėm, jog asmuo turi pareigą mokėti PVM, tačiau nėra įsiregistravęs PVM mokėtoju, mokesčių administratorius tokį asmenį prilygina PVM mokėtoju bei nuo sumos, viršijančios 100 000 litų, vadovaujantis PVMĮ 92 str. nustatyta formule, apskaičiuoja mokėtiną PVM nuo visų pardavimų vertės, be teisės į atskaitą. Tokią situaciją galima būtų vertinti kaip dvigubą apmokestinimą, be to, tai iškreipia PVM esmę – PVM turi būti sumokamas nuo pridėtosios vertės. Manytina, jog siekiant mokesčius apskaičiuoti teisingai, jei gyventojas turi juridinę galią turinčius dokumentus, kuriuose išskirtas PVM ir prekių tiekėjai (paslaugų teikėjai) mokesčių yra deklaravę ir sumokėję į biudžetą, mokėtina PVM suma turėtų būti apskaičiuojama atsižvelgiant į PVM atskaitą. Galima suabejoti, ar Lietuvoje taikoma praktika atitinka ETT išaiškinimus – asmens apmokestinimas PVM turėtų sąlygoti ir kitas iš to kylančias teises bei pareigas. Patikrinimo metu, apskaičiavus mokėtiną PVM, derėtų vadovautis tokiu modeliu, pagal kurį, jei asmuo būtų faktiškai įsiregistravęs PVM mokėtoju, įsigydamas prekes ar paslaugas pasinaudotų teise į PVM atskaitą, o parduodamas prekes (teikdamas paslaugas) skaičiuotų PVM. Atkreiptinas dėmesys, jog teisė į PVM atskaitą gali būti realizuojama, jei tenkinamos teisės į PVM atskaitą sąlygos – LVAT, pasirėmęs ETT precedentine teise, yra akcentavęs, jog prielaida teisei į PVM atskaitą atsirasti yra mokesčio mokėtojo atlikti prekės įsigijimo ir su šia preke sukurtos pridėtinės vertės realizavimo veiksmai (pirma, PVM mokėtojas turi prekę įsigyti ir sumokėti už ją prekės pardavėjui atitinkamą PVM sumą (pirkimo PVM); antra, sukūręs su šia preke pridėtinę vertę, prekę turi realizuoti). Be to,

¹⁸¹ *Cit. op.* 35, 57 str.

¹⁸² ETT 2001 m. vasario 22 d. sprendimas byloje C-408/98 *Abbey national Plc v. Commissioners of Customs and Excise* (2001), ECR-I-1361.

¹⁸³ ETT 2004 m. balandžio 24 d. sprendimas byloje C-152/02 *Terra Baudedarf-Handel GmbH prieš Finanzamt Osterholz-Scharmbeck* (2004), ECR –I-05583; ETT 2000 m. kovo 21 d. sprendimas sujungtose bylose C-110/98 ir C-147/98 *Gabalfrija SL and Others v Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)* (2000), ECR-I-01577; ETT 1997 m. gruodžio 18 d. sprendimas sujungtose bylose C-286/94, C-340/95, C-401/95 ir C-47/96 *Garage Molenheide BVBA, Peter Schepens, Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) and Sanders BVBA v. Belgian State* (1997), ECR- I -7281.

pažymima, kad ši teisė be kitų aplinkybių gali būti įgyvendinta tik egzistuojant elementų visumai – teisės į PVM atskaitą prielaidai ir šios teisės tinkamo realizavimo sąlygai (įstatymo reikalavimus atitinkančios PVM sąskaitos faktūros buvimas), iš kurių neabejotinai pirmenybė yra teiktina pirmajai, atspindinčiai pačią PVM sistemos esmę¹⁸⁴. Grįžtant prie aukščiau paminėtos Lietuvoje taikytinos praktikos, darytina išvada, jog skiriama dar viena papildoma sąlyga, lemianti teisę į PVM atskaitą – asmens įsiregistravimas PVM mokėtoju. Tuo tarpu Šeštosios Tarybos direktyvos 17 str. 1 d. skelbia, jog teisė atskaityti PVM atsiranda tuomet, kai atskaitytinis mokestis tampa apskaičiuotinas¹⁸⁵. Galima daryti prielaidą, jog patikrinimo metu nustatius, kad asmuo privalėjo registruotis PVM mokėtoju, tačiau to nepadarė, toks elgesio modelis, kai mokėtinas PVM apskaičiuojamas be teisės į atskaitą, net ir konstatavus aukščiau LVAT paminėtas teisės į atskaitą prielaidas bei sąlygas, motyvuojamas tuo, jog asmuo neįvykdė savo pareigos registruotis į PVM mokėtojų registrą ir, pažeisdamas PVMĮ nuostatas, nemokėjo PVM, todėl jis praranda ir teisę į atskaitą. Galima išvelgti tokios praktikos taikymo sankcinį pobūdį – toks teisės į atskaitą ribojimas betarpiškai siejamas su įstatymo nustatytu prievolių nesilaikymu. Atkreiptinas dėmesys, jog atsakomybę už įstatymų pažeidimą (šiuo atveju už neįsiregistravimą PVM mokėtoju ir PVM nemokėjimą) nustato atskiri teisės aktai (pvz. MAĮ 139 str.), todėl galima pagrįstai suabejoti, ar nesuteikiant teisės į atskaitą minėtu atveju, iš tiesų nėra pažeidžiamas pats PVM sistemos veikimo mechanizmas.

Kompleksiškai vertinant teisę į PVM atskaitą, atkreiptinas dėmesys ir į tai, jog vertinant toje pačioje tiekimų grandinėje dalyvaujančio ūkio subjekto ketinimus bei galimą ankstesnio ar vėlesnio sandorio, esančio šios tiekimų grandinės dalimi, apgaulingą pobūdį, apie kurį sąžiningas PVM mokėtojas nežinojo ir negalėjo žinoti, būtų prieštaraujama PVM sistemos tikslams. Aplinkybė, kad PVM mokėtojo įvykdyti sandoriai patenka į sukčiavimo grandinę jam apie tai nežinant ir (ar) negalint žinoti, neapriboja PVM mokėtojo teisės į atskaitą¹⁸⁶. Pabrėžtina, jog ETT yra akcentavęs, „<...> ūkio subjektai, ėmęsi bet kokių priemonių įsitikinti, kad jų sandoriais nėra sukčiaujama dėl PVM ar dėl kitų priežasčių, turi turėti galimybę pasitikėti šių sandorių teisėtumu be rizikos prarasti teisę į PVM atskaitą“¹⁸⁷.

Bendrame individualią veiklą vykdančių asmenų apmokestinimo PVM kontekste paminėtinas VMI išaiškinimas, kurio detalesnė analizė leidžia suabejoti išreikštos nuomonės teisingumu ir pagrįstumu. Fizinis asmuo A.Ž. vykdė individualią veiklą ir sudarinėjo miško žemės sklypų pirkimo-pardavimo sutartis. Šios sutartys buvo sudaromos dvejopai: vienoje iš jų pardavimo

¹⁸⁴ LVAT 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹ – 355/2004.

¹⁸⁵ Mokestis tampa „apskaičiuotinas“, kai mokesčio administratorius pagal tuo metu galiojantį įstatymą įgyja teisę reikalauti mokesčio iš asmens, kuris tą mokestį turi sumokėti, nors mokėjimo terminas gali būti ir atidėtas.

¹⁸⁶ *Cit. op.* 74.

¹⁸⁷ ETT 2006 m. gegužės 11 d. sprendimas byloje C-384/04 *Commissioners of Customs & Excise, Attorney General v. Federation of Technological Industries e.a.* (2006), ECR-I-0000.

objektu nurodomas žemės sklypas (miškas), neišskiriant žemės ir joje augančio miško vertės, kitose – miško ir žemės vertės buvo išskirtos. A.Ž. pardavimo PVM neskaičiuodavo ir nemokėdavo. Įmonė, kuri buvo kita sandorio šalis, apskaitoje fiksavo atskirai įvertintų žemės sklypų ir medienos vertę. Keltinas klausimas, ar minėtoje situacijoje neturėtų būti taikomas turinio viršenybės prieš formą principas, nes sutarties pavadinimas yra „Žemės pirkimas-pardavimas“, o faktiškai parduodama ir žemė, ir mediena. Akivaizdu, jog A.Ž. vadovavosi PVMĮ 32 str. 2 d. ir tokiu būdu išvengdavo PVM mokėjimo prievolės. Remiantis centrinio mokesčių administratoriaus paaiškinimu, darytina išvada, jog „<...> aplinkybė, kad žemės sklypo pirkimo-pardavimo sutartyje kaina už parduodamą žemės sklypą yra detalizuota (išskirta ir žemės, ir miško vertė), nėra pagrindas teigti, jog yra sudaromi du atskiri (žemės ir joje augančio miško) pirkimo-pardavimo sandoriai. Šiuo atveju turėtų būti laikoma, kad yra parduodamas žemės sklypas“¹⁸⁸. Šiuo aspektu glaudžiai susijęs ETT sprendimas, kuriame Teismas akcentavo, jog tas faktas, kad tam tikros prekės traktuojamos kaip visuma – vienas tiekimas, į kurį įeina pagrindinė / esminė prekė, kuriai taikoma PVM lengvata pagal Šeštosios Tarybos direktyvą ir prekės, kurioms lengvata netaikoma, nedraudžia valstybei narei apmokestinti standartiniu PVM tarifu tų prekių, kurioms lengvata nėra numatyta¹⁸⁹. Manytina, kad aukščiau apžvelgtoje situacijoje būtų tikslingiau laikyti, jog buvo parduoti du objektai, nes priešingos pozicijos laikymasis sudaro pakankamai palankią terpę piktnaudžiauti teise. Be abejo, tai negali tapti taisykle ir, siekiant nustatyti tiekimo apimtį, visais atvejais reikia atsižvelgti į aplinkybių visumą bei specifinį teisinį kontekstą.

Reziumuojant galima teigti, jog, PVM yra netiesioginis mokestis ir jo našta patiria galutinis vartotojas – ETT, vertindamas PVM sistemą, atkreipė dėmesį į tai, kad PVM mokesčių mokėtojų, dalyvavusių gamybos ir platinimo etapuose iki galutinio apmokestinimo, atžvilgiu yra visiškai neutralus nepriklausomai nuo pardavimų skaičiaus¹⁹⁰. Dėl šios priežasties teisė į PVM atskaitą pripažįstama vienu iš esminių visos PVM sistemos elementų. Bendrame PVM mokėtojų kontekste fiziniai asmenys 2006 m. sudarė tik 20.89 %¹⁹¹. Tai patvirtina, jog jie pasiekia kur kas mažesnius prekių tiekimo ar paslaugų teikimo mastus, nors statistiškai fizinių ir juridinių asmenų, vykdančių ekonominę veiklą, yra beveik tiek pat.

¹⁸⁸ VMI prie FM 2007 m. sausio 2 d. išaiškinimas Nr. (18.3-31-20)-R-37.

¹⁸⁹ ETT 2006 m. liepos 6 d. sprendimas byloje C-251/05 *Talacre Beach Caravan Sales Ltd v. Commissioners of Customs & Excise* (2006), ECR I-06269.

¹⁹⁰ ETT 2002 m. spalio 15 d. sprendimas byloje C-427/98 *Commission of the European Communities v Federal Republic of Germany* (2002), ECR I-8315.

¹⁹¹ IGNATJEVA, Tamara. PVM mokėtojų suvestinė – 2006 m. ataskaita. Vilnius: Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos, 2006 m.

IŠVADOS

- 1) Individualios veiklos vykdymas reiškia finansinės rizikos perėmimą į savo rankas, stengiantis didinti pajamas savo verslumu, kuris suprantamas kaip pridėtinės ekonominės vertės kūrimas, atsakomybė, rizika, galimybė realizuoti save. Šios verslo organizavimo formos įtvirtinimas teisiniame lygmenyje yra akstinas ir varomoji jėga kurti darbo vietą privačios iniciatyvos pagrindu, kuri teigiamai veikia verslumo lygį Lietuvoje. Remiantis iki 2003 m. sausio 1 d. galiojusiais teisės aktais, kurie reglamentavo veiklą su patentu, pastebima, jog ši veikla, kaip savarankiška veikla, buvo suprantama per daug siaurai – tai lėmė savarankiškos veiklos teisinio reguliavimo pokyčius pereinant prie individualios veiklos instituto. Nepaisant individualios veiklos „paprastumo“, nors tai ir vertintina teigiamai, būtina atkreipti dėmesį ir į probleminius individualios veiklos bei veiklos su verslo liudijimu teisinio reguliavimo aspektus – šios verslo organizavimo formos populiarumas negali būti pelnytas dėl netobulo veiklos reglamentavimo.
- 2) Kompleksinė individualios veiklos definicijos studija leidžia teigti, jog pagrindinė individualios veiklos sąvokos problematika, kurią išvelgia dalis visuomenės yra tai, kad GPMĮ formalizuotų veiklos bruožų vertinimas turi būti paremtas gilia sistemine analize bei plačia požymių vertinimo skale. Tai lemia kritiškos pozicijos dėl sąvokos neapibrėžtumo atsiradimą. Struktūrizuotas individualios veiklos reglamentavimas atskiru įstatymu tik iš pirmo žvilgsnio gali pasirodyti įtikinamu šios problemos sprendimo būdu. Darbo autorės nuomone, sąvokos problematikos ir to pasekoje kuriamų neigiamų pasekmių užuomazgos slypi netobuloje mokesčių administravimo sistemoje, kuri ir yra prielaida atsirasti mokestiniais ginčams. Siūlytina keisti MAĮ 12 str. 3 d. nuostatą bei numatyti, kad mokesčių administratorius privalo atsižvelgti į apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimą ne tik konsultuodamas mokesčių mokėtoją, bet ir atlikdamas tikrinimus. Be to, itin svarbu įtvirtinti teisiškai įpareigojančių paaiškinimų institutą, kuris garantuotų mokesčio mokėtojo teisinį saugumą, didintų pasitikėjimą mokesčių administratoriaus pozicija bei užtikrintų teisinių santykių stabilumą.
- 3) Individuali veikla ir darbo santykiai yra aiškios alternatyvos, siekiant kiek įmanoma veiksmingiau ir efektyviau optimizuoti juridinio asmens veiklą, tačiau tai ne visais atvejais pateisinama mokesčių teisės atžvilgiu. Kita vertus, pastebėta, jog dažnai fiziniai asmenys nenoriai pripažįsta vykdantys individualią veiklą – jie iš esmės nelaiko savęs verslininkais, tačiau, atsižvelgiant į jų veiklos pobūdį, pagal įstatymą tokiais turėtų būti pripažįstami – dėl šios priežasties kyla mokestiniai ginčai. Individuali veikla – tai savarankiška veikla, tęstinė veikla, veikla, iš kurios siekiama gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos. Pripažįstant, kad fizinis asmuo gavo pajamų iš individualios veiklos, būtinas kompleksinis aplinkybių įvertinimas ir visų individualiai veiklai būdingų požymių konstatavimas. Vertinant, ar sudaryti sandoriai atitinka individualios veiklos požymius, būtina vadovautis teisingumo ir protingumo principais.

4) Nuostata, kad individuali veikla yra tik ta, kuri tiksliai atitinka sąvokoje apibrėžtų kriterijų visumą, ydinga. Turi būti vertinama eilė aplinkybių, papildomai identifikuojant išvestinius individualios veiklos apibrėžimo požymius, turi būti nustatomas požymių ryšys ir sąsaja. Tiksliai nubrėžti ribą ir konstatuoti, ar sudaromi sandoriai leidžia vertinti fizinio asmens veiksmus kaip individualios veiklos vykdymą, nėra itin paprasta – tam būtina įvertinti daugelį aplinkybių. Tikslumas individualios veiklos sąvokos rėmuose ne visada objektyviai įmanomas, tačiau tai leidžia išvengti atvejų, kai neketinantys tapti verslininkais fiziniai asmenys tampa ne tik GPM, bet ir PVM mokėtojais.

5) Mokesčių teisės kontekste pati palankiausia verslo organizavimo forma, neturint didelių verslo siekių, yra veikla su verslo liudijimu. Drastiški siūlymai eliminuoti verslo liudijimus nėra pateisinami, nes jų panaikinimas sąlygotų daugumos pasitraukimą iš individualaus verslo nusteigiant juridinio asmens – daugelio veiklos rūšių, įregistravus individualią veiklą, dėl šiai dienai Lietuvoje galiojančių pakankamai didelių GPM tarifų, vystyti neapsimokėtų. Veiklos su verslo liudijimu neigiami teisinio reguliavimo aspektai turėtų būti šalinami priimant optimalius sprendimus – būtina įsitikinti nustatytų fiksuoto dydžio pajamų mokesčių teisiniu ir ekonominiu pagrįstumu, kita vertus, reikėtų peržiūrėti ir patį veiklos klasifikatorių. Rizika, jog verslo liudijimas yra tik priedanga pajamoms pagrįsti, išliks ir toliau, todėl mokesčių administratorius turėtų kreipti ypatingą dėmesį į deklaruojamas dideles iš šios veiklos gautas pajamų sumas.

6) Kai kuriais aspektais susiaurinta teisė mažinti iš individualios veiklos gautų pajamų apmokestinamąją bazę leidžiamais atskaitymais, t. y. tam tikrų išlaidų nepriskyrimas leidžiamais atskaitymams arba jų priskyrimo ribojimas, dėl nustatyto teisinio reglamentavimo motyvacijos ir pagrįstumo stokos, yra nevisapusiškai pateisinama, verta diskusijų ir netgi permainų. Todėl leidžiamus atskaitymus reglamentuojantys teisės aktai turėtų būti peržiūrėti iš esmės.

7) Įvertinus individualios veiklos apmokestinimo GPM, PVM bei kitais mokesčiais praktinę pusę, atkreiptinas dėmesys į pastebėtą ydingą praktiką: 1. PVM pripažinimas GPM objektu, kai patikrinimo metu konstatuojama prievolė mokėti PVM, tačiau asmuo PVM mokėtoju nėra įsiregistravęs (atkreiptinas dėmesys, jog MGK tokios praktikos vengia, tačiau mokesčių administratorius nevisuomet paiso logikos ir nesivadovauja teisingumo bei protingumo principais, todėl siekiant sukurti teisinį aiškumą, būtina papildyti GPMĮ apibendrintą išaiškinimą nuostata, jog PVM nelaikomas pajamomis ir tuo atveju, kai asmuo nėra įsiregistravęs PVM mokėtoju); 2. Individualios veiklos pradžios ir pabaigos fakto nevertinimas, apskaičiuojant socialinio draudimo įmokas, kai nustatoma, kad asmuo vykdė neregistruotą individualią veiklą; 3. Teisės į PVM atskaitą ribojimas – fiziniam asmeniui, neįsiregistravusiam PVM mokėtoju, patikrinimo metu mokėtino PVM apskaičiavimas nuo visų pardavimų vertės, nesuteikiant teisės į atskaitą.

SANTRAUKA

Individualios veiklos samprata ir apmokestinimas

Concept and Taxation of Individual Activity

Individuali veikla, kaip teisinė kategorija, Lietuvoje egzistuoja nuo 2003 m. sausio 1 d., kai įsigaliojo GPMĮ. Teisinės prielaidos užsiimti savarankiška veikla nesteigiant juridinio asmens fiksuojamos ir anksčiau – iki 2002 m. gruodžio 31 d. galiojo patentų sistema. Veikla su patentu buvo traktuojama per daug siaurai – tai lėmė savarankiškos veiklos teisinio reguliavimo pokyčius pereinant prie individualios veiklos instituto. Galima teigti, jog pagal dabartinį teisinį reguliavimą ši verslo organizavimo forma yra visapusiškai inkorporuota į verslo sistemą, ji sudaro smulkiausiąjį verslo segmentą, o jos subjektai yra pilnateisiai verslo atstovai, galintys pasinaudoti pakankamai plačiomis verslo galimybėmis. Individualios veiklos sąvokos įtvirtinimas įstatymuose bei bandymas formalizuotai pateikti atskirus tokios veiklos požymius sukūrė kritišką visuomenės požiūrį dėl sąvokos apibrėžtumo stokos bei galimybės kiekvieną iš požymių traktuoti itin plačiai. Netobula individualios veiklos definicijos formuluotė doktrinoje įvardijama kaip pagrindinė priežastis dėl nuolat augančių mokestinių ginčų skaičiaus, kuriuose ginčo dalykas – gautų pajamų pripažinimas iš individualios veiklos gautomis pajamomis. Magistro darbe darbo autorė problematikos užuomazgų ieško platesniame kontekste.

Siekiant užsibrėžto tikslo – identifikuoti individualios veiklos ribas, darbe nuosekliai analizuojami visi individualios veiklos požymiai (tęstinumas, savarankiškumas, ekonominės naudos siekimas), remiantis mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika, Lietuvos Respublikos teismų sprendimais, ETT precedentine teise, mokesčių administratoriaus išaiškinimais, taip pat kai kuriais aspektais atsižvelgiama į užsienio valstybių patirtį. Bandoma kiek įmanoma išsamiau atskirai apibrėžti kiekvieno iš požymių sampratą, tačiau nuolat akcentuojamas visų požymių lygiavertiškumas, tarpusavio ryšys ir sąsaja. Individualios veiklos kontekste autorė vertina ir kai kuriuos investicinius sprendimus, kurie betarpiškai paremti ekonomine motyvacija, tačiau ne visada laikomi verslu. Nuosekliai tęsiant individualios veiklos sampratos analizę, darbe pateikiamas iš šios veiklos gautų pajamų sisteminis apmokestinimo vertinimas mokesčių teisės aktų kontekste. Atskirai analizuojama GPM prievolė, socialinio bei sveikatos draudimo sistema, nekilnojamojo turto mokestis, taip pat PVM probleminiai aspektai. Individualios veiklos apmokestinimo studija paremta ne tik teorine analize, tačiau sistemiškai analizuojant mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų sprendimus, identifikuojamos ir esminės praktinės problemos.

Magistro darbe autorė rėmėsi šiais tyrimo metodais – lingvistiniu, lyginamuoju, apibendrinimo, istoriniu, loginiu bei sistemine analize.

SUMMARY

Individualios veiklos samprata ir apmokestinimas

Concept and Taxation of Individual Activity

Individual activity, as legal rank, has being prevailed in Lithuania since 1 January 2003 when the Law on Personal Income tax was inured. Legal premise to perform an independent activity without establishing a legal entity was fixed earlier, because till 31 December 2002 it was available under patent system. Activity with patent was treated too much constricted and this determined changes in juridical regulation of independent activity by passing to insitute of Individual Activity. It can be stated, that this form of business today is fully incorporated in the enterprise system and today it forms the smallest section of business, moreover it must be pointed up, that representatives of individual activity have wide possibilities to operate in business market. When the definition of individual activity appeared in the Law on Personal Income tax and the features of it were determined, the critical public opinion arose because of lack of specification and possibility to interpret each of the features very widely. The widespread opinion of imperfect definition is considered as the main reason of frequent litigations. In the master's work author tried to look for the primary reasons of this problem in much wider way.

Having an aim to find the framework of individual activity, author analysed all features of the definition of an individual activity (succession, independence, economic benefit) according to the practice of institutions which judge taxation related issues, judgments of Lithuanian courts, case law of the European Court of Justice and in some aspects to practise of foreign states experience. It is separately defined conception of all features, but it is always pointed up their parity and link between all of them. There is given the analysis of some of the investment decisions under the concept of individual activity, as to be predicated on economic motivation, but not always referred as a business activity. Furthermore, the author analysed taxation of individual activity by personal income tax, value added tax, real estate tax, social security and health insurance fees. The aim of this work is to set out issues and problems in a structured way – not only from the theoretical background view, but additionally to identify taxation problems appeared in practise.

In the master's work the author appealed to linguistic, comparative, summarizing, historical and logical methods, the method of systematic analysis as well.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. Norminė literatūra:

1.1. Europos Sąjungos teisės aktai:

- 1) Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis (Valstybės Žinios, 2004, Nr. 2-2);
- 2) 1997 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 13.6.1977, p.1).

1.2. Lietuvos Respublikos teisės aktai:

- 1) Lietuvos Respublikos Konstitucija (Valstybės Žinios, 1992, Nr. 33-1014);
- 2) Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės Žinios, 1985, Nr. 1-1);
- 3) Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės Žinios, 2000, Nr. 74-2262);
- 4) Lietuvos Respublikos darbo kodeksas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės Žinios, 2002, Nr.64-2569);
- 5) Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės Žinios, 1990, Nr. 31-742);
- 6) Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės Žinios, 1996, Nr.55-1287);
- 7) Lietuvos Respublikos smulkaus ir vidutinio verslo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės Žinios, 1998, Nr. 109-2993);
- 8) Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės Žinios, 2001, Nr. 110-3992);
- 9) Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės Žinios, 2002, Nr.73-3085);
- 10) Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės Žinios, 2002, Nr.48);
- 11) Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės Žinios, 2004, Nr. 63-2243);
- 12) Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės Žinios, 2005, Nr.76-2741);
- 13) Lietuvos Respublikos vertybinių popierių įstatymas (Valstybės Žinios, 2007, Nr. 17-626);
- 14) Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1995 m. spalio 30 d. nutarimas Nr. 1398 „Dėl privalomųjų patentų išdavimo tvarkos“ (Valstybės Žinios, 1995, Nr.91-2043);

- 15) Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl gyventojų, įsigijusių verslo liudijimus, buhalterinės apskaitos tvarkos“ (Valstybės Žinios, 2002, Nr. 1976);
- 16) Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. lapkričio 19 d. nutarimas Nr. 1797 „Dėl verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių“ (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės Žinios, 2002, Nr. 112-4992);
- 17) Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. sausio 28 d. nutarimas Nr. 99 „Dėl komandiruočių sąnaudų atskaitymo iš pajamų tvarkos patvirtinimo“ (Valstybės Žinios, 2003, Nr. 11-396);
- 18) Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. spalio 30 d. įsakymas Nr. 339 „Dėl pajamų, gautų natūra, pripažinimo ir įvertinimo tvarkos patvirtinimo“ (Valstybės Žinios, 2002, Nr. 105-4708);
- 19) Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 25 d. įsakymas Nr. 303 „Dėl nuolatinio Lietuvos gyventojo su individualios veiklos pajamų gavimu susijusių leidžiamų atskaitymų bei jų apskaičiavimo tvarkos patvirtinimo“ (Valstybės Žinios, 2002, Nr. 95-4149);
- 20) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos viršininko įsakymas Nr. 333 „Dėl verslo liudijimo formos ir individualios veiklos, kuria gali būti verčiamasi turint verslo liudijimą, klasifikatoriaus patvirtinimo“ (Valstybės Žinios, 2002, Nr. 114-5114);
- 21) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos viršininko 2005 gruodžio 20 d. įsakymas Nr. V – 258 „Dėl kovos su neapskaityta ekonomika ir mokesčių vengimu priemonių plano patvirtinimo“;
- 22) Statistikos departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės generalinio direktoriaus įsakymas Nr. 252 „Dėl ekonominės veiklos rūšių klasifikatoriaus atnaujinimo“ (Valstybės Žinios, 2002, Nr. 126-5744).

1.3. Užsienio valstybių teisės aktai:

- 1) Estijos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-02-22]. Prieiga per internetą: <<http://www.fin.ee/?id=621>>;
- 2) Latvijos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-02-22]. Prieiga per internetą: <[http://www.fm.gov.lv/image/file/Par_IIN\(Engl\).doc](http://www.fm.gov.lv/image/file/Par_IIN(Engl).doc)>;
- 3) Slovakijos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-16]. Prieiga per internetą: <http://www.finance.gov.sk/en/Documents/1_Adresar_redaktorov/Stofanova/Income_Tax_Act.rtf>.

2. Specialioji literatūra:

2.1. Komentarai:

- 1) MIKELĖNAS, Valentinas, *et.al.* Lietuvos Respublikos civilinio kodekso komentaras. I dalis. Bendrosios nuostatos. Vilnius: Justitia, 2002. ISBN–9986–567–55–6;
- 2) NEKROŠIUS, Ipolitas, *et. al.* Lietuvos Respublikos darbo kodekso komentaras. III dalis. Individualūs darbo santykiai. Vilnius: Justitia, 2004. ISBN–9955–616–00–8.

2.2. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos išaiškinimai ir komentarai:

- 1) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos 2001 m. gruodžio 20 d. pelno mokesčio įstatymo komentaras Nr. IX-675 (su pakeitimais ir papildymais) [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-01]. Prieiga per internetą: <http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/23b5167f4de30406c2256d710034af04?OpenDocument>>;
- 2) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos 2003 m. rugpjūčio 20 d. gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras Nr. 2 (su papildymais ir pakeitimais) [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-10-04]. Prieiga per internetą: <http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/3e6c99a211ff4dc2c2256d89002ae401?OpenDocument>>;
- 3) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos 2003 m. rugpjūčio 21 d. pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras Nr. 3 (su papildymais ir pakeitimais) [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-10-04]. Prieiga per internetą: <http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/0/f55b0f01d532f84cc2256d89002f4861?OpenDocument>>;
- 4) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos 2006 m. sausio 26 d. nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-16]. Prieiga per internetą: <http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/287a411fc16120064225710000305379?OpenDocument>>;
- 5) Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos. Tarptautinis apmokestinimas. Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių bendrasis komentaras [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-02-15]. Prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/lt/index.aspx?itemId=10010031>>;
- 6) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos 2004 m. gegužės 7 d. išaiškinimas Nr. (18-18-25-2)-R-4834;
- 7) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos 2006 m. spalio 2 d. išaiškinimas Nr. (18.11-31-1)-R-9872;

8) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos 2007 m. sausio 2 d. išaiškinimas Nr. (18.3-31-20)-R-37;

2.3. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos leidiniai:

- 1) Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos. *Individuali veikla (rekomendacijos)*: leidinys [interaktyvus]. Vilnius, 2005 [žiūrėta 2006-10-04]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10119368>>;
- 2) Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos. *Verslo liudijimą išigyjančio gyventojų atmintinė*: leidinys [interaktyvus]. Vilnius, 2006 [žiūrėta 2006-10-04]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10132736>>.

2.4. Žodynai:

- 1) *Dabartinės lietuvių kalbos žodynas*. IV leidimas. Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas, 2000. ISBN-5-420-01242-1.

2.5. Straipsniai:

- 1) BARONIENĖ, Nijolė. Smulkiuosius verslininkus norima paversti pigia darbo jėga? *Laikas* [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-11-20]. Prieiga per internetą: <<http://www.blogas.lt/espauoda/191374/smulkiuosius-verslininkus-norima-paversti-pigia-darbo-jega.html>>;
- 2) DAMBRAUSKIENĖ, Genovaitė. Civilinių ir darbo sutarčių sąveika. *Jurisprudencija*. ISSN 1392-6195. 2002, Nr. 28(20), P. 7-16;
- 3) DIKČIUS, Romas. Kai kurie individualios veiklos ypatumai. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. ISSN 1392-4087. 2006, Nr. 39, P. 22;
- 4) DIKČIUS, Romas. Veiklos rūšys ir skirtingi jų apmokestinimo atvejai. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. ISSN 1392-4087. 2005, Nr. 43 (379), P. 2;
- 5) DOLGINAS, Dmitrijus. Neaišku, kada registruoti individualią veiklą. *Verslo Žinios*. ISSN 1392-2807. 2006, Nr. 191, P. 15;
- 6) DZIKEVIČIUS, Audrius. Finansai ir investicijos [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-02-10]. Prieiga per internetą: <<http://finansai.tripod.com/investicijos.htm>>;
- 7) IVANOVAS, Denisas. Darbo ir individualios veiklos problema. *Verslo labirintas*, 2006, Nr. 5 (44), P. 8-10;
- 8) JUSTINAS, Rimas. Nori investuoti į įmonę – moki pajamų mokesčius. *Verslo Žinios*. ISSN 1392-2807. 2006, Nr. 118, P. 16.
- 9) MACEVIČIENĖ, Violeta. Individualiai veiklai būdingi požymiai. *Panevėžio rytas*. ISSN 1392-2386. 2005, Nr. 284/3665, P. 6;
- 10) MARCINKEVIČIUS, Laimonas. Darbuotojai ar vykdančios individualią veiklą: teisingo atribojimo reikšmė [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-10-15]. Prieiga per internetą:

<<http://www.juridicon.lt/index.php?-292592693>>;

11) PAULAUSKAS, Andrius; MARCIJONAS, Antanas. Ekonominės veiklos definicija mokesčių teisėje. *Teisė*. ISSN 1392 – 1274. 2007, Nr. 62;

12) RIMVYDAS Domas. Darbo santykių ir kitos gyventojų veiklos ypatumai. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. ISSN 1392-4087. 2006, Nr. 32(416), P. 21.

13) RUTKAUSKAITĖ, Rima. Žemės sandoriai gresia mokestiniais ginčais. *Verslo Žinios*. ISSN 1392-2807. 2006, Nr. 59, P. 13;

14) RUTKAUSKAITĖ, Rima. Verslo liudijimų naudą ekonomikai – ant svarstyklių. *Verslo Žinios*. ISSN 1392-2807. 2006, Nr. 17, P. 13;

15) STEPONAVIČIENĖ, Guoda. Patentų mazgas. *Laisvoji Rinka*, 2001, Nr.1 [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-11-20]. Prieiga per internetą:

<<http://www.lrinka.lt/Leidiny/mokesciai.biudzetas/2001.1.patentai.phtml>>.

16) VASILIAUSKAS, Vitas. Optimizuoti ar vengti? (mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba). *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. ISSN 1392-3722. 2005, Nr. 5, P. 30;

17) VENIUS, Andrius. Naujo PVM įstatymo aspektai. *Verslo konsultacijų spektras* [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-10-21]. Prieiga per internetą:

<<http://verslas.banga.lt/lt/patark.full/3d4a82807efa0?vbanga2=45c772843024b4e46a5677681725ced9>>;

18) VILDŽIŪNAITĖ, Vilma. Individuali veikla neturi susipinti su darbo santykiais. *Verslo Žinios*. ISSN 1392-2807. 2005, Nr. 244, P. 15;

19) ŽEIMANTAS, Vytautas. Spręs dėl prekybos akcijomis didesnio apmokestinimo. *Verslo Žinios*. ISSN 1392-2807. 2005, Nr. 160, P. 5;

20) ŽEIMANTAS, Vytautas. Nekilnojamojo turto prekybai - 33% tarifas. *Verslo Žinios*. ISSN 1392-2807. 2005, Nr.59, P. 4;

21) ŽEIMANTAS, Vytautas. Individualus verslas – be įmonės pančių. *Verslo Žinios*. ISSN 1392-2807. 2002, Nr. 218, P. 3;

22) ŽEIMANTAS, Vytautas. Individualios veiklos riboženkliai. *Verslo Žinios*. ISSN 1392-2807. 2005, Nr. 111, P. 2;

23) ŽVINKLYS, Jurgis. Apie nekilnojamojo turto įstatymą – kritiškai. *Mokesčių Žinios*. ISSN 1392-8651. 2005, Nr. 41(451), P. 15;

24) ŽLIOBAITĖ, Renata. Individuali veikla ar darbo santykiai? *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*. ISSN 1392-4087. 2005, Nr. 39, P. 1-2;

25) VALUŽIS, Mantas. Dirbti pagal verslo liudijimą užsienyje nevalia. *Verslo Žinios*. ISSN 1392-2807. 2007, Nr. 71, P. 13.

2.6. *Daktaro disertacijos:*

1) PAULAUSKAS, Andrius. *Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos*: daktaro disertacija. Vilnius: Vilniaus universitetas Teisės fakultetas, 2006.

3. *Praktinė medžiaga:*

- 1) Europos Teisingumo Teismo 1991 m. birželio 20 d. sprendimas byloje C-60/90 *Polysar Investments Netherlands BV v. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen* (1991), ECR I-03111;
- 2) Europos Teisingumo Teismo 1996 m. vasario 29 d. sprendimas byloje C-110/94 *Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) Belgian State* (1996), ECR I-00857;
- 3) Europos Teisingumo Teismo 1996 m. birželio 20 d. sprendimas byloje C-155/94 *Wellcome Trust Ltd v. Commissioners of Customs and Excise* (1996), ECR I-03013;
- 4) Europos Teisingumo Teismo 1997 m. gruodžio 18 d. sprendimas sujungtose bylose C-286/94, C-340/95, C-401/95 and C-47/96 *Garage Molenheide BVBA , Peter Schepens, Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) and Sanders BVBA v. Belgian State* (1997), ECR-I-7281;
- 5) Europos Teisingumo Teismo 1998 m. liepos 14 d. sprendimas byloje C-172/96 *Commissioners of Customs & Excise v First National Bank of Chicago* (1998), ECR I-4378;
- 6) Europos Teisingumo Teismo 2000 m. kovo 21 d. sprendimas sujungtose bylose C-110/98 ir C-147/98 *Gabalfrija SL and Others v Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)* (2000), ECR-I-01577;
- 7) Europos Teisingumo Teismo 2001 m. vasario 22 d. sprendimas byloje C-408/98 *Abbey national Plc v. Commissioners of Customs and Excise* (2001), ECR-I-1361;
- 8) Europos Teisingumo Teismo 2002 m. spalio 15 d. sprendimas byloje C-427/98 *Commission of the European Communities v Federal Republic of Germany* (2002), ECR I-8315;
- 9) Europos Teisingumo Teismo 2004 m. balandžio 24 d. sprendimas byloje C-152/02 *Terra Baudedarf-Handel GmbH prieš Finanzamt Osterholz-Scharmbeck* (2004), ECR –I-05583;
- 10) Europos Teisingumo Teismo 2004 m. spalio 21 d. sprendimas byloje C-8/03, *Banque Bruxelles Lambert SA (BBL) v. Belgian State* (2004), ECR I-10157;
- 11) Europos Teisingumo Teismo 2006 m. sausio 12 d. sprendimas sujungtose bylose C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, *Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems Ltd (C-484/03) v. Commissioners of Customs & Excise* (2006), ECR I-00483;
- 12) Europos Teisingumo Teismo 2006 m. vasario 21 d. sprendimas byloje C-223/03,

- University of Huddersfield Higher Education Corporation v. Commissioners of Customs & Excise* (2006);
- 13) Europos Teisingumo Teismo 2006 m. vasario 21 d. sprendimas byloje C-419/02 *BUPA Hospitals Ltd and Goldsborough Developments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise* (2006), ECR I-1685;
- 14) Europos Teisingumo Teismo 2006 m. kovo 23 d. sprendimas byloje C-210/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate v. FCE Bank plc* (2006), ECR I-2803;
- 15) Europos Teisingumo Teismo 2006 m. gegužės 11 d. sprendimas byloje C-384/04 *Commissioners of Customs & Excise, Attorney General v. Federation of Technological Industries e.a.* (2006), ECR-I-0000;
- 16) Europos Teisingumo Teismo 2006 m. liepos 6 d. sprendimas byloje C-251/05 *Talacre Beach Caravan Sales Ltd v. Commissioners of Customs & Excise* (2006), ECR-I-06269;
- 17) Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1993 m. lapkričio 8 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos 1993 m. kovo 16 d. įstatymo „Dėl Lietuvos Respublikos Seimo rinkimų įstatymo dalinio pakeitimo ir papildymo“ atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“ (Valstybės Žinios, 1993, Nr. 61-1166);
- 18) Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006 m. kovo 30 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos žemės ūkio paskirties žemės įsigijimo laikinojo įstatymo (2004 m. liepos 15 d. redakcija) 4 straipsnio atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir dėl pareiškėjo – Lietuvos Respublikos seimo narių grupės prašymo ištirti, ar Lietuvos Respublikos žemės ūkio paskirties žemės įsigijimo laikinojo įstatymo (2003 m. sausio 28 d. redakcija) 4 straipsnis neprieštaruja Lietuvos Respublikos Konstitucijai“ (Valstybės Žinios, 2006, Nr. 37-1319);
- 19) Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Civilinių bylų skyriaus 2000 m. balandžio 3 d. nutartis civilinėje byloje *AB „Turto bankas v. UAB „Vaidluvė“*, Nr. 3K-3-406/2000, kat. 14;
- 20) Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Civilinių bylų skyriaus 2002 m. vasario 11 d. nutartis civilinėje byloje *Zita Vaitaitytė v. Stanislava Petruitiienė*, Nr.3K-3-264/2002, kat. 2.1; 2.2; 65;
- 21) Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Civilinių bylų skyriaus 2001 m. sausio 31 d. nutartis civilinėje byloje *J.Snukiškienė v. UAB „Romerta“*, Nr. 3K-3-123/2001, kat. 2.1;
- 22) Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Civilinių bylų skyriaus 2003 m. balandžio 23 d. nutartis civilinėje byloje *231-os GNEB v. A.Gaigalas*, Nr. 3K-3-543/2003, kat. 2.1; 39.2.4;
- 23) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹ – 355/2004;
- 24) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. kovo 10 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁸-274-05, kat. 9.1; 9.2; 9.3; 65.1;
- 25) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. birželio 16 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵-902/2006, kategorija 9.1;

- 26) Vilniaus apygardos administracinio teismo 2004 m. rugsėjo 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. 1⁷-1219/2004;
- 27) Vilniaus apygardos administracinio teismo 2006 m. spalio 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. 1B-63/2006;
- 28) Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. birželio 12 d. sprendimas Nr. S-152-(7-155/2003);
- 29) Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 m. rugpjūčio 25 d. sprendimas Nr. S-395-(7-400/2005);
- 30) Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 m. rugpjūčio 25 d. sprendimas Nr. S-396-(7-400/2005);
- 31) Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2006 m. rugsėjo 14 d. sprendimas Nr. S-332(7-312/2006);
- 32) Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2006 m. rugsėjo 21 d. sprendimas Nr. S-331-(7-315/2006);
- 33) Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2006 m. balandžio 5 d. sprendimas Nr. S-80-(7-40/2006);
- 34) Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2006 m. balandžio 5 d. sprendimas Nr. S-81(7-62/2006);
- 35) Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2006 m. gegužės 11 d. sprendimas Nr. S-134-(7-92/2006);
- 36) Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2006 m. gegužės 18 d. sprendimas Nr. S-195-(7-151/2006);
- 37) Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2006 m. gegužės 25 d. sprendimas Nr. S-221-(7-222/2006);
- 38) Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2006 m. birželio 29 d. sprendimas Nr. S-303-(7-273/2006);
- 39) Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2006 m. birželio 29 d. sprendimas Nr. S-290 (7-267/2006);
- 40) Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2006 m. liepos 27 d. sprendimas Nr. S-292-(7-283/2006);
- 41) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos 2006 m. balandžio 6 d. sprendimas Nr. (24.4-13)-R-3196;
- 42) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos 2007 m. sausio 8 d. sprendimas Nr. 68-3;
- 43) Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos 2006 m. rugsėjo 29 d. sprendimas byloje Nr. (27.183)-256-363;

44) Teismų praktikos administracinių teisės pažeidimų bylose dėl nelegalaus darbo apibendrinimas ir teisės taikymo rekomendacijos [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-10-15]. Prieiga per internetą:

<http://www.lvat.lt/documents/Bylu_del_nelegalaus_darbo_apibendrinimas.doc>.

4. Elektroniniai dokumentai:

1) Statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. Veikiančių ūkio subjektų ir fizinių asmenų, vykdančių ekonominę veiklą, statistika [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-02-22]. Prieiga per internetą:

<<http://www.stat.gov.lt/lt/pages/view/?id=1923&PHPSESSID=c98891f6fa2da72fb9c68cd860691c9a>>;

2) The World Bank. Lithuania investment climate assessment: draft report (2004) [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-21]. Prieiga per internetą:

<http://www.lrv.lt/pasaul_bankas/FINAL%20DRAFT%20ICA%20REPORT.pdf>;

3) Flash eurobarometer 160. Survey: Entrepreneurship (2004) [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-19]. Prieiga per internetą:

<http://ec.europa.eu/enterprise/enterprise_policy/survey/rapporten2004.pdf>;

4) Lietuvos Respublikos Seimo Verslo ir užimtumo komisija. 2005 m. veiklos ataskaita [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-01]. Prieiga per internetą:

<<http://www3.lrs.lt/owa-bin/owarepl/inter/owa/U0157941.doc>>;

5) Lietuvos Respublikos Ūkio ministerija. Taikomas mokslinis tyrimas „Individualios veiklos reglamentavimo analizė“ [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-02-02]. Prieiga per internetą: <<http://www.ukmin.lt/lt/konkursai/TU-2007-02-22.doc>>;

6) United Kingdom Tax Administrator. HM revenue and customs. Are your workers, employed or self-employed? – advice for contractors [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-11-20]. Prieiga per internetą: <<http://www.hmrc.gov.uk/new-cis/cis349.pdf>>;

7) UK Government. Are you a „worker“, „employee“ or „self employed“? [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-11-30]. Prieiga per internetą:

<http://www.direct.gov.uk/en/Employment/Employees/EmploymentContractsAndConditions/DG_10027916>;

8) Statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. Veikiančių ūkio subjektų ir fizinių asmenų, vykdančių ekonominę veiklą, statistika [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-02-22]. Prieiga per internetą:

<<http://www.stat.gov.lt/lt/pages/view/?id=1923&PHPSESSID=c98891f6fa2da72fb9c68cd860691c9a>>;

9) Business owner's toolkit. What is independent contractor? [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-

- 11-10]. Prieiga per internetą: <http://www.toolkit.cch.com/text/P05_0088.asp>;
- 10) Eurochambers. Survey on stakeholders cocern on „economically dependent self – employed persons“ [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-15]. Prieiga per internetą: <http://www.eurochambres.be/PDF/pdf_Labour%20Law/Ergebnis_Umfrage_141105%20_2.pdf>;
- 11) Lietuvos laisvosios rinkos institutas. Darbo mokesčių lyginamoji analizė: tarifai, tendencijos, perspektyvos [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-02-22]. Prieiga per internetą: <<http://www.lrinka.lt/Tyrimai/Mokest/ESpajamos.pdf>>;
- 12) Lietuvos Respublikos Finansų ministerija. Mokesčių mažinimas – brangesnių vaistų, šildymo ir sveikatos paslaugų sąskaita? [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-02-24]. Prieiga per internetą: <http://www.finmin.lt/finmin/content/naujiena.jsp;jsessionid=FAEF9A835EA45C5A660BA93ACD9A77F6?doclocator=web%2Fstotis_inf.nsf%2F0%2F931078F5CB39228AC225727B00424EB3>;
- 13) European foundation for the improvement of living and working conditions. Background document and questionnaire for EIRO comparative study on „Economically dependent workers“ [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-15]. Prieiga per internetą: <<http://www.eurofound.europa.eu/eiro/2002/05/word/nl0202102s.doc>>;
- 14) Texas work force commission. „Contract labor” and the law. [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-11-10]. Prieiga per internetą: <http://www.workforceatm.org/articles/template.cfm?results_art_filename=tx_laborlaws.htm>;
- 15) Lietuvos smulkaus ir vidutinio verslo plėtros agentūra. LSVVPA ir „Vilmorus" atlikto tyrimo „Verslininkų nuomonės tyrimas 2005" rezultatai [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-19]. Prieiga per internetą: <<http://www.svv.lt/EasyAdmin/sys/files/Fiz%20asm%20apklausa%20portalui.doc>>;
- 16) European trade union confederation. Framework agreement on telework [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-25]. Prieiga per internetą: <<http://www.e-work.ie/uploads/unice.pdf>>.

5. Kiti šaltiniai:

- 1) IGNATJEVA, Tamara. PVM mokėtojų suvestinė – 2006 m. ataskaita. Vilnius: Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos, 2006 m;
- 2) KRUMPLYTĖ, Jolita; MARTUSEVIČIENĖ, Izolda. 2003-2006 metais individualią veiklą vykdančių asmenų apibūdinančių rodiklių apžvalga. Vilnius: Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos Kontrolės departamentas Analizės

ir atrankos tikrinimams skyrius, 2006 m;

3) KRUMPLYTĖ, Jolita; MARTUSEVIČIENĖ, Izolda. Verslo liudijimų, galiojusių 2003 – 2006 metais, apžvalga. Vilnius: Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos Kontrolės departamentas Analizės ir atrankos tikrinimams skyrius, 2006 m;

4) KRUMPLYTĖ, Jolita; JUODIŠIENĖ, Jolanta; ir LAPYTĖ, Lina. Kovos su neapskaityta ekonomika ir mokesčių vengimu priemonių plano vykdymo ataskaita. Vilnius: Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos Kontrolės departamentas Analizės ir atrankos tikrinimams skyrius, 2006 m;

5) Saulius Lapėnas, interviu su autoriumi. Vilnius, 2007 m. kovo 21 d;

6) Virgina Skirienė, interviu su autore. Vilnius, 2007 m. kovo 19 d.