

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedra**

Povilo Užkuraičio,
V kurso, finansų ir mokesčių teisės
studijų šakos studento

Magistro darbas

Asmenų, vykdančių individualią veiklą, apmokestinimas Lietuvoje

Vadovė: lekt. dr. Agnė Petkevičiūtė

Recenzentas: lekt. dr. Povilas Gruodis

Vilnius

2019

TURINYS

ĮVADAS	2
1. INDIVIDUALIOS VEIKLOS SAMPRATA LIETUVOJE	5
1.1. Individualios veiklos samprata	6
1.2. Individualios veiklos požymiai	10
1.2.1. Savarankiškumas	11
1.2.2. Versliškumas	13
1.2.3. Tęstinumas	15
1.3. Ribojimas verstis individualia veikla	17
2. ASMENŲ, VYKDANČIŲ INDIVIDUALIĄ VEIKLĄ, APMOKESTINIMO RAIDA IR PRAKTINĖS PROBLEMOS	19
2.1. Individualios veiklos apmokestinimo fizinių asmenų pajamų mokesčiu raida ...	19
2.2. Individualios veiklos apmokestinimo valstybinio socialinio draudimo ir privalomo sveikatos draudimo įmokomis raida	23
2.3. Individualios veiklos apmokestinimo raida gyventojų pajamų mokesčiu	26
2.4. Individualios veiklos apmokestinimo tvarka atsižvelgiant į tam tikrą vykdomos veiklos rūšį	27
3. ASMENŲ, VYKDANČIŲ INDIVIDUALIĄ VEIKLĄ, APMOKESTINIMAS 2018 – 2019 METAIS IR PRAKTINĖS PROBLEMOS	31
3.1. Pajamos iš nekilnojamų daiktų pardavimo ir (ar) nuomos – nelaikomos individualios veiklos pajamomis	31
3.2. Aktualiausia individualios veiklos pajamų apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu tvarka	38
3.3. Aktualiausia individualios veiklos pajamų apmokestinimo valstybinio socialinio draudimo ir privalomojo sveikatos draudimo įmokų tvarka, palyginimas su darbo santykių apmokestinimu	41
IŠVADOS	45
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	46
SANTRAUKA	53
SUMMARY	54

IVADAS

Temos aktualumas. Asmenys, pradėdami vykdyti veiklą, gali pasirinkti veiklos formą: steigti juridinį asmenį, dirbti pagal darbo sutartį, dirbti valstybės tarnyboje arba vykdyti veiklą nepriklausomai. Individuali veikla yra viena iš asmens tikslų ir uždavinių įgyvendinimo formų. Kitiems asmenims individuali veikla, kaip veiklos forma, yra vienintelė veiklos forma, pagal kurią asmenys gali vykdyti savo veiklą. Antai, notariai, antstoliai gali vykdyti tik individualią veiklą ir negali pasirinkti kito veiklos vykdymo būdo.

Asmenų vykdoma veikla yra atitinkamai apmokestinama. Kaip teigia G. Užubalis: „mokesčių sistema susideda iš daugybės mokesčių, jų reguliavimas laikomas vienu sudėtingiausių“¹. Taigi, individualios veiklos apmokestinimo tvarka reikalauja išsamios mokslinės analizės.

Be to, 2018 m. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos duomenimis individualią veiklą pagal pažymą Lietuvos Respublikoje vykdė 126 134 asmenys. Lyginant su 2017 m. duomenimis, tais metais individualią veiklą pagal pažymą vykdė 108 375 asmenys. Taigi, per vienerius metus asmenų, vykdančių individualią veiklą, padaugėjo 16,39 procentų. Atsižvelgiant į minėtą statistiką, individuali veikla, kaip viena iš veiklos vykdymo formų, Lietuvoje paskutiniaisiais metais populiarėjo, gausėjo asmenų, kurie pasirinko vykdyti individualią veiklą. Taip pat mokesčių ginčų, kylančių dėl individualios veiklos apmokestinimo, Mokesčių ginčų komisijoje prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir administraciniuose teismuose nesumažėjo. Priėmus naują individualios veiklos apmokestinimo tvarką, periodiškai kyla teisminiai ginčai, kurie suponuoja, jog mokesčių mokėtojai ir mokesčių administratorius skirtingai aiškina mokesčių teisės aktus, kurie reglamentuoja individualios veiklos apmokestinimo tvarką.

Galima daryti išvadą, jog nagrinėjama tema yra aktuali tiek teoriniu, tiek praktiniu požiūriu, nes nemaža asmenų dalis yra pasirinkusi šią veiklos formą – individualią veiklą. Taip pat individualios veiklos apmokestinimas nuo 1990 m. dažnai buvo keičiamas, todėl svarbu nuosekliai atlikti individualios veiklos apmokestinimo analizę.

Darbo tikslas. Pateikti išsamią asmenų, vykdančių individualią veiklą, apmokestinimo Lietuvoje analizę. Iš darbo tikslo kyla tokie nagrinėjamos temos uždaviniai:

¹ UŽUBALIS, G. *Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė)*: daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilnius: Mykolo Riomerio universitetas, 2013, p. 20.

1. istoriškai tyrinėti, kaip susiformavo individualios veiklos samprata, nustatyti individualios veiklos požymius, juos apibūdinti ir pateikti jų nustatymo kriterijus; išskirti atvejus, kada asmenims yra ribojamas individualios veiklos vykdymas;
2. pateikti svarbiausius individualios veiklos apmokestinimo raidos etapus Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinąjį įstatymą ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo kontekste. Įvertinti įstatymų leidėjo tikslus, atliekant individualios veiklos apmokestinimo pakeitimus;
3. sistemiškai atskleisti individualios veiklos apmokestinimą ir iširti praktines individualios veiklos problemas, analizuojant Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir administracinių teismų praktiką.

Tyrimo objektas. Mokslinio darbo objektas yra individualios veiklos apmokestinimas Lietuvoje. Taigi, tyrinėjama individualios veiklos sampratos raida, individualios veiklos požymiai ir jų taikymas praktikoje, ribojimas verstis individualia veikla. Palyginama individualios veiklos ir darbo santykių apmokestinimo raida, taip pat koncentruotai pateikiama individualios veiklos apmokestinimo praktinės problemos. Analizuojami teisės aktai, kuriuos įstatymų leidėjas priėmė, siekdamas išspręsti individualios veiklos apmokestinimo praktines problemas. Pirmoje dalyje analizuojama individualios veiklos samprata, individualios veiklos sąvokoje nurodyti požymiai bei atvejai, kada yra ribojamas individualios veiklos vykdymas. Mokslinio darbo antroje dalyje yra pateikiama istorinė individualios veiklos apmokestinimo fizinių asmenų pajamų mokesčiu ir gyventojų pajamų mokesčių apmokestinimo tvarka. Trečioje dalyje yra pateikta aktualiausia individualios veiklos apmokestinimo tvarka ir iškeltos individualios veiklos apmokestinimo problemos.

Darbe nebus nagrinėjamas individualios veiklos apmokestinimas pagal verslo liudijimus, nes šios individualios veiklos formos analizė dėl savo apimties reikalauja atskiro mokslinio darbo. Dėl ribotos darbo apimties nebus nagrinėjama ir individualios veiklos pajamų apmokestinimo procedūra (leidžiami atskaitymai, buhalterinės apskaitos taisyklės, mokesčio deklaravimas). Darbo tema susijusi su individualios veiklos apmokestinimu Lietuvoje, todėl individualios veiklos apmokestinimas užsienio valstybėse nenagrinėtas.

Tyrimo metodai. Aprašomasis metodas naudojamas pateikiant individualios veiklos sampratą, individualios veiklos požymiams apibrėžti, taip analizuojant buvusį ir šiuo metu galiojantį individualios veiklos apmokestinimą Lietuvoje. Lingvistinis metodas naudotas paaiškinti sąvokas, kurios nėra aiškinamos teisės aktuose. Lingvistiškai buvo

nagrinėta individualios veiklos požymio – versliškumo – sąvoka. Istorinis metodas buvo vyraujantis moksliniame darbe. Istoriskai buvo nagrinėta individualios veiklos sampratos raida Lietuvos mokesčių teisėje. Taip pat istoriskai analizuota individualios veiklos apmokestinimo fizinių asmenų pajamų mokesčiu raida, individualios veiklos apmokestinimo problematika gyventojų pajamų mokesčiu, privalomosiomis sveikatos draudimo įmokomis ir valstybinio socialinio draudimo įmokomis. Teleologinis metodas buvo taikytas nagrinėjant teisės aktų pakeitimus, kurie reglamentuoja individualios veiklos apmokestinimą gyventojų pajamų mokesčiu. Pavyzdžiui, buvo nagrinėti Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo aiškinamieji raštai. Loginiu metodu aiškintasi teisės aktų, reglamentuojančių individualios veiklos apmokestinimą, normų turinys ir prasmė. Taip pat identifikuotos praktinės individualios veiklos apmokestinimo problemos, nustatytos praktinių problemų priežastys ir pasekmės. Lyginamasis metodas buvo taikytas lyginant, kaip praeityje skyrėsi individualios veiklos apmokestinimas su darbo santykių apmokestinimu.

Darbo originalumas. Peržvelgus paskutinių penkerių metų Lietuvos mokesčių teisės mokslininkų darbus, nei vienas iš mokslininkų nenagrinėjo individualios veiklos apmokestinimo Lietuvoje. Taip pat peržiūrėjus paskutinių penkerių metų Vilniaus universiteto Teisės fakulteto finansų ir mokesčių specializacijos magistro darbus, nebuvo tokio magistro darbo, kuris nagrinėtų individualios veiklos apmokestinimą Lietuvoje. Užsienio šalių mokesčių teisės mokslininkai nėra nagrinėję individualios veiklos apmokestinimo Lietuvoje.

Svarbiausi šaltiniai. Darbe buvo naudoti pagrindiniai Lietuvos Respublikos teisės aktai, reglamentuojantys individualios veiklos apmokestinimą. Taip pat nagrinėjant praktines problemas buvo nagrinėta Mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimai bei Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo ir apygardų administracinių teismų praktika. Tinkamai išaiškinti normas, reglamentuojančias individualios veiklos apmokestinimą, buvo nagrinėti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos įstatymų išaiškinimai, komentarai ir mokslinė literatūra, mokesčių teisės mokslininkų straipsniai ir disertacijos.

1. INDIVIDUALIOS VEIKLOS SAMPRATA LIETUVOJE

Lietuvos Respublikos Konstitucijoje² IV skirsnyje „Tautos ūkis ir darbas“ 46 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta asmens ūkinės veiklos laisvė: Lietuvos ūkis grindžiamas privačios nuosavybės teise, asmens ūkinės veiklos laisve ir iniciatyva, o 48 straipsnio 1 dalyje nurodyta: kiekvienas žmogus gali laisvai pasirinkti <...> verslą <...>. Aukščiausią teisinę galią turinčiame akte įtvirtinta asmenų ūkinė laisvė, leidžia asmenims pasirinkti veiklos vykdymo formą, pavyzdžiui sudaryti darbo sutartį, veiklą vykdyti įsteigus juridinį asmenį arba veiklą vykdyti neįsteigus juridinio asmens. Individuali veikla yra viena iš apmokestinimo formų, kai asmuo vykdo veiklą, neįsteigęs juridinio asmens.

Veiklą vykdančias ir gaunantis pajamų asmenys yra atitinkamai apmokestinami. Lietuvos Respublikos Konstitucijos 127 straipsnio 2 dalyje nurodyta, jog: valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų. O Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas yra išaiškinęs, jog mokesčiai yra valstybės finansų sistemos esminė dalis³. Taigi, valstybės finansinis pagrindas yra mokesčiai ir kitokios rinkliavos, gaunamos iš įvairių šaltinių, todėl asmenų, vykdančių individualią veiklą, apmokestinimas yra vienas iš valstybės finansinio pagrindo šaltinių.

Siekiant atsakyti, kaip apmokestinami asmenys, vykdančios individualią veiklą Lietuvoje, svarbu išsiaiškinti, kas yra individuali veikla, kaip apibrėžiama individualios veiklos sąvoka, kokie jos požymiai nurodomi teisės aktuose, nes tik tada galima atriboti individualią veiklą nuo kitų veiklos formų. Todėl reikia tyrinėti ir individualios veiklos sąvoką bei požymius, kurie yra nurodyti Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme⁴. Be to, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme įtvirtintos individualios veiklos formos leidžia asmeniui laisvai pasirinkti veiklos vykdymo formą. Tačiau asmens teisė verstis individualia veikla nėra absoliuti, tam tikrais atvejais asmuo pasirinkęs vykdyti konkrečią veiklą turi įsteigti juridinį asmenį ir gauti licenciją.

² Lietuvos Respublikos Konstitucija (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1992, nr. 220-0.

³ Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2000 m. kovo 15 d. nutarimas dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui. *Valstybės žinios*, 2000, Nr. 23-585.

⁴ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, nr. 73-20645.

1.1. Individualios veiklos samprata

1990 m. spalio 5 d. priimtas Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas⁵, skirtingai nuo Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo, individualios veiklos sąvokos neįtvirtino, tačiau faktiškai numatė individualios veiklos apmokestinimą. Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo 1 straipsnio 2 dalis nustatė, kad fizinių asmenų pajamų mokestį moka nuolatos Lietuvos Respublikoje gyvenantys asmenys, gaunantys pajamas iš gyventojų, taip pat su darbo santykiais nesusijusias pajamas iš įmonių, įstaigų ir organizacijų, esančių Lietuvos Respublikos teritorijoje ir už jos ribų. O Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo 3 dalyje buvo nustatyta, kad šį mokestį moka fizinio asmens teisės turinčios individualios (personalinės) įmonės ir ūkinės bendrijos, gaunančios pajamas iš nustatyta tvarka įregistruotos komercinės – ūkinės veiklos. Toks individualių (personalinių) įmonių apmokestinimas, kaip fizinių asmenų, buvo numatytas, atsižvelgiant į tai, kad Lietuvos Respublikos įmonių įstatymo⁶ 7 straipsnio 1 dalis nustatė, kad individuali (personalinė) įmonė neturi juridinio asmens teisių, jos turtas neatskirtas nuo įmonininko turto.

Taip pat Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas išskyrė autorinio atlyginimo už mokslo, literatūros, meno kūrinius, atradimus, išradimus bei kitus autorinius darbus apmokestinimą, nustatant skirtingą apmokestinimo tarifą. Todėl galima teigti, kad nors individualios veiklos sąvoka Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatyme nebuvo pateikta, tačiau įstatymas numatė individualios veiklos apmokestinimą. Taip pat buvo išskirta autorių apmokestinimo tvarka.

Kaip minėta anksčiau, Lietuvos Respublikoje fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinajame įstatyme nebuvo įtvirtintas individualios veiklos terminas. Šis terminas pirmą kartą nurodytas Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1990 m. rugsėjo 28 d. nutarime „Dėl valstybinio socialinio draudimo įnašų tarifų patvirtinimo“⁷, kuriame nustatomas tarifas asmenims, besiverčiantiems individualia veikla.

⁵ Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1990, nr. 101-0.

⁶ Lietuvos Respublikos įmonių įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1990, nr. 3-0.

⁷ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1990 m. rugsėjo 28 d. Nr. 300 nutarimas Nr. 300 „Dėl valstybinio socialinio draudimo įnašų tarifų patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 1990, nr. 29-706.

Nuo 1992 m. vasario 14 d. įsigaliojo Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo 1 straipsnio 2 dalies pakeitimas⁸, kuris nustatė, kad: fizinių asmenų pajamų mokestį moka individualios (personalinės) įmonės, neturinčios juridinio asmens teisių, ir ūkinės bendrijos, gaunančios pajamas iš nustatyta tvarka įregistruotos komercinės – ūkinės veiklos. Šis pakeitimas padarytas, nes pagal tuo metu galiojančius teisės aktus, individuali (personalinė) įmonė, kaip teisės subjektas turintis teises ir pareigas, galintis vykdyti komercinę-ūkinę veiklą buvo apmokestinamas fizinių pajamų mokesčiu, tačiau veikė kaip įmonė.

Be to, nuo 1996 m. vasario 1 d. įsigaliojo nauja Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo 1 straipsnio redakcija⁹, kuri nustatė, kad fizinių asmenų pajamų mokestį moka asmenys, įskaitant užsienio valstybių piliečius ir asmenis be pilietybės, gaunantys su darbo santykiais nesusijusias pajamas iš įmonių, įstaigų ir organizacijų, įsteigtų (registruotų) Lietuvos Respublikos teritorijoje, bei užsienyje įsteigtų (registruotų) Lietuvos Respublikos įmonių, įstaigų ir organizacijų, taip pat pajamas iš Lietuvos Respublikos gyventojų ir iš komercinės – ūkinės veiklos Lietuvos Respublikoje, o taip pat juridinio asmens teisių neturinčios individualios (personalinės) įmonės ir ūkinės bendrijos.

1998 m. rugsėjo 29 d. Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo redakcijoje¹⁰ nebeliko komercinės – ūkinės veiklos termino ir vartojamas naujas terminas „iš kitos veiklos“ Lietuvos Respublikoje bei taip pat išskiriant juridinio asmens teisių neturinčios individualias (personalinės) įmones. Terminas „iš kitos veiklos“ Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatyme nebuvo apibrėžtas ir paaiškintas, todėl įstatymų leidėjas mokesčių mokėtojų atžvilgiu sukūrė teisinį neapibrėžtumą.

2002 m. liepos 7 d. priimtas Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas pakeitė iki 2003 m. sausio 1 d. galiojusį Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinąjį įstatymą.

Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas išplėtė galimybes asmenims pasirinkti individualios veiklos formą, nes buvo įtvirtinta individualios veiklos pagal pažymą apmokestinimo forma. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio

⁸ Lietuvos Respublikos Aukščiausiosios tarybos 1992 m. vasario 6 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo pakeitimo ir papildymo“. *Valstybės žinios*, 1992, nr. I-2280.

⁹ Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas. *Valstybės žinios*, 1996, nr. 11-285.

¹⁰ Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo 1, 2, 9, 24, 26, 26(1), 27, 28, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 41 straipsnių pakeitimo ir papildymo 33(1) straipsniu įstatymas. *Valstybės žinios*, 1998, nr. 90-2481.

įstatymo 2 straipsnio 7 dalis individualią veiklą apibrėžia kaip savarankišką veiklą, kuria versdamasis gyventojas siekia gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos per tęstinį laikotarpį. Svarbu ir tai, jog Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas nustatė individualios veiklos rūšis: 1) savarankišką bet kokio pobūdžio komercinę arba gamybinę veiklą, įskaitant tą, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą; 2) savarankišką kūrybą, profesinę ir kitą panašaus pobūdžio savarankišką veiklą, įskaitant tą, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą; 3) savarankišką sporto veiklą; 4) savarankišką atlikėjo veiklą.

Kaip matyti iš Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme pateikto individualios veiklos apibrėžimo, individualia veikla yra laikoma įvairių rūšių veikla, kuria versdamasis gyventojas siekia gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos per tęstinį laikotarpį. Pagrindiniai individualios veiklos požymiai, nurodyti Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme, yra savarankiškumas, versliškumas, tęstinis laikotarpis, o tokios veiklos tikslas – ekonominės naudos siekimas. Šie konkretūs individualios veiklos požymiai analizuojami kituose darbo skyriuose. Kaip minėta, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme išvardintos individualios veiklos rūšys: gamybinė ir komercinė veikla, kūrybinė, mokslinė profesinė, sporto ir atlikėjų veikla.

Sporto veikla yra pripažįstama gyventojų, kuris atlieka tam tikrą fizinę ar protinę veiklą, grindžiamą tam tikromis taisyklėmis ir organizuojamą tam tikra specialiai šiai veiklai nustatyta forma rengimosi varžyboms ir dalyvavimo varžybose veikla. Treneris nėra laikomas sportininku Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio prasme. Taigi, viena iš individualios veiklos formų yra sporto veikla.

Atlikėjo veikla yra laikoma aktorius, dainininko, muzikanto, dirigento, šokėjo ar kito vaidinančio, dainuojančio, skaitančio, deklamuojančio arba kitaip atliekančio literatūros, meno, folkloro kūrinius ar cirko numerius rengimosi viešam pasirodymui ir dalyvavimo viešame pasirodyme veikla. Atlikėjais nelaikomi gyventojai, dalyvaujantys kūrinio sukūrimo arba rengimosi viešam pasirodymui procese, tačiau nedalyvaujantys kūrinių viešai atliekant ar viešai pasirodant. Šie asmenys, kurie dalyvavo kūrinio sukūrimo, yra laikomi savarankiškais kūrėjais. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas numato įvairių specialybių asmenis, kurie gali vykdyti individualią veiklą. Taigi, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme yra įtvirtintos veiklos rūšys, kurioms yra taikoma individualios veiklos apmokestinimo forma.

Taip pat Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme buvo apibrėžta ir verslo liudijimo sąvoka: verslo liudijimas – <...> dokumentas, patvirtinantis nustatyto

fiksuoto dydžio pajamų mokesčio sumokėjimą, verčiantis individualia veikla, įtraukta į Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatytą veiklos rūšių sąrašą. Taigi, įstatymas įtvirtino galimybę vykdyti individualią veiklą įsigyjant verslo liudijimą. Tačiau teisę vykdyti veiklą įsigijus verslo liudijimą yra ribojama. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 1215 „Dėl verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių“¹¹ nustato verslo liudijimų išdavimo tvarką gyventojams. Šiose taisyklėse yra įtvirtintas baigtinis veiklų rūšių sąrašas, kurias asmenys gali vykdyti kaip individualią veiklą, įsigiję verslo liudijimą. Veiklos rūšys gali būti: gatavų tekstilės gaminių gamyba, lagaminų, rankinių ir panašių reikmenų, balno reikmenų ir pakinktų gamyba, taisymas, avalynės taisymas, betono, gipso ir cemento gaminių bei dirbinių gamyba ir pastatymas, akmens pjaustymas, formavimas ir apdaila, įskaitant įrašų iškalimą (išpjovimą) paminkliniuose akmenyse ir kitos veiklos rūšys. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarime „Dėl verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių“ yra nurodyti konkrečių veiklos rūšių pavadinimai ir ekonominės veiklos rūšių klasifikatoriaus kodai. Asmenys turi įsitikinti, ar jų planuojamą veiklą galima vykdyti su verslo liudijimu. Asmenys savo planuojamai veiklai nustatę ekonominės veiklos rūšies klasifikatoriaus kodą, turi jį patikrinti verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklėse ir, jeigu kodas yra minėtose taisyklėse, asmuo gali vykdyti individualią veiklą, įsigijęs verslo liudijimą. Galima daryti išvadą, jog įstatymų leidėjas suteikė teisę vykdyti individualią veiklą, įsigijus verslo liudijimą, siekiant skatinti asmenis vykdyti smulkų verslą, neįsteigus juridinio asmens, taip pat skatinti amatų vystymą.

Taigi, individualios veiklos ištakos siekia Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymą, kiek vėliau buvo priimtas ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, kuriame buvo įtvirtinta nauja individualios veiklos apmokestinimo tvarka. Tačiau, tik Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas¹², priimtas 2002 m. liepos 7 d., įsigaliojęs 2003 m. sausio 1 d., pateikė individualios veiklos apibrėžimą, įtvirtino individualios veiklos rūšis, taip suteikdamas galimybę asmenims verstis įvairiomis individualios veiklos formomis, realizuoti save, pritaikyti savo žinias ir sugebėjimus. Įstatymų leidėjas, tobulinęs individualios veiklos apmokestinimą, siekė sudaryti palankesnes mokesčines sąlygas asmenims vykdyti veiklą, skatinti žmonių užimtumą bei mažinti bedarbystę.

¹¹ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. lapkričio 19 d. Nr. 1797 nutarimas „Dėl verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių“. *Valstybės žinios*, 2002, nr. 112-4992.

¹² Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, nr. 73-20645.

1.2. Individualios veiklos požymiai

Nagrinėjant individualios veiklos sąvoką, būtina išskirti specialius požymius, kurie atriboja individualią veiklą nuo kitų veiklos formų, nes skiriasi individualios veiklos ir kitų veiklos formų apmokestinimas. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme yra išskirti individualios veiklos požymiai, kurie yra išaiškinti Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentare¹³. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentare yra išskirti du pagrindiniai požymiai: tęstinumas ir savarankiškumas. Mokesčių administratorius, vertindamas, ar mokesčių mokėtojo veikla atitinka įstatyme pateiktą individualios veiklos sąvoką vertina individualios veiklos požymius.

Be to, teismų praktikoje yra nurodytas dar vienas papildomas individualios veiklos požymis. Lietuvos vyriausio administracinis teismo teisėjų kolegiją konstatavo, jog: „vertinant, ar gyventojų veikla gali būti kvalifikuojama kaip individuali veikla, būtina nustatyti veiklos savarankiškumo, versliškumo, tęstinumo požymių ir tokios veiklos tikslo – ekonominės naudos siekimo – buvimą, o taip pat tokios veiklos priskirtinumą išvardytoms veiklos rūšims“¹⁴. Taigi, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, analizuodamas individualios veiklos sąvoką ir požymius, išskyrė dar vieną individualios veiklos požymį – versliškumą ir tokios veiklos tikslą – ekonominės naudos siekimą.

Galima daryti išvadą, jog individualios veiklos požymiai yra svarbūs, kadangi pagal individualios veiklos požymius galima nustatyti, ar asmens vykdoma veikla yra individuali veikla, o nustačius, jog vykdoma veikla yra individuali, taikyti specialią apmokestinimą.

¹³ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos 2019 m. sausio 1 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras (2019-01-01 redakcija) [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. vasario 13 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.2>>.

¹⁴ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2006 m. birželio 16 d. nutartis administracinėje byloje R. B. v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos, Nr. A-502-902-06.

1.2.1. Savarankiškumas

Savarankiškumo požymis yra vienas pagrindinių individualios veiklos požymių, kuris skiria individualią veiklą nuo darbo santykių. Esminiai požymiai, kurie leidžia teigti, jog asmens vykdoma veikla yra savarankiška yra tai, kai santykiuose su kita sandorio puse nėra darbo santykiams būdingų požymių: susitarimo dėl darbo apmokėjimo, darbo vietos ir funkcijų nustatymo, atostogų suteikimo tvarkos, aprūpinimo darbo priemonėmis ir kitų. Taigi, asmuo pats, savarankiškai sprendžia darbo organizavimo klausimus, rūpinasi darbo priemonėmis, dengia veiklos išlaidas¹⁵.

Be to, nagrinėjant savarankiškumo požymį svarbu tyrinėti ir pagrindinius darbo santykių požymius bei palyginti su individualios veiklos savarankiškumo požymiu. Darbo santykiams ir jiems prilygintiems santykiams, kurie įtvirtinti Lietuvos Respublikos užimtumo įstatyme¹⁶ būdingi požymiai: asmuo yra darbdavio žinioje, atlieka jo nurodytas darbo funkcijas, darbo funkcijos yra tęstinio, o ne vienkartinio pobūdžio, už darbą jiems atlyginama ir t.t.

Kita vertus, sunku atriboti darbo santykius nuo individualios veiklos. Darbo santykiai yra gana lankstūs. Darbdaviai, atsižvelgdami į darbuotojų šeiminius įsipareigojimus, suteikia darbuotojams laisvę rinktis, kada ir kiek dirbti, suteikia daugiau poilsio laiko ir galimybę dirbti nuotoliniu būdu. Vis gi, esant abejonėms, ar tai darbo santykiai ar individuali veikla, patartina atsižvelgti į žemiau išvardintas sąlygas¹⁷: ar darbo užsakovas turi teisę duoti nurodymus, kur bus dirbamas darbas, koku metu ir kokia tvarka, kaip dirbančiam asmeniui elgtis darbo metu ar darbo vietoje; ar darbo užsakovas duoda nurodymus, kaip turi būti atliekama darbo funkcija; ar darbo užsakovas turi teisę bet kada kontroliuoti darbą; ar santykiai tarp užsakovo ir dirbančiojo yra vienkartiniai, ar trunkamojo pobūdžio; ar dirbančiam asmeniui mokama už poilsio laiką; ar papildomai mokama už tai, kad darbas dirbamas kelionėje arba nuvykus į kitą vietovę ir t.t. Taigi, tik įvertinus šių požymių visumą, galima atriboti darbo santykius nuo individualios veiklos. Tad jeigu būtų įrodytas dirbančiojo asmens pavaldumas užsakovui, priklausomumas nuo užsakančio darbą asmens, t.y. nebūtų nustatyta savarankiškumo požymio, tokie santykiai galėtų būti pripažįstami darbo santykiais.

¹⁵ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos 2019 m. sausio 1 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras (2019-01-01 redakcija) [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. vasario 13 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.2>>.

¹⁶ Lietuvos Respublikos užimtumo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Teisės aktų registras*, 2016, nr. 18825.

¹⁷ DAVULIS, T. *Lietuvos Respublikos darbo kodekso komentaras*. Vilnius: VĮ Registrų centras, 2018, p. 133.

Be to, savarankiškumo požymis svarbus, nagrinėjant situacijas, kai asmenys vykdo individualią veiklą, tačiau pajamos yra gautos iš turto, kuris priklauso sutuoktiniams bendra jungtine nuosavybe. Bendros jungtinės nuosavybės teisė įtvirtinta Lietuvos Respublikos civilinio kodekso trečios knygos 88 straipsnyje¹⁸. Nagrinėjant bendrą jungtinę nuosavybę individualios veiklos prasme, svarbu pažymėti, jog bendraja jungtine sutuoktinių nuosavybe pripažįstamas: turtas, įgytas po santuokos sudarymo abiejų sutuoktinių ar vieno jų vardu. Taip pat preziumuojama, kad turtas yra sutuoktinių bendroji jungtinė nuosavybė, kol nėra įrodyta, kad turtas yra vieno sutuoktinio asmeninė nuosavybė. Tad fiziniams asmenims – bendraturčiams sąžiningai ir teisėtai įgyvendinant nuosavybės teises ir dėl to gaunant pajamų, tokios pajamos tampa bendraturčių pajamomis pagal jų nuosavybės teisių į turtą, iš kurio gautos pajamos, proporcijas, jeigu įstatymai ar bendraturčių sudaryta sutartis nenustato kitaip¹⁹. Taigi, bendrąją nuosavybės teise yra pripažįstamas turtas, kuris buvo įgytas po santuokos sudarymo arba buvo gautos pajamos pardavus turtą, kuris sutuoktiniams priklausė bendrosios jungtinės nuosavybės teise. Dėl savarankiškumo, kaip individualios veiklos požymio, ir jo susietumo su bendrąją jungtinės nuosavybės teise, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra pateikęs išaiškinimą, jog: „gyventojų pajamų mokesčio įstatymo prasme savarankiška laikytina tokia veikla, kurią vykdydamas asmuo veikia savo valia ir nuožiūra, nepriklausomai nuo kitų asmenų ir iš kurios tiesiogiai gauna pajamas. Nagrinėjamu atveju veikla pasireiškė tuo, kad buvo perkamas ir parduodamas bendraja jungtine sutuoktinių nuosavybe esantis turtas, iš šio turto pardavimo gautos pajamos taip pat yra bendroji jungtinė sutuoktinių nuosavybė. Bendraja jungtine sutuoktinių nuosavybe esantis turtas priklauso lygiomis dalimis abiem sutuoktiniams, juo disponuojama abiejų sutuoktinių bendra valia. Nurodyti požymiai patvirtina, kad individuali veikla, pasireiškianti sutuoktinių bendro turto pirkimu – pardavimu, yra gyventojų pajamų mokesčio įstatymo prasme laikytina savarankiška abiejų sutuoktinių atžvilgiu“²⁰. Nagrinėjant vėlesnę Lietuvos vyriausio administracinio teismo praktiką²¹, galima daryti išvadą, jog teismas nuosekliai laikosi pozicijos, kad sutuoktinių vykdoma individuali veikla laikoma

¹⁸ Lietuvos Respublikos civilinio kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2000, nr. 74-2262.

¹⁹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo. 2002 m. kovo 13 d. sprendimas administracinėje byloje, Nr. A-7-158/2002.

²⁰ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2006 m. spalio 20 d. nutartis administracinėje byloje D. B. v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos, Nr. A-469-916-06.

²¹ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. vasario 25 d. nutartis administracinėje byloje G. Č. V. v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos, Nr. A-556-264-11; Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. sausio 26 d. nutartis administracinėje byloje A. M. v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerija, Nr. A-442-132-12; Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. spalio 24 d. nutartis administracinėje byloje J. E. P. v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos, Nr. A-556-2421-12.

savarankiška abiejų sutuoktinių individualia veikla, o iš to kyla pasekmės, jog asmenys turi savarankiškai apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti privalomus mokesčius iš individualios veiklos.

Atkreiptinas dėmesys į tai, jog savarankiškumas, kaip vienas iš privalomų individualios veiklos požymių, tiek teisės aktuose, tiek teismų praktikoje yra pagrindinis požymis, atribojant individualią veiklą nuo darbo santykių ar jiems prilygintų teisinių santykių. Esminiai požymiai, kurie lemia veiklos savarankiškumą yra tai, jog pats asmuo organizuoja savo veiklą: nėra pavaldus kitiems asmenims, pats sprendžia dėl darbo, atostogų laiko, pats apsirūpina darbo priemonėmis, finansuoja veiklą nuosavomis arba skolintomis lėšomis, taip pat užsakovas nėra atsakingas už asmens saugą darbe. Taip pat galima teigti, jog kiekvienas iš sutuoktinių bus apmokestinamas atskirai, jeigu pajamos bus pripažintos individualios veiklos pajamomis iš bendrosios jungtinės nuosavybės teise priklausančio turto pardavimo arba nuomos.

1.2.2. Versliškumas

Versliškumas yra vienas iš individualios veiklos požymių. Mokesčių administratorius, vertindamas asmenų veiklą ir nustatydamas, jog asmenų veikla pripažintina individualia veikla, turi nustatyti versliškumo (komerciškumo) požymį. Lietuvių kalbos žodyne „versliškumas reiškia, kad asmuo sistemingai spekuliuoja valiutinėmis vertybėmis arba vertybiniais popieriais ir gauna iš to nuolatinės pagrindinės arba šalutinės pragyvenimo pajamas“²². Žodyne versliškumo sąvoka apibrėžta kaip spekuoliavimas valiutinėmis vertybėmis ar vertybiniais popieriais, tačiau žodyne nėra paaiškinta, jog versliškumas gali būti ekonominės naudos siekimas. Taip pat versliškumo požymis nėra paaiškintas ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio komentare. Versliškumo požymio išaiškinimą galima rasti tik Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra pažymėjęs, jog: „versliškumo požymis gali būti konstatuotas nustačius, kad nuo pat veiklos vykdymo pradžios asmuo turi tikslą gauti pajamų ar kitos ekonominės naudos“²³. Tokią išvadą, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas padarė išsamiai nustatęs ir ištyręs bylos faktines aplinkybes. Tad kiekvienu atveju svarbu iš faktinių aplinkybių nustatyti veiklos vykdymo tikslą – ekonominės naudos siekimą.

²² Lietuvių kalbos žodynas [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. kovo 14 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.lkz.lt/Visas.asp?zodis=versliškumas&lns=-1&les=-1&id=30068070000>>.

²³ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2015 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje D J. v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos, Nr. A-1086-662/2015.

Taigi, mokesčių administratorius, norėdamas pripažinti, kad asmens vykdoma veikla turi versliškumo požymių, turi nustatyti faktines aplinkybes, jog veikla nuo jos pradžios buvo vykdoma su tikslu gauti ekonominę naudą ar pajamas. Be to, pripažinti versliškumo požymį asmens veikloje, turi būti nustatyti aktyvūs asmens veiksmai siekiant ekonominės naudos²⁴.

Aplinkybės, iš kurių galima spręsti, jog veikla pasižymi versliškumu, yra sudaromų sandorių skaičius bei išlaidos reklamai. Taigi, asmens vykdomoje veikloje aktyvūs veiksmai gali turėti įtakos vertinant, ar egzistuoja versliškumo požymis. Taip pat sprendžiant, ar asmens veikla pasižymi versliškumu, įtakos gali turėti ir asmens paimta paskola, kuri būtų panaudota asmens veikloje. Tai įrodytų, jog asmuo pats finansuoja savo veiklą ir investuodamas siekia padidinti jos apimtį. Be to, versliškumo požymiu konstatuoti gali pakakti ir kelių analogiškų sandorių sudarymo per tam tikrą laikotarpį, nepriklausomai nuo to, kokiai konkrečiai veiklai vykdyti atitinkamas turtas buvo įgytas²⁵. Galima daryti išvadą, jog sudaromų sandorių dažnumas vertinamas nustatant, ar veikloje egzistuoja versliškumo požymis.

Anot Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, versliškumas pasireiškia ir perleidžiamo turto rūšimi (nevienkartiniai nekilnojamojo turto, nenaudojamo asmeniniams poreikiams, įsigijimo ir perleidimo sandoriai)²⁶. Norint pripažinti versliškumo požymį veikloje būtini aktyvūs asmens veiksmai, nevienkartiniai sandoriai, kurių pagrindinis tikslas yra ekonominės naudos siekimas.

Taigi, matyti jog, versliškumo požymis yra gana detaliai atskleistas teismų praktikoje, todėl dėl jo nustatymo praktinių problemų kilti neturėtų. Versliškumas pasižymi dideliu sudaromų sandorių skaičiumi, dažnumu, išlaidomis veiklos vystymui ir reklamai, be to, versliškumas pripažįstamas kaip vienas iš būtinųjų individualios veiklos požymių.

²⁴ Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. 2012 m. sausio 2 d. sprendimas, Nr. S-1 (7-240/2011).

²⁵ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2008 m. gruodžio 12 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A-575-1613/08.

²⁶ Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. 2015 m. gegužės 20 d. sprendimas, Nr. S-84 (7-234/2014).

1.2.3. Tęstinumas

Sandorių pakartotinumai, dažnumas leidžia išskirti dar vieną individualios veiklos požymį – tęstinumą. Mokesčių teisės doktrinoje nėra apibrėžtas ir išaiškintas tęstinumo požymis. Šio požymio išaiškinimus yra pateikęs Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas nagrinėjęs tęstinumo požymį, konstatavo: „veiklos vykdymo aplinkybės kaip nevienkartinis, nuolatinis sandorių sudarymas, jų skaičius, tęstinis jų sudarymo laikotarpis (pasikartojimas) sudaro pagrindą konstatuoti tokios veiklos tęstinumo požymį“²⁷. Išnagrinėjus ir vėlesnę Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktiką, galima teigti, jog Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas nuosekliai laikosi pozicijos dėl tęstinumo požymio reikšmės.

Tačiau pažymėtina, kad net jei asmuo sudaro ne vieną analogišką sandorį per trumpą laiką, jis greičiausiai nebus laikomas vykdančiu individualią veiklą, jei pavyzdžiui, jis išvyksta gyventi į užsienį ir parduoda keletą tapačių daiktų²⁸. Tad norint, kad gyventojas būtų laikomas vykdančiu individualią veiklą, jo sudaromiems sandoriams turi būti būdingas ne tik tęstinumas, bet ir motyvas bei galimybės sudaryti sandorius ateityje²⁹. Be to, mokesčių administratorius, vertindamas, ar asmens veikloje yra tęstinumo požymis, turi analizuoti sudaromų sandorių skaičių, taip pat laikotarpį tarp sandorių sudarymo.

Kitokią poziciją yra išdėstęs Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, kuris pažymėjo: „individualios veiklos tęstinumui ir versliškumui konstatuoti gali pakakti ir kelių analogiškų sandorių sudarymo per tam tikrą laikotarpį, nepriklausomai nuo to, kokiai konkrečiai veiklai vykdyti atitinkamas turtas buvo įgytas“³⁰. Taigi, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo vertinimu tęstinumo požymiui nėra svarbus veiklos vykdymo tikslas. Vadovaujantis Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išaiškinimu, norint pripažinti mokesčių mokėtojo veikloje tęstinumo požymį, tam užtenka sandorių analogiškumo pobūdžio ir jų pakartotinumai. Analogiškais sandoriais pripažįstami panašūs arba identiški sandoriai dėl to paties arba panašaus sandorio objekto.

Tačiau iš Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos nėra aišku koks laikotarpis turi būti vertinamas, kad vykdoma veikla būtų pripažįstama kaip tęstinė mokesčių mokėtojo veikla. Tęstinės veiklos laikotarpis, kaip vienas iš individualios

²⁷ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2006 m. spalio 20 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A14-916/2006.

²⁸ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos 2019 m. sausio 1 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras (2019-01-01 redakcija) [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. vasario 13 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.2>>.

²⁹ *Ibid.*

³⁰ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2008 m. gruodžio 12 d. nutartis administracinėje byloje, Nr. A575-1613/08.

veiklos požymių turi būti susietas su tam tikru laikotarpiu. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme nenumatyta, už kokį laikotarpį yra vertinama mokesčių mokėtojų vykdoma veikla, todėl reikia vadovautis bendraisiais mokesčių apskaičiavimo principais³¹. Vertinant, ar per tam tikrą laikotarpį vykdoma veikla gali būti pripažinta tęstine veikla, būtina atsižvelgti į Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo³² 68 straipsnio 1 dalį, kuri nurodo, jog mokesčių administratorius mokestį apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus. Vertinant veiklos tęstinumą, kaip vieną iš individualios veiklos požymių, laikotarpis, kurį asmuo vykdo veiklą ir mokesčių administratorius arba teismas nori pripažinti vykdomą veiklą kaip tęstinę veiklą, negali viršyti mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties termino. Svarstyta, jog asmenų sudaryti sandoriai, kurie nepatenka į mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties laikotarpį, mokesčių administratoriaus neturi būti vertinami, sprendžiant, ar asmuo vykdė individualią veiklą, ar ne.

Svarbu paminėti ir tai, kad tęstinumo požymio egzistavimą vertina mokesčių administratorius, atlikdamas mokestinį patikrinimą. Vėliau, kilus mokestiniams ginčui, teismas vertina, ar asmens vykdomoje veikloje buvo tęstinumas, ar asmuo sudarė atsitiktinius sandorius, kuriuose nebuvo versliškumo požymio. Tęstinumo požymis taip pat turi būti vertinamas ir kitų individualios veiklos požymių kontekste, o individualios veiklos požymiai turi sudaryti bendrą visumą. Individualios veiklos visumą apima ir pagrindinis individualios veiklos tikslas – ekonominės naudos siekimas. Ekonominės naudos siekimas pasireiškia sudarant įvairius sandorius bei galimybės tokius sandorius sudaryti ateityje.

Galima daryti išvadą, kad tęstinumo požymis yra atskleistas teismų praktikoje. Tęstinumas pasireiškia pagal asmens vienodus arba panašius sudaromus sandorius, jų pakartotinumą per tam tikrą laikotarpį. Tačiau nėra nustatyto laikotarpio, per kurį vykdomi sandoriai gali būti pripažinti tęstine veikla ir tai sukuria asmenims teisinį neapibrėžtumą, šį požymį vertina teismai kiekvienu individualiu atveju.

³¹ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos 2019 m. kovo 1 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras (2019-01-01 redakcija) [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. vasario 13 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5672/144c9249-a8b0-4104-b6b3-2c903fd8e28b>>.

³² Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243.

1.3. Ribojimas verstis individualia veikla

Ne visais atvejais asmenys turi teisę vykdyti gamybinę ir komercinę individualią veiklą. Asmuo, prieš pasirinkdamas individualios veiklos rūšį, turi įvertinti, ar pagal teisės aktu reikalavimus apskritai turi teisę užsiimti konkrečia veikla.

Pavyzdžiui, tam tikrais įstatymų numatytais atvejais yra privaloma steigti juridinį asmenį. Teisės aktuose yra numatyta daugiau kaip dvidešimt penki atvejai, kada asmenys, norėdami teikti paslaugas turi įsteigti įmonę. Taigi, gyventojai, norėdami užsiimti savarankiška komercine arba gamybine veikla, atitinkamą veiklos sritį reglamentuojančiuose teisės aktuose ir atitinkamose institucijose, kurioje vykdoma tą veiklos sritį, turėtų pasidomėti, ar tokią veiklą jie gali vykdyti, neįregistravę juridinio asmens³³.

Be to, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio komentare yra nurodytas pavyzdinis sąrašas veiklų, kurių asmuo negali vykdyti, neįsteigęs juridinio asmens. Pavyzdžiui, gyventojas, nutaręs užsiimti individualia komercine veikla ir prekiauti alkoholiniais gėrimais, išanalizavęs Lietuvos Respublikos ūkio ministerijos prekybos alkoholiniais gėrimais tvarka, sužinojo, kad alkoholinių gėrimų importas, didmeninė prekyba ir mažmeninė prekyba yra licencijuojama veikla³⁴. Tai numato ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. gegužės 20 d. nutarimo Nr. 618³⁵ 7 punktą, kuriame įtvirtinta, jog leidimas gali būti išduotas tik įmonėms. Nutarime „įmonės“ sąvokos nėra pateikta, tačiau minėtas nutarimas referuoja į Lietuvos Respublikos alkoholio kontrolės įstatymą³⁶, kurio 2 straipsnio 15 dalyje yra pateikta įmonės sąvoka. Pagal Lietuvos Respublikos alkoholio kontrolės įstatymą: įmonė – Lietuvos Respublikoje įsteigtas juridinis asmuo, Lietuvos Respublikoje įstatymų nustatyta tvarka įsteigtas užsienio juridinio asmens filialas. Taigi, sistemiškai vertinant teisės aktus, reglamentuojančius prekybą alkoholiu, galima daryti išvadą, jog asmuo, kuris nori vykdyti veiklą ir prekiauti alkoholiniais gėrimais, negali vykdyti tokios veiklos neįsteigęs juridinio asmens.

Kitas ribojimas, susijęs su reikalavimais užsiimti individualia veikla, yra antikvarinių daiktų prekyba. Prekybos antikvariniais daiktais tvarką nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. Nr. 1572 nutarimas „Dėl licencijų prekiauti

³³ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos 2019 m. sausio 1 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras (2019-01-01 redakcija) [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. vasario 13 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.2>>.

³⁴ *Ibid.*

³⁵ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. Nr. 1572 nutarimas „Dėl didmeninės ir mažmeninės prekybos alkoholio produktais licencijavimo taisyklių ir mažmeninės prekybos alkoholiniais gėrimais prekybos ir viešojo maitinimo įmonėse taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2003, nr. 84-3050.

³⁶ Lietuvos Respublikos alkoholio kontrolės įstatymas. *Valstybės žinios*, 1995, nr. 44-1073.

antikvariniais daiktais taisyklių patvirtinimo³⁷. Pagal taisyklėse nustatytą tvarką dėl licencijos išdavimo gali kreiptis tik juridinis asmuo.

Svarbu suprasti ir antikvarinių daiktų sąvoką, tokių daiktų sąvoka pateikta Lietuvos Respublikos kilnojamų kultūros vertybių apsaugos įstatymo³⁸ 2 straipsnio 1 dalyje: antikvariniai daiktai – visi prieš 50 metų ir anksčiau sukurti kilnojamieji žmogaus veiklos medžiaginiai kūriniai ir kiti kilnojamieji daiktai ar jų dalys, nesvarbu, kokia jų kultūrinė vertė. Iš pateiktos sąvokos matyti, kad antikvariniais daiktais pripažįstami tokie daiktai, kurie yra sukurti prieš 50 metų. Taigi, jeigu asmuo vykdytų prekybą mažos vertės, neturinčios didelės kultūrinės vertės, tačiau senesniais nei 50 metų kilnojamaisiais daiktais, tokia asmens veikla būtų nelegali, nes asmuo, neįsteigęs juridinio asmens, negali ir neturi teisės pagal teisės aktus kreiptis dėl licencijos prekyba antikvariniais daiktais. Asmuo, vykdamas prekybą antikvariniais daiktais, negali gauti licencijos neįsteigęs juridinio asmens.

Apibendrinant, darytina išvada, kad asmenys ne visada gali vykdyti individualią veiklą. Asmenys, prieš pradėdami vykdyti individualią veiklą, turi patikrinti teisės aktus, ar tokia veikla yra galima. Tik įsitikinę, kad nėra ribojamų, asmenys gali įregistruoti veiklą mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka ir pradėti vykdyti individualią veiklą.

³⁷ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. Nr. 1572 nutarimas „Dėl licencijų prekiauti antikvariniais daiktais taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2003, nr. 116-5286.

³⁸ Lietuvos Respublikos kilnojamų kultūros vertybių apsaugos įstatymas. *Valstybės žinios*, 1996, nr. I-1179.

2. ASMENŲ, VYKLANČIŲ INDIVIDUALIĄ VEIKLĄ, APMOKESTINIMO RAIDA IR PRAKTINĖS PROBLEMOS

Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, kartu su kitais įstatymais, nustato individualios veiklos apmokestinimą Lietuvoje. Nuo 2002 m. liepos 7 d., kai buvo priimtas Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas³⁹, kuris įsigaliojo 2003 m. sausio 1 d., iki 2019 m. sausio 1 d. jis buvo keistas daugiau kaip aštuoniasdešimt kartų. Todėl svarbu nuosekliai peržiūrėti reikšmingiausias įstatymo pakeitimus, susijusius su individualios veiklos apmokestinimu. Dažnai keičiamas Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, nustatantis individualios veiklos apmokestinimą, kelia daug klausimų asmenims, kurie vykdo individualią veiklą. Taip pat individualios veiklos apmokestinimui yra taikomi skirtingi mokesčiai, asmuo apmokestinamas ne tik gyventojų pajamų mokesčiu, bet ir kitais mokesčiais, tokiais kaip privalomos valstybinio socialinio draudimo įmokos, sveikatos draudimo įmokos, o tam tikrais atvejais individuali veiklos pajamos yra apmokestinamos pridėtinės vertės mokesčiu. Tad siekiant suprasti individualios veiklos apmokestinimo raidą, reikia sistemiškai analizuoti teisės aktus, kurie reglamentuoja privalomas įmokas ir mokesčius į valstybės biudžetą. O norint išsamiai išnagrinėti individualios veiklos apmokestinimo raidą ir iš to kylančias praktines problemas, reikia apžvelgti svarbiausius gyventojų pajamų mokesčio ir kitus susijusius teisės aktų pakeitimus.

2.1. Individualios veiklos apmokestinimo fizinių asmenų pajamų mokesčiu raida

Pirmas priimtas Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas nenumatė, kad fiziniai asmenys gali vykdyti individualią veiklą. Įstatymas nustatė, tik tai, kad kitų fizinio asmens teises turinčių individualių (personalinių) įmonių apmokestinamosios pajamos iš nustatyta tvarka įregistruotos komercinės – ūkinės veiklos apmokestinamos 30 procentų dydžio pajamų mokesčiu. 1990 m. gegužės 7 d. priimto Lietuvos Respublikos įmonių įstatymo⁴⁰ 2 straipsnio 2 dalis nustatė, kad įmonė, kaip teisės subjektas (įmonininkas), gali turėti juridinio asmens teises arba veikti kaip fizinis asmuo. Minėto įstatymo 7 straipsnio 1 dalis nurodė, kad individuali (personalinė) įmonė neturi juridinio asmens teisių, jos turtas neatskirtas nuo įmonininko turto. Pagal įmonės

³⁹ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, nr. 73-20645.

⁴⁰ Lietuvos Respublikos įmonių įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1990, nr. 3-0.

prievoles įmonininkas atsako visu savo turtu. Taigi Lietuvos Respublikos įmonių įstatymas nustatė, kad individuali (personalinė) įmonė neturėdama juridinio asmens teisių veikė kaip fizinis asmuo ir nebuvo priskiriama prie juridinių asmenų. Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas⁴¹ reglamentavo, kad juridinių asmenų pelno mokesčiu apmokestinamos tik įmonės turinčios juridinio asmens teises bei juridiniai asmenys. Todėl remiantis nurodytu teisiniu reglamentavimu individualios (personalinės) įmonės veikė kaip fiziniai asmenys ir nebuvo apmokestinamos juridinių asmenų pelno mokesčiu.

Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas taip pat nustatė, kad taikant 20 procentų pajamų mokesčio tarifą apmokestinamos bendrosios įplaukos už turto nuomą. Pagal tuo metu galiojusią Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo redakciją, turto nuoma buvo priskirta prie fizinio asmens individualios veiklos. Todėl darytina išvada, kad pirmas fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas nustatė du skirtingus tarifus: 30 procentų fizinio asmens individualiai veiklai įsteigus individualią įmonę, kuri neturėjo juridinio asmens teisių bei 20 procentų tarifą skirtą pajamoms už turto nuomą, kurią vykdant nebūtina buvo steigti individualią įmonę.

Skirtumas tarp šių veiklų apmokestinimo buvo toks, kad pajamų mokestis už nuomos pajamas buvo mokamas nuo visų bendrų pajamų, nedarant jokių atskaitymų, tai yra nuo visų įplaukų. Tuo tarpu fizinio asmens apmokestinamos pajamos iš individualios komercinės veiklos (personalinei) įmonei buvo taikoma pajamų mokesčio atskaita ir asmenys savo patirtomis išlaidomis galėjo mažinti apmokestinamas pajamas. Prie išlaidų, kurios mažino apmokestinamąsias pajamas, Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo 26 straipsnis priskyrė: 1) materialines ir joms prilygintas sąnaudas; 2) amortizacinius atskaitymus visiškam pagrindinių fondų atstatymui; 3) išlaidas samdomajam darbui apmokėti; 4) socialinio draudimo įmokas; 5) privalomojo draudimo įmokas; 6) žemės ir pridėtosios vertės mokesčius; 7) mokamas palūkanas už banko kreditus; 8) išlaidas gamtos apsaugai. Tad galima daryti išvadą, kad nuomos veiklai nebuvo galima taikyti atskaitymų ir mažinti apmokestinamąsias pajamas, o įsteigus individualią (personalinę) įmonę buvo galima mažinti apmokestinamąsias pajamas.

Svarbu paminėti ir tai, kad pirma Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo redakcija nustatė ir išimtį, kada asmenys pajamų mokesčio

⁴¹ Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1990, nr. 60-0.

nemokėjo. Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo 25 straipsnis nustatė, kad fizinio asmens teises turinčioms individualioms (personalinėms) įmonėms ir ūkinėms bendrijoms galėjo būti nustatytas mokestis už patentą. Jį įsigijusios įmonės už pajamas, gautas iš patente nurodytos, veiklos pajamų mokesčio nemokėjo. O Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo 28 straipsnis nurodė, kad neapmokestinamos pajamos yra už realizuotą žemės ūkio produkciją, pagamintą asmeniniame pagalbiniame ūkyje, valstiečių ūkiuose, fizinio asmens teises turinčiose individualiose (personalinėse) įmonėse, išskyrus pajamas už realizuotus mėšėdžius švelniaplaukius žvėrelius ir nutrijas bei jų produkciją, geleis, gėlininkystės ir šiltnamių produkciją. Šia išimtimi asmenys buvo skatinami užsiimti žemės ūkio produkcijos gamyba, atsižvelgiant į po Lietuvos Respublikos atkūrimo susidariusią sudėtingą ekonominę situaciją, esant ekonomikos nuosmukiui, vykstant perėjimui nuo planinės ekonomikos prie rinkos ekonomikos⁴². Taigi, mažinant mokestinę naštą žemės ūkio produkcijos gamybai, asmenys buvo skatinami kurti ūkius ir gaminti žemės ūkio produkciją.

Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo nustatytas 30 procentų tarifas individualiai veiklai buvo sumažintas nuo 1992 m. liepos 1 d. iki 24 procentų 1991 m. birželio 27 d. įstatymo redakcija Nr. I-1514⁴³, ir galiojo kaip pagrindinis tarifas iki gyventojų pajamų mokesčio įstatymo priėmimo. Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinuoju įstatymu nustatytas pajamų mokesčio tarifas individualiai veiklai, tik atkūrus Lietuvos Respublikos nepriklausomybę, buvo mažinamas, teikiamos lengvatos ūkininkams. Gyventojai buvo skatinami užsiimti individualia veikla, gaminant žemės ūkio produkciją. Tai galima įžvelgti ir 1992 m. vasario 6 d. įstatymo redakcijoje Nr. I-2280⁴⁴, kurioje pakeistas 24 straipsnis įtvirtinęs, jog žemės ūkio produkciją gaminančių ūkinių bendrijų ir juridinio asmens teisių neturinčių individualių (personalinių) įmonių, kurių įplaukos už realizuotą žemės ūkio produkciją bendrosiose realizavimo įplaukose sudaro daugiau kaip 80 procentų, apmokestinamosios pajamos iš nustatyta tvarka įregistruotos komercinės – ūkinės veiklos apmokestinamos 10 procentų dydžio pajamų mokesčiu. Taip pat nustatyta, jog Lietuvos Respublikos Vyriausybei pradėjus teikti subsidijas žemės ūkio produkciją gaminančioms įmonėms, neturinčioms juridinio asmens teisių, šių įmonių, taip pat kitų ūkinių bendrijų ir

⁴² KUODIS, R. *Lietuvos ekonomikos transformacija 1990–2008 metais: etapai ir pagrindinės ekonominės politikos klaidos*. Vilnius: Pinigų studijos 2008/2, 2008, p. 97-98.

⁴³ Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas. *Valstybės žinios*, 1991, nr. I-1514.

⁴⁴ Lietuvos Respublikos „Dėl Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo pakeitimo ir papildymo“ įstatymas. *Valstybės žinios*, 1992, nr. 30-0.

juridinio asmens teisių neturinčių individualių (personalinių) įmonių apmokestinamosios pajamos, panaudotos investicijoms, apmokestinamos 19 procentų dydžio pajamų mokesčiu, o kitos apmokestinamosios pajamos – 24 procentų dydžio pajamų mokesčiu.

1998 m. rugsėjo 29 d. buvo priimti Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo pakeitimai. Šie pakeitimai nustatė, kad pajamos, panaudotos investicijai pagal Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo nustatytas taisykles arba šių įmonių lėšos (nuosavos ar skolintos), panaudotos investicijai, atimamos iš bendrųjų pajamų Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo nustatyta tvarka. Taigi, įstatymų leidėjas, sumažinęs fizinių asmenų pajamų mokesčio tarifus siekė sumažinti mokesstinę naštą fiziniams asmenims, taip siekiant skatinti asmenis vykdyti individualią veiklą ir tuo pačiu didinti ekonomikos augimą. Taip pat Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinuoju įstatymu buvo nustatytas lengvatinis 15 procentų pajamų mokesčio tarifas, kuris buvo taikomas juridinio asmens teisių neturinčioms individualioms (personalinėms) įmonėms, kurių bendrosios įplaukos per mokestinį laikotarpį neviršijo 1 milijono litų ir vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius neviršijo penkiasdešimt žmonių. Tačiau ši lengvata nebuvo taikoma ūkinėms bendrijoms ir juridinio asmens teisių neturinčioms individualioms (personalinėms) įmonėms, kurios vertėsi prekyba alkoholiniais gėrimais ar tabako gaminiais, didmenine ar mažmenine naftos produktų prekyba (įskaitant atvejus, kai kartu prekiaujama ir kitomis prekėmis), o taip pat toms įmonėms, kurios teikė viešojo maitinimo paslaugas ir pardavinėjo alkoholinius gėrimus, įskaitant alų, bei tabako gaminius. Be to, vadovaujantis Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo pakeitimais, buvo apmokestintos ir gyventojų pajamos už parduodamas miško gėrybes (grybus, uogas, riešutus, vaistažoles ir kt.) bei antrines žaliavas taikant 5 procentų pajamų mokesčio tarifą, nepriklausomai nuo to, ar šios pajamos neviršijo 1 pagrindinio neapmokestinamo minimumo per mėnesį.

Galima daryti išvadą, kad 1998 m. rugsėjo 29 d. Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo pakeitimais, mažinant fizinių asmenų pajamų mokesťį, buvo siekiama skatinti fizinius asmenis užsiimti individualia veikla, investuoti į individualią veiklą tiek skolintas, tiek nuosavas lėšas. Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinuoju įstatymu buvo skatinama bet kokia individuali veikla, išskyrus prekybą alkoholiniais gėrimais, tabaku ir naftos produktais. Svarbu pažymėti ir tai, kad Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinuoju įstatymu buvo nustatytas naujas 5 procentų mokesčio tarifas, kurio iki tol nebuvo ir kuris, manytina, taikomas sezoninei veiklai.

2.2. Individualios veiklos apmokestinimo valstybinio socialinio draudimo ir privalomo sveikatos draudimo įmokomis raida

Atkūrus Lietuvos Respublikos nepriklausomybę, asmenys, vykdantys individualią veiklą, be pajamų mokesčio, taip pat turėjo mokėti ir valstybinio socialinio draudimo įmokas. Lietuvos Respublikos Vyriausybė 1990 m. rugsėjo 28 d. nutarimu Nr. 298 „Dėl įmonių, įstaigų ir organizacijų priskyrimo savivaldybių vietiniam ūkiui“⁴⁵ nustatė valstybinio socialinio draudimo įnašų tarifą individualių (personalinių) įmonių savininkams ir ūkininkams – 23 procentų jų pačių deklaruotos valstybinio socialinio draudimo sumos, kuri negali būti mažesnė už Lietuvos Respublikos įstatymuose nustatytą minimalų darbo užmokestį. Svarbu yra tai, kad asmenims, vykdantiems individualią veiklą, pirmą kartą buvo numatytos socialinio draudimo įmokos, užtikrinančios šių asmenų senatvę bei suteikus asmenims teisę patiems deklaruoti sumą, nuo kurios mokamos įmokos, buvo nustatyta žemutinė įmokų riba.

1991 m. gegužės 21 d. buvo priimtas Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas⁴⁶, kuris nurodė, kad valstybiniu socialiniu draudimu draudžiami advokatų kolegijų nariai ir individualių (personalinių) įmonių savininkai, ūkininkai ir pilnamečiai jų šeimos nariai, dirbantys ūkyje. Įstatymas nustatė, kad advokatai privalomai draudžiami: 1) valstybinių pensijų; 2) laikinojo nedarbingumo, nėštumo ir gimdymo, vaiko priežiūros, laidojimo pašalpos; 3) nedarbo; 4) gydymo ir profilaktikos draudimo rūšimis, o individualių įmonių savininkai ir ūkininkai ir jų šeimos nariai privalomai draudžiami valstybinių pensijų draudimu, o kitomis draudimo rūšimis gali drausti savarankiškai. Iš visų asmenų, užsiimančių individualia veikla, buvo išskirti advokatai, kurie privalomai buvo draudžiami visomis socialinio draudimo rūšimis, kaip ir asmenys, dirbantys pagal darbo sutartis. Kiti asmenys, vykdantys individualią veiklą privalomai buvo draudžiami tik valstybiniu pensijų draudimu ir jiems numatyta tik galimybė kitomis socialinio draudimo rūšimis draustis savarankiškai.

Visiems asmenims buvo numatyta pareiga mokėti valstybinio socialinio draudimo įnašus. Tačiau Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1991 m. birželio 17 d. nutarimu Nr. 235 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1990 m. rugsėjo 28 d. nutarimo Nr. 300 dalinio pakeitimo“⁴⁷ buvo papildytas Lietuvos Respublikos Vyriausybė 1990 m. rugsėjo

⁴⁵ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1990 m. rugsėjo 28 d. Nr. 300 nutarimas „Dėl valstybinio socialinio draudimo įnašų tarifų“. *Valstybės žinios*, 1990, nr. 29-706.

⁴⁶ Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1991, nr. 107-0.

⁴⁷ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1991 m. birželio 17 d. nutarimas Nr. 235 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1990 m. rugsėjo 28 d. nutarimo Nr. 300 dalinio pakeitimo“. *Valstybės žinios*, 1991, nr. 19-512.

28 d. nutarimas „Dėl valstybinio socialinio draudimo įnašų tarifų“. Nutarimas nustatė, kad individualių (personalinių) įmonių savininkai ir ūkininkai gali nemokėti valstybinio socialinio draudimo įnašų, jeigu Lietuvos Respublikos įstatymuose nustatytos apmokestinamosios jų pajamos (apskaičiuotos iki atskaitant šių asmenų socialinio draudimo įnašus) yra mažesnės už Lietuvos Respublikos įstatymuose nustatytą minimalų darbo užmokestį arba jeigu jie atleidžiami nuo šių pajamų apmokestinimo įstatymų nustatyta tvarka.

Nuo 1995 m. sausio 1 d. įsigaliojo valstybinio socialinio draudimo įstatymo pakeitimai ir Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo 4 straipsnio nauja redakcija⁴⁸, kuri apibendrintai išskyrė tik dvi draudžiamų asmenų grupes: 1) asmenis, dirbančius pagal darbo sutartis, narystės pagrindais, gaunančius atlyginimą, 2) ūkininkus ir ūkyje jų šeimos narius bei individualių (personalinių) įmonių savininkus ir jiems Vyriausybės nustatyta tvarka prilygintus savarankiškai dirbančius asmenis. Valstybinio socialinio draudimo įstatymo pakeitimais buvo panaikinta išskirtinė advokatų padėtis. Advokatams, kaip ir kitiems asmenims užsiimantiems individualia veikla, buvo nustatytas tik privalomas valstybinis pensijų draudimas. Kitomis valstybinio socialinio draudimo rūšimis asmenys, vykdantys individualią veiklą, nebuvo draudžiami. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1990 m. rugsėjo 28 d. nutarimu nustatytas 23 procentų tarifas nuo deklaruotų pajamų iki 1997 m. sausio 1 d. Nuo 1997 m. sausio 1 d. asmenims, užsiimantiems individualia veikla, 1997 m. mokestiniams metams buvo patvirtinti įmokų dydžiai valstybinio socialinio draudimo bazinei pensijai gauti – 50 procentų bazinės pensijos.⁴⁹ Svarbu tai, kad asmenys, užsiimantys individualia veikla, buvo draudžiami tik bazinei pensijai.

Taip pat nuo 1997 m. sausio 1 d. įsigaliojo sveikatos draudimo įstatymas⁵⁰, kuris nustatė, kad savarankiškai dirbantys asmenys moka už save privalomojo sveikatos draudimo įmokas, ne mažesnes kaip 30 procentų fizinių asmenų pajamų mokesčio sumos (patento mokesčio tam tikrai veiklos rūšiai sumos). 1998 m. gruodžio 15 d. įstatymu⁵¹ buvo nustatyta, kad individualios (personalinės) įmonės už individualios (personalinės) įmonės savininkus moka privalomojo sveikatos draudimo įmokas 30 procentų fizinių asmenų pajamų mokesčio sumos ne mažiau negu po 10 procentų minimalios mėnesinės

⁴⁸ Lietuvos Respublikos „Dėl Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo pakeitimo ir papildymo“ įstatymas. *Valstybės žinios*, 1994, nr. I-676.

⁴⁹ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1997 m. vasario 28 d. nutarimas Nr. 184 „Dėl Lietuvos Respublikos 1997 metų valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto“. *Valstybės žinios*, 1997, nr. 20-468.

⁵⁰ Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1996, nr. 55-1287.

⁵¹ Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo 5, 7, 8, 9, 10, 11, 13, 14, 16, 17, 18, 20, 25, 26, 27, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas. *Valstybės žinios*, 1998, Nr. 115-3231.

algos, o fiziniai asmenys, įsigiję tam tikros veiklos rūšies patentus, moka privalomojo sveikatos draudimo įmokas, ne mažiau kaip 5 procentus minimalios mėnesinės algos, neatsižvelgiant į tai, ar įstatymų nustatyta tvarka yra sumažintas patento mokestis, ar konkretus fizinis asmuo nuo šio mokesčio atleistas. Darytina išvada, kad šiais pakeitimais buvo nustatyta sveikatos draudimo mokesčio įmokų žemutinė riba, kuri negalėjo būti mažesnė negu 10 ar 5 procentų minimalios algos. Taigi, socialinio draudimo įstatymas iki 1995 m. sausio 1 d. asmenims, vykdančiams individualią veiklą, nustatė skirtingas socialinio draudimo rūšis priklausomai nuo jų vykdomos veiklos, o nuo 1995 m. sausio 1 d. Lietuvos Respublikos socialinio draudimo įstatymo nauja redakcija⁵² numatė, kad asmenys, vykdančys individualią veiklą, buvo draudžiami tik bazinei pensijai. Taip pat numatė išimtį, kada asmenys, vykdančys individualią veiklą, buvo atleisti nuo socialinių draudimo įmokų. Tai suponavo, kad asmenys, vykdančys individualią veiklą, palyginus su asmenimis, dirbančiais pagal darbo sutartis ar asmenimis dirbančiais renkamosiose pareigose, socialinių garantijų prasme buvo blogesnėje padėtyje, nes neturėjo ligos, motinystės draudimo.

Apibendrinant, individualios veiklos apmokestinimas Lietuvos Respublikos nepriklausomybės pradžioje iki Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo priėmimo nuolat buvo keičiamas. Buvo mažinamas individualios veiklos apmokestinamo tarifas nuo 30 procentų iki 24 procentų. Nustatyti lengvatiniai tarifai: 5 procentų asmenims už parduodamas miško gėrybes, 15 procentų, jei apyvarta neviršijo vieno milijono litų, 10 procentų asmenims, užsiimantiems žemės ūkio produkcijos gamyba. Asmenys buvo skatinami investuoti lėšas į individualią veiklą, kadangi investicijoms buvo numatytas mažesnis mokesčio tarifas. Tačiau reikia pastabėti, kad investicijoms buvo taikomas tik mažesnis tarifas, tačiau nebuvo taikomas nulinis tarifas, kuris paskatintų reikšmingesnes investicijas. Be fizinių asmenų pajamų mokesčio, asmenys, užsiimantys individualia veikla, privalėjo mokėti valstybinio socialinio draudimo įmoką: 23 procentus jų pačių deklaruotos valstybinio socialinio draudimo sumos, kuri negalėjo būti mažesnė už Lietuvos Respublikos įstatymuose nustatytą minimalų darbo užmokestį. Nuo 1997 m. sausio 1 d. asmenys, užsiimantys individualia veikla, mokėjo socialinio draudimo įmokas. 1997 m. buvo patvirtinti įmokų dydžiai valstybinei bazinei pensijai gauti – 50 procentų bazinės pensijos bei sveikatos draudimo įmokas 30 procentų fizinių asmenų pajamų mokesčio sumos (patento mokesčio tam tikrai veiklos rūšiai sumos), bet ne mažiau kaip 10 ar 5 procentus minimalios algos.

⁵² Lietuvos Respublikos „Dėl Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo pakeitimo ir papildymo“ įstatymas. *Valstybės žinios*, 1994, Nr. I-676.

2.3. Individualios veiklos apmokestinimo raida gyventojų pajamų mokesčiu

Nagrinėjant asmenų, vykdančių individualią veiklą, apmokestinimo raidą svarbu palyginti individualios veiklos ir darbo santykių apmokestinimą ir nustatyti šių apmokestinimų skirtumus ir panašumus bei tai, ar įstatymo leidėjas individualios veiklos apmokestinimu skatina asmenis užsiimti individualia veikla.

Nuo 2003 m. sausio 1 d. įsigaliojusios Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo originalios redakcijos Nr. IX-1252, 6 straipsnis nustatė pajamų mokesčio tarifus. Pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymą individualiai veiklai taikomas 15 procentų mokesčio tarifas, o pajamos iš darbo arba susijusių santykių apmokestinamos 33 procentų gyventojų pajamų mokesčio tarifu. Taip pat skyrėsi darbo santykių ir individualios veiklos apmokestinimo tvarka. Pagal tuo metu galiojusią Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 22 straipsnio 2 dalį iš nuolatinio Lietuvos gyventojų gautos su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos, sporto veiklos pajamos, atlikėjų veiklos pajamos, palūkanos ir honorarai buvo laikomi A klasės pajamoms. Tuo tarpu pajamos, gautos vykdant individualią veiklą, priskiriamos B klasės pajamoms tik tuo atveju, jei jos atitinka minėtus individualios veiklos pajamų kriterijus⁵³.

Be to, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo originali 21 straipsnio 1 dalis nurodė, jog nuolatinis Lietuvos gyventojas, Lietuvos vienetas, nuolatinė buveinė arba nenuolatinis Lietuvos gyventojas, vykdamas individualią veiklą per nuolatinę bazę, kaip mokesčių išskaičiuojantys asmenys, išmokėdami išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas gyventojų A klasės pajamoms, privalo apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą šio Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nustatytą pajamų mokesčių. Taigi, asmenys, vykdamas individualią veiklą turėjo patys apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti mokesčių, kai asmenys, gaunantys pajamas susijusias su darbo santykiais, tokios prievolės patys daryti neturėjo. Už darbuotojus mokesčių apskaičiuoja, deklaruoja ir sumoka darbdavys kaip mokesčių išskaičiuojantis asmuo. Darytina išvada, kad asmeniui, užsiimančiam individualia veikla, tenka atsakomybė už mokesčio apskaičiavimą ir jo sumokėjimą ir jam tenka teisės aktuose numatytos sankcijos už netinkamą gyventojų pajamų mokesčio apskaičiavimą ar pavėluotą sumokėjimą.

⁵³ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2016 m. gruodžio 8 d. nutartis administracinėje byloje uždarosios akcinės bendrovės „In Public“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos, Nr. A-1575-438/2016.

Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo redakcija⁵⁴, įsigaliojusi 2006 m. liepos 1 d., nustatė pajamoms, susijusioms su darbo santykiais, 27 procentų gyventojų pajamų mokesčio tarifą. Mokesčio tarifas galiojo iki 2007 m. gruodžio 31 d. Tačiau gyventojų pajamų mokesčio 15 procentų tarifas, pajamoms, gautoms vykdant individualią veiklą pagal pažymą, kuris buvo priimtas originalioje redakcijoje, liko nepakitęs.

Nuo 2008 m. sausio 1 d. iki 2008 m. gruodžio 29 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme buvo įtvirtintas 24 procentų gyventojų pajamų mokesčio tarifas pajamos, susijusioms su darbo santykiais. Tačiau tik nuo 2008 m. gruodžio 30 d. gyventojų pajamų mokesčio tarifas pajamoms, susijusioms su darbo santykiais, buvo sulygintas su mokesčio tarifu, taikomu asmenims, vykdantiems individualią veiklą. Pagal tuo metu galiojusį reglamentavimą gyventojų pajamų mokesčio tarifai buvo 15 procentų abiem atvejais. Įstatymų leidėjas siekė suvienodinti gyventojų pajamų mokesčio tarifus, nes didesnis darbo santykių apmokestinimas kėlė daug praktinių problemų. Darbdaviai piktnaudžiavo ir darbo santykius slėpė su darbuotojais sudarydami paslaugų sutartis. Taip darbdaviai siekė išvengti papildomos mokestinės naštos. Tačiau mokesčių administratorius nustatęs pažeidimo faktą ir apsimestinius santykius tarp asmenų, nustatęs darbo santykių egzistavimo faktą, apskaičiuodavo ir įpareigodavo papildomai sumokėti gyventojų pajamų mokestį, taip pat baudas ir delspinigius.

2.4. Individualios veiklos apmokestinimo tvarka atsižvelgiant į tam tikrą vykdomos veiklos rūšį

Svarbu paminėti, kad kartu su Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2010 m. spalio 23 d. Nr. XI-1152 redakcija⁵⁵, kuri įsigaliojo nuo 2010 m. gruodžio 11 d. buvo nustatyti nauji gyventojų pajamų mokesčio tarifai, kurie įtvirtino skirtingą atskirų rūšių individualios veiklos apmokestinimą.

Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 6 straipsnio 3 dalis nustatė jog, pajamų mokesčio 5 procentų tarifas taikomas individualios veiklos pajamoms, išskyrus pajamas iš laisvųjų profesijų veiklos ir pajamas iš vertybinių popierių (įskaitant pajamas iš išvestinių finansinių priemonių). Laisvoji profesija Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme buvo apibrėžta, kaip – profesija, kuria reikiamą

⁵⁴ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 6, 20, 27, 37 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2005, nr. X-235.

⁵⁵ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 6, 10, 12, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2010, nr. XI-1152.

kvalifikaciją turintys gyventojai verčiasi asmeniškai, atsakingai ir profesiniu atžvilgiu nepriklausomai, teikdami intelektines paslaugas klientams ir visuomenei, įskaitant teisinę (advokato, advokato padėjėjo, notaro, notaro padėjėjo, antstolio, antstolio padėjėjo, konsultanto teisės klausimais ir kitą teisinę veiklą), apskaitininko, auditoriaus, buhalterio, lobisto, finansų konsultanto, mokesčių konsultanto, architekto, inžinieriaus, dizainerio, gydytojo, psichologo, žurnalisto, maklerio, brokerio ir panašią veiklą. Galima daryti išvadą, kad laisvosios profesijos pagrindiniai bruožai, kurie skyrė ją nuo kitų individualių veiklų buvo intelektinė veikla ir asmuo turėjo turėti reikiamą kvalifikaciją. Tačiau ne visų sąraše paminėtų profesijų atstovams buvo keliami specialūs reikalavimai. Advokatams, advokatų padėjėjams, antstoliams, notarams, notarų padėjėjams keliami aukščiausi reikalavimai. Pavyzdžiui, advokatai turi būti įgiję aukštąjį universitetinį teisinį išsilavinimą – teisės bakalauro ir teisės magistro kvalifikacinius laipsnius arba teisininko profesinį kvalifikacinį laipsnį (vienpakopį universitetinį teisinį išsilavinimą)⁵⁶. Be to, advokatas turi būti nepriekaištingos reputacijos, mokėti valstybinę kalbą ir būti išlaikęs advokato kvalifikacinį egzaminą. Kitų laisvųjų profesijų kvalifikacinius reikalavimus nustato atskiri įstatymai, pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos antstolių įstatymas⁵⁷, Lietuvos Respublikos notariato įstatymas⁵⁸, Lietuvos Respublikos finansinių ataskaitų audito įstatymas⁵⁹ ir t.t. Taigi, laisvųjų profesijų atstovams, kuriems keliami aukščiausi kompetencijos ir profesiniai standartai, kurie teikė intelektines paslaugas taikomas didesnis 15 procentų gyventojų pajamų mokestis, o kitiems asmenims, kurie teikė intelektines paslaugas, tačiau nepateko į laisvųjų profesijų apibrėžimą buvo taikomas mažesnis 5 procentų gyventojų pajamų mokesčio tarifas.

Taip pat yra išskiriamos pajamos iš vertybių popierių. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2 straipsnio 11 dalis nurodė jog, išvestinė finansinė priemonė – finansinis instrumentas (būsimasis sandoris, išankstinis sandoris ar kitas), kurio vertė arba kaina susijusi su prekių, kuriomis šis instrumentas grindžiamas, verte arba kaina, taip pat finansinis instrumentas (būsimasis sandoris, išankstinis sandoris ar kitas), kurio vertė arba kaina yra susijusi su vertybinių popierių kaina, valiutos kursu, palūkanų norma, biržos indeksu, kreditingumo vertinimu ar kitu kintamuoju. Įstatymų leidėjas tokį vertybinių popierių ir išvestinių finansinių priemonių apmokestinimą aiškino taip, kad

⁵⁶ Lietuvos Respublikos advokatūros įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 50-1632.

⁵⁷ Lietuvos Respublikos antstolių įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, nr. IX-876.

⁵⁸ Lietuvos Respublikos notariato įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1992, nr. 192-0.

⁵⁹ Lietuvos Respublikos finansinių ataskaitų audito įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1999, nr. 59-1916.

15 procentų gyventojų pajamų mokesčio tarifą siūloma palikti ir pajamoms iš vertybinių popierių prekybos ar kitokio realizavimo veiklos, kadangi ši veikla iš esmės atitinka laisvosios profesijos kriterijus (pvz., maklerio veiklą), išskyrus tai, kad investuojama yra savo, o ne kliento vardu⁶⁰. Toks įstatymo leidėjo aiškinimas suponuoja, jog asmenys nebuvo skatinami investuoti, būti aktyviais akcijų biržų nariais. Galima daryti išvadą, jog įstatymų leidėjas suvienodino apmokestinimą profesionaliems investuotojams – makleriams ir asmenims, kurie siekė savo uždirbtas lėšas investuoti kitokiomis nei tradicinėmis formomis. Toks apmokestinimas asmenims galėjo pasirodyti neatnešantis norimo pelno ir asmenys ieškos, kur gali investuoti savo lėšas palankesnėmis sąlygomis.

Mažesnis 5 procentų gyventojų pajamų mokesčio tarifas numatytas visiems kitiems asmenims, vykdantiems individualią veiklą. Tokiu būdu smulkiesiems verslininkams būtų sudarytos palankios sąlygos pereiti nuo išankstinio fiksuoto dydžio pajamų mokesčio mokėjimo, įsigyjant verslo liudijimus, prie pajamų mokesčio mokėjimo nuo realių pajamų pateikiant metinę pajamų mokesčio deklaraciją⁶¹. Tokiu mokesčio tarifo nustatymu įstatymų leidėjas siekė, jog asmenys prieš tai vykdę veiklą pagal verslo liudijimą, pradėtų vykdyti individualią veiklą pagal pažymą. Įvertinus faktines individualios veiklos vykdymo išlaidas, šios veiklos pajamoms tenkanti visų mokėjimų našta, pasirinkus mokėti 5 procentų pajamų mokesį nuo realaus veiklos rezultato būtų mažesnė nei mokant minimalią fiksuotą sumą, įsigyjant verslo liudijimą metams⁶². Siekiant įvertinti priimtus Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio pakeitimus, reikia analizuoti vėlesnių metų statistiką, kaip įstatymų pakeitimai nulėmė asmenų, vykdančių individualią veiklą, pagal pažymą ir asmenų, vykdančių individualią veiklą, įsigijus verslo liudijimus pasirinkimą vykdyti individualią veiklą pagal atitinkamą formą. Analizuojant Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos pateiktą statistiką, 2011 m. individualią veiklą pagal pažymą pradėjo 14595 asmenys, o veiklą baigė ir išsiregistravo iš mokesčių mokėtojų registro 8898 asmenys. Po 2011 m. individualią veiklą toliau vykdė 26 263 asmenys. Atitinkamai 2012 m. individualią veiklą pradėjo vykdyti 26 263 asmenys, o veiklą baigė vykdyti ir išsiregistravo iš mokesčių

⁶⁰ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 6, 7, 10, 12, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13(1), 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo 18(1) straipsniu įstatymo 23 straipsnio 3 dalies pripažinimo netekusia galios įstatymo, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 6 straipsnio pakeitimo įstatymo 1 straipsnio 2 dalies pripažinimo netekusia galios įstatymo ir sveikatos draudimo įstatymo 2, 6, 8, 15, 16, 17, 18, 19 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo 10 straipsnio pakeitimo įstatymo projektų aiškinamasis raštas. 2010, nr. 10-4417-01.

⁶¹ *Ibid.*

⁶² *Ibid.*

mokėtojų registro 11 721 asmenys, vykdančys individualią veiklą⁶³. Po 2012 m. individualią veiklą pagal pažymą toliau vykdė 48673 asmenys. Vertinant Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos pateiktą statistiką dėl individualios veiklos vykdymo įsigijus verslo liudijimą 2011 m., Lietuvoje bendrai buvo išduota 182 278 verslo liudijimų. Atitinkamai 2012 m. iš viso buvo išduota 173 069 verslo liudijimai⁶⁴.

Taigi, iš pateiktos statistikos matyti, jog po įstatymo pakeitimų daugiau asmenų pradėjo vykdyti individualią veiklą pagal pažymą, o išduodamas skaičius verslo liudijimų sumažėjo, tačiau šis mažėjimas nėra žymus. Įstatymo leidėjo pastangos skatinti asmenis vykdyti individualią veiklą pagal pažymą, mažinant gyventojų pajamų mokesčio tarifą, neturėjo pakankamos įtakos, kadangi asmenys vis dar rinkosi individualią veiklą vykdyti įsigijus verslo liudijimus.

⁶³ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos informacinis leidinys. Duomenys apie gyventojų, vykdančių individualią veiklą, įregistravimą, išregistravimą 2011, 2012 metais. [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. vasario 21 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10162/a476a83f-df53-4f82-9bcf-dcff04aece42>>.

⁶⁴ *Ibid.*

3. ASMENŲ, VYKLANČIŲ INDIVIDUALIĄ VEIKLĄ, APMOKESTINIMAS 2018 – 2019 METAIS IR PRAKTINĖS PROBLEMOS

3.1. Pajamos iš nekilnojamųjų daiktų pardavimo ir (ar) nuomos – nelaikomos individualios veiklos pajamomis

Vienas pagrindinių individualios veiklos apmokestinimo pakeitimų buvo priimtas, priėmus Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio 2010 m. spalio 23 d. įstatymo Nr. XI-1152 redakciją, kuri įsigaliojo nuo 2010 m. gruodžio 11 d.

Įstatymo nuostatos reglamentuojančios individualios veiklos apmokestinimą, buvo taikomos apskaičiuojant ir deklaruojant 2010 metų ir vėlesnių metų mokesčių laikotarpių pajamas. Įstatymas nurodė, kad individualios veiklos apibrėžimas yra papildomas: savarankiška bet kokio pobūdžio komercinė arba gamybinė veikla, išskyrus nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų pardavimo ir (ar) nuomos veiklą⁶⁵. Taigi, įstatymo leidėjas nusprendė išskirti iš individualios veiklos apmokestinimo nekilnojamųjų daiktų pagal prigimtį pardavimo ir (ar) nuomos veiklą.

Aiškinantis šią nuostatą, būtina analizuoti Lietuvos Respublikos civilinio kodekso ketvirtosios knygos 1 dalį, kurioje nustatyta ir apibrėžta nekilnojamo daikto sąvoka. Pagal Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 4 knygos 2 straipsnio 2 dalį: nekilnojamieji daiktai pagal prigimtį yra žemės sklypas ir su juo susiję daiktai, kurie negali būti perkelti iš vienos vietos į kitą nepakeitus jų paskirties ir iš esmės nesumažinus jų vertės. Todėl būtina atskirti nekilnojamus daiktus pagal prigimtį, nuo pagal prigimtį kilnojamųjų daiktų, kuriuos nekilnojamais pripažįsta įstatymai⁶⁵. Nekilnojamaisiais pagal prigimtį daiktais yra laikomi žemės sklypai, įvairūs statiniai (taip pat nebaigti statyti) – tai pastatai, priestatai, tiesiniai (inžinieriniai tinklai, keliai ir pan.) ir visa tai, kas statoma (montuojama, tiesiama) ar jau yra pastatyta (sumontuota, nutiesta) naudojant statybines medžiagas, statybos gaminius, statybos dirbinius ir yra tvirtai sujungti su žeme, gyvenamajame ar negyvenamajame pastate esantys butai ar įrengtos gyvenamosios patalpos ir kitą funkcinę (ne gyvenamąją) paskirtį turinčios patalpos, įvairūs inžinieriniai įrenginiai, kurių funkcijos susijusios su žemės sklypu ar pastatu ir pan.⁶⁶. Mokesčių tikslais nekilnojamais daiktais pripažįstami tik pagal prigimtį, todėl pavyzdžiui, orlaiviams arba laivams, kuriuos įstatymai pripažįsta nekilnojamais daiktais, toks

⁶⁵ PAKALNIŠKIS, V. *Daiktinė teisė*: vadovėlis. Mykolo Riomerio universiteto Leidybos centras, Vilnius, 2010, p. 23-24.

⁶⁶ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos 2019 m. sausio 1 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras (2019-01-01 redakcija) [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. vasario 13 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.2>>.

apmokestinimo režimas netaikomas. Tad mokesčių teisės prasme nekilnojamų daiktų apibrėžimas vartojamas siauriau, neįtraukiant į nekilnojamų daiktų apibrėžimą daiktų, kurie yra kilnojami, tačiau įstatymai juos pripažįsta nekilnojama.

Taigi, įstatymo leidėjas nusprendė eliminuoti nekilnojamų daiktų pagal prigimtį sandorius iš individualiosios veiklos. Tokį sprendimą lėmė tai, jog kilo mokesčių ginčų administraciniuose teismuose ir Mokesčių ginčų komisijoje prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės dėl asmenų veiklos kvalifikavimo mokesčių tikslais kaip individualios veiklos. Iki minėto įstatymo pakeitimo Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas nagrinėjo nemažai bylų, kuriose Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos sprendimais asmenų prekyba nekilnojamaisiais daiktais buvo pripažįstama individualia veikla. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas konstatavo, jog: „nagrinėjama atveju neturi esminės reikšmės tai, kokiam tikslui pareiškėjas įsigijo 2004 metais parduotus žemės sklypus. Nors pareiškėjas jokiais faktiniais duomenimis nepagrindė savo aiškinimo, jog šiuos žemės sklypus jis įsigijo asmeninėms reikmėms, tačiau, kita vertus, veiklą, susijusią su nekilnojamojo turto objektų pardavimu, galima pradėti vykdyti ir su tokiu turtu, kurį įsigyjant asmuo dar neturėjo konkretaus tikslo jo naudoti būtent šio pobūdžio komercinėje veikloje, t. y. prekyboje žemės sklypais ar jų dalimis. Atsižvelgdamas į besikeičiančią ekonominę situaciją, asmenines ar kitas aplinkybes, sprendimą dėl tokios individualios veiklos su šiuo turtu vykdymo asmuo gali priimti ir vėliau, praėjus net ir keleriems metams po nekilnojamojo turto įsigijimo“⁶⁷. Taigi, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo vertinimu neturėjo reikšmės subjektyvus mokesčio mokėtojo vertinimas, taip pat mokesčio mokėtojo tikslas, kodėl siekė įsigyti, o vėliau parduoti nekilnojamą turtą. Nebuvo būtinas išankstinis subjektyvus nusistatymas, jog asmuo sieks ekonominės naudos. Taip pat Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo vertinimu nebuvo svarbu laikotarpis tarp sandorių sudarymo, tokia argumentacija leido daryti išvadą, jog vertinant nekilnojamų daiktų sandorius ir pripažįstant pajamas individualios veiklos pajamomis buvo svarbūs konkretūs argumentai, kurios pateikė bylos šalys.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas administracinėje byloje nustatė, jog: „pardavimo pajamos vietos mokesčių administratoriaus ir mokesčių ginčą nagrinėjusių institucijų nepagrįstai buvo įvertintos kaip individualios veiklos pajamos. Pareiškėjas pateikė pakankamus įrodymus, kad šios pajamos neturi būtino versliškumo (komerciškumo) požymio. Todėl konstatuotina, kad šioje dalyje dėl netinkamo įrodymų

⁶⁷ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. spalio 15 d. nutartis administracinėje byloje R. Š. v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos, Nr. A-442-1374/2012.

įvertinimo mokestinis ginčas buvo išnagrinėtas neteisingai⁶⁸. Be to Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas administracinėje byloje nagrinėjo situaciją, kai pareiškėjas iškėlė klausimą, jog: „individualios veiklos pajamoms nepriskiriamos pajamos, gautos už nekilnojamojo pagal prigimtį daikto nuomą, pardavimą ar kitokį perleidimą nuosavybėn. Pareiškėjo vertinimu, šis įstatymas „dekriminalizuoja“ nekilnojamojo turto pardavimą, neįregistravus individualios veiklos, todėl vadovaujantis MAĮ 142 straipsnio 1 dalimi, yra pagrindas panaikinti visas mokesčių administratoriaus paskirtas baudas“⁶⁹. Tačiau Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, išanalizavęs pareiškėjo argumentus, juos atmetė ir paaiškino, jog: „iš šios teisės normos seka, kad viena iš imperatyvių MAĮ 142 straipsnio 1 dalies taikymo sąlygų yra teisės akto, kuriuo sumažinamos ar panaikinamos baudos, priėmimas. Nagrinėjamu atveju pareiškėjo nurodomas Pakeitimo ir papildymo įstatymas pakeitė individualios veiklos sampratą, kuri taikoma apskaičiuojant ir deklaruojuojant 2010 m. ir vėlesnių metų mokestinių laikotarpių pajamas. Teisėjų kolegija akcentavo, kad Pakeitimo ir papildymo įstatymas nepanaikino ir (ar) nesumažino mokesčių mokėtojų taikomų baudų. Todėl pareiškėjo išdėstyti argumentai dėl baudų panaikinimo nagrinėjamu atveju atmestini“⁷⁰. Taigi, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo vertinimu mokesčių administratorius neteisingai traktavo mokesčių mokėtojų pajamas iš nekilnojamo turto veiklos, nes veikla neatitiko vieno iš individualios veiklos požymio ekonominės naudos siekimo (versliškumo).

Kitoje administracinėje byloje Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas pažymėjo: „pirmosios instancijos teismo nurodyta laiko faktoriaus aplinkybė, kad turtas buvo įsigytas 1998 m. ir parduotas tik 2005 m., kaip savarankiškas pagrindas negali suponuoti iš žemės sklypų, gautų pardavimo pajamų eliminavimo iš individualios veiklos gautų bendrų pajamų pašalinimo bei jų apmokestinimo“⁷¹. Taigi, teisėjų kolegija pripažino, jog ilgas laikotarpis tarp turto įsigijimo ir pardavimo nėra pagrindas pripažinti, jog asmens veikla savaime nėra individuali veikla.

Iš pateikto Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išaiškinimo galima daryti išvadą, jog teismai nevienareikšmiškai vertino Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos patikrinimo aktuose nurodytas pajamas, gautas iš veiklos su nekilnojamu turtu, pripažįstant jas individualios veiklos pajamomis. Tad kiekvienu

⁶⁸ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2006 m. birželio 16 d. nutartis administracinėje byloje R. B. v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos, Nr. A-502-902-06.

⁶⁹ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. balandžio 16 d. nutartis administracinėje byloje L. L. v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos, Nr. A-602-1215/2012.

⁷⁰ *Ibid.*

⁷¹ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2013 m. balandžio 8 d. nutartis administracinėje byloje A. J. v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos, Nr. A556-934/2013.

individualiu atveju turėjo būti nustatyti visi individualios veiklos požymiai, jog būtų galima pripažinti pajamas iš nekilnojamo turto veiklos individualios veiklos pajamomis.

Toks eliminavimas buvo paaiškintas ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo projekto aiškinamajame rašte, kuriame buvo nurodyta: „kartu šiuo metu Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme esantis individualios veiklos apibrėžimas sandorių, susijusių su nekilnojamoju turtu, atvejais kelia praktinių problemų atribojant pajamas iš individualios veiklos ir pajamas iš atsitiktinių sandorių (asmeninio turto pardavimo ar nuomos), o atsižvelgiant į tai, kad ilgiau kaip trejus metus išlaikyto ne individualios veiklos nekilnojamojo turto pardavimo pajamoms taikoma ir pajamų mokesčio lengvata, kyla daug mokesčių ginčų, o tai didina administravimo kaštus ir mažina efektyvumą“⁷². Taigi, įstatymo leidėjo pagrindinis argumentas dėl pajamų iš nekilnojamų daiktų pagal prigimtį pardavimo ar nuomos, nepriskyrimo individualios veiklos pajamoms, buvo tai, jog nustatymas tokios individualios veiklos reikalauja daug mokesčių administratoriaus resursų, taip pat sunku nustatyti, ar vykdoma veikla laikoma individuali veikla. Tokia pozicija kritikuotina, nes asmenims yra apribojama teisė vykdyti nekilnojamų daiktų pagal prigimtį pardavimo arba nuomos individualią veiklą ir taikyti individualios veiklos apmokestinimo tvarką.

Be to, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 6 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad ne individualios veiklos turto pardavimo pajamos, jei jos pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17 straipsnio 1 dalies 28, 53 ir 54 punktų nuostatas nepriskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms, apmokestinamos taikant 15 procentų pajamų mokesčio tarifą. O apskaičiuojant apmokestinamąsias turto pardavimo pajamas, iš gautų turto pardavimo pajamų Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nustatyta tvarka gali būti atimta turto įsigijimo kaina bei su šio turto pardavimu arba kitokiu perleidimu nuosavybės susiję teisės aktuose nustatyti privalomi mokėjimai, pagrįsti juridinę galią turinčiais dokumentais⁷³. Kadangi pajamos iš nekilnojamų daiktų pardavimo ir (ar) nuomos nepriskiriamos individualiai veiklai, negalima taikyti leidžiamų atskaitymų. Leidžiami atskaitymai nurodyti Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 18 straipsnyje. Gyventojas, kuris

⁷² Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 6, 7, 10, 12, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13(1), 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo 18(1) straipsniu įstatymo 23 straipsnio 3 dalies pripažinimo netekusia galios įstatymo, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 6 straipsnio pakeitimo įstatymo 1 straipsnio 2 dalies pripažinimo netekusia galios įstatymo ir sveikatos draudimo įstatymo 2, 6, 8, 15, 16, 17, 18, 19 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo 10 straipsnio pakeitimo įstatymo projektų aiškinamasis raštas. 2010, nr. 10-4417-01.

⁷³ 2006 m. liepos 14 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos paaiškinimas Nr. (18.18-31-1)-R-6299.

verčiasi individualia veikla, leidžiamais atskaitymais laikomos individualios veiklos pajamoms gauti patirtos išlaidos. Tačiau leidžiamų atskaitymų suma negali viršyti per tą mokestinį laikotarpį gautų individualios veiklos pajamų⁷⁴. Taigi, asmenims, iki 2010 m. mokestinio laikotarpio vykdžiusiems individualią veiklą ir gavusiems pajamų iš nekilnojamų daiktų pardavimo ir (ar) nuomos, buvo galima naudotis įstatymo suteikta teise į leidžiamus atskaitymus ir taip mažinti savo apmokestinamąsias pajamas. Nuo 2010 m. mokestinio laikotarpio tokia teisė įstatymo leidėjo valia buvo panaikinta. Apmokestinant pajamas iš nekilnojamo turto veiklos, apmokestinamas skirtumas tarp pardavimo pajamų ir įsigijimo išlaidų, pritaikant 15 procentų mokesčio tarifą. Prieš įstatymo pakeitimą asmenims, kurie vykdė veiklą ir gavo pajamų iš nekilnojamų daiktų pardavimo ir (ar) nuomos veiklos, buvo taikomas lengvatinis 5 procentų mokesčio tarifas. Taip pat pažymėtina, jog asmenims, kurie gavo pajamų, iš nekilnojamų daiktų prekybos arba nuomos sandorių reikėjo mokėti privalomo valstybinio socialinio draudimo ir privalomo sveikatos draudimo įmokas. Taigi, minėtas įstatymo pakeitimas nustatė kitokią pajamų iš nekilnojamų daiktų pardavimo ir (arba) nuomos apmokestinimą, todėl svarstyтина kaip asmenims, kurie vykdė tokią veiklą pasikeitė efektyvioji mokestinė našta. Vienas iš galimų variantų, jog nebelikus leidžiamų atskaitymų mokestinė našta padidėjo, tačiau, kitu atveju neliko privalomų įmokų į valstybinį socialinį draudimą ir privalomo sveikatos draudimo įmokų, kas mažina mokestinę našta. Galima daryti išvadą, jog reikia analizuoti kiekvieną atskirą asmens atvejį ir nustatyti, kaip keitėsi asmens mokestinė našta priėmus minėtą įstatymo naują redakciją.

Be to, vertinant Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pakeitimus reikia atsižvelgti ir įstatymo įsigaliojimo datą. Įstatymo redakcija priimta 2010 m. spalio 23 d. Nr. XI-1152, kuri įsigaliojo nuo 2010 m. gruodžio 11 d., o nuostatos, reglamentuojančios pajamas iš nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų pardavimo ir (ar) nuomos veiklos apmokestinimo buvo taikomos apskaičiuojant ir deklaruojant 2010 m. ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas. Pirmiausia reikia analizuoti, ar toks įstatymo taikymas atitinka teisės teorijoje apibrėžtą *lex retro non agit* principą. L. Baublys šį principą apibrėžia taip: „teisės aktų galia yra nukreipta į ateitį, įstatymų ir kitų teisės aktų galiojimas atgal neleidžiamas, nebent teisės aktu būtų sušvelninama teisinių santykių subjekto padėtis ir kartu nebūtų pakenkiama kitiems teisinių santykių subjektams“⁷⁵. Toks įstatymo taikymas, taip pat neatitinka Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 3 straipsnio 3 dalies, kuri nustato, jog: Lietuvos Respublikos Seimas turi

⁷⁴ MEDELIENĖ, A; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė: vadovėlis*. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2011, p. 349.

⁷⁵ BAUBLYS, L. *Teisės teorijos įvadas*. Vilnius: Leidykla MES, 2012, p. 244.

užtikrinti, kad Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymai, nustatantys naują mokestį, naują mokesčio tarifą, mokesčio lengvatą, sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus arba iš esmės pakeičiantys apmokestinimo tam tikru mokesčiu tvarką ar apmokestinimo teisinio reglamentavimo bei taikymo principus, įsigaliotų ne anksčiau kaip po šešių mėnesių nuo jų paskelbimo dienos⁷⁶. Taip pat Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas yra pažymėjęs, jog: „teisinis reguliavimas turi būti santykinai stabilus, kad teisinių santykių subjektai galėtų savo elgesį orientuoti pagal teisės reikalavimus“⁷⁷. Taigi, tiek bendrieji teisės principai, tiek Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas ir Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo doktrina draudžia įstatymo galiojimą atgal, taip pat draudžia bloginti asmenų padėtį. Galima svarstyti, jog pagal įstatymo pakeitimus nustatytas mokestinis režimas nekilnojamų daiktų pagal prigimtį pardavimo ir (ar) nuomos veiklos pajamoms, sunkino mokesčių mokėtojų padėtį ir nesuteikė laiko mokesčių mokėtojams pasiruošti įstatymo įgyvendinimui. Taip pat tikėtina, jog retroaktyvaus (atgal galiojančio) įstatymo priėmimas galėjo neigiamai atsiliiepti asmenų teisėms⁷⁸. Tačiau Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio papildymo ir pakeitimo įstatymas⁷⁹, kuris nustatė nekilnojamų daiktų pardavimo arba nuomos pajamų apmokestinimo įsigaliojimo atitiktis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymui ir Lietuvos Respublikos Konstitucijai nebuvo nagrinėtas Lietuvos Respublikos Konstituciniam Teisme.

Atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad vertinant individualios veiklos apmokestinimą gyventojų pajamų mokesčiu, sistemiškai reikia vertinti pajamų apmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu. Tiek Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme, tiek Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatyme⁸⁰ nekilnojamo daikto sąvokos apibrėžimai yra vienodi. Tačiau vertinant nekilnojamų daiktų pardavimą ir nuomą pridėtinės vertės mokesčio aspektu būtina atsižvelgti, kada nekilnojamas turtas tampa pridėtinės vertės mokesčio objektu, kai: 1) tiekiamas (parduodamas ar kitaip nuosavybės teise perleidžiamas) šalies teritorijoje esantis turtas ir 2) jį tiekia apmokestinamasis asmuo vykdydamas savo ekonominę veiklą. Taigi, aiškinantis nekilnojamų daiktų apmokestinimą, svarbu nustatyti, kas pridėtinės vertės mokesčio prasme laikoma tiekimu

⁷⁶ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243.

⁷⁷ Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2012 m. liepos 3 d. nutarimas dėl Lietuvos Respublikos valstybės tarnybos įstatymo pakeitimo įstatymo įgyvendinimo įstatymo 4 straipsnio 5 dalies atitikties Lietuvos Respublikos konstitucijai. *Valstybės žinios*, 2012, Nr. 79-4110.

⁷⁸ MEDELIENĖ, A.; LUKAS, M. *Vacatio legis mokesčių teisėje*. *Teisė*, 2015.

⁷⁹ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 6, 10, 12, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2010, nr. XI-1152.

⁸⁰ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, nr. IX-751.

ir apmokestinamuoju asmeniu. Apmokestinamuoju asmeniu yra laikomas fizinis, tiek juridinis asmuo. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatyme ekonominė veikla apibrėžta kaip bet kokio pobūdžio veikla, kurią vykdant siekiama gauti pajamų, išskyrus darbo veiklą ir valstybės ir savivaldybių veiklą. Fiziniam asmeniui, pardavusiam žemę ar kitą nekilnojamąjį turtą, prievolė skaičiuoti pridėtinės vertės mokestį už jam nuosavybės teise priklausančio turto tiekimą atsiranda tokiu atveju, kai yra įvykdytos visos Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatyme nustatytos sąlygos. Visų pirma, tiekiamas turtas yra šalies teritorijoje. Šalies teritorija yra laikoma Lietuvos Respublikos teritorija. Antra, tiekiamas turtas yra: 1) žemė statyboms, arba 2) nauji pastatai ar statiniai bei jų dalys; 3) žemės ir kito nekilnojamo turto pardavimo sandoriams būdingas tam tikras tęstinumas ar atsikartojimas, siekiama gauti nuolatinių pajamų t. y. šie sandoriai nėra atsitiktinio pobūdžio, kas leidžia daryti prielaidą, jog vykdoma ekonominė veikla. Tik turto įsigijimas ar tik pardavimas nelaikomas ekonomine veikla. Be to, pardavimo sandorio apimtis negali būti kriterijus, pagal kurį atskiriama asmens, veikiančio kaip privatus asmuo, veikla nuo jo veiklos, kurią vykdant sudaryti sandoriai laikomi ekonomine veikla. Taip pat vien aplinkybė, kad jog prieš perleidimą asmuo žemės sklypą padalino, siekdamas gauti didesnę kainą, nėra esminė, kaip ir šių sandorių sudarymo trukmė ar iš jų gautų pajamų dydis⁸¹. Šios aplinkybės yra susijusios su asmens turto valdymu. Tačiau taip nėra, jeigu asmuo pradeda aktyvius prekybos žeme ir/ar nekilnojamuoju turtu veiksmus, imasi panašių priemonių į gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens. Tokie aktyvūs veiksmai visų pirma gali būti nekilnojamojo turto pirkimas – pardavimas, žemės sklypų parengimo darbų atlikimas ir rinkodaros priemonių įgyvendinimas (pvz., fizinis asmuo savo žemės sklypuose nutiesia kelius, priveda vandentiekį, elektrą, kitas komunikacijas, sukuria infrastruktūros objektus ir pan. Apie šių sklypų pardavimą skelbia visuomenės informavimo priemonėse – spaudoje, internete ir pan.)⁸². Dar vienas kriterijus nurodytas, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatyme yra tai, jog asmuo gavo per paskutiniuosius 12 mėnesių vykdant ekonominę veiklą šalies teritorijoje už patiektas prekes ir/ar suteiktas paslaugas daugiau nei 45 000 eurų. Taigi, vertinant nustatytus mokesčio administratorius kriterijus, kada

⁸¹ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos 2019 m. sausio 1 d. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras (2019-01-01 redakcija) [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. vasario 19 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.9/-/asset_publisher/00hS/content/lietuvos-respublikos-pridetines-vertes-mokescio-istatymo-apibendrintas-komentaras-2019-01-18-redakcija-/10174?redirect=https%3A%2F%2Fwww.vmi.lt%2Fcms%2Fweb%2Fkmdb%2F1.14.9%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_00hS%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-1%26p_p_col_count%3D1>.

⁸² *Ibid.*

galima nekilnojamo daikto pardavimo arba nuomos sandorius apmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu, šie kriterijai pagal sisteminį teisės aktų vertinimą galėtų atitikti individualios veiklos požymius.

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

3.2. Aktualiausia individualios veiklos pajamų apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu tvarka

Dar vienas esminis individualios veiklos apmokestinimo pakeitimas buvo atliktas su 2017 m. gruodžio 7 d. įstatymo redakcija Nr. XIII-841⁸³, kuri įsigaliojo nuo 2018 m. sausio 1 d. Nauja įstatymo redakcija pakeitė individualios veiklos sąvoką ir apmokestinimo tvarką. Pakeitimai atlikti dėl to, jog galiojantis individualios veiklos pajamų apmokestinimas lėmė netolygų mokesčių naštos paskirstymą priklausomai nuo veiklos rūšies, o ne nuo realaus individualios veiklos pelno. Be to, praktikoje nuolat kilo ginčų dėl veiklos priskyrimo laisvųjų profesijų veiklai, iš kurios gaunamoms (uždirbamoms) pajamoms (atėmus leidžiamus atskaitymus) buvo taikomas ne sumažintas 5 procentų, o 15 procentų gyventojų pajamų mokesčio tarifas. Keičiamo įstatymo tikslas buvo padėti užtikrinti tolygesnį individualią veiklą, vykdančių gyventojų apmokestinimą, leido sumažinti mokesčių našta visiems mažas pajamas gaunantiems gyventojams, kartu užtikrinant, kad bendras mokesčio tarifas būtų taikomas didesnes pajamas gaunantiems gyventojams neišskiriant nė vieno iš sektorių.

Naujoje įstatymo redakcijoje buvo pakeista individualios veiklos sąvoka. Lietuvos

⁸³ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nr. IX 1007 2, 6, 16, 17, 18, 18¹, 19, 20, 22, 24, 27, 29, 33, 34 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 18² straipsniu įstatymo projekto aiškinamasis raštas. *Valstybės žinios*, 2017, nr. XIII-1237.

Respublikos gyventojų pajamo mokesčio įstatymo 2 straipsnio 7 dalies 2 punkte išdėstyta individuali veikla – savarankiška veikla, kuria versdamasis gyventojas siekia gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos per tęstinį laikotarpį: 1) savarankiška bet kokio pobūdžio komercinė arba gamybinė veikla, išskyrus nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų pardavimo ir (ar) nuomos veiklą, taip pat finansinių priemonių sandorius; 2) savarankiška kūryba, mokslinė, profesinė ir kita panašaus pobūdžio savarankiška veikla; 3) savarankiška sporto veikla; 4) savarankiška atlikėjo veikla. Kaip matyti iš pateikto apibrėžimo buvo eliminuota laisvųjų profesijų sąvoka. Tokia įstatymo korekcija panaikino konkrečių profesijų nurodymą individualios veiklos sąvokoje.

Taigi, priešastis atlikti įstatymo korekcijas buvo nevienodas mokesčių mokėtojų, kurie vykdo individualią veiklą, apmokestinimas ir mokesčių mokėtojų išskyrimas ne pagal gaunamas pajamas, o pagal vykdomą individualios veiklos rūšį. Įstatymų leidėjas taip pat nauja įstatymo redakcija nustatė naują tarifą, kuris taikomas asmenims, vykdančiams individualią veiklą. Pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 6 straipsnį, kuris nustato gyventojų pajamų mokesčio tarifus, pajamų mokesčio tarifas buvo nustatytas 15 procentų visiems asmenims, vykdančiams individualią veiklą, pagal pažymą. Kaip matyti, neliko lengvatinio 5 procento tarifo, kuris buvo taikomas individualios veiklos pajamoms, išskyrus pajamas iš laisvųjų profesijų veiklos. Galima daryti išvadą, jog lengvatinio 5 procentų tarifo panaikinimas, paliekant bendrąjį 15 procentų tarifą, leido suvienodinti asmenų, vykdančių individualią veiklą, apmokestinimą Lietuvoje.

Buvo pakeista mokėtino mokesčio apskaičiavimo nuo individualios veiklos pajamų tvarka. Pagal nuo 2018 m. sausio 1 d. įsigaliojusią tvarką mokestis apskaičiuojamas pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 18² straipsnyje nustatytą tvarką: tai yra nuo individualios veiklos pajamų mokėtino pajamų mokesčio dydis nustatomas iš metinėms apmokestinamosioms pajamoms pritaikius 15 procentų nustatytą pajamų mokesčio tarifą gautos sumos atėmus pajamų mokesčio kredito sumą. Iš mokėtino mokesčio apskaičiavimo tvarkos matyti, jog buvo priimta nauja mokesčio apskaičiavimo tvarka, įtraukiant į mokesčio apskaičiavimą mokesčio kredito sumą⁸⁴.

Mokesčio kredito sumos reikšmė yra mažas pajamas gaunantiems asmenims iš individualios veiklos, gaunantiems mažas pajamas, sumažinti mokestinę naštą. Mokesčio kredito suma apskaičiuojama tokia tvarka: kai individualios veiklos apmokestinamųjų

⁸⁴ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos informacinis leidinys. Individualios veiklos vykdomos pagal pažymą, ypatumai (Parengta pagal teisės aktų nuostatas, galiojusias 2018 m. sausio 1 d.) [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. vasario 21 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-4853/4533d01d-e468-4c49-8f46-074ee9a7740c>>.

pajamų suma yra mažesnė arba lygi 20 000 eurų per metus, apskaičiuojant mokėtiną mokestį nuo individualios veiklos pajamų yra taikoma nustatyta formulė: pajamų mokesčio kreditas = metinės individualios veiklos apmokestinamosios pajamos x 0,1. Kai metinės apmokestinamosios individualios veiklos pajamos yra didesnės negu 20 000 eurų per metus, pajamų mokesčio kreditas apskaičiuojamas pagal nustatytą formulę: pajamų mokesčio kreditas = metinės individualios veiklos apmokestinamosios pajamos x (0,1 – 2/300 000 x (metinės individualios veiklos apmokestinamosios pajamos – 20 000)).

Atkreiptinas dėmesys, kad pagal nustatytas formules individualios veiklos pelnas neviršijantis 20 000 eurų per metus, faktiškai apmokestinamas 5 procentų tarifu, o kai metinis pelnas viršys 20 000 eurų per metus, taikomas pajamų mokesčio tarifas didės, kol pasieks nekintantį 15 procentų pajamų mokesčio tarifą (kai apmokestinamos pajamos sieks 35 000 eurų per metus)⁸⁵.

Remiantis pateiktomis formulėmis ir skaičiuojant pajamų mokesčio kreditą, galima daryti išvadą, jog pajamų mokesčio kreditas diferencijuoja individualios veiklos efektyvią mokesčių našta. Tokia individualios veiklos apmokestinimo tvarka suponuoja, jog yra įtvirtintas progresyvus individualios veiklos apmokestinimas, tai yra. didėjant asmenų gaunamoms pajamoms, taip pat didėja mokėtinas mokestis į biudžetą.

Taigi, vertinant individualios veiklos apmokestinimo tvarką nuo 2018 m. sausio 1 d. neliko lengvatinio 5 procentų mokesčio tarifo, kuris buvo taikomas asmenims, vykdančioms individualią veiklą, išskyrus laisvąsias profesijas, kurioms buvo taikomas bendrasis 15 procentų mokesčio tarifas. Įvedus pajamų mokesčio kreditą apskaičiuojant mokėtiną mokestį iš individualios veiklos pajamų, buvo pasiekta, jog mokesčių našta būtų suvienodinta visoms profesijoms, tačiau mokesčio dydis priklausytų nuo asmens, vykdančio individualią veiklą, gautų pajamų.

⁸⁵ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos 2019 m. sausio 1 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras (2019-01-01 redakcija) [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. vasario 13 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.2>>.

3.3. Aktualiausia individualios veiklos pajamų apmokestinimo valstybinio socialinio draudimo ir privalomojo sveikatos draudimo įmokų tvarka, palyginimas su darbo santykių apmokestinimu

Aktualiausi Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio pakeitimai lyginant darbo santykių ir individualios veiklos apmokestinimą buvo atlikti 2018 m. birželio 28 d. redakcija Nr. XIII-1335, kuri nustatė pajamų apmokestinimo tvarką keleriems mokesčiniams laikotarpiams. Nuo 2019 m. sausio 1 d. individualiai veiklai taikomas gyventojų pajamų mokesčio tarifas liko nepakitęs ir taikomas 15 procentų, taip pat išliko mokesčio kreditas, kuris nustatė skirtingus efektyvius mokesčio tarifus pagal gaunamas individualios veiklos pajamas. Be to, visiškai keitėsi darbo santykių apmokestinimo tvarka. Iki minėto įstatymo priėmimo darbo santykių apmokestinimą sudarė darbdavio mokami mokesčiai ir iš darbuoto atlyginimo išskaičiuojami mokesčiai. Iš darbuotojo atlyginimo buvo išskaičiuojama 15 procentų gyventojų pajamų mokestis, 9 procentų privalomojo sveikatos draudimo įmoka. Darbdavio už darbuotoją mokami mokesčiai, kuriuos sudarė: 30,48 – 33,5 procentų socialinio draudimo įmoka ir 0,7 procento garantinio fondo ir ilgalaikio nedarbo įmoka. Taigi, darbuotojų apmokestinimą sudarė darbdavio mokami mokesčiai, kuriuos darbdavys privalėjo išskaičiuoti iš darbuotojo „bruto“ darbo užmokesčio.

Lyginant individualios veiklos apmokestinimą, būtina atsižvelgti į pakeistą gyventojų pajamų mokesčio tarifą, taikomą pajamoms, susijusioms su darbo santykiais ir socialinio draudimo įmoka bei privalomo sveikatos draudimo įmoka. Pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 6 straipsnio 1¹ dalį pajamos, susijusios su darbo santykiais apmokestinamos taikant šiuos tarifus: 1) metinė pajamų dalis, neviršijanti 120 vidutinių šalies darbo užmokesčių dydžio sumos, taikomos apdraustųjų asmenų 2019 metų valstybinio socialinio draudimo įmokų bazei skaičiuoti, apmokestinama taikant 20 procentų pajamų mokesčio tarifą; 2) metinė pajamų dalis, viršijanti 120 vidutinių šalies darbo užmokesčių dydžio sumą, taikomą apdraustųjų asmenų 2019 metų valstybinio socialinio draudimo įmokų bazei skaičiuoti, apmokestinama taikant 27 procentų pajamų mokesčio tarifą. Taip pat buvo pakeisti ir socialinio draudimo ir privalomo sveikatos draudimo įmokų tarifai. Siekiant kad mokesčių sistemos pasikeitimas neigiamai nepaveiktų darbuotojų uždirbamo „neto“ atlyginimo, darbdaviams kilo prievolė perskaičiuoti „bruto“ atlyginimą. 2019 m. sausio 1 d. „bruto“ atlyginimas turėjo būti perskaičiuojami, padidinant juos 1,289 karto.

Toks darbo santykių apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu pakeitimas yra labiau formalus ir darbdaviams mokestinė našta nedidėjo, nes neliko darbdavio mokamos mokesčio dalies ir visi mokesčiai bus išskaičiuoji iš darbuotojo atlyginimo.

Galima daryti išvadą, jog apmokestinimo našta nepadidėjo nei darbuotojams, nei darbdaviams, individualios veiklos apmokestinimas gyventojų pajamų mokesčiu liko nepakitęs. Taigi, galima teigti, jog praktikoje neturėtų kilti problemų, kai asmenys siekdami išvengti didesnės mokestinės naštos, piktnaudžiavo teise ir siekė darbo santykius „maskuoti“ paslaugų sutartimis, kai faktiškai darbuotojai buvo laikomi vykdančys individualią veiklą. Kadangi gyventojų pajamų mokesčio tarifai įsigaliojo tik 2019 m. sausio 1 d., negalima daryti jokių konkrečių išvadų apie praktikoje pasikeitusį individualios veiklos ir darbo santykių apmokestinimą.

Individualios veiklos pagal pažymą ir darbo santykių apmokestinimas buvo vienodinamas, mažėjo mokestinė atskirtis tarp darbo santykių ir individualios veiklos. Svarstyta, jog pagrindinė įstatymų leidėjo priežastis vienodinti mokestinę naštą buvo tai, jog praktikoje kilo daug ginčų. Darbdaviai siekė mažinti už darbuotojus mokamus mokesčius ir vietoj to, kad sudarytų darbo sutartis su darbuotojais, darbdaviai sudarydavo paslaugų sutartis su asmenimis, kai faktiškai šalis siejo darbo santykiai. Be to, nuo 2018 m. sausio 1 d. apskaičiuojant mokesčius asmenims, užsiimantiems individualia veikla, buvo nustatytas vienodas 15 procentų tarifas, tačiau atsiradęs mokesčio kreditas praktiškai įvedė progresinius mokesčius asmenims, vykdančioms individualią veiklą, kaip ir įvesti progresiniai mokesčiai nuo 2019 m. sausio 1 d. asmenims, dirbantiems pagal darbo sutartį.

Individualios veiklos pajamos apmokestinamos ne tik gyventojų pajamų mokesčiu, bet socialinio draudimo įmoka bei sveikatos draudimo įmoka. Nuo 2019 m. sausio 1 d.⁸⁶ yra patvirtinti savarankiškai dirbančių asmenų pensijų, ligos, motinystės, nedarbo socialinio draudimo įmokų tarifai: 1) pensijų socialiniam draudimui – 8,72 procento; 2) ligos socialiniam draudimui – 2,09 procento; 3) motinystės socialiniam draudimui – 1,71 procento; 4) nedarbo socialiniam draudimui – 1,31 procento. Iš šių pateiktų tarifų matyti, jog asmenys, užsiimantys individualia veikla, moka 13,83 procentus socialinio draudimo įmokų. Tačiau socialinio draudimo įstatymas atskiroms asmenų grupėms, kurie užsiima individualia veikla, numato, nuo kokių pajamų mokamas valstybinio socialinio draudimo įmokų tarifas. Nuo 2019 m. sausio 1 d. buvo pakeista asmenų, kurie verčiasi individualia veikla, pajamų bazė nuo kurios skaičiuojamos socialinio draudimo įmokos.

⁸⁶ Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto 2019 metų rodiklių patvirtinimo įstatymas. *Teisės aktų registras*, 2018, nr. 20701.

Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo 10 straipsnio 3 dalies 2 punktą nustato individualios veiklos pajamas, nuo kurių skaičiuojamos įmokos ir apibrėžia, jog socialinio draudimo įmokų bazę sudaro 90 procentų individualios veiklos apmokestinamųjų pajamų (neatėmus privalomojo sveikatos draudimo, socialinio draudimo įmokų) suma⁸⁷. Nors iki 2019 m. sausio 1 d. asmenų, kurie verčiasi individualia veikla, kaip ji apibrėžta gyventojų pajamų mokesčio įstatyme, socialinio draudimo įmokų bazę sudarė 50 procentų individualios veiklos apmokestinamųjų pajamų (neatėmus privalomojo sveikatos draudimo, socialinio draudimo įmokų) suma. Įstatymo priėmimo stadijoje buvo daug ginčų dėl valstybinio socialinio draudimo įmokų bazės. Lietuvos Respublikos Vyriausybės pateiktame Valstybinio socialinio draudimo įstatymo Nr. I-1336 10, 15, 16, 24, 32 ir 34 straipsnių pakeitimo įstatymo projekte buvo siūloma nuo 50 procentų iki 100 procentų išplėsti apmokestinamąją pajamų bazę. Tačiau įstatymo priėmimo metu Lietuvos Respublikos Seimo socialinių reikalų ir darbo komitete Advokatų tarybos pirmininkas I. Vėgėlė prieštaravo tokiam Lietuvos Respublikos Vyriausybės pateiktam pasiūlymui: „teigiama, kad šie pokyčiai tik neženkliai padidintų mokestinę naštą asmenims, vykdančioms individualią veiklą, todėl neigiamos pasekmės nėra numatomos. Vis dėlto atkreiptinas dėmesys, kad nekeičiant valstybinio socialinio draudimo bei privalomo sveikatos draudimo įmokų bazės ir tarifų, individualios veiklos apmokestinimas išliktų tokia pačia lygyje, nepaisant mokesčių ir pensijų reformos įgyvendinimo“⁸⁸. Iš pirmiau minėto I. Vėgėlės aiškinimo, nustatant naują valstybinio socialinio draudimo įmokų bazę, jos padidėjimas nepagrįstai padidins mokestinę naštą savarankiškai dirbantiems asmenims. Taigi, minėtas Lietuvos Respublikos Vyriausybės Lietuvos Respublikos socialinio draudimo įstatymo projektas nebuvo priimtas ir buvo priimti pakeitimai, kuriuos pateikė Lietuvos Respublikos Seimo socialinių reikalų ir darbo komitetas.

Tačiau meno kūrėjo statusą turinčių darbingo amžiaus asmenų ir šio įstatymo 5 straipsnio 1 dalyje nurodytų asmenų, gaunančių pajamas pagal autorines sutartis, iš sporto ar atlikėjo veiklos, socialinio draudimo įmokų bazė nebuvo keičiama ir liko tokia pati, įmokos skaičiuojamos nuo apskaičiuoto 50 procentų atlygio pagal sudarytas sutartis. Asmenys, kurie verčiasi individualia veikla, turėdami verslo liudijimą, draudžiami pensijų socialiniu draudimu, šių asmenų socialinio draudimo įmokos skaičiuojamos nuo

⁸⁷ Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo Nr. I-1336 2, 3, 8, 10, 11, 12, 13, 19, 25, 35 ir 40 straipsnių pakeitimo įstatymas. *Teisės aktų registras*, 2017, nr. 20047.

⁸⁸ Lietuvos Respublikos Seimo socialinių reikalų ir darbo komiteto išvada „Dėl Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo nr. I-1336 2, 3, 8, 10, 11, 12, 13, 19, 25, 35 ir 40 straipsnių pakeitimo įstatymo nr. XIII-823 5 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto nr. XIII-P-2721. *Teisės aktų registras*, 2018, nr. 103-P-54.

minimaliosios mėnesinės algos. Darytina išvada, kad asmenims, kurie verčiasi individualia veikla, išskyrus meno kūrėjus, nuo 2019 metų buvo padidinta mokestinė našta.

Nuo 2019 metų asmenys, užsiimantys individualia veikla, moka 6,98 procento dydžio privalomojo sveikatos draudimo įmokas nuo pajamų, nuo kurių skaičiuojamos socialinio draudimo įmokos, nepriklausomai, kokios rūšies individualia veikla jie užsiima⁸⁹. Galima daryti išvadą, kad sumažėjus tarifui nuo 9 procentų iki 6,98 procentų sumažėjo ir mokestinė našta. Tačiau asmens, kuris verčiasi individualia veikla, socialinio draudimo mokestinė bazė padidėjo nuo 50 procentų iki 90 procentų, todėl galima teigti, jog asmenims, kurie vykdo individualią veiklą, mokestinė našta padidėjo.

⁸⁹ Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo Nr. I-1343 6, 16, 17 ir 18 straipsnių pakeitimo įstatymo Nr. XIII-1341 3 straipsnio pakeitimo įstatymas. *Teisės aktų registras*, 2018, nr. 20978.

IŠVADOS

1. Individualios veiklos sąvoka buvo suformuluota Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme. Individualią veiklą apibūdina šioje sąvokoje įtvirtinti požymiai: savarankiškumas, tęstinumas ir versliškumas, tokios veiklos tikslas yra ekonominės naudos siekimas.
2. Fizinių asmenų pajamų mokesčio tarifai individualiai veiklai buvo periodiškai keičiami, mažinant mokesčių tarifus, diferencijuojant tarifus pagal veiklos rūšis. Fizinių asmenų pajamų mokesčio apmokestinimo tvarka skatino asmenis vykdyti žemės ūkio individualią veiklą.
3. Dėl per didelės mokesčių administratoriui tenkančios naštos administruojant nekilnojamų daiktų pardavimo ir (arba) nuomos sandorius ir nepakankamai efektyviai surenkant mokestį buvo priimtas Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pakeitimas, kuriuo atsisakyta pripažinti pajamas iš minėtų sandorių individualios veiklos pajamomis.
4. Nuo Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo priėmimo buvo mažinamas skirtumas tarp individualios veiklos ir darbo santykių apmokestinimo. Individualios veiklos mokestinė našta priartinta prie darbo santykių apmokestinimo, siekiant sumažinti darbdavių piktnaudžiavimą.
5. Individualios veiklos apmokestinimas gyventojų pajamų mokesčiu nebuvo nuoseklus. Pirminis mokesčio tarifas buvo 15 procentų, vėliau buvo įvestas lengvatinis 5 procentų mokesčio tarifas individualiai veiklai, išskyrus laisvasias profesijas. Šis tarifas buvo panaikintas ir grąžintas 15 procentų mokesčio tarifas. Taip pat įvestas mokesčio kreditas, kuris nustatė progresinį gyventojų pajamų mokestį individualia veiklai.
6. Nuo 2019 m. padidinta mokestinė našta asmenims, vykdančioms individualią veiklą – valstybinio socialinio draudimo ir privalomojo sveikatos draudimo įmokų bazė padidinta nuo 50 iki 90 procentų apmokestinamųjų pajamų.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

1. TEISĖS NORMINIAI AKTAI

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1992, nr. 220-0.
2. Lietuvos Respublikos „Dėl Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo pakeitimo ir papildymo“ įstatymas. *Valstybės žinios*, 1992, nr. 30-0.
3. Lietuvos Respublikos „Dėl Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo pakeitimo ir papildymo“ įstatymas. *Valstybės žinios*, 1994, nr. I-676.
4. Lietuvos Respublikos advokatūros įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 50-1632.
5. Lietuvos Respublikos alkoholio kontrolės įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1995, nr. 44-1073.
6. Lietuvos Respublikos antstolių įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, nr. IX-876.
7. Lietuvos Respublikos civilinio kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2000, nr. 74-2262.
8. Lietuvos Respublikos finansinių ataskaitų audito įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1999, nr. 59-1916.
9. Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1990, nr. 101-0.
10. Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas. *Valstybės žinios*, 1996, nr. 11-285.
11. Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo 1, 2, 9, 24, 26, 26(1), 27, 28, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 41 straipsnių pakeitimo ir papildymo 33(1) straipsniu įstatymas. *Valstybės žinios*, 1998, nr. 90-2481.
12. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, nr. 73-20645.
13. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 6, 20, 27, 37 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2005, nr. X-235.

14. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 6, 10, 12, 16, 17, 18 19, 20, 21, 22 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2010, nr. XI-1152.
15. Lietuvos Respublikos įmonių įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1990, nr. 3-0.
16. Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1990, nr. 60-0.
17. Lietuvos Respublikos kilnojamų kultūros vertybių apsaugos įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1996, nr. I-1179.
18. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243.
19. Lietuvos Respublikos notariato įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1992, nr. 192-0.
20. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, nr. IX-751.
21. Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1996, nr. 55-1287.
22. Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo 5, 7, 8, 9, 10, 11, 13, 14, 16, 17, 18, 20, 25, 26, 27, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas. *Valstybės žinios*, 1998, nr. 115-3231.
23. Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo Nr. I-1343 6, 16, 17 ir 18 straipsnių pakeitimo įstatymo Nr. XIII-1341 3 straipsnio pakeitimo įstatymas. *Teisės aktų registras*, 2018, nr. 20978.
24. Lietuvos Respublikos užimtumo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Teisės aktų registras*, 2016, nr. 18825.
25. Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto 2019 metų rodiklių patvirtinimo įstatymas. *Teisės aktų registras*, 2018, nr. 20701.
26. Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 1991, nr. 107-0.
27. Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo Nr. I-1336 2, 3, 8, 10, 11, 12, 13, 19, 25, 35 ir 40 straipsnių pakeitimo įstatymas. *Teisės aktų registras*, 2017, nr. 20047.
28. Lietuvos Respublikos Aukščiausiosios tarybos 1992 m. vasario 6 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo pakeitimo ir papildymo“. *Valstybės žinios*, 1992, nr. I-2280.

29. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. Nr. 1572 nutarimas „Dėl licencijų prekiauti antikvariniais daiktais taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2003, nr. 116-5286.
30. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1990 m. rugsėjo 28 d. Nr. 300 nutarimas „Dėl valstybinio socialinio draudimo įnašų tarifų“. *Valstybės žinios*, 1990, nr. 29-706.
31. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1997 m. vasario 28 d. nutarimas Nr. 184 „Dėl Lietuvos Respublikos 1997 metų valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto“. *Valstybės žinios*, 1997, nr. 20-468.
32. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1991 m. birželio 17 d. nutarimas Nr. 235 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1990 m. rugsėjo 28 d. nutarimo Nr. 300 dalinio pakeitimo“. *Valstybės žinios*, 1991, nr. 19-512.
33. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. Nr. 1572 nutarimas „Dėl didmeninės ir mažmeninės prekybos alkoholio produktais licencijavimo taisyklių ir mažmeninės prekybos alkoholiniais gėrimais prekybos ir viešojo maitinimo įmonėse taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2003, nr. 84-3050.
34. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. lapkričio 19 d. Nr. 1797 nutarimas „Dėl verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2002, nr. 112-4992.

2. SPECIALIOJI LITERATŪRA

35. BAUBLYS, L. *Teisės teorijos įvadas*. Vilnius: Leidykla MES, 2012.
36. DAVULIS, T. *Lietuvos Respublikos darbo kodekso komentaras*. Vilnius: VĮ Registrų centras, 2018.
37. KUODIS, R. *Lietuvos ekonomikos transformacija 1990–2008 metais: etapai ir pagrindinės ekonominės politikos klaidos*. Vilnius: Pinigų studijos 2008/2, 2008.
38. MEDELIENĖ, A.; LUKAS, M. *Vacatio legis mokesčių teisėje*. *Teisė*, 2015.
39. PAKALNIŠKIS, V. *Daiktinė teisė: vadovėlis*. Vilnius: Mykolo Riomerio universiteto Leidybos centras, 2010.
40. MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė: vadovėlis*. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2011.
41. UŽUBALIS, G. *Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė): daktaro disertacija*. Socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilnius: Mykolo Riomerio universitetas, 2012.

3. TEISMŲ PRAKTIKA

3.1. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo doktrina

42. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2000 m. kovo 15 d. nutarimas dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“ 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui. *Valstybės žinios*, 2000, Nr. 23-585.
43. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2012 m. liepos 3 d. nutarimas dėl Lietuvos Respublikos valstybės tarnybos įstatymo pakeitimo įstatymo įgyvendinimo įstatymo 4 straipsnio 5 dalies atitikties Lietuvos Respublikos konstitucijai. *Valstybės žinios*, 2012, Nr. 79-4110.

3.2. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo sprendimai

44. Lietuvos vyriausiojo administracinis teismas. 2002 m. kovo 13 d. sprendimas *administracinėje byloje A. R. v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos*, Nr. A-7-158/2002.
45. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2006 m. birželio 16 d. nutartis *administracinėje byloje R. B. v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos*, Nr. A-502-902-06.
46. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2006 m. spalio 20 d. nutartis *administracinėje byloje D. B. v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos*, Nr. A-469-916-06.
47. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2008 m. gruodžio 12 d. nutartis *administracinėje byloje A. J. v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos*, Nr. A-575-1613/08.
48. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. vasario 25 d. nutartis *administracinėje byloje G. Č. V. v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos*, Nr. A-556-264-11.
49. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. sausio 26 d. nutartis *administracinėje byloje A. M. v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerija*, Nr. A-442-132-12.

50. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. balandžio 16 d. nutartis administracinėje byloje L. L. v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos, Nr. A-602-1215/2012.
51. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. spalio 15 d. nutartis administracinėje byloje R. Š. v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos, Nr. A-442-1374/2012.
52. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012 m. spalio 24 d. nutartis J. E. P. v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos administracinėje byloje, Nr. A-556-2421-12.
53. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2013 m. balandžio 8 d. nutartis administracinėje byloje A. J. v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos, Nr. A556-934/2013.
54. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2015 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje D. J. v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos, Nr. A-1086-662/2015.
55. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2016 m. gruodžio 8 d. nutartis administracinėje byloje uždarnosios akcinės bendrovės „In Public“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos, Nr. A-1575-438/2016.

3.3. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės praktika

56. Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. 2012 m. sausio 2 d. sprendimas Nr. S-1 (7-240/2011).
57. Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. 2015 m. gegužės 20 d. sprendimas Nr. S-84 (7-234/2014).

4. KITA PRAKTINĖ MEDŽIAGA

4.1. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos paaiškinimai, komentarai

58. 2006 m. liepos 14 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos paaiškinimas Nr. (18.18-31-1)-R-6299.
59. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos 2019 m. sausio 1 d. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras (2019-01-

- 01 redakcija) [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. vasario 13 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.2>>.
60. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos 2019 m. kovo 1 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras (2019-03-01 redakcija) [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. vasario 13 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5672/144c9249-a8b0-4104-b6b3-2c903fd8e28b>>.
61. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos 2019 m. sausio 1 d. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras (2019-01-01 redakcija) [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. vasario 19 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.9/-/asset_publisher/0OhS/content/lietuvos-respublikos-pridetines-vertes-mokescio-istatymo-apibendrintas-komentaras-2019-01-18-redakcija-10174?redirect=https%3A%2F%2Fwww.vmi.lt%2Fcms%2Fweb%2Fkmdb%2F1.14.9%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_0OhS%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-1%26p_p_col_count%3D1>.
62. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos informacinis leidinys. Duomenys apie gyventojų, vykdančių individualią veiklą, išregistravimą, išregistravimą 2011, 2012 metais [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. vasario 21 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10162/a476a83f-df53-4f82-9bcf-dcff04aece42>>.
63. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos informacinis leidinys. Individualios veiklos vykdomos pagal pažymą, ypatumai (Parengta pagal teisės aktų nuostatas, galiojusias 2018 m. sausio 1 d.) [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. vasario 21 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-4853/4533d01d-e468-4c49-8f46-074ee9a7740c>>.

4.2. Lietuvos Respublikos teisės aktų aiškinamieji raštai

64. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 6, 7, 10, 12, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13(1),

- 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo 18(1) straipsniu įstatymo 23 straipsnio 3 dalies pripažinimo netekusia galios įstatymo, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 6 straipsnio pakeitimo įstatymo 1 straipsnio 2 dalies pripažinimo netekusia galios įstatymo ir sveikatos draudimo įstatymo 2, 6, 8, 15, 16, 17, 18, 19 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo 10 straipsnio pakeitimo įstatymo projektų aiškinamasis raštas. 2010, nr. 10-4417-01.
65. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nr. IX 1007 2, 6, 16, 17, 18, 18¹, 19, 20, 22, 24, 27, 29, 33, 34 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 18² straipsniu įstatymo projekto aiškinamasis raštas. 2017, nr. XIIP-1237.
66. Lietuvos Respublikos Seimo socialinių reikalų ir darbo komiteto išvada „Dėl Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo nr. I-1336 2, 3, 8, 10, 11, 12, 13, 19, 25, 35 ir 40 straipsnių pakeitimo įstatymo nr. XIII-823 5 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto nr. XIIP-2721. 2018, nr. 103-P-54.

4.3. Elektroniniai dokumentai

67. Lietuvių kalbos žodynas [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. kovo 14 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.lkz.lt/Visas.asp?zodis=versliškumas&lns=-1&les=-1&id=30068070000>.

SANTRAUKA

Individualios veiklos apmokestinimas yra viena iš asmenų gaunamų pajamų apmokestinimo formų. Asmenų, vykdančių individualią veiklą, Lietuvoje nuolat didėja. Periodiškai yra keičiami teisės aktai, kurie reglamentuoja individualios veiklos apmokestinimo tvarką, todėl svarbu nagrinėti individualios veiklos apmokestinimo tvarką tiek istoriniu, tiek dabarties aspektu.

Magistro darbe analizuojama individualios veiklos samprata Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose bei asmenų, vykdančių individualią veiklą, apmokestinimo Lietuvoje raida ir praktinės problemos.

Pirmoje dalyje tiriant Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinąjį įstatymą ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymą bei praktinę medžiagą atskleidžiama individualios veiklos sampratos raida, individualios veiklos požymiai ir atvejai kada yra ribojamas individualios veiklos vykdymas.

Antroje dalyje tyrinėjamas asmenų, vykdančių individualią veiklą, apmokestinimo fizinių asmenų pajamų mokesčiu ir gyventojų pajamų mokesčiu raida, nagrinėjant teisės aktus, taip pat vertinamas teisės aktų priėmimo tikslas atsižvelgiant į įstatymų aiškinamuosius raštus. Šioje dalyje orientuojamasi į apmokestinimo raidą, chronologiškai įvertinant svarbiausius Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymo pakeitimus, o taip pat įvertinant jį pakeitusio Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pakeitimus.

Trečioje dalyje tyrinėjama aktualiausia asmenų, vykdančių individualią veiklą, apmokestinimo tvarka gyventojų pajamų mokesčiu, taip pat analizuojamas įstatymo leidėjo pasirinkimas nepripažinti nekilnojamų daiktų pardavimo arba nuomos pajamų iš individualios veiklos. Taip pat yra lyginama pajamų iš individualios veiklos ir darbo santykių apmokestinimo tvarka.

SUMMARY

Taxation of Persons Engaged in Individual Activities in Lithuania

Taxation of persons engaged in individual activities is one of personal income taxation forms. Number of persons engaged in individual activities in Lithuania is constantly increasing. Tax legislation regulating taxation of persons engaged in individual activities is periodically amended therefore it is important to analyse the taxation procedure for persons engaged in individual activities in the historical and current aspects.

This Master's thesis deals with the concept of individual activity established in the tax legislation of the Republic of Lithuania, also evolution and practical problems of taxation of persons engaged in individual activities in Lithuania.

The first part discloses evolution of the concept of individual activity, characteristics of individual activity and cases when individual activity is limited by researching the Provisional Law of the Republic of Lithuania on Income Tax of Natural Persons and the Law of the Republic of the Lithuania on Personal Income Tax, as well as practical materials.

The second part investigates the evolution of Income Tax of Natural Persons and Personal Income Tax levied on persons engaged in individual activities by analysing legislation, also evaluating the purpose of legislation considering the interpretive letters. This section focuses on the evolution of taxation, chronologically assessing the most important amendments to the Law of the Republic of Lithuania on Income Tax of Natural Persons as well as evaluating the amendments to the superseding Law of the Republic of Lithuania on Personal Income Tax.

The third part considers the most relevant procedure for imposing income tax on the income of individuals engaged in individual activities, as well as the choice of the legislator not to recognize income from individual activity of sale of real estate or rental. The procedure for levying income tax on income derived from individual activities and employment relationship is also compared therein.