MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO
TEISĖS FAKULTETO
KONSTITUCINĖS IR ADMINISTRACINĖS TEISĖS INSTITUTAS

NERINGA KALPOKIENĖ
FINANSŲ TEISĖS STUDIJŲ PROGRAMA

GYVENTOJO, KURIS PRADEDA VERSLĄ NESTEIGDAMAS JURIDINIO ASMENS, MOKAMI MOKESČIAI BEI TEISINIS REGLAMENTAVIMAS

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas -
Prof. dr. Algirdas Miškinis

VILNIUS, 2015

TURINYS

ĮVADAS 6
1. GYVENTOJO TEISĖ PRADĖTI VERSLĄ NESTEIGIANT JURIDINIO ASMENS 9
1.1. Gyventojo ūkinės veiklos pasirinkimo teisė 9
1.2. Individualios veiklos samprata bei formos 14
1.2.1. Individuali veikla su verslo liudijimu 19
1.2.2. Individuali veikla su pažyma 26
2. INDIVIDUALIĄ VEIKLĄ VYKDANČIO ASMENS PAJAMŲ APMOKESTINIMAS 30
2.1. Apmokestinimo teisinis reglamentavimas 30
2.2. Pajamų iš individualios veiklos su verslo liudijimu apmokestinimas 32
2.2.1. Fiksuoto dydžio pajamų mokestis 33
2.2.2. Privalomojo sveikatos draudimo bei valstybinio socialinio draudimo įmokos ... 39
2.3. Pajamų iš individualios veiklos su pažyma apmokestinimas 42
2.3.1. Gyventojų pajamų mokestis 43
2.3.2. Privalomojo sveikatos draudimo bei valstybinio socialinio draudimo įmokos ... 47
2.4. Individualios veiklos pajamų deklaravimas 51
2.5. Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių reikšmė apmokestinant individualios veiklos pajamas 52
3. INDIVIDUALIOS VEIKLOS PAJAMŲ APMOKESTINIMO BEI TEISINIO REGLAMENTAVIMO PRAKTINIŲ PROBLEMŲ ANALIZĖ 58
3.1. Tyrimo metodika 58
3.2. Anketinės apklausos duomenų analizė 59
IŠVADOS 63
PASIŪLYMAI 65
LITERATŪROS SĄRAŠAS 66
ANOTACIJA 75
ANNOTATION 75
SANTRAUKA 77
SUMMARY 78
PRIEDAI 80

LENTELĖ

Lentelė. Verslo formų palyginimas 10

PAVEIKSLAI

1 pav. Tyrime dalyvavę respondentai.....59
2 pav. Respondentų atsakymai į klausimą: „Individualią veiklą su verslo liudijimais vykdantiems gyventojams daugiausia neaiškumų (pagal jums užduodamus klausimus) kyla dėl teisės aktų nuostatų, reglamentuojančių:“.....60
3 pav. Respondentų atsakymai į klausimą: „Individualią veiklą su pažyma vykdantiems gyventojams daugiausia neaiškumų (pagal jums užduodamus klausimus) kyla dėl teisės aktų nuostatų, reglamentuojančių:“.....61

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

ES – Europos Sąjunga

EBSS – Europos Bendrijos steigimo sutartis

CK – Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas

GPMĮ – Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas

SDĮ – Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymas

VSDĮ – Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas

PVMĮ – Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas

MAĮ – Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas

ATPK – Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksas

GPM – gyventojų pajamų mokestis

PSD – privalomojo sveikatos draudimo įmokos

VSD – valstybinio socialinio draudimo įmokos

PVM – pridėtinės vertės mokestis

IDV – individuali veikla

MMA – minimalioji mėnesinė alga

ETT – Europos Teisingumo Teismas

LVAT – Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas

MGK –Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės

LRV – Lietuvos Respublikos Vyriausybė

DAIS – dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis

VMI – Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

SODRA – Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba prie Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerijos

SD – Lietuvos Respublikos statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės

EVRK – Ekonominės veiklos rūšių klasifikatorius

MBD – magistro baigiamasis darbas

Taisyklės – Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. lapkričio 19 d. nutarimas Nr. 1797 „Dėl verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių“. *Valstybės žinios.* 2002, Nr. 73-3085; 2008, Nr. 149-6033; 2010, Nr. 145-7410

ĮVADAS

Temos aktualumas, naujumas, ištyrimo laipsnis. Nuolat besikeičianti ekonominė bei socialinė situacija Lietuvoje skatina gyventojus ieškoti galimybių įgyti finansinę nepriklausomybę steigiant juridinį asmenį ar vykdyti ūkinę komercinę veiklą neįsteigus juridinio asmens. 2004 m. gegužės mėnesį Lietuvai tapus pilnateise Europos Sąjungos (toliau – ES) nare, Lietuvos piliečiams atsivėrė plačios galimybės vystyti verslą ne tik Lietuvoje, bet ir bet kurioje kitoje ES valstybėje narėje. Europos Bendrijos steigimo sutarties (toliau – EBSS) 43 straipsnyje įtvirtinta, kad kiekvienos valstybės narės subjektai gali įsisteigti bet kurioje valstybėje narėje, o „įsisteigimo laisvė apima ir teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos bei ja verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones“[1]. Lietuvos Respublikos aukščiausios galios teisės akte – Konstitucijoje taip pat yra imperatyviai įtvirtintos nuostatos, kad „Lietuvos ūkis grindžiamos privačios nuosavybės teise, asmens ūkinės veiklos laisve ir iniciatyva“[2], o „kiekvienas žmogus gali laisvai pasirinkti darbą bei verslą“[3]. ES valstybės narės tarp jų ir Lietuvos valstybė palaiko bei įvairiomis subsidijomis remia piliečių iniciatyvą užsiimti vienokiu ar kitokiu verslu.

Tiek Lietuvoje, tiek kitose ES valstybėse narėse pati paprasčiausia fizinio asmens ūkinės komercinės veiklos forma, neturinti juridinio asmens statuso – individuali veikla (toliau – IDV), anglų kalba – Self-employed. IDV vykdančių asmenų skaičius įvairiose Europos Sąjungos šalyse skiriasi,[4] o Eurobarometro tyrimo duomenimis[5] jų mažėja, nors Lietuvoje pastebima priešinga tendencija – IDV vykdančių asmenų skaičius didėja (2013 m. – 140.001; 2014 m. – 159.984[6]). Tokios tendencijos ir skatina domėtis individualios veiklos galimybėmis, mokesčiais bei teisiniu reglamentavimu. Kadangi IDV vykdymą bei apmokestinimą Lietuvoje reglamentuoja daug teisės aktų bei poįstatyminių aktų, labai svarbu suprasti kokiu atveju koks apmokestinimo rėžimas taikomas.

Pasirinktos temos aktualumą įtakoja ir tai, kad Lietuvos Respublikos ūkio ministerijos užsakytas paskutinis mokslinis šios verslo formos tyrimas „Individualios veiklos reglamentavimo analizė“ atliktas 2007 m. Atsižvelgiant į tai, kad ekonominės krizės laikotarpiu nuo 2009 m. stipriai pasikeitė mokesčių teisės aktų nuostatos, kurios vis dar keičiamos iki dabar,

---

[1] Europos Bendrijos steigimo sutartis. *Valstybės žinios*. 2004, Nr. 2-2. 43 str. 2 dalis
[2] Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės žinios*. 1992, Nr. 33-1014. 46 str. 1 dalis
[3] *Ibid.,* 48 str. 1 dalis
[4] Labour market and Labour force survey (LFS) statistics. Prieiga per internetą: ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Labour_market_and_Labour_force_survey [žiūrėta 2015 02 08]
[5] Flash Eurobarometer 354. Entrepreneurship in the EU and beyond (2012). Prieiga per internetą: http://ec.europa.eu/public_opinion/flash/fl_354_sum_en.pdf [žiūrėta 2015 02 08]
[6] Duomenys apie gyventojų, vykdančių individualią veiklą pagal pažymą, įregistravimą, išregistravimą 2013, 2014 metais. Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/gyventojai [žiūrėta 2015 02 08]

paskutiniai pakeitimai, turintys įtakos IDV apmokestinimui, įsigaliojo nuo 2015 m. sausio 1 d., atliktas sisteminis tyrimas nebėra pakankamai aktualus. Mokslinių straipsnių panašia tema taip pat nėra daug, o tai suponuoja jog mokslinis ištyrimo laipsnis nėra pakankamai aukštas. Atskiruose straipsniuose diskutuojama tik atskirais šios verslo formos klausimais: Žukovskis J. ir kt. (2012) „Savarankiškos veiklos galimybės Lietuvoje: teisinės prielaidos ir valstybės ekonominis reguliavimas“, Kurtinaitytė-Venediktovienė D., Zupkaitienė E. (2012) „Individualios veiklos problematika“, Jakštonytė G. (2009) „Mokesčių politikos reikšmė smulkaus verslo kūrimuisi“ ir panašiai. Išvardintos priežastys įtakoja atlikti sisteminę individualios veiklos apmokestinimo bei teisinio reglamentavimo analizę išskiriant šiuo metu egzistuojančius probleminius aspektus.

Problematika. Pasirinktos temos problematiką atspindi tai, kad yra dažna teisės aktų, reglamentuojančių individualią veiklą bei jos apmokestinimą, kaita. Pakankamai reikšmingi tiek apmokestinimo, tiek praktinio taikymo prasme teisės aktų pokyčiai, tokie kaip nuo 2010 m. prekybos nekilnojamuoju turtu bei nekilnojamojo turto nuomos individualios veiklos, o nuo 2014 m. ir prekybos finansinėmis bei išvestinėmis finansinėmis priemonėmis individualios veiklos panaikinimas, mokesčių bei įmokų tarifų (dydžių) kaita, mokesčių bei įmokų mokėjimas ne į vienos institucijos surenkamąją sąskaitą, o į atskirų, sudaro prielaidas individualios veiklos apmokestinimą bei teisinį reglamentavimą laikyti sudėtingu bei sukeliančiu teorinių bei praktinių problemų.

Tyrimo objektas. Magistro baigiamojo darbo objektas – gyventojo, vykdančio individualią veiklą, pajamų apmokestinimo ypatumai bei teisinis reglamentavimas.

Tyrimo tikslas. Magistro baigiamojo darbo tyrimo tikslas analizuojant teorinius bei praktinius Lietuvos ir Europos Sąjungos teisės šaltinius, bei praktikoje pasitaikančias problemas išsiaiškinti IDV apmokestinimo ypatumus bei atskleisti individualios veiklos teisinio reglamentavimo probleminius aspektus.

Tyrimo uždaviniai:

1. Išsiaiškinti individualios veiklos sąvokos esmę, galimas veiklos formas bei skirtumus nuo kitų ūkinės veiklos formų.
2. Išanalizuoti individualios veiklos apmokestinimo teorinius bei praktinius ypatumus.
3. Identifikuoti individualios veiklos teisinio reglamentavimo trūkumus ir pateikti galimus sprendimų būdus.

Tyrimo metodai. Siekiant magistro baigiamajame darbe užsibrėžto tikslo naudojami šie teoriniai bei empiriniai metodai: Lingvistinis, kurio dėka siekiama išsiaiškinti Lietuvos bei ES teisės normų turinio prasmę. Dokumentų analizės metodas taikomas analizuojant individualios

veiklos apmokestinimo bei teisinio reglamentavimo ypatumus, Lietuvos Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – MGK) sprendimus, Lietuvos teismų bei Europos Teisingumo Teismo (toliau – ETT) sprendimus. Istorinis metodas naudojamas siekiant išsiaiškinti kaip keitėsi teisės aktų nuostatos laiko atžvilgiu. Anketinės apklausos metodu siekiama išsiaiškinti, kokias praktines problemas sukelia IDV teisinis reglamentavimas individualią veiklą vykdantiems asmenims. Loginis ir apibendrinimo metodai naudojami formuluojant išvadas bei pateikiant pasiūlymus galimiems teoriniams bei praktiniams problemų sprendimams.

Tyrimo reikšmė. Atsižvelgiant į tai, kad Lietuvoje nuolat daugėja IDV vykdančių asmenų, valstybė tokį iniciatyvumą palaiko bei remia, o šiuo metu dėl pakankamai dažnos teisės aktų kaitos aktualių sisteminių tyrimų nėra, šis magistro baigiamojo darbo (toliau – MBD) tyrimas naudingas tiek teorine (atskleidžiami teisės aktų probleminiai aspektai), tiek praktine (pateikiami pasiūlymai dėl problemų sprendimo) prasme.

Darbo struktūra. MBD rengiamas vadovaujantis metodiniais nurodymais. Po įvado eina dėstomoji dalis, kurią sudaro trys dalys: pirmoje dalyje atskleidžiama kokių verslo organizavimo galimybių turi gyventojas, kuris nenori steigti juridinio asmens. Atskleidžiama individualios veiklos sąvoka, formos bei santykis su kitomis verslo organizavimo formomis; antroje dalyje analizuojamas IDV pajamų apmokestinimas, deklaravimas bei teisinis reglamentavimas, atskleidžiama dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių teorinė bei praktinė reikšmė; trečioje dalyje analizuojami anketinės apklausos duomenys bei atskleidžiamos praktinės teisinio reglamentavimo problemos. Darbo pabaigoje pateikiamos išvados, pasiūlymai, literatūros sąrašas, anotacija lietuvių ir anglų kalbomis, santrauka lietuvių bei anglų kalbomis, priedai.

Ginamieji teiginiai:

1. Individuali veikla – paprasčiausia smulkaus ir vidutinio verslo organizavimo forma.
2. Apmokestinant individualios veiklos pajamas galima susidurti su sudėtinga mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo tvarka.
3. Individualios veiklos teisinis reglamentavimas sudėtingas ir ne visada aiškiai suprantamas.

1. GYVENTOJO TEISĖ PRADĖTI VERSLĄ NESTEIGIANT JURIDINIO ASMENS

Kiekvienas Lietuvos gyventojas turi prigimtinę, aukščiausios galios tarptautiniais bei nacionaliniais teisės aktais laiduojamą teisę laisvai pasirinkti ketinamą vykdyti ūkinę komercinę veiklą, kuri pagal Civilinio kodekso (toliau – CK) komentarą „reiškia nuolatinę savarankišką, t. y. savo rizika plėtojamą, asmens veiklą siekiant pelno, susijusią su daiktų pirkimu ir pardavimu ar paslaugų teikimu kitiems asmenims už atlyginimą“[7]. Šiame skyriuje bus aiškinamasi kokį pasirinkimą turi gyventojas, norintis pradėti verslą nesteigiant juridinio asmens. Bus atskleista individualios veiklos sąvoka, rūšys, formos bei individualios veiklos suteikiamos teisės. Taip pat bus analizuojama kuo ši verslo forma skiriasi nuo kitų ūkinės veiklos formų.

1.1. Gyventojo ūkinės veiklos pasirinkimo teisė

Aukščiausios galios teisės aktais laiduojama ūkinės komercinės veiklos pasirinkimo laisvė detalizuojama CK nuostatomis. Minėto teisės akto 2.4 straipsnyje yra įtvirtinta nuostata, kad „fiziniai asmenys vadovaujantis įstatymais gali turėti [...] teisę verstis ūkine komercine veikla, steigti įmones ar kitokius juridinius asmenis, [...] pasirinkti veiklos rūšį“[8]. Kaip matyti gyventojas ketinantis pradėti verslą turi galimybę pasirinkti veiklą vykdyti, kaip fizinis asmuo ar steigti juridinį asmenį. Pastebėtina tai, kad teisinis ūkinės veiklos reguliavimas numato, kad tam tikrais atvejais gyventojas, ketinantis pradėti verslą pasirinkimo gali neturėti, nes „verčiantis kai kuriomis komercinėmis arba gamybinėmis veiklomis teisės aktai numato reikalavimą įsteigti juridinius asmenis“.[9] Tai reiškia, kad imperatyviai įstatyme numatytais atvejais, gyventojas, kaip fizinis asmuo veiklos vykdyti negali. Pavyzdžiui, prekiauti alkoholiu, tabako gaminiais, kuru[10] ir pan., Lietuvoje gali tik juridinis asmuo. Atsižvelgiant į tai, gyventojas tik atitinkamose institucijose išsiaiškinęs, kad jo ketinamai vykdyti veiklai nereikia steigti juridinio asmens, gali pradėti vykdyti veiklą kaip fizinis asmuo.

CK 2.4 straipsnyje yra nuostata, kad „fiziniai asmenys, kurie įstatymų nustatyta tvarka verčiasi ūkine komercine veikla, laikomi verslininkais“[11], o Lietuvos Respublikos smulkiojo ir

[7] Mikelėnas V. ir kt. *Lietuvos Respublikos civilinio kodekso komentaras*. Antroji knyga. Asmenys. Vilnius, 2002. p. 23

[8] Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas. *Valstybės žinios*. 2000, Nr. 74-2262. 2.4 str.

[9] Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2002 07 02 Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras. Aktuali redakcija 2014 12 30. Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.2, p. 9 [žiūrėta 2015 02 09]

[10] VMI konsultacinės medžiagos katalogas. Ar gali gyventojai verstis individualia prekybos alkoholiniais gėrimais ir tabaku veikla? www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.4.9.1 [žiūrėta 2015 02 08]

[11] Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas. *Valstybės žinios*. 2000, Nr. 74-2262. 2.4 str.

vidutinio verslo plėtros įstatymo 4 str. įtvirtinta, kad „verslininkas laikomas smulkiojo ir vidutinio verslo subjektu“[12]. Atsižvelgiant į šių teisės aktų nuostatas, kad gyventojas, vykdantis individualią veiklą, laikomas smulkiuoju verslininku, o tam tikrais atvejais ir vidutinio verslo subjektu, šiame darbe IDV palyginama tik su individualia įmone (toliau – IĮ) ir mažąja bendrija (toliau – MB). Šių juridinių vienetų steigimui, kaip ir individualios veiklos pradžiai nereikia pradinio įstatinio kapitalo (steigiant MB įstatinio kapitalo dydis nenurodytas) ir veiklos vykdymui pakanka vieno fizinio asmens, nors mažosios bendrijos narių maksimaliai, vadovaujantis MBĮ 2 str. nuostatomis, gali būti dešimt. Kaip pastebi Jakštonytė G. „verslo formos pasirinkimas yra itin svarbus sprendimas, kurį kiekvienas verslininkas turėtų priimti labai atsakingai“[13]. Pritariant šiam pastebėjimui pažymėtina, kad pasirenkant bet kurią verslo formą svarbu įvertinti turimas lėšas, ketinimus, dalyvių skaičių, veiklos teritoriją ir pan., nes nuo tinkamo pasirinkimo priklauso verslo sėkmė. Žemiau esančioje lentelėje pateikiami pagrindiniai individualią veiklą nuo IĮ bei MB atribojantys kriterijai.

Lentelė. Verslo formų palyginimas

	Individuali veikla	IĮ	MB
Įregistravimo vieta ir laikas	VMI veiklos vykdymo pradžios dieną (VL išduodamas per 4 d.d)	Juridinių asmenų registre per 3 d.d. nuo reikiamų dokumentų pateikimo	Juridinių asmenų registre per 3 d.d. nuo reikiamų dokumentų pateikimo
Įregistravimo kaštai	Nemokamai	Mokama notarui už nuostatų patvirtinimą, teisininkui (nebūtinai), JAR.	Mokama notarui už nuostatų patvirtinimą, teisininkui (nebūtinai), JAR
Įregistravimui reikalingi dokumentai	Nustatytos formos prašymas (jeigu veiklai reikia leidimų ar licencijų, jų registruojant veiklą pateikti nereikia)	Nuostatai bei kiti CK nurodyti steigimui reikalingi dokumentai	Steigimo sutartis (kai daugiau kaip du nariai) arba steigimo aktas (kai vienas narys), pasirašyti nuostatai, bei kiti CK nurodyti steigimui reikalingi dokumentai
Įstatinis kapitalas	Nereikia	Nereikia	Dydis neapibrėžtas
Valdymo organai	Nėra	IĮ vadovas	MB narių susirinkimas arba MB vadovas
Akcijos	Nėra	Nėra	Turtinės teisės

[12] Lietuvos Respublikos smulkaus ir vidutinio verslo plėtros įstatymas. *Valstybės žinios*. 1998, Nr. 109-2993; 2002, Nr. 105-4689; 2007, Nr. 132-5354, 4 str.
[13] Jakštonytė G. Mokesčių politikos reikšmė smulkaus verslo kūrimuisi. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos.* – Šiauliai, 2009, Nr. 3 (16), p. 57-64. – ISSN 1648-9098, p. 59

Atsakomybė	Panaši į neribotos civilinės atsakomybės JA	Neribota civilinė atsakomybė	Ribota civilinė atsakomybė
Likvidavimas	Apie nutraukiamą veiklą prieš 5 dienas pranešama VMI. Turint verslo liudijimą, teikiamas prašymas nutraukti veiklą	Parengiami atitinkami dokumentai, skiriamas likvidatorius, skelbiama spaudoje, įvykdomi įsipareigojimai kreditoriams	Parengiami atitinkami dokumentai, skiriamas likvidatorius, skelbiama spaudoje, įvykdomi įsipareigojimai kreditoriams
Mokami mokesčiai	GPM, PSD, VSD (tam tikrais atvejais PVM ir įmokos į garantinį fondą)	GPM, PSD, VSD , GF, PM, PVM, akcizai, NTM, ŽM ir kt.	GPM, PSD, VSD, GF, PM, PVM, akcizai, NTM, ŽM ir kt.
Pelnas	Visos pajamos, kurias uždirba veiklą vykdantis asmuo priklauso jam, gali pasiimti kada tik nori, nereikia atskiros sąskaitos. Mokesčius sumoka pats	IĮ savininkas gali iš įmonės pasiimti trijų rūšių pajamas, nuo kurių pats turi sumokėti GPM (jeigu nenuolatinis sumoka įmonė). Su darbo santykiais susijusias pajamas, pajamos po pelno apmokestinimo, apyvartines lėšas. PSD bei VSD įmokas sumoka IĮ	MB narys vadovas iš MB gali gauti trijų rūšių pajamų: su darbo santykiais susijusių pajamų, dividendų, pajamų pagal civilinę paslaugų sutartį. GPM sumoka pats, už nenuolatinį MB. PSD bei VSD įmokas sumoka MB

Šaltinis: parengta autorės.

Iš lentelėje pateiktų duomenų matyti, kad IDV pradėti ir pabaigti yra žymiai paprasčiau, tereikia apie ketinamą pradėti veiklą (ar jos nutraukimą) informuoti Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – VMI). Reikalingais leidimais ir licencijomis turi pasirūpinti pats veiklą pradedantis gyventojas, o šių dokumentų VMI pateikti nereikia, nes ji tik administruoja mokesčių surinkimą. Tačiau IĮ bei MB steigimo atveju turi būti pateikiami visi CK išvardinti dokumentai.[14] IĮ steigimo atveju patvirtinti nuostatai, MB steigimo atveju steigimo sutartis arba, kai MB steigia vienas asmuo, steigimo aktas, reikiami dokumentai ir licencijos pateikiami Juridinių asmenų registrui prieš įregistruojant atitinkamą juridinį asmenį. Nors toks privalumas, kai prieš registruojant veiklą nereikia pateikti dokumentų atrodo teigiamai, tačiau gali sudaryti terpę piktnaudžiavimui ar tam tikriems pažeidimams, nes veiklos įregistravimas, leidimų ar licencijų išdavimas sutelktas ne vienos institucijos kontroliavimo ribose, o atskirų ir norint įteisinti tam tikrą veiklą, kuriai reikalingi papildomi dokumentai jų

[14] Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas. *Valstybės žinios*. 2000, Nr. 74-2262., 2. 64 str.

nereikia pateikti prieš įregistravimą į mokesčių mokėtojų registrą[15], o neturint licencijos „veiklos vykdymas yra pats savaime ir kaip toks neteisėtas“[16]. Taigi iš pažiūros paprastas fizinio asmens veiklos įteisinimas iš esmės reikalauja nuoseklios teisės aktų analizės, kad būtų įgyvendinti visi ketinamai vykdyti veiklai keliami imperatyvūs reikalavimai. Nežiūrint į tai, išvengiama sudėtingų įregistravimo procedūrų bei ilgo proceso. Taip pat, kaip teigiamą aspektą, įtakojantį individualios veiklos pasirinkimą, galima įvardinti veiklos įregistravimo kaštus, nes IDV įregistravimas nieko nekainuoja (įsigyjant verslo liudijimą iš anksto sumokamas fiksuoto dydžio pajamų mokestis, o nuo uždirbtų pajamų mokesčių mokėti nereikia). IĮ ir MB steigimo atveju reikia skirti tam tikrą pinigų sumą, nes reikia mokėti mokesčius notarui už nuostatų patvirtinimą, jeigu samdomas teisininkas – teisininkui, atitinkamoms institucijoms už licencijų bei leidimų išdavimą, anspaudo įsigijimą bei juridinių asmenų registro tvarkytojui už juridinio asmens pavadinimo bei atitinkamo juridinio asmens įregistravimo veiksmus. Analizuojant minėtas veiklos formas reglamentuojančių teisės aktų nuostatas matyti, kad taip pat itin teigiamai individualios veiklos atžvilgiu atrodo mokėtini mokesčiai bei paprastesnė individualios veiklos buhalterinė apskaita.

Tokia tendencija, taip pat pastebima autorių Žukovskis J. ir kt. „Savarankiškos veiklos registravimas dabar yra pats paprasčiausias ir pigiausias veiklos įteisinimo procesas. Gyventojui pakanka Valstybinėje mokesčių inspekcijoje užpildyti prašymą ir tą pačią dieną gauti veiklos registracijos pažymėjimą“[17]. Šioje vietoje galima būtų paprieštarauti tik tam, kad pagal tuo metu galiojusias teisės aktų nuostatas nebuvo numatyta tokios tvarkos, kad IDV vykdymo pažyma išduodama tą pačią dieną, kurią pateikiamas prašymas. „Verslo liudijimas išduodamas ne vėliau kaip per 4 darbo dienas nuo dokumentų [...] pateikimo dienos“[18], šios nuostatos galioja ir dabar, o nuolatiniams Lietuvos gyventojams individualios veiklos vykdymo pažyma būdavo parengiama per 5 d. d.[19] nuo prašymo pateikimo dienos, nenuolatiniams Lietuvos gyventojams – per 10 d. d.[20] nuo prašymo pateikimo. Pagal šiuo metu galiojančias teisės aktų nuostatas terminas per kurį parengiama individualios veiklos vykdymo pažyma tiek nuolatiniams, tiek

[15] VMI leidinys „Individualios veiklos, vykdomos pagal pažymą, ypatumai“. Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.16.2.4, p. 3 [žiūrėta 2015 02 09]
[16] Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. sausio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. N-62-3884-2009; Administracinė jurisprudencija 2009, 17
[17] Žukovskis J., Savickienė A., Marks-Bielska R. Savarankiškos veiklos galimybės Lietuvoje: teisinės prielaidos ir valstybės ekonominis reguliavimas. – Kaunas, 2012, Nr. 3 (27), p. 127-134.- ISSN 1648-9098., p. 129
[18] Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. lapkričio 19 d. nutarimas Nr. 1797 „Dėl verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių“. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 73-3085; 2008, Nr. 149-6033; 2010, Nr. 145-7410. 5 punktas
[19] VMI viršininko 2005 m. vasario 4 d. įsakymas Nr. VA-29 „Dėl nuolatinių Lietuvos gyventojų, vykdančių individualią veiklą, įregistravimo į Mokesčių mokėtojų registrą/išregistravimo iš Mokesčių mokėtojų registro tvarkos“ *Valstybės žinios*. 2005, Nr. 46-1537; 2007, Nr. 81-3356; 2009, Nr. 117-5064., 22 punktas (negalioja)
[20] VMI viršininko 2009 m. vasario 17 d. įsakymas Nr. VA-15 „Dėl nenuolatinių Lietuvos gyventojų ir užsienio valstybių piliečių įregistravimo į Mokesčių mokėtojų registrą/išregistravimo iš Mokesčių mokėtojų registro tvarkos“. *Valstybės žinios*. 2009, Nr. 21-840., 12 punktas (negalioja)

nenuolatiniams Lietuvos gyventojams – nenumatytas,[21] bet tai nekeičia to, kad IDV įteisinimas lyginant su juridiniu asmeniu yra paprasčiausias.

Taip pat pastebėtina, kad pagal Lietuvos Statistikos departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – SD) pateikiamus duomenis IĮ skaičius kasmet mažėja (2013 m. pradžioje – 10 966; 2014 m. – 10 899; 2015 m. – 10 189), o MB priešingai, kaip ir individualią veiklą vykdančių asmenų – didėja (2014 m. pradžioje – 636; 2015 m. – 2 204).[22] Tokį reiškinį galima paaiškinti tuo, kad MB atsirado 2012 m. siekiant paskatinti smulkųjį verslą. Valstybė, skatindama verslumą ir norėdama padėti jaunimui įsitvirtinti versle, pereinamuoju laikotarpiu įvedė mokestines lengvatas, bei šiai ūkinei veiklai nustatė paprastesnes įteisinimo galimybes. Tokie verslo skatinimo sprendimai, pagal įmonės steigimo sudėtingumą Pasaulio banko duomenimis, Lietuvai suteikė galimybę iš 107 (tarp 185 pasaulio valstybių) vietos 2013 m.[23] pakilti į 17 vietą 2014 m.[24] Tikėtina, kad MB populiarumas panaikinus lengvatas gali gerokai kristi. Analizuojant statistinius duomenis taip pat pastebėta, kad tarp smulkiųjų verslininkų individuali veikla pagal pažymą ženkliai populiaresnė nei IĮ ar MB. Pažymėtina ir tai, kad IDV su pažyma puiki jaunimo užimtumo skatinimo priemonė, nes vadovaujantis CK nuostatomis veiklą, su tėvų sutikimu, galima vykdyti jau nuo 14 metų. CK 2.8. straipsnyje yra įtvirtinta nuostata, kad nepilnamečiai, sulaukę 14 metų, įgyja dalinį veiksnumą ir patys atsako pagal savo sutartines prievoles. Nuo 14 m. jie įgyja teisę sudaryti bet kokius sandorius, kai yra tėvų arba rūpintojų sutikimas. Sandoriai, sudaryti be minėtų asmenų sutikimo, galioja tik tuo atveju, jeigu toks sutikimas gaunamas sudarius sandorį.[25] 14 m. asmuo, net ir turėdamas tėvų sutikimą, juridinio asmens įsteigti negalėtų.

Kaip matyti, gyventojas, neturintis pradinio įstatinio kapitalo, nenorintis steigti juridinio asmens, tačiau ketinantis pradėti ūkinę komercinę veiklą Lietuvoje, kuriai imperatyviai neprivaloma steigti juridinio asmens, turi teisę bei galimybę verslą plėtoti kaip fizinis asmuo, apie pradedamą veiklą tereikia informuoti VMI.

---

[21] VMI viršininko 2013 m. birželio 25 d. įsakymas Nr. VA-36 „Dėl Fizinių asmenų įregistravimo į Mokesčių mokėtojų registrą/išregistravimo iš Mokesčių mokėtojų registro taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*. 2013, Nr. 67-3390., 44 punktas

[22] SD. Individualių įmonių ir Mažųjų bendrijų skaičius 2013 – 2015 m. pradžioje. Prieiga per internetą: http://osp.stat.gov.lt/statistiniu-rodikliu-analize1 [žiūrėta 2015 02 24]

[23] The World Bank. Economy Profile: Lithuania. Doing Business 2013. Prieiga per internetą:.http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2013/01/22/000333037_20130122115557/Rendered/PDF/NonAsciiFileName0.pdf [žiūrėta 2015 02 22] p. 16

[24] The World Bank. Doing Business 2014. Understanding Regulations for Small and Medium-Size Enterprises. Prieiga per internetą: https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/16204/19984.pdf?sequence=1 p. 3 [žiūrėta 2015 02 26]

[25] Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas. *Valstybės žinios*. 2000, Nr. 74-2262., 2.8 str.

1.2. Individualios veiklos samprata bei formos

Kaip jau buvo minėta anksčiau, pati prasčiausia smulkiojo, o tam tikrais atvejais ir vidutinio verslo organizavimo forma ES yra individuali veikla. Lietuvoje šios verslo formos sąvoka bei ją apibrėžiantys požymiai įtvirtinti 2003 m. sausio 1 d. įsigaliojusiame Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme, o veiklos vykdymo teisės bei pareigos detalizuojamos GPMĮ lydinčiuose poįstatyminiuose teisės aktuose. Įsigaliojus minėtam įstatymui buvo praplėsta iki šio įstatymo galiojusi individualios veiklos sąvoka, nes anksčiau galiojusiame Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinajame įstatyme[26] ji buvo suprantama kur kas siauriau – komercinė – ūkinė veikla. Minėtu įstatymu buvo įteisinta galimybė gyventojui vykdyti tik autorių veiklą ir veiklą su patentu. Tuo laikotarpiu taip pat dar nebuvo advokatų individualios veiklos, o jų pajamoms buvo taikomos tokios pačios apmokestinimo nuostatos kaip ir IĮ. Tokios siauros veiklos, neįsteigus juridinio asmens, galimybės ribojo prigimtinę gyventojo teisę užsiimti atitinkama veikla, taip pat neatitiko ES formuojamos politikos savarankiškai dirbančių asmenų atžvilgiu. Galimybės vykdyti IDV Lietuvoje tiesiog nebuvo. Tačiau Lietuvai, ketinusiai tapti pilnateise ES nare, iš esmės keičiant teisinę bazę ir teisės aktų nuostatas derinant prie ES teisės aktų nuostatų, Lietuvoje nuo 2003 m. įsigaliojo GPMĮ. Šiais pakeitimais buvo siekiama skatinti smulkųjį verslą bei sukuriant tinkamą mokestinę politiką mažinti šešėlį šalyje. Atsižvelgiant į šalies kuriamą mokestinę politiką GPMĮ 2 str. 7 dalyje buvo įtvirtinta individualios veiklos sąvoka, kuri atvėrė nepalyginamai platesnes galimybes veiklą vykdyti ne tik Lietuvoje bet ir kitose ES šalyse. Nuo minėto teisės akto įsigaliojimo gyventojai gali IDV vykdyti ne tik su verslo liudijimu, bet ir su individualios veiklos pažyma. Pažymėtina tai, kad nenuolatiniai Lietuvos gyventojai (sąvoka įtvirtinta GPMĮ 2 str. 4 dalyje) taip pat gali vykdyti individualią veiklą Lietuvoje, o IDV sąvoka apima ir nenuolatinio Lietuvos gyventojo per nuolatinę bazę Lietuvoje vykdomą savarankišką veiklą.[27] Suprasti sąvokos esmę svarbu, nes GPMĮ „numato iš tokios veiklos gautoms pajamoms specialią apmokestinimo tvarką“[28].

Pagal šiuo metu galiojančias GPMĮ nuostatas *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*

[26] Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas. *Lietuvos aidas*. 1990, Nr. 31-742 (negalioja)
[27] VMI leidinys „Individualios veiklos, vykdomos pagal pažymą, ypatumai“ Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.16.2.4, p. 2 [žiūrėta 2015 02 09]
[28] VMI 2002 07 02 Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras. Aktuali redakcija 2014 12 30. Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.2, p. 8 [žiūrėta 2015 02 09]

priemonių sandorius; 2) savarankiška kūryba, mokslinė, profesinė, įskaitant laisvąsias profesijas, ir kita panašaus pobūdžio savarankiška veikla; 3) savarankiška sporto veikla; 4) savarankiška atlikėjo veikla.[29] Paminėtina tai, kad nuo įstatymo įsigaliojimo ši sąvoka taip pat ne kartą keitėsi, esminiai pakeitimai įsigaliojo nuo 2010 m. sausio 1 d., kai buvo panaikinta prekybos nekilnojamuoju turtu ir nekilnojamojo turto nuomos individuali veikla, o individualios veiklos pajamų apmokestinimas GPM nuo šios datos priklauso nuo to ar vykdoma veikla priskiriama laisvajai profesijai ar ne. Nuo minėtos datos prie sąvokos neliko nuostatos, kad prie IDV priskiriama ir veikla su verslo liudijimu, nors ji ir toliau laikoma individualia veikla. Nuo 2014 m. sausio 1 d. prekyba finansinėmis ir išvestinėmis finansinėmis priemonėmis taip pat nebelaikoma individualia veikla. Šie pakeitimai detaliau bus analizuojami tolimesniuose MBD skyreliuose.

Siekiant suprasti IDV sąvokos esmę reikia detaliau sistemingai analizuoti individualiai veiklai būdingų požymių, savarankiškumo, tęstinumo, siekio gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos esmę. GPMĮ įtvirtintoje individualios veiklos sąvokoje aiškiai išskiriami trys pagrindiniai ir būtini požymiai, įtakojantys savarankiškos veiklos priskyrimą individualiai. Pačiame įstatyme požymių visuma nedetalizuojama, todėl įstatyme įvardintų požymių aiškinimui paliktos plačios interpretavimo galimybės. Analizuojant VMI išaiškinimus pastebėta, kad GPMĮ komentare apibūdinami du individualios veiklos požymiai – tęstinumas bei savarankiškumas, o VMI leidinyje „Individualios veiklos, vykdomos pagal pažymą, ypatumai“ paminimas ir trečiasis – ekonominės naudos siekimas. Manytina, kad norint suprasti individualios veiklos sąvokos esmę, būtina suvokti visus tris, GPMĮ įtvirtintus, būtinus požymius ir jų taikymo ribas.

Pirmasis GPMĮ sąvokoje įtvirtintas požymis – savarankiškumas, kuris GPMĮ komentare aiškinamas kaip „toks gyventojo santykis su kita sandorių, sudaromų vykdant veiklą, šalimi, kuris iš esmės skiriasi nuo darbdavio ir darbuotojo santykių“[30]. Toks savarankiškumo aiškinimas suponuoja prielaidą, kad asmens vykdomai veiklai turi būti taikomi iš esmės priešingi darbuotojo ir darbdavio santykiams požymiai t. y. vykdydamas savo veiklą gyventojas turi būti nuo nieko nepriklausomas, pats atsakyti už savo vykdomos veiklos rezultatus, pats spręsti esminius, tokius kaip darbo laikas, atostogos, darbo priemonės ir pan. klausimus. Kaip matyti, šis požymis yra iš esmės kertinis, kai sprendžiama, ar vykdant veiklą nėra darbo santykiams būdingų požymių. Darbo sutarties ir civilinių sutarčių atribojimas yra labai svarbūs, nes iš administracinių teismų nagrinėjamų bylų gausos[31] matyti, kad dažnai po individualia veikla slepiami darbo santykiai,

[29] Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 73-3085., 2 str. 7 dalis
[30] VMI 2002 07 02 Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras. Aktuali redakcija 2014 12 30. Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.2, p. 8 [žiūrėta 2015 02 09]
[31] pvz. Klaipėdos apygardos teismo 2014 m. rugpjūčio 8 d. nutartis administracinio teisės pažeidimo byloje ATP-592-255/2014 gyventojas, turintis verslo liudijimą prekybai gėlėmis, kitų asmenų prekiaujančių jo gėlėmis

kuriems būdingi darbo sutarties požymiai. LVAT formuodamas praktiką bylose dėl nelegalaus darbo akcentuoja, kad darbo sutarties požymiai – tai „darbas, dirbamas darbdaviui ir darbuotojui susitarus; dirbamas tam tikros profesijos, specialybės, kvalifikacijos darbas arba einamos tam tikros pareigos; asmuo dirba paklusdamas darbovietėje nustatytai darbo tvarkai; asmuo dirba atlygintinai“[32]. Lietuvos teisinė sistema nedraudžia sudaryti civilinių sutarčių, tačiau asmenys, sudarantys minėtas sutartis, turėtų žinoti, kad „pagal civilinę sutartį būna susitarta dėl tam tikro rezultato pasiekimo, tuo tarpu darbo sutartis sudaroma dėl tam tikros funkcijos (paties darbo proceso) atlikimo“[33]. Svarbu paminėti, kad mokesčių administratoriui yra suteikta teisė įvertinus visas faktines aplinkybes, kai įregistruota veikla neatitinka jos formalios išraiškos, o neteisėta veikla siekiama mokestinės naudos, situaciją vertinti kitaip t. y. taikyti turinio viršenybės prieš formą principą.[34] Pažymėtina, kad šį principą mokesčių administratorius taiko mokesčių teisiniu aspektu, o administraciniai teismai, kai po verslo liudijimu ar individualios veiklos pažyma slepiami darbo santykiai taiko ATPK 41^3 – nelegalus darbas. Lietuvos Respublikos darbo kodekse nelegalus darbas įvardijamas kaip – *darbas, kuris atliekamas darbdavio naudai ir jam vadovaujant arba jam prižiūrint, kai darbuotojas, atlikdamas darbo funkcijas, paklūsta nustatytai darbo organizavimo tvarkai [...] darbas dirbamas nesudarius rašytinės darbo sutarties, darbdavys prieš vieną darbo dieną iki numatytos darbo pradžios nėra pranešęs SODRAI apie asmens darbo pradžią [...]*[35]. Darbo kodekse, CK bei teismų praktikoje įtvirtinta daug požymių, pagal kuriuos galima atriboti darbo sutarčiai būdingus požymius nuo civilinių ir rangos sutarčių, tačiau matyti, kad praktikoje susiklostančius santykius atriboti nėra taip paprasta. ETT laikosi pozicijos, kad „terminas „savarankiškai“ reiškia, kad mokestis netaikomas samdomiems ir kitiems asmenims, kiek jie susaistyti su darbdaviu darbo sutartimi ar kitais teisiniais ryšiais, sukuriančiais darbdavio ir dirbančiojo santykius, susijusius su darbo sąlygomis, atlyginimu ir darbdavio atsakomybe“[36]. Kitoje byloje, kaip esminis savarankiškumo atribojimo kriterijus, įvardijamas pavaldumas, kurio nesant, veiklą galima laikyti savarankiška.[37] LVAT savarankiška laiko tokią veiklą, *kurią vykdydamas asmuo veikia savo valia ir nuožiūra,*

---

neįdarbino pagal darbo sutartį, o nupirko jiems verslo liudijimus, Panevėžio apygardos teismo 2012 m. gruodžio 28 d. nutartis administracinio teisės pažeidimo byloje Nr. ATP-653-511/2012 įmonės direktorė viešajame tualete leido dirbti asmenims su verslo liudijimais jų neįdarbinusi (byla nutraukta pritrūkus įrodymų), Vilniaus apygardos teismo 2012 lapkričio 7 d. nutartis administracinio teisės pažeidimo byloje Nr. ATP-1235-487/2012 įmonės neįdarbintos pardavėjos su verslo liudijimais įmonės patalpose prekiavo žuvimi

[32] LVAT 2005 m. liepos 14 d. aprobuotas Teismų praktikos administracinių teisės pažeidimų bylose dėl nelegalaus darbo apibendrinimas ir teisės taikymo rekomendacijos. Administracinių teismų praktika. 2005, 7

[33] Aviža S. ir kt. *Individualios veiklos reglamentavimo analizė. Studija*, 2007. Užsakovas: Lietuvos Respublikos ūkio ministerija., p. 11

[34] Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*. 2004, Nr. 63-2243, 10 str.

[35] Lietuvos Respublikos darbo kodeksas. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 64-2569, 98 str.

[36] Byla C-210/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze ir Agenzia delle Entrate prieš FCE Bank plc* [2006] ECR I-2825, 33 punktas

[37] Byla C-268/99, *Aldona Malgorzata Jany ir kiti prieš Staatssecretaris van Justitie* [2001] ECR I-8615, 35 punktas

nepriklausomai nuo kitų asmenų ir iš kurios tiesiogiai gauna pajamas[38] arba *atlikdamas tokio pobūdžio veiklą, gyventojas turi veikti savarankiškai: pats spręsti su savo veikla susijusius klausimus; pats dengti išlaidas, susijusias su veiklos vykdymu (gyventojas pats turi investuoti į savo veiklą).*[39] Atsižvelgiant į išanalizuotų teisės aktų nuostatas bei į teismų pasisakymus darytina išvada, kad tuo atveju, kai vykdoma veikla neatitinka darbo požymių – ji laikytina savarankiška.

Kitas būtinas požymis, sprendžiant ar veikla gali būti laikoma individualia – tęstinumas. GPMĮ komentare tęstine laikoma tokia veikla, „kai gyventojo sudaromiems sandoriams paprastai būdingas tam tikras tęstinumas ar atsikartojamumas“[40]. Iš požymio apibūdinimo galima suprasti, kad tam, kad būtų laikoma jog asmuo vykdo IDV, jo sudaromi sandoriai turi būti ne tik savarankiški, bet taip pat turi kartotis ilgą laiką. Tačiau, „atskirais atvejais ir ne vieną analogišką sandorį per trumpą laiką sudaręs gyventojas nelaikomas vykdančiu individualią veiklą“[41]. Kaip matyti, vien tik iš tęstinių veiksmų nustatyti, ar veikla galėtų būti laikoma individualia – galimybės nėra, nes nesant požymių visumos nors veiksmai atliekami ir tęstinį laiką – nelaikoma jog asmuo vykdo individualią veiklą. Taip pat svarbu yra tai, kad tam tikrais atvejais, kai yra visuma požymių, tačiau nėra tęstinumo, veikla galėtų būti laikoma individualia. Pastebėtina, kad mokesčių administratorius bei teismai, vertindami ar asmuo vykdo veiklą ar ne, visų pirma remiasi ne tokios veiklos tęstinumu, o tokios veiklos motyvu – sieku gauti pajamų bei verslumu, nes *kartais ir be sandorių tęstinumo, iš tam tikrų aplinkybių galima daryti išvadą, kad gyventojas vertėsi individualia veikla. Tokiomis aplinkybėmis gali būti: naudos dydis ir tai, kokią visų gyventojo pajamų dalį sudaro ši nauda; taip pat su naudos gavimu susijusios sąnaudos.*[42] Pastebėtina, kad vieningo ir konkretaus paaiškinimo dėl tęstinumo požymio nėra, kiekviena situacija įvertinus faktines aplinkybes sprendžiama individualiai, nes vien tik tęstinumo požymis negali būti vertinamasis kriterijus, pagal kurį tam tikra veikla būtų laikoma individualia ar ne.

Paskutinis požymis ir bene esminis, sprendžiant ar gyventojo vykdoma veikla gali būti laikoma individualia veikla – ekonominės naudos siekimas. „Tai reiškia, kad visa veikla nuo pat jos vykdymo pradžios [...] turi turėti tikslą gauti pajamų ar kitos ekonominės naudos“[43]. Konstatavus ir šį požymį galima būtų teigti, kad tam tikra veikla laikoma individualia, nes

[38] LVAT 2006 m. spalio 20 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-469-916-06, Administracinių teismų praktika. 2006
[39] LVAT 2007 m. liepos 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-693-07
[40] VMI 2002 07 02 Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras. Aktuali redakcija 2014 12 30. Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.2, p. 8 [žiūrėta 2015 02 09]
[41] LVAT 2006 m. birželio 16 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-502-902-06. Administracinių teismų praktika Nr. 9, p. 44-56
[42] VMI leidinys „Individualios veiklos, vykdomos pagal pažymą, ypatumai“ Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.16.2.4, p. 2 [žiūrėta 2015 02 09].
[43] LVAT 2006 m. birželio 16 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-502-902-06. Administracinių teismų praktika Nr. 9, p. 44-56

ekonominės naudos siekimas taip pat neatsiejamas nuo kitų individualios veiklos požymių ir savo esme reiškia, kad gyventojas savarankiškai, tęstinį laikotarpį atlikdamas pasikartojančius veiksmus siekia gauti naudos. Pati ekonominės veiklos sąvoka visų pirma įtvirtinta EBSS 2 straipsnyje[44], o kaip pagrindiniai požymiai išskiriami atlygintinumas, turinys, trukmė. Lietuvoje ši sąvoka, perkeliant jos nuostatas iš Šeštosios PVM direktyvos 4 str., yra įtvirtinta Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatyme (toliau – PVMĮ) „tai veikla (įskaitant gamybą, prekybą, paslaugų teikimą, žemės ūkio veiklą, žuvininkystę, kasybą, profesinę veiklą, naudojimąsi turto ir (arba) turtinių teisių turėjimu), kurią vykdant siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdant siekiama gauti pelno)“[45]. Kaip matyti, ekonominės veiklos sąvoka itin plati ir baigtinio sąrašo veiklų, kurios galėtų būti laikomos ekonomine veikla, nėra, o įvertinus visumą aplinkybių ir negalėtų būti. ETT taip pat ne kartą yra konstatavęs, kad ekonomine veikla laikytina „bet kokia veikla, susijusi su prekių ir paslaugų siūlymu konkrečioje rinkoje“[46]. Taigi, kaip matyti iš individualios veiklos sąvokos bei ekonominės veiklos sąvokos iš esmės jos panašios tiek vienu, tiek ir kitu atveju požymiai labai panašūs skiriasi tik tai, kad nustatant ar fizinis asmuo vykdo IDV svarbus ekonominės naudos siekimas t. y. tam tikras tikslas, o ekonominei veiklai PVM prasme nei tikslas, nei rezultatai nėra svarbūs „vertinant, ar konkreti veikla patenka į ekonominės veiklos sąvokos taikymo srities apimtį, ši veikla vertinama *per se*, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus“[47]. Pastebėtina ir tai, kad ES teisės aktuose bei PVMĮ įtvirtinta ekonominės veiklos sąvoka suprantama kur kas plačiau nei individuali veikla, nes vykdančiais ekonominę veiklą gali būti laikomi tiek juridiniai, tiek fiziniai asmenys, o tuo tarpu IDV gali užsiimti tik gyventojai. Atsižvelgiant į tai manytina, kad individualią veiklą galima laikyti ekonominės veiklos sudedamąja dalimi. Svarbu paminėti tai, kad nuo 2010 m. Seimui pakeitus GPMĮ nuostatas ir nustačius, kad prekybos nekilnojamuoju turtu veikla nelaikoma individualia veikla, fizinis asmuo, nors ir savarankiškai, tęstinį laikotarpį, siekdamas ekonominės naudos pardavinėja žemę ar kitą nekilnojamąjį turtą, GPM prasme nelaikomas vykdančiu IDV, o PVM atžvilgiu gali būti laikomas vykdančiu ekonominę veiklą ir turi vykdyti prievoles, susijusias su PVM įstatyme įtvirtintomis nuostatomis.

Kaip matyti, individualios veiklos požymiai: savarankiškumas, tęstinumas, ekonominės naudos siekimas vienas nuo kito neatsiejami ir konstatavus jų visumą galima nustatyti ar tam tikra veikla galėtų būti laikoma IDV ar ne. Svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad nustačius visumą išvardytų požymių dar reikia patikrinti, ar veikla patenka į GPM įstatyme išvardytas veiklos rūšis. LVAT išplėstinė teisėjų kolegija, aiškindama Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2 str. 7

[44] Europos Bendrijos steigimo sutartis. *Valstybės žinios*. 2004, Nr. 2-2.
[45] Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 35-1271., 2 str.8 dalis
[46] Byla C-180/98-C-184/98, *Pavel Pavlov ir kt. prieš Stichting Pensioenfonds Medische Specialisten* [2000] ECR I-6451, 75 punktas
[47] Byla C-284/04, *T-Mobile Austria GmbH ir kt.prieš Republik Osterreich* [2007] ECR I-5189, 35 punktas

dalyje įtvirtintus individualios veiklos požymius, yra konstatavusi, „kad vertinant ar gyventojo veikla gali būti kvalifikuojama kaip individuali veikla, būtina nustatyti veiklos savarankiškumo, verslumo, tęstinumo požymių ir tokios veiklos tikslo – ekonominės naudos siekimo – buvimą, taip pat tokios veiklos priskyrimą įstatyme išvardytoms veiklos rūšims“[48] (žr. p. 14, 15). Iš išanalizuotų teisės aktų nuostatų, VMI išaiškinimų bei teismų formuojamos praktikos matyti, kad IDV sąvoką sudaro minėtų požymių savarankiškumo, tęstinumo, ekonominės naudos siekimo bei priskyrimo įstatyme išvardytoms veiklos rūšims visuma. Svarbu yra tai, kad nustatyti, ar tam tikra veikla gali būti laikoma individualia veikla nėra taip paprasta, o tam tikrais atvejais tai nustatoma tik mokestinio tyrimo ar patikrinimo metu, o esant nesutarimams tarp gyventojo ir mokesčių administratoriaus MGK ar/ir administracinių teismų ji patvirtinama arba paneigiama. Net ir tuo atveju, kai IDV požymius atitinkanti veikla vykdoma jos tinkamai neįteisinus, laikoma, kad gautos pajamos yra iš vykdomos veiklos. Tokiu atveju už ūkinės komercinės veiklos pažeidimus „taikoma administracinė atsakomybė pagal ATPK 172 (9) straipsnį“[49].

Taigi, išsiaiškinus individualios veiklos sąvokos esmę, ir tai, kad Lietuvos teisinis reguliavimas nuo 2003 metų gyventojams, ketinantiems pradėti vykdyti IDV, suteikia galimybę rinktis tarp veiklos su individualios veiklos pažyma bei veiklos įsigijus verslo liudijimą, toliau MBD bus aptariamos galimos IDV formos bei nustatoma kokias teises gyventojui jos suteikia.

1.2.1. Individuali veikla su verslo liudijimu

Pažymėtina tai, kad IDV su verslo liudijimu ES valstybėse narėse nėra paplitusi, tačiau Lietuvoje sėkmingai vykdoma. Atsižvelgiant į Lietuvos socialinę ekonominę situaciją šis verslo segmentas itin skatinamas ir yra puiki priemonė mažinti nedarbo lygį, kuris SD duomenimis po truputį mažėja 2011 – 15,7 % 2013 – 12 %.[50] Lietuvos darbo biržos duomenimis 2013 m. verslo liudijimą iki 6 mėnesių įsigijo 59,7 tūkst. bedarbių. Per 2012 m. − 47,3 tūkst. bedarbių.[51] Taip pat didėja bendras su verslo liudijimais dirbančių asmenų skaičius 2012 m. − 78 255; 2014 m. – 89 763.[52]

Individualios veiklos su verslo liudijimu sąvoka įtvirtinta GPMĮ, kuriame iki 2010 m. ji buvo minima kartu su IDV sąvoka, tačiau Seimui pakeitus minėto įstatymo nuostatas veiklos su

[48] LVAT 2006 m. birželio 16 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-502-902-06. Administracinių teismų praktika Nr. 9, p. 44-56
[49] VMI leidinys „Verslo liudijimą įsigyjančio gyventojo atmintinė“ (ilgoji). Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.16.2.4, p. 25 [žiūrėta 2015 02 09]
[50] SD. Nedarbo lygis Lietuvoje 2011, 2013 m. Prieiga per internetą: osp.stat.gov.lt/statistiniu-rodikliu-analize1 [žiūrėta 2015 02 22]
[51] VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga 2013, 17 psl. Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/documents/10162/6988129/VMI+administruojam [žiūrėta 2015 03 01]
[52] VMI. Duomenys apie individualią veiklą įsigijus verslo liudijimus 2012, 2014 metais. Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/gyventojai [žiūrėta 2015 02 08]

verslo liudijimu prie individualios veiklos sąvokos neliko. Įvertinus šį pakeitimą galima daryti prielaidą, kad IDV sąvoka tebeapima ir veiklą su verslo liudijimu, tik veikla su verslo liudijimu reglamentuojama prie verslo liudijimo sąvokos – *verslo liudijimas – šio Įstatymo ir jį įgyvendinančių teisės aktų nustatyta tvarka išduotas dokumentas, patvirtinantis nustatyto fiksuoto dydžio pajamų mokesčio sumokėjimą verčiantis individualia veikla ir (arba) nekilnojamojo pagal prigimtį daikto nuomos veikla, jeigu šios veiklos rūšys įtrauktos į Lietuvos Respublikos Vyriausybės patvirtintą veiklos rūšių sąrašą.*[53] Kaip matyti iš sąvokos verslo liudijimas yra tik dokumentas patvirtinantis, kad už jį yra sumokėtas atitinkamas mokestis verčiantis tam tikra veikla. Nors pati verslo liudijimo sąvoka įtvirtinta GPMĮ, tačiau teisės ir prievolės, susijusios su veikla, detalizuojamos ne tik GPMĮ 6 str. 4 dalyje, 10 str. 2 dalyje bei 26 straipsnyje, bet ir kituose šį įstatymą lydinčiuose poįstatyminiuose teisės aktuose iš kurių svarbiausias yra Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. lapkričio 19 d. nutarimas Nr. 1797 „Dėl verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių“ (toliau – Taisyklės) bei jo pagrindu priimtas VMI viršininko 2002 m. lapkričio 21 d. įsakymas Nr. 333 „Dėl verslo liudijimo formos ir individualios veiklos, kuria gali būti verčiamasi turint verslo liudijimą, klasifikatoriaus patvirtinimo“. Minėtame VMI įsakyme veiklos, kuriomis galima verstis įsigijus verslo liudijimą, suskirstytos į prekybos, paslaugų bei gamybos (su teise parduoti) veiklas. Pažymėtina tai, kad IDV su verslo liudijimu skirta plėtoti pačiam smulkiausiam verslui Lietuvoje, o ES šalyse nėra paplitusi. Ši individualios veiklos forma taip pat atskirai neminima ir dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse su kitomis šalimis.

Prieš pasirinkdamas šią veiklos formą gyventojas turi apsvarstyti daugelį aspektų, kurie jam leistų įsitikinti, ar jo pasirinktai verslo formai yra galimybė įsigyti verslo liudijimą, nes kaip matyti iš verslo liudijimo sąvokos, veiklų, kuriomis galima verstis įsigijus verslo liudijimą, sąrašas yra patvirtintas LRV ir yra baigtinis. Taisyklėse taip pat yra numatyta, kad verslo liudijimas išduodamas ne ilgesniam laiko tarpui, kaip kalendoriniai metai. Trumpiausias laiko tarpas, kuriam galima įsigyti verslo liudijimą, priklauso nuo to, kokiai veiklai jis įsigyjamas, nes verslo liudijimų instituto teisinis reguliavimas numato, kad prekybos verslo liudijimą galima išsiimti ir vienai dienai, o gamybos ir paslaugų – ne mažiau kaip 5 dienoms, kurias galima pasirinkti savo nuožiūra. Šioje vietoje manytina yra ribojama žmogaus teisė planuoti savo pajamas, nes ne visi asmenys atsižvelgus į veiklos specifiškumą gali žinoti į priekį, kuriomis būtent dienomis vykdys savo veiklą. Pvz., gyventojui, įsigyjančiam paslaugų verslo liudijimą butų tvarkymui ar fotografavimo veiklai, sunku į ateitį prognozuoti, kuriomis dienomis reiks teikti paslaugas, nes neaišku kada gaus užsakymų iš klientų.

[53] Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 73-3085., 2 str. 22 dalis

Taisyklėse taip pat yra nustatyti apribojimai, kuriems esant veikla su verslo liudijimu negalima. Iki 2012 m. verslo liudijimus turintiems asmenims buvo gana plačios galimybės sumokėjus sąlyginai mažą pajamų mokestį uždirbti pakankamai dideles pajamas, net ir PVM mokėtojai galėjo vykdyti veiklą su verslo liudijimu. Atsižvelgdama į nevienodas konkurencines sąlygas rinkoje Lietuvos Respublikos finansų ministerija (toliau – FM) siūlė iš esmės susiaurinti veiklų, kuriomis galima verstis turint verslo liudijimą, sąrašą atsisakant laisvosioms profesijoms priskiriamų veiklų, palikti gyvenamosios paskirties patalpų nuomos verslo liudijimą, suteikiantį teisę nuomoti tik vieną nekilnojamojo turto objektą, atsisakyti apgyvendinimo paslaugų veiklos, nes ji neatitinka smulkaus verslo kriterijų ir pan.[54] Atsižvelgiant į minėtus pasiūlymus nuo 2012 metų buvo šiek tiek sugriežtinta galimybė verslą plėtoti su verslo liudijimu, atsisakyta daugelio laisvosioms profesijoms priskiriamų veiklų, žemės ūkio veiklai priskiriamų veiklų, kai kurios veiklos sujungtos, praplėstos arba panaikintos taip pat panaikinta galimybė užsiimti didmenine prekyba. Nuo minėtos datos gyventojas gali vykdyti veiklą su verslo liudijimu tik tuo atveju, jei jis neprivalo registruotis ir nėra įregistruotas PVM mokėtoju, o gyvenamosios paskirties patalpas gali nuomoti, jeigu pajamos iš tokios nuomos per mokestinį laikotarpį neviršija PVMĮ 71 str. 2 dalyje nustatyto atlygio už suteiktas paslaugas dydžio.[55] Lieka neaiškūs sprendimai dėl kokių priežasčių buvo paliktas gyvenamųjų patalpų nuomos verslo liudijimas, su kuriuo galima nuomoti neribotą skaičių nekilnojamojo turto objektų (tik gyventojams) pajamos už kurių nuomą į PVMĮ 71 str. 2 dalyje nustatyta 45 000 Eur (iki 2015 – 155 000 Lt) per paskutinius 12 mėn. ribą patenka tik tada, kai pagal PVMĮ 31 str. 1 d. 2 punkto nuostatas vykdoma trumpalaikė iki 2 mėnesių nuoma. Nors buvo siūlyta šį verslo liudijimą palikti tik pereinamuoju laikotarpiu – jis iki šiol nėra panaikintas. Natūraliai kyla klausimai, kodėl nepanaikinamas toks verslo liudijimas, kai tuo tarpu nuomos nekilnojamuoju turtu veikla jau nuo 2010 m. nebelaikoma individualia veikla? Kodėl su verslo liudijimu galima nuomoti tam tikros rūšies nekilnojamąjį turtą, o su individualios veiklos pažyma jokio nekilnojamojo turto nuomoti negalima? Manytina, kad tai yra akivaizdus teisinio reguliavimo neatitikimas. Taip pat neaišku, dėl kokių priežasčių paliktas apgyvendinimo paslaugų verslo liudijimas bei du laisvosioms profesijoms priskiriami verslo liudijimai, o pats sąrašas nors ir buvo apie tai kalbama – patrumpėjo nežymiai nuo 100 veiklos rūšių buvusių iki 2011 m. gruodžio 31 d. iki 89 nuo 2012. m. sausio 1 d. ir iki 88 nuo 2012 m. gegužės 1 d.

Renkantis verslo liudijimą taip pat svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad ir patys verslo liudijimai turi apribojimų. Iki 2012 m. gegužės 1 d. galiojusiame verslo liudijimų klasifikatoriuje

[54] Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Verslo liudijimų sąrašo peržiūros principai. Prieiga per internetą: http://www.finmin.lt/web/finmin/verslo_liudijimai_diskusija/perziuros_principai [žiūrėta 2015 02 10]
[55] VMI leidinys „Verslo liudijimą įsigyjančio gyventojo atmintinė“ (ilgoji). Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.16.2.4, p. 3 [žiūrėta 2015 02 09]

žvaigždutėmis buvo žymimi tam tikri verslo liudijimo apribojimai: *„**", nesuteikia teisės teikti apgyvendinimo paslaugų „x", nesuteikia teisės parduoti savo gamybos prekių ir teikti paslaugų įmonei arba kitam juridiniam asmeniui, jeigu veiklos, kuria gali būti verčiamasi turint liudijimą, rūšis yra viena iš veiklos, kuria verčiasi įmonė arba kitas juridinis asmuo, rūšių. „xx", suteikia teisę parduoti savo gamybos prekes ir teikti paslaugas tik gyventojams,*[56] *„*" – verslo liudijimas suteikia teisę prekiauti jame nurodytomis savo gamybos prekėmis neįsigijus prekybos verslo liudijimo; „ST" – verslo liudijimuose privalo būti nurodytas veiklos vietos adresas, kuriuo visą ar dalį veiklos laiko būtų vykdoma gamyba, teikiamos paslaugos, prekiaujama ar nuomojamos patalpos, o jei veiklos vieta iš anksto nežinoma – adresas, kuriuo galima būtų susisiekti su verslo liudijimą įsigijusiu asmeniu.*[57] Nuo 2012 m. gegužės 1 d. verslo liudijimų klasifikatoriuje buvo panaikinta veikla – „Periodinių spaudos leidinių platinimo veikla"[58], ir ankstesnis apribojimų ženklinimas „x", „xx". Nuo šios datos parduoti tik savo gamybos prekes (turint prekybos verslo liudijimą parduoti prekių juridiniams asmenims kaip ir iki 2012 m. – nebegalima) ir teikti paslaugas juridiniams asmenims galima tik tuo atveju, jeigu per metus pajamos neviršija 15 500 litų (nuo 2015 01 01 – 4 500 Eur) ir tik tuo atveju, kai veiklos, kuria gali būti verčiamasi turint verslo liudijimą, rūšis nėra viena iš veiklos, kuria faktiškai verčiasi juridinis asmuo, rūšių.[59] Pažymėtina tai, kad 15 500 litų riba buvo nustatyta 2012 m. liepos mėnesį, tačiau buvo taikoma nuo metų vidurio t. y. nuo gegužės mėnesio 1 dienos, o tais atvejais, jei už iki 2012 m. balandžio 30 d. atliktas paslaugas ar parduotas prekes juridinis asmuo atsiskaitė 2012 m. gegužės 1 d. ir vėliau, tai tokios pajamos, apskaičiuojant 15 500 litų pajamų gavimą iš juridinių asmenų, jau buvo įskaičiuojamos.[60] Atsižvelgiant į tai, kad teisės akto nuostatos pakeistos atgaline data, o apribojimai įsigaliojo nuo metų vidurio, manytina, kad buvo apsunkintas tiek mokesčių administratoriaus darbas tiek IDV su verslo liudijimais vykdančių asmenų pajamų planavimas. Vienintelis pateisinimas, kodėl minėtos nuostatos įsigaliojo atgaline data galėtų būti tai, kad buvo pakeista iš juridinių asmenų gautoms pajamoms galiojusi 10 % riba. Manytina, kad minėta suma buvo pakeista dėl aiškumo, nes gyventojui metų eigoje nustatyti, ar jo pajamos iš juridinių asmenų jau viršija 10 % būtų buvę dar sudėtingiau.

[56] VMI leidinys „Verslo liudijimą įsigyjančio gyventojo atmintinė" (ilgoji). Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.16.2.4, p. 5 [žiūrėta 2015 02 09]
[57] VMI viršininko 2002 m. lapkričio 21 d. įsakymas Nr. 333 „Dėl verslo liudijimo formos ir individualios veiklos, kuria gali būti verčiamasi turint verslo liudijimą, klasifikatoriaus patvirtinimo". *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 114-5114; 2009, Nr. 141-6262
[58] VMI konsultacinės medžiagos katalogas. VMI raštas Nr. (18.31-31-1)-R-730, Dėl veiklos rūšių tapatumo. Prieiga per internetą: http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb [žiūrėta 2015 02 10]
[59] LRV 2002 m. lapkričio 19 d. nutarimas Nr. 1797 „Dėl verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių". *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 73-3085; 2008, Nr. 149-6033; 2010, Nr. 145-7410., 2.3.2. punktas
[60] VMI leidinys „Verslo liudijimą įsigyjančio gyventojo atmintinė" (ilgoji). Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.16.2.4, p. 5 [žiūrėta 2015 02 09]

Tiek prieš tai galioję, tiek dabar galiojantys apribojimai teikti paslaugas juridiniams asmenims, nėra pakankamai aiškūs, nes sunku nustatyti, o ir kokiais kriterijais remiantis nustatyti, ar gyventojo vykdoma veikla sutampa su juridinio asmens veikla sunku, ne tik juridiniams asmenims, perkantiems paslaugas iš gyventojų, vykdančių veiklą su verslo liudijimais, bet ir patiems mokesčių administratoriams. MGK 2012 m. rugpjūčio 8 d. sprendime Nr. S-136 (7-112/2012) įvertinus faktines aplinkybes, t. y. įvertinus juridinio asmens vykdomą veiklą bei fizinių asmenų su verslo liudijimais vykdomas veiklas, nustatyta, kad veiklos sutampa, todėl darytina išvada, kad fiziniai asmenys tokių paslaugų teikti negalėjo, nes jų išsiimti verslo liudijimai yra su (x) žyma, o tokiu atveju seka ir mokestinės pasekmės, t. y. kaip mokesčio administratoriui tokias išmokas turi nurodyti juridinis asmuo. Problemų kelia tai, kad praktikoje sunku nustatyti, ar juridinio asmens bei gyventojo vykdomos veiklos faktiškai sutampa.

Sprendžiant klausimą, kokias teises suteikia išduotas atitinkamos rūšies verslo liudijimas, svarbu paminėti, kad LRV patvirtintas veiklų, kuriomis galima verstis įsigijus verslo liudijimą, sąrašas sudarytas remiantis SD generalinio direktoriaus 2007 m. spalio 31 d. įsakymu Nr. DĮ-226 „Dėl ekonominės veiklos rūšių klasifikatoriaus patvirtinimo“ patvirtintu ekonominės veiklos rūšių klasifikatoriumi (toliau – EVRK). Taisyklėse prie veiklų, kuriomis galima verstis su verslo liudijimu, sąrašo yra nurodyta, *jeigu skliausteliuose nurodyta tik EVRK klasė, gyventojas gali verstis visų toje EVRK klasėje nurodytų rūšių veikla. Jeigu skliausteliuose nurodyta, kad veiklos rūšis įeina į tam tikrą EVRK klasę, gyventojas gali verstis tik šiame sąraše įrašytos veiklos pavadinime nurodytos rūšies veikla, įeinančia į nurodytą EVRK klasę,*[61] nors *išplėstinės teisėjų kolegijos nuomone, į veiklą, kuriai gali būti taikoma verslo liudijimų sistema, taip pat galėtų patekti ir tokia veikla, kuri nors ir konkrečiai nenurodyta verslo liudijime ir atitinkamuose teisės aktuose, tačiau yra neatsiejamai susijusi su šia (verslo liudijime nurodyta) veikla, kurios atskyrimas nuo verslo liudijime nurodytos veiklos būtų dirbtinio pobūdžio.*[62] Toks neapibrėžtumas, kai skliausteliuose nurodoma, kad veiklos rūšis įeina į tam tikrą klasę, sukelia neaiškumų, nes neatsižvelgiant į tai, kad Taisyklėse nurodyta, kad tokiu atveju galima verstis tik veiklos pavadinime nurodytos rūšies veikla, praktiškai nustatyti, ar tam tikra veikla galima nėra paprasta. Pvz., Astrologijos veikla (įeina į EVRK klasę 96.09)[63], pagal paaiškinimą šiuo atveju galima verstis pavadinime nurodyta veikla, tačiau sąvoka astrologijos veikla labai plati ir tikrai neaišku, ką šiuo atveju ji apima: astrologiją kaip mokslą ar kaip tam tikrą būrimą. Taikomosios dailės ir vaizduojamojo meno dirbinių gamyba (įeina į EVRK klasę 90.03), Statybos baigimo

[61] LRV 2002 m. lapkričio 19 d. nutarimas Nr. 1797 „Dėl verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių“. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 73-3085; 2008, Nr. 149-6033; 2010, Nr. 145-7410. 2, 3 pastabos
[62] LVAT 2009 m. sausio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. N-62-3884-09;
[63] LRV 2002 m. lapkričio 19 d. nutarimas Nr. 1797 „Dėl verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių“. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 73-3085; 2008, Nr. 149-6033; 2010, Nr. 145-7410.

apdailos ir valymo darbai (EVRK klasės 43.31–43.34; įeina į EVRK klasę 43.39)[64], iš tam tikros rūšies pavadinimo taip pat negalima nuspręsti ką apima pavadinime nurodytos sąvokos, o prie statybos verslo liudijimo nurodytos ir pilnos EVRK klasės ir klasė, į kurią įeina tik pavadinime nurodyta veikla. Poilsio parkų ir paplūdimių veikla, poilsinių transporto priemonių, turistinės stovyklos paslaugų teikimas ir laisvalaikio ir pramogų įrangos, kaip integruotos pramogų paslaugų dalies, trumpalaikė nuoma (įeina į EVRK klases 55.30; 93.29)[65] įsigydamas tokį verslo liudijimą gyventojas turėtų išsiaiškinti, kas yra trumpalaikė nuoma, laisvalaikio ir pramogų įranga, poilsinės transporto priemonės ir dar įsitikinti ar jos patenka į šį verslo liudijimą. Kaip pavyzdį, galima pateikti šiuo metu vis populiarėjančios riedės (segvėjaus) nuomą. Pasirodo gyventojas, įsigijęs minėtą verslo liudijimą, kaip kompleksinės paslaugos dalies riedės nuomoti negalėtų, nes pagal SD paaiškinimus riedės nuoma patenka į EVRK 77.39 klasę „Kitų, niekur kitur nepriskirtų, mašinų, įrangos ir materialiųjų vertybių nuoma ir išperkamoji nuoma“[66], o šiai klasei nėra numatyta nė vieno verslo liudijimo. Iš viso to seka, kad gyventojas vykdantis veiklą su minėtu verslo liudijimu, riedės nuomai papildomai turėtų įregistruoti IDV pagal pažymą ir atskirai vykdyti prievoles, susijusias su individualiai veiklai pagal pažymą keliamais reikalavimais. Paminėta tik keletas galimų verslo liudijimų rūšių, kurių pasirinkimas toli gražu nėra toks paprastas, kaip nurodoma teisės aktuose, tačiau peržvelgus visą veiklų klasifikatorių galima pamatyti, kad jų yra tikrai ne viena, o akivaizdi problema iki šiol neišspręsta, nes minėtas neaiškumas tęsiasi nuo pat 2003 m. Minėtą teiginį taip pat patvirtina MGK 2010 m. spalio 29 d. sprendimas Nr. S-294(7-268/2010), kurio metu buvo sprendžiama *ar Pareiškėjui išduotas 2006-10-24 verslo liudijimas [...] mokamų tualetų ir svėrimo paslaugų veiklai (įeina į EVRK 93.05 klasę) vykdyti suteikė teisę Pareiškėjui atlikti gyvulių svėrimo paslaugas UAB „A1“, ir gautos pajamos iš tokios veiklos priskirtinos individualios veiklos, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą, pajamoms.*[67] Įvertinus visas aplinkybes buvo nustatyta, kad šis verslo liudijimas nesuteikia teisės užsiimti gyvulių svėrimo veikla, o tai įrodo, kad iš verslo liudijimo pavadinime nurodytos rūšies, minėtu atveju svėrimo paslauga, nuspręsti ką apima nurodyta veikla neįmanoma.

Kitas svarbus dalykas, kurį turi įvertinti gyventojas, ketinantis vykdyti IDV su verslo liudijimu, tai veiklos vykdymo teritorija, nes Taisyklėse yra numatyta, kad *verslo liudijimai gyventojams gali būti išduodami verstis veikla: neribojant veiklos teritorijos; visoje Lietuvos*

[64] LRV 2002 m. lapkričio 19 d. nutarimas Nr. 1797 „Dėl verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių“. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 73-3085; 2008, Nr. 149-6033; 2010, Nr. 145-7410.
[65] LRV 2002 m. lapkričio 19 d. nutarimas Nr. 1797 „Dėl verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių“. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 73-3085; 2008, Nr. 149-6033; 2010, Nr. 145-7410.
[66] SD generalinio direktoriaus 2007 m. spalio 31 d. įsakymas Nr. DĮ-226 „Dėl ekonominės veiklos rūšių klasifikatoriaus patvirtinimo“. *Valstybės žinios*. 2007, Nr. 119-4877
[67] MGK 2010 m. spalio 29 d. sprendimas Nr. S-294(7-268/2010)

Respublikoje, išskyrus Alytaus, Kauno, Klaipėdos, Palangos, Panevėžio, Šiaulių, Vilniaus miestų savivaldybių ir Neringos savivaldybės teritorijas bei Marijampolės savivaldybės Marijampolės miesto teritoriją; konkrečios savivaldybės teritorijoje.[68] Šioje vietoje svarbu paminėti tai, kad įsigijus verslo liudijimą veiklai konkrečios savivaldybės teritorijoje ar išskyrus didžiuosius miestus ir ketinant parduoti savo gamybos prekes į kitų savivaldybių teritorijas (įskaitant ir internetu) gyventojas turėtų pasirinkti veiklos vykdymo teritoriją „neribojant veiklos teritorijos" visą šios veiklos vykdymo laikotarpį arba tais laikotarpiais, kai vykdo prekybą kitų savivaldybių teritorijose.[69]

Pagal iki 2012 m. galiojusias Taisyklių redakcijos nuostatas gyventojas į įsigyjamą verslo liudijimą galėjo įrašyti sutuoktinį, tėvą, motiną, vaiką nuo 14 metų, globojamąjį, globėją (rūpintoją)[70], t. y galėjo įrašyti nors ir visus minėtus asmenis. Šie asmenys galėjo būti įrašomi kaip pagalbininkai, o pajamas – sumokėjęs sąlyginai mažą mokestį turėjo deklaruoti verslo liudijimą išsiėmęs gyventojas. FM buvo diskutuojama apie tai, kad galimybė įrašyti kitus asmenis į verslo liudijimą būtų panaikinta[71], tačiau šis apribojimas buvo įgyvendintas tik iš dalies, nes nuo 2012 m. į išsiimamą verslo liudijimą galima pasirinktinai įrašyti vieną asmenį „sutuoktinį, tėvą, motiną, vaiką nuo 14 metų, globojamąjį, globėją (rūpintoją)"[72]. Išanalizavus teisės aktų nuostatas darytina prielaida, kad ši nuostata liko dėl to, jog asmenys, įsigyjantys verslo liudijimus tai pačiai veiklai, pagal darbo sutartis samdyti darbuotojų negali, nes „gyventojas, ketindamas veiklai pasitelkti į verslo liudijimą neįrašytą fizinį asmenį, pavyzdžiui, sudarydamas su juo darbo sutartį, turėtų pasirinkti kitą ūkinės veiklos formą nei veikla pagal verslo liudijimą, t. y. turėtų steigti įmonę ar registruoti individualią veiklą"[73]. Atsižvelgiant į tai, kad verslo liudijimai skirti pačiam smulkiausiam verslui plėtoti, į tai, kad vertinant ar veikla atitinka IDV požymius būtinas požymis savarankiškumas, į tai kad kitoms verslo organizavimo formoms pasitelkti pagalbininkų nesudarius darbo sutarties negalima siūlytina panaikinti Taisyklių 3 punktą, t. y. galimybę į verslo liudijimą įrašyti kitą asmenį. Gyventojai, ketinantys

[68] LRV 2002 m. lapkričio 19 d. nutarimas Nr. 1797 „Dėl verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių". *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 73-3085; 2008, Nr. 149-6033; 2010, Nr. 145-7410., 4 pastaba
[69] VMI 2002 07 02 Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras. Aktuali redakcija 2014 12 30. Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.2, p. 84 [žiūrėta 2015 02 09]
[70] LRV 2002 m. lapkričio 19 d. nutarimas Nr. 1797 „Dėl verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių". *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 73-3085; 2008, Nr. 149-6033; 2010, Nr. 145-7410., 3 punktas
[71] FM. Diskusija dėl verslo liudijimų. Prieiga per internetą: http://www.finmin.lt/web/finmin/mokesciai/verslo_liudijimai_diskusija [žiūrėta 2015 02 11]
[72] LRV 2002 m. lapkričio 19 d. nutarimas Nr. 1797 „Dėl verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių". *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 73-3085; 2008, Nr. 149-6033; 2010, Nr. 145-7410., 3 punktas
[73] VMI leidinys „Verslo liudijimą įsigyjančio gyventojo atmintinė" (ilgoji). Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.16.2.4, p. 24 [žiūrėta 2015 02 09]

užsiimti veikla, kuriai reikalinga kitų asmenų pagalba turėtų pasirinkti kitą veiklos vykdymo formą, nes iš daromų pažeidimų matyti, kad šia nuostata ir toliau piktnaudžiaujama.[74]

Apibendrinant tai, kas išdėstyta, matyti, kad be privalumų, kuriuos suteikia verslo liudijimas yra ir daug apribojimų. Gyventojas, norintis plėtoti smulkųjį verslą su verslo liudijimu, turi atsižvelgti į tai, kad veiklų, kuriomis galima verstis su verslo liudijimu, sąrašas yra baigtinis, ne visada juridiniams asmenims galima parduoti savo gamybos prekes ir / ar teikti paslaugas, ne visada aišku kokia konkreti veikla slepiasi po atitinkamu verslo liudijimu. Itin svarbu prekybos veiklą ketinantiems vykdyti gyventojams žinoti, kad verslo liudijimas nesuteikia teisės prekiauti patalpose bei internetu, parduoti prekių juridiniams asmenims, taip pat prekiauti tam tikros rūšies prekėmis tokiomis kaip „automobiliai, motociklai, mopedai, cukrus“[75].

1.2.2. Individuali veikla su pažyma

Gyventojas, ketinantis vykdyti individualią veiklą pagal pažymą, turi įvykdyti prievolę, numatytą Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 46 str. bei GPMĮ 35 str. 2 dalyje. Tai reiškia, kad nustatyta tvarka apie pradedamą vykdyti veiklą turi informuoti VMI pateikdamas prašymą įregistruoti į mokesčių mokėtojų registrą. Panaši IDV su pažyma verslo pradžia yra ir kitose ES valstybėse narėse. Lietuvoje prašymas pateikiamas veiklos vykdymo pradžios dieną, o advokatai, jų padėjėjai, notarai bei antstoliai prašymą pateikia per 5 d. d. nuo įtraukimo į tam tikrus sąrašus ar paskyrimo dirbti atitinkamą darbą, šie asmenys prie prašymo turi pridėti ir atitinkamus dokumentus įrodančius, kad jie gali dirbti tam tikrą darbą. Pažymėtina, kad ne ES šalių piliečiai turi pridėti ir leidimą nuolat gyventi Lietuvoje, išduotą pagal Lietuvos Respublikos įstatymą dėl užsieniečių teisinės padėties.[76] Minėtas prašymas pateikiamas ir pasikeitus duomenims pagal kuriuos buvo įregistruota veikla bei baigus vykdyti veiklą. Vadovaujanti MAĮ 46. str. 2 dalies nuostatomis prašymo neprivalo pateikti į Ūkininkų ūkių registrą įregistruoti ūkininkai, nes „ūkininkai į registrą registruojami ir jų duomenys registre tikslinami pagal iš Ūkininkų ūkių registro gautus duomenis“[77]. Pildydamas minėtą prašymą gyventojas privalo

[74] Vilniaus apygardos teismo 2012 m. lapkričio 16 d. nutartis administracinio teisės pažeidimo byloje ATP-1261-487/2012. Į žmonos verslo liudijimą įrašytas asmuo ne tik, kad nenorėjo mokėti vietinės rinkliavos už atskirai nuo žmonos užimamą plotą prekiaujant dėvėtais drabužiais, bet ir prekiavo atskiroje vietoje nuo žmonos, nors verslo liudijimas suteikia teisę tik padėti.

[75] LRV 2002 m. lapkričio 19 d. nutarimas Nr. 1797 „Dėl verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių“. Valstybės žinios. 2002, Nr. 73-3085; 2008, Nr. 149-6033; 2010, Nr. 145-7410., 2.5.1. punktas

[76] VMI viršininko 2013 m. birželio 25 d. įsakymas Nr. VA-36 „Dėl Fizinių asmenų įregistravimo į Mokesčių mokėtojų registrą/išregistravimo iš Mokesčių mokėtojų registro taisyklių patvirtinimo“ *Valstybės žinios*. 2013, Nr. 67-3390.

[77] VMI 2004 04 13 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras. Aktuali redakcija 2015 02 11. Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.5, p. 99 [žiūrėta 2015 02 09]

nurodyti kokia ekonomine veikla jis ketina užsiimti. Gyventojas turi pats iš EVRK išsirinkti jam tinkantį veiklos kodą arba, dėl tinkamo kodo kreiptis į SD, nes VMI kodo neparenka – EVRK yra parengtas SD. EVRK veiklos pateikiamos bendrai visiems ekonomine veikla ketinantiems užsiimti asmenims tiek juridiniams, tiek fiziniams, todėl itin svarbu žinoti ar pasirinktą veiklą gali vykdyti fizinis asmuo. Peržvelgus institucijų, atsakingų už tam tikras ekonomines veiklas, svetaines, VMI svetainę galima pastebėti, kad atskiro klasifikatoriaus veiklų, kurias galima vykdyti su IDV pažyma sąrašo nėra. Taip pat nėra sąrašo fiziniams asmenims išduodamų leidimų ir licencijų bei juos išduodančių institucijų. VMI Konsultacinės medžiagos kataloge galima rasti tik keletą išskirtų veiklų, kuriomis fiziniai asmenys užsiimti negali. Čia pateikiama bendra frazė, kad *reikia pasitikslinti atitinkamą veiklos sritį reglamentuojančiuose teisės aktuose, o taip pat atitinkamose institucijose, kuruojančiose tą veiklos sritį. Jeigu teisės aktai nedraudžia gyventojui kaip fiziniam asmeniui (neįsteigus juridinio asmens) vykdyti tam tikros ekonominės veiklos, tai jis tą veiklą gali vykdyti, nors jai ir reikalinga licencija ar bet koks kitas leidimas.*[78] Taigi, gyventojas, norintis vykdyti tam tikrą iš EVRK išsirinktą veiklą, turi išsiaiškinti kuri institucija kuruoja jo ketinamą vykdyti ekonominę veiklą ir ar tokiai veiklai nereikia steigti juridinio asmens. Nesant vienos institucijos, atsakingos už tinkamą tam tikros veiklos pasirinkimą, gyventojas nepasidomėjęs ekonominei veiklai keliamais reikalavimais veiklą įregistruoti gali, nes VMI yra mokesčius administruojanti institucija, neprivalanti aiškinti, ar asmuo gali vykdyti tam tikrą veiklą ar ne. Nepaisant to, ketinamą vykdyti veiklą reikia rinktis itin atsakingai, nes MAĮ 45 str. nustatyta, kad „Mokesčių administratorius (atitinkama registro tvarkymo įstaiga), remdamasis disponuojama informacija, gali savo iniciatyva užregistruoti asmenį mokesčių mokėtoju arba patikslinti jo duomenis, jei asmuo tinkamai nevykdo šio Įstatymo 46 straipsnyje nurodytų pareigų“[79], o atsakomybė sprendžiama pagal ATPK 172 (9) straipsnį. MAĮ išdėstytas nuostatas komentuoja ir MGK bei administraciniai teismai spręsdami klausimus dėl tinkamo / netinkamo EVRK kodo pasirinkimo.[80] Svarbu paminėti, kad į mokesčių mokėtojų registrą įregistruoti savo iniciatyva mokesčių administratorius gali „tik atlikęs mokestinį patikrinimą ar tyrimą, nustatęs veiklos faktą ir surašęs atitinkamą aktą ar pranešimą apie atliktą mokestinį tyrimą“[81]. Kaip matyti, faktas ar gyventojas tinkamai pasirinko ketinamą vykdyti veiklą gali būti nustatomas tik atlikus MAĮ numatytą mokestinį tyrimą ir / ar mokestinį patikrinimą, o mokesčių mokėtojui nesutinkant su mokesčių administratoriaus konstatuotais neatitikimais MGK ar administraciniame teisme.

[78] VMI konsultacinės medžiagos katalogas. Kuria individualia veikla gyventojai negali verstis? Prieiga per internetą: https://www.vmi.lt/cms/web [žiūrėta 2015 02 12]
[79] Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*. 2004, Nr. 63-2243., 45 str.
[80] LVAT 2012 m. sausio 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-56-12
[81] Vilniaus apygardos administracinio teismo 2009 m. spalio 15 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I-2160-624/2009

Tam tikrais atvejais sprendžiant klausimą, ar gyventojas su IDV pažyma gali vykdyti tam tikros rūšies veiklą ar atitinkama veikla gali užsiimti tik juridinis asmuo, gali kilti neaiškumų. Pvz., sunkumų gali kilti gyventojui, norinčiam atidaryti masažo kabinetą ir ten teikti masažo paslaugas. VMI tinklalapyje yra informacija, kad *licencijas verstis sveikatos priežiūros veikla gali gauti tik juridiniai asmenys. Todėl masažo paslauga gali būti teikiama tik sveikatos priežiūros įstaigose, turinčiose licenciją asmens sveikatos priežiūros veiklai. Šią paslaugą gali atlikti gyventojai, atitinkantys nustatytus masažuotojo profesijos kvalifikacinius reikalavimus, ir negali verstis šia veikla kaip individualia veikla, neįsteigiant juridinio asmens,*[82] o toliau paaiškinama kad individuali veikla galima įregistravus veiklą pagal EVRK priskiriamą 96.04 klasei, kuri vadinasi „Fizinės gerovės užtikrinimo veikla“. Ši veikla paaiškinama kaip turkiškų pirčių, saunų, garo vonių, soliariumų, liesėjimo ir lieknėjimo salonų, masažo kabinetų ir kt. veikla, tačiau IDV įregistravęs gyventojas negali teikti masažo paslaugų, o gali atlikti fizinės gerovės užtikrinimo veiklą (t. y. teikti tam tikras kūno priežiūros paslaugas).[83] Tuo tarpu sąvoka masažas paaiškinta kaip „speciali, moksliškai pagrįsta, dozuota, mechaninio ir refleksinio poveikio žmogaus organizmui priemonių visuma. Masažas atliekamas fizinio kontakto būdu rankomis, specialiais įrankiais arba aparatais, siekiant grąžinti sveikatą, ją palaikyti bei stiprinti organizmą“[84]. Peržvelgus visumą teisės aktų, reglamentuojančių masažo paslaugų teikimą bei VMI tinklalapyje esančią informaciją, lieka neaišku, kokias „tam tikras kūno priežiūros paslaugas“ gali teikti fizinis asmuo, įregistravęs IDV pagal pažymą, nes teisės aktuose nėra skirstymo į gydomąjį ir negydomąjį masažą. Spręsdamas bylą, kurioje verslo liudijimą, fizinės gerovės užtikrinimo veikla, turintis gyventojas kaltinamas teikęs masažo paslaugas neįsteigęs juridinio asmens ir neturėdamas licencijos, Panevėžio miesto apylinkės teismas konstatavo, kad „Lietuvos Respublikos teisės aktuose esantys „masažo“ sąvokos neatitikimai ir skirtingas reglamentavimas negali būti vertinamas asmens nenaudai“[85], todėl byla buvo nutraukta.

Taip pat sunkumų gali kilti gyventojui, ketinančiam užsiimti kreditų teikimo veikla, orlaivių pilotavimo ir kitomis veiklomis, nes jis turėtų tinkamai išsiaiškinti atitinkamas veiklas kuruojančiose institucijose dėl leidimų bei galimybės teikti paslaugas, kaip fizinis asmuo. Iš pateiktos informacijos matyti, kad registruojant IDV pagal pažymą esminių sunkumų sukelia tai, kad nėra baigtinio sąrašo veiklų, kurių fiziniai asmenys vykdyti negalėtų ar sąrašo gyventojams išduodamų leidimų ir licencijų bei juos išduodančių institucijų.

[82] VMI konsultacinės medžiagos katalogas. Ar gali gyventojas įregistruoti individualią masažo veiklą? Prieiga per internetą: https://www.vmi.lt/cms/web [žiūrėta 2015 02 12]
[83] *Ibid*
[84] Lietuvos Respublikos sveikatos apsaugos ministro 2007 m. sausio 22 d. įsakymas Nr. V-27 „Dėl masažuotojo profesijos kvalifikacinių reikalavimų aprašo patvirtinimo.“ *Valstybės žinios*, 2007, Nr. 11-452. 3 str.
[85] Panevėžio miesto apylinkės teismo 2012 m. rugpjūčio 8 d. nutarimas Nr. A 2.8.-1313-882/2012

Kaip teigiamą aspektą galima išskirti tai, kad gyventojai, įregistravę veiklą pagal IDV pažymą, gali teikti paslaugas ir gyventojams ir juridiniams asmenims be jokių apribojimų. Jie taip pat gali pirkti paslaugas iš kitų gyventojų, vykdančių IDV pagal pažymą ar pagal verslo liudijimą. Norėdami plėtoti verslą savo vykdomai veiklai gali pagal darbo sutartis samdyti darbuotojus. Šioje vietoje svarbu yra tai, kad pirkdamas paslaugas iš kitų gyventojų IDV vykdantis asmuo turi įvertinti visumą aplinkybių, kada tarp asmenų susiklosto darbo santykiai, nes administraciniai teismai laikosi nuostatos, kad įregistruota individuali veikla ar išduotas verslo liudijimas „neturi reikšmės nelegalaus darbo konstatavimui, nustačius darbo sutarties požymius“[86], kurie buvo aptarti analizuojant IDV savarankiškumo požymį.

Apibendrinant tai kas išdėstyta šiame skyriuje IDV sąvoka apima visumą požymių: savarankiškumą, tęstinumą, ekonominės naudos siekimą, verslumą, priskyrimą įstatyme išvardytoms veiklos rūšims, kurie visi būtini tam, kad būtų konstatuota ar atitinkama veikla laikoma individualia veikla ar ne. Remiantis išanalizuotų teisės aktų nuostatomis Lietuvoje gyventojai turi teisę užsiimti dviejų rūšių individualia veikla – su pažyma ir / arba su verslo liudijimu. Abiem atvejais būtina atsižvelgti į tai, kokias teises ir kokias pareigas nustato teisės aktų nuostatos. Pagrindinis požymis, atribojantis IDV nuo darbo santykių, – savarankiškumas. Verslo plėtojimas su IDV pažyma lyginant su IĮ ir MB kur kas paprastesnis. Išsiaiškinus gyventojo verslo plėtojimo galimybes, nesteigiant juridinio asmens, taip pat itin svarbu išsiaiškinti, kokia pajamų apmokestinimo sistema taikoma pasirinkus atitinkamą veiklos formą. Būtent tai ir bus analizuojama kitame MBD skyriuje.

[86] LVAT 2011 m. spalio 24 d. nutartis byloje Nr. N-575-2744-11

2. INDIVIDUALIĄ VEIKLĄ VYKDANČIO ASMENS PAJAMŲ APMOKESTINIMAS

Šiame MBD skyriuje bus analizuojamas IDV apmokestinimo teisinis reglamentavimas. Sistemingai analizuojant teisės aktus, išaiškinimus, teismų praktiką bus aiškinamasi kokios yra teorinės bei praktikoje pasitaikančios problemos, susijusios su individualios veiklos pajamų apmokestinimu GPM, PSD, VSD bei deklaravimu. Analizuojant rezidentų (ne rezidentų) galimybes vykdyti individualią veiklą ne tik Lietuvoje, bet ir bet kurioje kitoje ES šalyje bus atskleista dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių teorinė bei praktinė reikšmė.

2.1. Apmokestinimo teisinis reglamentavimas

Prieš analizuojant, kokia yra IDV vykdančio asmens piniginė prievolė valstybei, svarbu išsiaiškinti – iš kokio teisinio reguliavimo kyla pats apmokestinimas. Paminėtina tai, kad mokesčiai visų pirma yra pagrindinis valstybės biudžeto formavimo pajamų šaltinis, skirtas tenkinti visos valstybės svarbiausius socialinius bei ekonominius interesus, o tai savo ruožtu suponuoja, kad valstybė mokesčių teisiniam reguliavimui skiria itin aukštą svarbą ir mokesčių sistemą stengiasi sureguliuoti taip, kad būtų tenkinami svarbiausi valstybės interesai.

Konstitucijos 127 str. 2 ir 3 dalyse yra įtvirtintos nuostatos, kad „valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių […], o mokesčius […] nustato Lietuvos Respublikos įstatymai“[87]. Konstitucinis Teismas ne kartą yra konstatavęs, kad *[...] tokie esminiai mokesčio elementai kaip mokesčio objektas, mokestinių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio dydžiai (tarifai), mokėjimo terminai, išimtys bei lengvatos turi būti nustatomi įstatymu, o mokesčio įstatymo įgyvendinimo tvarka, taip pat ir konkretaus mokėtino mokesčio apskaičiavimo tvarka, gali būti nustatoma ir poįstatyminiais teisės aktais.*[88] Kaip matyti iš Konstitucinio Teismo pasisakymų pagrindiniai atitinkamų mokesčių elementai, tokie, kaip mokesčio objektas, mokesčio mokėtojai, mokesčio bazė, tarifai, lengvatos nustatomi tik įstatymais, tačiau mokesčio įgyvendinimo tvarka, mokesčio apskaičiavimas, deklaravimas gali būti nustatomi ir pagrindinį įstatymą lydinčiais poįstatyminiais teisės aktais. Šių, Konstitucijos nuostatų pagrindu Lietuvoje yra priimtas MAĮ, kurio 1 straipsnyje yra įtvirtinta, kad „šis įstatymas nustato pagrindines sąvokas ir taisykles, kurių būtina laikytis vykdant mokesčių įstatymus, pagrindinius

[87] Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės žinios*. 1992, Nr. 33-1014., 127 str. 2,3 dalys
[88] Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas byloje Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03 „Dėl mokesčių bazės netiesioginio nustatymo.“ Prieiga per internetą: http://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta290/content, II-5 [žiūrėta 2015 02 14]

apmokestinimo mokesčiais teisinio reglamentavimo principus, įtvirtina Lietuvos Respublikoje taikomų mokesčių sąrašą [...]“[89]. Kaip matyti iš MAĮ 1 straipsnio nuostatų, šis įstatymas yra visų Lietuvos Respublikoje priimamų mokesčių teisės aktų pamatas, nes jis nustato pagrindines teises bei pareigas, teisinio reglamentavimo ir taikymo principus: mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo ir visuotinio privalomumo, apmokestinimo aiškumo, turinio viršenybės prieš formą[90], kurių privalo laikytis visi gyventojai bei mokesčius administruojančios institucijos. Šio įstatymo 13 straipsnyje yra įtvirtintas baigtinis Lietuvoje taikomų mokesčių sąrašas, tarp kurių ir yra įvardinti mokesčiai, kuriuos privalo mokėti IDV vykdantys asmenys. Taigi būtent MAĮ, pasak Medelienės A., Gudavičiaus B. „įtvirtindamas bendrąsias mokesčių teisės nuostatas, yra priimtas kitų teisės aktų apmokestinimo klausimais priėmimui“ [91].

Kaip matyti iš aptartų teisės aktų apžvalgos pagrindinis teisės aktas nustatantis IDV vykdančių asmenų su vykdoma veikla bei privalomais mokėti mokesčiais susijusias teises bei pareigas yra MAĮ. Šio įstatymo pagrindu priimtame GPMĮ yra detalizuojamos su pajamų apmokestinimu susijusios nuostatos, tai mokesčio objektas, mokesčio bazė, mokesčio tarifas, mokesčio sumokėjimo terminas bei pajamų deklaravimas. Be minėtų teisės aktų individualios veiklos pajamų apmokestinimui svarbūs ir Sveikatos draudimo įstatymas (toliau – SDĮ) , Valstybinio socialinio draudimo įstatymas (toliau – VSDĮ) bei Buhalterinės apskaitos įstatymas (toliau – BAĮ). Atsižvelgiant į tai, kad nuo 2012 metų buvo pakeistas Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas ir nuo minėtos datos įtakos ar gyventojas vykdantis IDV pagal pažymą priskiria ir naudoja nekilnojamąjį turtą savo veikloje, nekilnojamojo turto mokesčiui nebėra, šis mokestis detaliau aptariamas nebus. Taip pat, dėl savo specifiškumo, nebus aptariamas ir PVMĮ, nes apie jį galima parašyti atskirą MBD. Be minėtų įstatymų, teisingam IDV vykdymui bei pajamų apmokestinimui svarbūs ir minėtus įstatymus lydintys poįstatyminiai teisės aktai.

Lietuvai esant pilnateise ES valstybe nare itin svarbią reikšmę turi ES teisės sistema, tačiau pažymėtina tai, kad bendros, taikomos visoje ES, mokesčių sistemos nėra. Tiesioginių mokesčių kompetencija palikta valstybių narių teisei ir kiekviena valstybė, atsižvelgdama į savo socialinę bei ekonominę situaciją, mokesčius reguliuoja jai priimtiniausiu būdu. Tačiau neatsižvelgiant į tai, nacionalinių teisės aktų nuostatos, reglamentuojančios tiesioginius mokesčius, turi neprieštarauti bendriems ES teisės principams. Būtent tokią ES praktiką formuoja ETT, kuris dar 1986 m. yra konstatavęs, kad „nors tiesioginis apmokestinimas ir priklauso valstybių narių kompetencijai, valstybės narės privalo šią kompetenciją įgyvendinti atsižvelgdamos į Bendrijos teisės reikalavimus“[92]. Svarbu paminėti tai, kad tuo atveju, kai veikla vykdoma ne tik Lietuvoje,

[89] Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*. 2004, Nr. 63-2243., 1 str.
[90] *Ibid*., 6 str.
[91] Medelienė A., Gudavičius B., *Mokesčių teisė*. Vilnius: Registrų centras, 2011, p. 62
[92] Byla 270/83, *Europos Bendrijų Komisija prieš Prancūzijos Respubliką* [1986] ECR 273

bet ir kitose šalyse itin svarbią reikšmę pajamų apmokestinimui turi tarptautinės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys (toliau – DAIS). Lietuvos teisinė sistema šioms Lietuvoje ratifikuotoms sutartims suteikia aukštesnę galią nei nacionaliniai teisės aktai t. y. esant neatitikimams tarp nacionalinių teisės aktų bei DAIS, taikomos DAIS nuostatos.

2.2. Pajamų iš individualios veiklos su verslo liudijimu apmokestinimas

Kaip jau buvo minėta pirmame MBD skyriuje, pagrindinis teisės aktas, kuriame yra įtvirtinta IDV su verslo liudijimu sąvoka, bei pagrindinės prievolės, susijusios su pajamų apmokestinimu, yra GPMĮ, kurio 6 str. 4 dalyje yra reglamentuota kada ir koks pajamų mokestis turi būti sumokamas įsigyjant verslo liudijimą, bei nurodyta kurioms asmenų grupėms gali būti pritaikomos lengvatos.

Vadovaujantis teisės aktų nuostatomis gyventojai, vykdantys veiklą su verslo liudijimu, be fiksuoto pajamų mokesčio dydžio taip pat turi mokėti VSD bei PSD įmokas. PSD įmokos, kaip ir fiksuoto dydžio pajamų mokestis, sumokami į VMI biudžeto surenkamąsias sąskaitas, o VSD įmokos mokamos į SODROS biudžeto surenkamąsias sąskaitas. Kitų, MAĮ 13 straipsnyje išvardintų mokesčių, gyventojams, vykdantiems veiklą su verslo liudijimais, mokėti nereikia. Prievolės mokėti PVM neatsiranda dėl to, kad PVM mokėtojai veiklos su verslo liudijimu nuo 2012 m. vykdyti negali, išskyrus Gyvenamosios paskirties patalpų nuomai verslo liudijimus įsigyjančius gyventojus, kuriems taikomi kiti apribojimai, susiję su PVM. Pažymėtina tai, kad minėtą verslo liudijimą įsigijusiems asmenims taip pat nėra prievolės mokėti PSD bei VSD įmokų.

Analizuojant teisės aktų nuostatas pastebėta, kad veikla su verslo liudijimu vienintelė verslo forma, kuria verčiantis mokesčių dydžiai yra fiksuoti ir nepriklauso nuo gaunamų pajamų dydžio. Ši veiklos forma taip pat išsiskiria tuo, kad vadovaujantis GPMĮ 26 straipsnio nuostatomis „fiksuoto dydžio pajamų mokestis sumokamas į biudžetą prieš išduodant verslo liudijimą“[93]. Atsižvelgiant į tai, kad pajamų mokestis sumokamas prieš įsigyjant verslo liudijimą, o mokesčio dydis nepriklauso nuo uždirbamų pajamų dydžio, teisės aktai nenustato verslo liudijimus turintiems asmenims teisės iš veiklos pajamų atimti su veikla susijusių išlaidų. Tačiau neatsižvelgiant į tai, gyventojai turi laikytis su jų vykdomos veiklos buhalterinės apskaitos vedimu susijusių teisės aktų, tokių kaip Lietuvos Respublikos finansų ministro 2011 m. balandžio 22 d. įsakymas Nr. 1K-160 „Dėl gyventojų, įsigijusių verslo liudijimus, buhalterinės apskaitos taisyklių patvirtinimo“, VMI viršininko 2002 m. gruodžio 31 d. įsakymu Nr. 379

[93] Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 73-3085., 26 str.

patvirtintų „Prekių (paslaugų) pirkimo–pardavimo kvito formos bei šių kvitų formos pildymo taisyklių“ bei kitų teisės aktų nuostatų. Taip pat šiems asmenims yra prievolė „pateikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją net tuo atveju, kai individualios veiklos pajamų negavo“[94]. Nuo teisingo buhalterinės apskaitos vedimo bei tinkamo pareigų vykdymo priklauso teisingas pajamų apmokestinimas. Gyventojams, kurie nesilaiko buhalterinės apskaitos reikalavimų, „prekybos, gamybos ar paslaugų teikimo vietoje neturintiems prekių, medžiagų ar žaliavų įsigijimo dokumentų, neišrašantiems kvitų, sąskaitų faktūrų, kai tai numatyta Verslo liudijimų išdavimo taisyklėse, neteisingai tvarkantiems pajamų ir išlaidų žurnalus“[95], gresia administracinė atsakomybė pagal ATPK 172, 172(1), 172 (9), 173(1) straipsnio 1 arba 2 dalį.

2.2.1. Fiksuoto dydžio pajamų mokestis

Pagal šiuo metu galiojančias GPMĮ 6 str. 4 dalies nuostatas *už per mokestinį laikotarpį gautas pajamas, nuo kurių mokestis sumokamas įsigyjant verslo liudijimą, mokamas savivaldybių tarybų nustatytas fiksuoto dydžio pajamų mokestis, kuris negali būti mažesnis už pajamų mokestį, apskaičiuojamą dvylikos minimaliųjų mėnesinių algų, galiojančių mokestinio laikotarpio, einančio prieš mokestinį laikotarpį, kuriam įsigyjamas verslo liudijimas, spalio 1 dieną, sumai pritaikius šio straipsnio 1 dalyje nurodytą pajamų mokesčio tarifą, galiosiantį to mokestinio laikotarpio, kuriam įsigyjamas verslo liudijimas, sausio 1 dieną. Savivaldybių tarybos turi teisę nustatyti mažesnį fiksuoto dydžio pajamų mokestį už pajamas, gautas iš veiklos, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą.*[96] Vadovaujantis šio straipsnio nuostatomis ir „atsižvelgiant į tai, kad nuo 2015 m. sausio 1 d. euras tapo teisėta mokėjimo ir atsiskaitymo priemone Lietuvos Respublikoje ir į tai, kad nuo 2014 m. spalio 1 d. nustatytas 1 035 Lt MMA dydis, 2015 m. minimalus fiksuotas pajamų mokesčio dydis yra 540 Eur (12x300x15 %)“[97]. Peržvelgus GPMĮ 6 straipsnio redakcijas pastebėta tai, kad nuostatos, susijusios su pajamų mokesčio sumokėjimu už verslo liudijimą, nuo 2003 metų keitėsi ne kartą. Esminis pakeitimas įsigaliojo nuo 2009 m., nes iki šios datos nuo pat 2003 metų galiojusi nuostata, kad „už pajamas, gautas iš veiklos, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą, mokamas savivaldybių tarybų nustatytas fiksuoto dydžio pajamų mokestis“[98], prieštaravo pagrindinėms mokesčių teisinio

[94] Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 73-3085., 27 str. 3 dalis
[95] VMI leidinys „Verslo liudijimą įsigyjančio gyventojo atmintinė“ (trumpoji). Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.16.2.4, p. 7 [žiūrėta 2015 02 14]
[96] Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 73-3085., 6 str.4 dalis
[97] VMI leidinys „Verslo liudijimą įsigyjančio gyventojo atmintinė“ (trumpoji). Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.16.2.4, p. 3 [žiūrėta 2015 02 14]
[98] Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 73-3085., 6 str.4 dalis (pirminė redakcija)

reglamentavimo nuostatoms, kad tokie svarbūs mokesčio elementai, kaip mokesčio dydis bei lengvatos nustatomi tik įstatymu. Manytina, kad atsižvelgiant į tai ir buvo pakeista ši GPMĮ nuostata, kuri nuo 2009 m. nors kelis kartus ir keitėsi, bet iš esmės įtvirtino pagrindinį fiksuoto pajamų mokesčio dydį bei nustatė asmenų grupes, kurioms savivaldybės gali nustatyti mažesnį fiksuoto pajamų mokesčio dydį t. y. pritaikyti lengvatas. Tikslinga paminėti ir tai, kad 2011 m. buvo vieninteliai metai, kuriais skatinant verslumą Lietuvoje ir stengiantis mažinti šešėlines pajamas už įsigyjamus verslo liudijimus buvo nustatytas minimalus 120 Lt fiksuoto dydžio pajamų mokestis. Tuo metu buvo taikomos kitos GPMĮ nuostatos pagal kurias buvo imama ne 12 minimaliųjų mėnesinių (toliau – MMA) algų, nuo kurių pritaikius 15 % pajamų mokesčio tarifą gaunama minimali fiksuoto dydžio metinė suma, bet 1 MMA, nuo kurios pritaikius minėtą tarifą gaunama minimali metinė suma už verslo liudijimą. Tokiu būdu gauta minimali suma galioja kainas nustatant visoje Lietuvos Respublikos teritorijoje, o verslo liudijimams, kurie galioja konkrečioje savivaldybės teritorijoje arba visoje LR teritorijoje išskyrus didžiuosius miestus, savivaldybės nustato mažesnius fiksuoto dydžio pajamų mokesčius, kurie vadovaujantis Taisyklių 3.1. punktu turi būti nustatyti iki einamųjų metų lapkričio 10 dienos ir pateikti teritorinėms valstybinėms mokesčių inspekcijoms.[99] GPMĮ 6 str. 4 dalyje yra išskirti asmenys, kuriems savivaldybės gali nustatyti mažesnį fiksuoto dydžio pajamų mokestį: *neįgaliesiems asmenims, asmenims, sukakusiems senatvės pensijos amžių, tėvams (įtėviams), auginantiems tris ir daugiau vaikų (įvaikių) iki 18 metų [...], tėvams (įtėviams), auginantiems neįgalų vaiką (įvaikį) iki 18 metų motinai (įmotei) arba tėvui (įtėviui), kuris (kuri) vaiką (įvaikį) iki 18 metų, [...] augina vienas (viena), [...] nuolatine (dienine) studijų forma moksleiviams ir studentams, bedarbiams, kurie nustatyta tvarka įregistruoti teritorinėse darbo biržose;*2) *asmenims, įsigyjantiems verslo liudijimą verstis verslo liudijime nurodytos rūšies veikla visoje Lietuvos Respublikoje*, išskyrus didžiuosius miestus, *arba konkrečios savivaldybės teritorijoje;*3) *asmenims, įsigyjantiems verslo liudijimą verstis tradicinių amatų veikla;4) asmenims, kurie laikotarpiu, kuriam įsigyjamas verslo liudijimas, gauna su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų.*[100] Kaip matyti iš GPMĮ nuostatų kitiems, įstatyme nenustatytiems asmenims, savivaldybės mažesnių fiksuoto dydžio pajamų mokesčių nustatyti negali. Peržvelgus fiksuoto pajamų mokesčio dydžio teisinį reglamentavimą atrodo, kad nuostatos pakankamai aiškios, tačiau iš praktikoje pasitaikančių problemų matyti, kad jos nėra taip paprastai įgyvendinamos. Analizuojant 2013, 2014, 2015 metų savivaldybių tarybų sprendimus pastebėta, kad kainos daugelyje savivaldybių skiriasi ir priklauso nuo to, kokiai veiklai įsigyjamas verslo liudijimas. Savivaldybių nustatomų kainų palyginimui, kaip pavyzdį

[99] LRV 2002 m. lapkričio 19 d. nutarimas Nr. 1797 „Dėl verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių“. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 73-3085; 2008, Nr. 149-6033; 2010, Nr. 145-7410., 3.1 punktas

[100] Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 73-3085., 6 str.4 dalis

galima išskirti verslo liudijimus „Betono, gipso ir cemento gaminių bei dirbinių gamyba ir pastatymas, akmens pjaustymas, formavimas ir apdaila, įskaitant įrašų iškalimą (išpjovimą) paminkliniuose akmenyse“[101] bei „Apgyvendinimo paslaugų (kaimo turizmo paslaugos) teikimas“[102] (žr. 1 priedą), kurių kaina kai kuriose savivaldybėse ženkliai skiriasi nuo kitų verslo liudijimų kainų, o kitose savivaldybėse pvz. Birštono nustatoma ženkliai mažesnė t.y. minimali GPMĮ 6 str. 4 dalyje nustatyta metinė kaina. Suprantama, kad savivaldybės turi diskrecijos teisę nustatyti kainas atsižvelgdamos į ekonominę socialinę padėtį bei į tam tikrų verslo grupių skatinimą savivaldybėje, tačiau pastebėtina tai, kad esant tokiai situacijai, kai tas pats verslo liudijimas vienoje savivaldybėje kainuoja ženkliai daugiau nei kitoje, galima situacija, kad tokią veiklą ketinantis vykdyti asmuo gali mėginti įsigyti verslo liudijimą toje savivaldybėje, kurioje kaina mažesnė. Taip pat keistai atrodo kelerius metus iš eilės Palangos miesto savivaldybės nustatoma 0 Lt (2014 m. 0 Eur) kaina (žr. 1 priedą) išsiimant verslo liudijimą „Apgyvendinimo paslaugų (kaimo turizmo paslaugos) teikimas“[103] veiklai Palangos savivaldybės teritorijoje. Manytina, kad tokiu sprendimu pažeidžiamos principinės verslo liudijimo nuostatos, kad neturi būti iškraipomos konkurencinės sąlygos, nes tokias paslaugas teikiančios įmonės ar individualią veiklą pagal pažymą vykdantys asmenys sumoka didesnius mokesčius. Nevienodas konkurencines sąlygas rinkoje pastebi ir Palangos mieste viešbučių verslu užsiimantys juridiniai asmenys.[104] Taip pat pastebėta, kad Utenos raj. savivaldybės sprendimuose nustatoma kaina verslo liudijimui „Periodinių spaudos leidinių platinimas“ (žr. 1 priedą), nors tokia veiklos rūšis panaikinta jau nuo 2012 m. gegužės 1 d.

Kitas, analizuojant savivaldybių sprendimus, pastebėtas dalykas, kad nuo pat 2012 iki 2014 metų savivaldybės, nustatydamos tam tikroms asmenų grupėms lengvatas, įrašo GPMĮ 6 str. 4 daliai prieštaraujančias nuostatas, pvz., Akmenės rajono 2012 metų savivaldybės tarybos sprendime yra įrašyta, kad „Gyventojams, įsigyjantiems verslo liudijimus trumpesniam kaip 30 kalendorinių dienų laikotarpiui, lengvatos netaikomos“[105]. Įstatyme nėra nurodyta, kad gyventojams, patenkantiems į asmenų grupę, kuriems gali būti taikoma lengvata, ši lengvata priklauso nuo laikotarpio, kuriam išsiimamas verslo liudijimas. Atsižvelgiant į tai, manytina, kad lengvata turi būti taikoma arba netaikoma ir ji neturi būti siejama su laikotarpiu, kuriam išsiimamas verslo liudijimas. Itin daug savivaldybių nustato apribojimus lengvatoms už verslo

[101] VMI viršininko 2002 m. lapkričio 21 d. įsakymas Nr. 333 „Dėl verslo liudijimo formos ir individualios veiklos, kuria gali būti verčiamasi turint verslo liudijimą, klasifikatoriaus patvirtinimo“. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 114-5114; 2009, Nr. 141-6262
[102] *Ibid*
[103] *Ibid*
[104] Sinušienė L. Viešbučius išerzino privatininkų pranašumas prieš įstatymus. Prieiga per internetą: http://www.vakarinepalanga.lt/lt/laikrastis/daugiausiai_komentuojami/?id=5651 [žiūrėta 2015 03 30]
[105] Akmenės rajono savivaldybės tarybos 2012 m. lapkričio 29 d. sprendimas Nr. T-237 „Dėl pajamų mokesčio, mokamo už pajamas, gautas iš veiklos, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą, dydžių 2012 metams nustatymo“

liudijimus, kai į verslo liudijimą įrašomas šeimos narys, pvz., Birštono savivaldybės tarybos 2014 m. sprendime įrašyta, kad lengvata tam tikroms asmenų grupėms 50 %., tačiau, kai į verslo liudijimą yra įrašyti kiti asmenys, tada taikoma 30 % dydžio lengvata.[106] Druskininkų savivaldybės tarybos 2013 m. sprendime įrašyta, kad lengvata tam tikroms asmenų grupėms 50 %, tačiau, kai į verslo liudijimą yra įrašyti kiti asmenys, tada lengvata netaikoma[107]. Taip pat negalima nepastebėti tokių diskriminacinių savivaldybės sprendimų kaip, pvz., Utenos rajono savivaldybės tarybos 2012 m spalio 25 d. sprendime TS-320. Šiame sprendime nustatyta, kad neįgaliems asmenims, kuriems nustatyta: *30 – 55 procentų darbingumo lygis (iš dalies darbingas asmuo); vidutinis ar lengvas neįgalumo lygis; vidutinių ar nedidelių specialiųjų poreikių lygis (kai šis asmuo sulaukęs senatvės pensijos amžiaus) – taikoma 50 proc. dydžio lengvata,* o tuo tarpu *asmenims, kuriems nustatyta: 0 – 25 procentų darbingumo lygis (nedarbingas asmuo); sunkus neįgalumo lygis; didelių specialiųjų poreikių lygis (kai šis asmuo sulaukęs senatvės pensijos amžiaus)* – lengvata netaikoma.[108]

Kaip matyti iš pateiktų pavyzdžių tam tikrais atvejais neaišku, kokiomis teisės aktų nuostatomis vadovaudamosi savivaldybių tarybos nustato lengvatas fiksuotam pajamų mokesčio dydžiui, nes GPMĮ 6 str. 4 dalyje nėra nustatyta, kad gyventojui, patenkančiam į atitinkamą grupę asmenų, lengvatos gali būti taikomos skirtingai – į verslo liudijimą įrašant arba neįrašant šeimos narį. Šioje vietoje taip pat pažeidžiamos principinės mokesčių teisės reglamentavimo nuostatos, kad poįstatyminiai aktai neturi prieštarauti įstatymams. Tai patvirtina ir LVAT sprendimai administracinėse bylose. LVAT, išnagrinėjęs Ignalinos rajono savivaldybės tarybos apeliacinį skundą dėl Panevėžio apygardos administracinio teismo 2014 m. vasario 20 d. sprendimo administracinėje byloje pagal pareiškėjo – Vyriausybės atstovo Utenos apskrityje – prašymą atsakovui – Ignalinos rajono savivaldybės tarybai – dėl sprendimo teisėtumo ištyrimo, apeliacinį skundą atmetė. Byloje buvo sprendžiamas klausimas *ar Ignalinos rajono savivaldybės tarybos 2012 m. gruodžio 20 d. sprendimas Nr. T-210 „Dėl Ignalinos rajono savivaldybės kompensacijų už sumokėtą fiksuotą pajamų mokestį įsigyjant verslo liudijimus“, kurio 1 punktu Taryba nusprendė patvirtinti Ignalinos rajono savivaldybės kompensacijų už sumokėtą fiksuotą pajamų mokestį įsigyjant verslo liudijimus skyrimo tvarkos aprašą, o 2 punktu nusprendė kompensuoti 2013 metais dalį sumokėto fiksuoto pajamų mokesčio įsigyjant verslo liudijimą [...] neprieštarauja: GPMĮ 6 straipsnio 4 daliai; MAĮ 2 str. 9 daliai*[109] bei kitiems teisės aktams.

[106] Birštono savivaldybės tarybos 2014 m. lapkričio 7 d. sprendimas Nr. TS-155„Dėl pajamų mokesčio, mokamo už pajamas, gautas iš veiklos, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą, dydžių 2014 metams nustatymo“
[107] Druskininkų savivaldybės tarybos 2013 m. lapkričio 19 d. sprendimas Nr. T1-211 „Dėl pajamų mokesčio, mokamo už pajamas, gautas iš veiklos, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą, dydžių 2013 metams nustatymo“
[108] Utenos rajono savivaldybės tarybos 2012 m spalio 25 d. sprendimas TS-320 „Dėl pajamų mokesčio, mokamo už pajamas, gautas iš veiklos, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą, dydžių 2012 metams nustatymo“
[109] LVAT 2014 m. lapkričio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-492-1707-14

Teisėjų kolegija pažymėjo, *jog savivaldybių taryboms, o konkrečiu atveju – Ignalinos rajono savivaldybės tarybai – suteikta teisė nustatyti mažesnį fiksuoto dydžio pajamų mokestį [...] tačiau, [...] atsakovas, įgyvendindamas jam suteiktus įgaliojimus, neturi visiško savarankiškumo pasirinkti tam tikrą teisinio reguliavimo būdą šioje srityje. Atsakovo diskrecijos teisę nustatyti mažesnį fiksuoto dydžio pajamų mokestį [...] riboja Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 6 straipsnio 4 dalyje įtvirtintos sąlygos, [...].*[110] LVAT konstatavo, kad Ignalinos rajono savivaldybės taryba viršijo teisės aktais nustatytą savivaldybės tarybos kompetenciją.

Kaip matyti iš pateiktų pavyzdžių įstatymuose išdėstytos nuostatos dėl fiksuoto pajamų mokesčio dydžio nustatymo ne visai sklandžiai įgyvendinamos praktikoje, tokiu būdu pažeidžiant gyventojų teises ar net juos diskriminuojant. Siūlytina pakeisti Taisyklėmis įtvirtintą verslo liudijimų sąrašą iš jo išbraukiant veiklas, kurios nepriskiriamos smulkiajam verslui bei laisvosioms profesijoms priskiriamas veiklas, o visoms savivaldybėms nustatyti bendrą tvarką, pagal kurią savo sprendimuose jos nustatytų lengvatas, neprieštaraujančias įstatymų nuostatoms ir nediskriminuojančias tam tikrų asmenų grupių.

Teisės aktuose, reglamentuojančiuose IDV su verslo liudijimu vykdymą bei pajamų apmokestinimą, taip pat yra nustatyti atvejai, kada gyventojui gali būti perskaičiuojamas už verslo liudijimą sumokėtas fiksuoto dydžio pajamų mokestis, aptarti atvejai, kada gali būti nutraukiama su verslo liudijimu vykdoma veikla. VMI parengtoje atmintinėje vadovaujantis Taisyklių nuostatomis yra paaiškinta, kad „ilgesniam nei vieno mėnesio laikotarpiui verslo liudijimą įsigijęs gyventojas turi per 10 kalendorinių dienų pranešti bet kuriai TVMI apie duomenų, pagal kuriuos buvo apskaičiuotas pajamų mokestis, pasikeitimą“[111]. Tai reiškia, kad ir pajamų mokestis pagal pasikeitusius duomenis perskaičiuojamas t. y. grąžinamas arba jį privaloma papildomai sumokėti. Pagal iki 2012 m. galiojusias nuostatas buvo numatyti tik tam tikri atvejai (susirgus, išvykus nuolat gyventi į užsienį, mirus arba kitais išimtinais atvejais verslo liudijimą išduodančios teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos vadovo sprendimu[112]), kada buvo galima nutraukti pagal verslo liudijimą vykdomą veiklą ir susigrąžinti sumokėtą fiksuoto dydžio pajamų mokestį. Ši nuostata buvo liberalizuota ir LRV pakeitus Taisyklių nuostatas nuo 2012 m. sausio 1 d. sumokėtas fiksuoto dydžio pajamų mokestis grąžinamas visais veiklos nutrūkimo atvejais, kai ja nesiverčiama iki išduoto verslo liudijimo pabaigos. VMI komentare taip pat yra paaiškinta, kad fiksuoto dydžio pajamų mokestis grąžinamas arba įskaitomas, kai asmuo tampa PVM mokėtoju ir praranda teisę verstis veikla su verslo liudijimu arba, kai

[110] LVAT 2014 m. lapkričio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-492-1707-14
[111] VMI leidinys „Verslo liudijimą įsigyjančio gyventojo atmintinė“ (ilgoji). Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.16.2.4, p. 13 [žiūrėta 2015 02 15]
[112] LRV 2002 m. lapkričio 19 d. nutarimas Nr. 1797 „Dėl verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių“. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 73-3085; 2008, Nr. 149-6033; 2010, Nr. 145-7410., 14 punktas

nuomodamas gyvenamosios paskirties patalpas per paskutinius 12 mėn. viršija ribą, nuo kurios privaloma mokėti PVM. Tokiu atveju gyventojas VMI turi pateikti prašymą. Pastebėtina tai, kad tuo atveju, kai pajamos iš juridinių asmenų viršija 4 500 Eur, visos iš juridinių asmenų (visuose verslo liudijimuose nurodytų veiklos rūšių) gautos pajamos (nuo pirmo lito) apmokestinamos kaip pajamos iš įregistruotos individualios veiklos (su pažyma)[113]. Tokiu atveju teisės aktuose bei išaiškinimuose nėra numatyta, kad metams pasibaigus, už verslo liudijimą sumokėtos įmokos grąžinamos. Suprantama, kad tuo atveju, kai paslaugos teikiamos ir juridiniams asmenims ir gyventojams, fiksuoto dydžio pajamų mokestis negali būti grąžinamas. Manytina, kad tuo atveju, kai paslaugos teikiamos tik juridiniams asmenims, net ir pasibaigus metams fiksuoto dydžio pajamų mokestis turėtų būti grąžinamas arba įskaitomas, nes pagal šiuo metu galiojančias teisės aktų nuostatas tos pačios pajamos apmokestinamos du kartus t. y. sumokamas fiksuoto dydžio mokestis, o kai pajamos iš juridinių asmenų viršija 4 500 Eur, jos apmokestinamos kaip pajamos iš IDV su pažyma. Šioje vietoje turėtų būti žiūrima liberaliau t. y. net ir pasibaigus metams fiksuoto dydžio pajamų mokestis turėtų būti grąžinimas arba įskaitomas.

Analizuojant teisės aktus, VMI komentarą bei atmintinę taip pat pastebėta, kad mokesčių administratoriaus nuomone, išdėstyta VMI atmintinėje bei GPMĮ komentare „Gyventojų, įsigijusių atitinkamos rūšies prekybos, gamybos ar paslaugų verslo liudijimą verstis veikla neribojant veiklos teritorijos, gautos pajamos už Lietuvos Respublikos teritorijos, laikomos pajamomis, uždirbtomis verčiantis veikla įsigijus verslo liudijimą“[114]. Tai reškia, kad gyventojas, įsigijęs verslo liudijimą neribojant veiklos teritorijos, parduoti prekes ir / ar teikti paslaugas gali ir kitose šalyse (jeigu tai numato tos šalies įstatymai). Pastebėtina tai, kad nei teisės aktuose, nei VMI išaiškinimuose nėra aptarta situacija, kada ir kokiu būdu naikinamas dvigubas pajamų apmokestinimas t. y. grąžinamas fiksuoto dydžio pajamų mokestis, kai dirbant užsienyje su verslo liudijimu, už kurį iš anksto yra sumokėtas fiksuoto dydžio pajamų mokestis, pajamos apmokestinamos kitoje šalyje. Taip pat neaišku, kaip tokiu atveju turėtų būti atskiriama, kuri fiksuoto pajamų mokesčio dalis turėtų būti grąžinama, kai dirbant su tuo pačiu verslo liudijimu pajamos gaunamos tiek Lietuvoje, tiek kitoje šalyje. Juk verslo liudijimų institutas yra išimtinis Lietuvos mokesčių teisėje, kai mokestis mokamas už verslo liudijimą nepriklauso nuo uždirbamų pajamų, o IDV su verslo liudijimu nėra reglamentuota nei vienoje dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje, kurias yra pasirašiusi Lietuva. Siūlytina, įvertinus verslo liudijimų specifiką, nustatyti sąlygas, kurioms esant naikinamas (arba ne) dvigubas pajamų apmokestinimas.

Pastebėtina ir tai, kad neatsižvelgiant į tai, kad verslo liudijimams taikoma pakankamai liberali apmokestinimo sistema, valstybė šią verslo formą skatina bei įvairiomis subsidijomis

[113] VMI leidinys „Verslo liudijimą įsigyjančio gyventojo atmintinė“ (ilgoji). Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.16.2.4, p. 5 [žiūrėta 2015 02 15]
[114] *Ibid*

remia, vadovaujantis GPMĮ 16 straipsnio nuostatomis apskaičiuojant gyventojo apmokestinamąsias pajamas „iš pajamų šio įstatymo nustatyta tvarka atimama: [...] pajamos, apmokestintos įsigijus verslo liudijimą [...]“[115]. Tai reiškia, kad gyventojai, vykdantys veiklą su verslo liudijimu, savo pajamoms negali prisitaikyti neapmokestinamojo pajamų dydžio, papildomo neapmokestinamojo pajamų dydžio už vaikus, taip pat negali pasinaudoti teise pasinaudoti GPMĮ 21 straipsnyje numatytomis lengvatomis (susigrąžinti dalį sumos už sumokėtas įmokas už studijas, gyvybės draudimo įmokas ir pan.).[116]

Svarbu paminėti tai, kad vykdant IDV su verslo liudijimu gautos pajamos pagal pajamų mokesčio sumokėjimo tvarką priskiriamos B klasės pajamoms (mokestį sumoka verslo liudijimą turintis asmuo). Pastebėtina, kad praktikoje problemų kyla tais atvejais, kai verslo liudijimas nesuteikia teisės parduoti prekių ar teikti paslaugų įmonėms, nes tada nėra paprasta atskirti kokiai klasei priskiriamos įmonės išmokamos išmokos. Kaip paaiškina VMI[117] tuo atveju, kai prekės parduodamos juridiniam asmeniui – jų apmokestinimas priklauso nuo to, ar sandoris buvo atsitiktinis ar tęsėsi ilgą laiką. Jeigu sandoris atsitiktinis, pajamos apmokestinamos kaip kito turto pardavimo pajamos, t. y. taikoma 2 500 Eur neapmokestinama suma, o jeigu prekės buvo parduodamos nuolat, tada pajamos apmokestinamos kaip IDV su pažyma. Atitinkamai apmokestinamos ir pajamos, gautos už paslaugų teikimą. Šiuo atveju įmonė, išmokėdama išmokas, jas deklaruoja kaip A klasės pajamas, jeigu paslauga vienkartinė arba kaip B klasės pajamas, jeigu paslauga ne vienkartinė. Spręsdama ginčą tarp Pareiškėjos (UAB „M1“) ir VMI dėl pajamų priskyrimo A ar B klasei MGK yra konstatavusi, kad „gautų pajamų priskyrimą A ir B klasės pajamoms lemia gautų pajamų pobūdis, kuris nustatomas atlikus gautų pajamų (santykių, kurių pagrindu gautos pajamos) vertinimo ir kvalifikavimo veiksmus“[118].

2.2.2. Privalomojo sveikatos draudimo bei valstybinio socialinio draudimo įmokos

Kaip jau buvo minėta, gyventojai, vykdantys veiklą su verslo liudijimais, už įsigyjamą verslo liudijimą moka ne tik fiksuoto dydžio pajamų mokestį, bet taip pat ir PSD bei VSD įmokas. SDĮ 6 straipsnyje yra nurodyta, kurie asmenys draudžiami privalomuoju sveikatos draudimu, kurie laikomi apdraustais sveikatos draudimu bei tie, kurie PSD draudžiami valstybės lėšomis. Vadovaujantis SDĮ 17 str. 5 dalies nuostatomis „fiziniai asmenys, kurie, vykdydami individualią veiklą, gyventojų pajamų mokestį nuo individualios veiklos pajamų sumoka

[115] Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 73-3085., 16 str.
[116] VMI konsultacinės medžiagos katalogas. Kas gali pasinaudoti pajamų mokesčio lengvata? Prieiga per internetą: http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.4.12.1, [žiūrėta 2015 02 16]
[117] VMI konsultacinės medžiagos katalogas. Dėl prekių pardavimo juridiniams asmenims. Prieiga per internetą: https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/konsultacines-medziagos-katalogas/-/asset_publisher/25rbM8kzVaup/content/del-prekiu-pardavimo-juridiniams-asmenims/10174 [žiūrėta 2015 03 14]
[118] MGK 2014 m. spalio 17 d. sprendimas Nr. S-211 (7-174/2014).

įsigydami verslo liudijimus, kas mėnesį moka 9 % minimaliosios mėnesinės algos, galiojančios mėnesio, už kurį mokama įmoka, paskutinę dieną, dydžio privalomojo sveikatos draudimo įmokas“[119]. Kaip matyti iš šios įstatymo nuostatos mėnesinė PSD įmoka priklauso nuo to, kokia yra patvirtinta minimalioji mėnesinė alga. Nuo 2014 m. spalio 1 d. keitėsi MMA, kuri nuo šios datos buvo nustatyta 1 035 Lt [120], todėl nuo 2014 m. spalio 1 d. gyventojų, vykdančių individualią veiklą su verslo liudijimu, mėnesinė PSD įmoka yra 93 Lt (9 % x 1 035 Lt). Nuo 2015 m. – 27 Eur. Vadovaujanti SDĮ 17 str. 11 dalies nuostatomis gyventojų, vykdančių veiklą su verslo liudijimais, „metinė privalomojo sveikatos draudimo įmoka negali būti mažesnė kaip 9 procentai nuo 12 minimaliųjų mėnesinių algų, galiojančių tų metų kiekvieno atitinkamo mėnesio paskutinę dieną“[121], o tai reiškia, kad 2014 m. metinė suma – 1 089 Lt (nuo sausio iki rugsėjo mėn. po 90 Lt per mėn., o nuo spalio iki gruodžio mėn. po 93 Lt per mėn.). Jeigu MMA nesikeis, tai metinė 2015 m. suma bus 324 Eur (27x12). Šis įmokos dydis nepriklauso nuo to, kiek gyventojas turi verslo liudijimų ir kiek pajamų uždirba dirbdamas su verslo liudijimu. PSD įmokos mokamos kas mėnesį iki paskutinės mėnesio dienos bei gali būti sumokamos į priekį.[122]

Nuo 2011 metų gyventojams, kurie įsigyja verslo liudijimą ir tuo pačiu metu dirba pagal darbo sutartį arba PSD yra draudžiami valstybės lėšomis (pensininkai, neįgalieji, bedarbiai registruoti teritorinėse darbo biržose, dieninių skyrių studentai, vienas iš tėvų auginantis vaiką iki 8 m., asmenys iki 18 m. ir pan.), PSD įmokų mokėjimui yra nustatytos tam tikros išlygos (lengvatos). Jeigu minėti asmenys verslo liudijimą išsiima trumpesniam, kaip mėnuo laikotarpiui, tai „įmokos apskaičiuojamos proporcingai išduoto verslo liudijimo galiojimo laikotarpiui“[123], tai reiškia, kad PSD atitinkamo mėnesio įmoka dalinama iš to mėnesio dienų skaičiaus ir padauginama iš dienų, kurioms įsigyjamas verslo liudijimas, skaičiaus. Minėtiems asmenims taip pat neprivaloma PSD įmokų mokėti kas mėnesį, nes jie „privalomojo sveikatos draudimo įmokų mokėjimą gali atidėti iki kitų metų, einančių po mokestinio laikotarpio, gegužės 1 dienos“[124]. Jeigu verslo liudijimas išsiimamas visam mėnesiui, įmoka mokama už visą mėnesį, tačiau galima atidėti jos sumokėjimo terminą iki kitų metų gegužės 1 d. Teisės aktuose taip pat

[119] Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymas. *Valstybės žinios*. 1996, Nr. 55-1287; 2002, Nr. 123-5512., 17 str. 5 d.
[120] LRV 2014 m. rugsėjo 24 d nutarimas Nr. 972 „Dėl minimaliojo darbo užmokesčio“. *Teisės aktų registras*, 2014, Nr.2014-12823
[121] Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymas. *Valstybės žinios*. 1996, Nr. 55-1287; 2002, Nr. 123-5512., 17 str. 11 d.
[122] VMI viršininko 2009 m. lapkričio 30 d. įsakymas Nr. VA-78 „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos administruojamų privalomojo sveikatos draudimo įmokų administravimo taisyklių patvirtinimo“. Valstybės žinios. 2009, Nr. 132-5787; 2010, Nr. 32-1529; 2012, Nr. 141-7299. 12 punktas
[123] Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymas. *Valstybės žinios*. 1996, Nr. 55-1287; 2002, Nr. 123-5512., 17 str. 5 d.
[124] VMI viršininko 2009 m. lapkričio 30 d. įsakymas Nr. VA-78 „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos administruojamų privalomojo sveikatos draudimo įmokų administravimo taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*. 2009, Nr. 132-5787; 2010, Nr. 32-1529; 2012, Nr. 141-7299. 13 punktas

yra reglamentuota, kada gyventojai, vykdantys veiklą su verslo liudijimu, gali nemokėti PSD įmokų – „jei tuo metu yra apdrausti socialiniu (įskaitant sveikatos) draudimu kitoje Europos Sąjungos ar Europos Ekonominės Erdvės valstybėje narėje, ar Šveicarijoje ir, paprašius, tai gali įrodyti...“[125] Tuo tarpu nuolatiniai Lietuvos gyventojai, kaip buvo minėta, nors ir drausti PSD kitose kategorijose (pvz. dirbantys pagal darbo sutartis ar drausti valstybės lėšomis) PSD įmokas už įsigyjamą verslo liudijimą mokėti privalo. Pažymėtina ir tai, kad verslo liudijimą įsigyjantis asmuo, kuris tuo pačiu metu vykdo veiklą pagal IDV pažymą, PSD įmokas privalo mokėti tiek VMI, tiek SODRAI.

Verslo liudijimus įsigyjančių asmenų VSD įmokos sumokamos į SODROS biudžeto surenkamąsias sąskaitas. Šių įmokų dydis bei mokėjimo tvarka reglamentuoti VSDĮ bei jį lydinčiuose poįstatyminiuose teisės aktuose. MAĮ 14 str. 5 dalyje yra numatyta, kad „mokesčių administratorius atlieka valstybinio socialinio draudimo įmokų administravimo procedūras tiek, kiek tai nustatyta Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatyme“[126]. Tai reiškia, kad VSD įmokų administravimo procedūras nustato ne MAĮ nuostatos, o VSDĮ.

VSDĮ 4 str. 4 dalyje yra nurodyta, kad gyventojai, vykdantys veiklą su verslo liudijimais ir mokantys nustatyto dydžio VSD įmokas, pensijų socialiniu draudimu draudžiami tik pagrindinei pensijos daliai gauti. Atsižvelgiant į tai, kad gyventojai, vykdantys veiklą su verslo liudijimu, draudžiami tik pagrindinei pensijos daliai gauti, kas mėnesį jie moka 50 % bazinės pensijos įmoką. Bazinė pensija nuo 2008 m. iki 2015 m. buvo 360 Lt[127], o nuo 2015 m. – 105 Eur[128]. Tai reiškia, kad mėnesinė VSD įmoka, verslo liudijimus turintiems asmenims iki 2015 m. buvo 180 Lt (360/2), o nuo 2015 m. – 52,5 Eur (105/2). VSDĮ 9 str. 4 dalyje yra nuostata, kad „Verslo liudijimus turintys asmenys socialinio draudimo įmokas sumoka už verslo liudijimo galiojimo laiką“[129], vadinasi VSD įmokos mokamos tik už tas dienas, kurioms įsigyjamas verslo liudijimas. Kadangi VSD įmokos dydis priklauso nuo bazinės pensijos dydžio, įstatyme yra numatyta, kad pasikeitus minėtam dydžiui VSD įmokos taip pat perskaičiuojamos, tai reiškia, kad tokiais atvejais trūkstamą sumą reikia primokėti. VSDĮ 9 str. 6 dalyje yra reglamentuota VSD įmokų sumokėjimo tvarka, kurios privalo laikytis tiek gyventojai, vykdantys veiklą su verslo

[125] VMI viršininko 2009 m. lapkričio 30 d. įsakymas Nr. VA-78 „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos administruojamų privalomojo sveikatos draudimo įmokų administravimo taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*. 2009, Nr. 132-5787; 2010, Nr. 32-1529; 2012, Nr. 141-7299., 10 punktas.
[126] VMI 2004 04 13 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras. Aktuali redakcija 2015 02 11. Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.5, p. 31 [žiūrėta 2015 02 17]
[127] LRV 2007 m. gruodžio 12 d. nutarimas Nr. 1327 „Dėl valstybinės socialinio draudimo bazinės pensijos padidinimo bei einamųjų 2008 metų draudžiamųjų pajamų patvirtinimo“. *Valstybės Žinios*, 2007, Nr. 135 -5471.
[128] LRV 2014 m. lapkričio 5 d. nutarimas Nr. 1206 „Dėl valstybinės socialinio draudimo bazinės pensijos dydžio, valstybinės socialinio draudimo našlių pensijos bazinio dydžio, maksimalios neperskaičiuotos pensijos dydžio ir valstybinių pensijų bazės dydžio patvirtinimo“. *Teisės aktų registra.* 2014, Nr. 2014-16261
[129]Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas. *Lietuvos aidas*. 1991, Nr. 17-447; 2004, Nr. 171-6295., 9 str. 4 dalis

liudijimais, tiek mokesčių administratoriai atitinkamiems asmenims išduodantys verslo liudijimus. *Asmenys, ketinantys įsigyti verslo liudijimus trumpesniam negu 3 mėnesių laikotarpiui, privalo iš anksto sumokėti socialinio draudimo įmokas už visą verslo liudijimo galiojimo laikotarpį. Asmenys, įsigiję verslo liudijimus 3 mėnesių ar ilgesniam laikotarpiui, socialinio draudimo įmokas moka kartą per ketvirtį ne vėliau kaip iki kito ketvirčio pirmo mėnesio 15 dienos [...].*[130] Vadinasi, gyventojas, ketinantis įsigyti verslo liudijimą trumpesniam, kaip 3 mėnesiai laikotarpiui, pirmiausia turi sumokėti VSD įmokas. Taisyklių 6 punkte taip pat yra nurodyta, kad verslo liudijimas neišduodamas, kai gyventojas yra skolingas SODRAI už praėjusius laikotarpius. Šioje vietoje galėtų būti įžvelgiama rizika dėl duomenų apsikeitimo tarp institucijų, nes siekiant teisingo mokesčių apskaičiavimo – VMI bei SODRA keičiasi duomenimis.

VSDĮ taip pat yra nustatyti atvejai, kada VSD įmokų gyventojai gali nemokėti. Tokie asmenys yra išvardinti minėto įstatymo 8 str. 2 dalyje, pvz., „gauna socialinio draudimo senatvės ar socialinio draudimo netekto darbingumo (invalidumo) pensiją, 2) gauna šalpos pensiją ar šalpos kompensaciją...“ ir t.t.[131]

VSDĮ 16 straipsnyje yra numatyta, kad tais atvejais, kai verslo liudijimus įsigiję gyventojai VSD įmokų laiku nesumoka, skaičiuojami delspinigiai, o tais atvejais, kai patikrinimo metu nustatoma, kad VSD įmokos neteisėtai buvo sumažintos, priskaičiuojama trūkstama jų suma ir skiriama 50 % tos sumos dydžio bauda.

2.3. Pajamų iš individualios veiklos su pažyma apmokestinimas

Kaip jau buvo minėta, IDV pagal pažymą institutas reglamentuojamas visos ES lygmeniu, tai reiškia, kad ši veiklos forma įteisinta visose ES valstybėse narėse. Pažymėtina tai, kad kiekvienoje valstybėje skiriasi individualios veiklos pajamų apmokestinimas, nes tiesioginius mokesčius kiekviena valstybė reguliuoja atsižvelgdama į šalies ekonominę bei socialinę situaciją. Daugelyje ES valstybių narių yra taikoma progresinė gyventojų mokesčių sistema, kuri netaikoma tik vėliausiai į ES įstojusiose šalyse. Pažymėtina, kad ES valstybėse narėse IDV vykdantys asmenys moka skirtingus mokesčius, nes ne visose šalyse yra prievolė atskirai mokėti sveikatos draudimo įmokas (pvz., Estija, Lenkija, Jungtinė Karalystė, Ispanija), o Vokietijoje nereikia mokėti socialinių mokesčių. Daugiausia mokesčių nuo pajamų sumokama Ispanijoje –

[130] Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas. *Lietuvos aidas*. 1991, Nr. 17-447; 2004, Nr. 171-6295., 9 str. 6 dalis
[131] *Ibid.*, 8 str. 2 dalis

58,9 %., Danijoje – 55,6 % bei Belgijoje – 55 %, o pajamų po apmokestinimo daugiausia lieka Prancūzijoje, Estijoje, Lichtenšteine. [132]

Lietuvoje nuo pajamų, gautų vykdant IDV pagal pažymą, mokami visi trys mokesčiai t. y. GPM, PSD, VSD, o tam tikrais atvejais ir PVM. GPM mokamas ne iš anksto, kaip verslo liudijimo įsigijimo atveju, o nuo gautų pajamų pasibaigus metams, o PSD ir VSD įmokų dydis tam tikra prasme taip pat priklauso nuo uždirbamų pajamų dydžio. Vykdant individualią veiklą su pažyma svarbu laikytis teisės aktų, tokių kaip BAĮ, Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. vasario 17 d. įsakymas Nr. 1K-040 „Dėl gyventojų, besiverčiančių individualia veikla (išskyrus gyventojus, įsigijusius verslo liudijimus), buhalterinės apskaitos taisyklių patvirtinimo“, Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 25 d. įsakymas Nr. 303 „Dėl nuolatinio Lietuvos gyventojo su individualios veiklos pajamų uždirbimu susijusių leidžiamų atskaitymų bei jų apskaičiavimo tvarkos patvirtinimo“ bei kitų teisės aktų reikalavimų. Tai reiškia, kad gyventojai privalo pildyti apskaitos žurnalus (pvz., taksi veiklą vykdantiems asmenims reikia pildyti net tris apskaitos žurnalus: pajamų ir išlaidų žurnalą, taksometro žurnalą bei išrašomų pinigų priėmimo kvitų žurnalą), jeigu privaloma – naudoti EKA, tinkamai išrašyti apskaitos dokumentus, laiku pateikti pranešimus, deklaracijas (net ir negavus pajamų) ir pan., nes dėl pažeidimų taikoma ta pati administracinė atsakomybė, kaip ir verslo liudijimų atveju.

2.3.1. Gyventojų pajamų mokestis

Analizuojant GPMĮ redakcijas pastebėta, kad IDV pajamų apmokestinimo nuostatos nuo 2003 m. keitėsi ne kartą, o nuo 2010 m. pajamų apmokestinimui taikomi du pajamų mokesčio tarifai 5 ir 15 %. Apmokestinimo nuostatos buvo keičiamos dėl to, kad buvo siekiama pagerinti verslo aplinką bei sukurti tinkamas konkurencines sąlygas ne tik Lietuvoje, bet ir visoje ES. Tai patvirtina ir 2010 m. FM pranešimas, kuriame akcentuojama kad, „siekiant paskatinti tokį pasirinkimą, o taip pat padrąsinti turinčius gerą verslo idėją, bet dvejojančius, ar imtis individualios veiklos, pajamoms iš individualios veiklos buvo nustatytas 5 % pajamų mokesčio tarifas“[133], kuris iš esmės sulygintas su pelno mokesčio tarifu. Įmonėms taikomas PM tarifas yra 15 %, o smulkiausioms įmonėms, tenkinančioms tam tikras PMĮ 5 str. 2 dalyje nustatytas sąlygas (dirba iki 10 žmonių, metinės pajamo neviršija 1 milijono litų (nuo 2015 m. – 300 000 Eur[134]), taikomas 5 % dydžio pelno mokesčio tarifas. Pastebėtina tai, kad Lietuvoje pajamų mokesčio

[132] Tax Brochure. Self-Employed 2013 A European Comparison. Prieiga per internetą: http://www.agn-europe.org/tax/2013/semployed2013.pdf [žiūrėta 2015 02 23]
[133] FM. Veiklai – 3 kartus mažesnis pajamų mokestis. Prieiga per internetą: http://www.finmin.lt/web/finmin/naujienos?erp_item=naujiena_001513 [žiūrėta 2015 02 18]
[134] Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*. 2001, Nr. 110-3992., 5 str. 2 dalis

tarifas, lyginant su kaimyninėmis šalimis, yra mažiausias, nes Latvijoje jis yra 23 %[135], o Estijoje – 21 %[136].

Žinant IDV pajamų apmokestinimui taikomą tarifą svarbu žinoti, kokiu atveju, koks tarifas taikomas. Kaip nurodyta GPMĮ 6 straipsnyje visoms pajamoms taikomas 5 % pajamų mokesčio tarifas, išskyrus laisvąsias profesijas. Ši sąvoka įtvirtinta GPMĮ 2 str. 35 dalyje: *profesija, kuria reikiamą kvalifikaciją turintys gyventojai verčiasi asmeniškai, atsakingai ir profesiniu atžvilgiu nepriklausomai, teikdami intelektines paslaugas klientams ir visuomenei, įskaitant teisinę (advokato, advokato padėjėjo, notaro, notaro padėjėjo, antstolio, antstolio padėjėjo, konsultanto teisės klausimais ir kitą teisinę veiklą), apskaitininko, auditoriaus, buhalterio, lobisto, finansų konsultanto, mokesčių konsultanto, architekto, inžinieriaus, dizainerio, gydytojo, psichologo, žurnalisto, maklerio, brokerio ir panašią veiklą.*[137] Kaip matyti iš sąvokos, norint, kad vykdoma veikla būtų priskirta laisvajai profesijai – turi būti teikiamos intelektinės paslaugos turint atitinkamą išsilavinimą ir kvalifikaciją. Baigtinio laisvųjų profesijų sąrašo nėra. Šiek tiek daugiau profesijų, kurios gali būti laikomos laisvosiomis, įvardinta VMI komentare, kuriame paaiškinta, kad „Laisvosios profesijos sąvoka tik apibrėžia profesijas, kurios būtų laikomos tokiomis mokesčių tikslais, jeigu jomis užsiimtų pats gyventojas, tačiau nenustato konkrečių veiklos vykdymo sąlygų (reikalavimų, apribojimų ir pan.)“[138]. Iš šio paaiškinimo komentare matyti, kad laisvajai profesijai priskiriamai veiklai taikomi visi IDV keliami reikalavimai. Taip pat svarbu paminėti, kad laisvosios profesijos veikla nelaikoma savarankiška gamybinė, komercinė, sporto, atlikėjų, mokslinė, kūrybinė veiklos, pvz., „žemės ūkio veikla užsiimantys gyventojai, prekybininkai, įvairių prekių gamintojai, šokėjai, dainininkai, artistai, dailininkai, mokslininkai ir pan.“[139] Pagrindinės problemos praktikoje kyla dėl to, kad tai pačiai EVRK klasei priskiriama veikla vienu atveju gali būti apmokestinama 15 % tarifu, o kitu – 5 %, svarbu atsižvelgti į faktiškai atliekamų darbų pobūdį, o tai ne visada lengva padaryti. Kaip pavyzdį galima paimti EVRK klasei 72.20 priskiriamą veiklą „Socialinių ir humanitarinių mokslų moksliniai tyrimai ir taikomoji veikla“. Pagal paaiškinimą komentare, mokslinė veikla laisvajai profesijai nepriskiriama, kai kurios nors mokslo srities tyrinėtojai savarankiškai (patys), kuria mokslo darbus, vykdo atradimus, tačiau, jeigu minėti asmenys teikia paslaugas pagal užsakymus – jų veikla gali būti priskiriama laisvajai profesijai. Manytina, kad šioje vietoje palikta tam tikra terpė interpretavimui, nes pats IDV vykdantis asmuo, pagal atliekamų darbų pobūdį, turi atskirti

[135] Latvijos valstybinė mokesčių inspekcija. Individualią veiklą vykdantys asmenys. Prieiga per internetą: https://www.vid.gov.lv/default.aspx?tabid=8&id=6843&hl=3 [žiūrėta 2015 02 25]
[136] Your Europe. Income taxes abroad – Estonia**.** Prieiga per internetą: http://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/estonia/index_en.htm [žiūrėta 2015 02 25]
[137] Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 73-3085., 2 str. 35 dalis.
[138] VMI 2002 07 02 Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras. Aktuali redakcija 2014 12 30. Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.2, p. 51 [žiūrėta 2015 02 25]
[139] *Ibid.*, p. 52

ar jo vykdoma veikla priskiriama laisvajai profesijai, ar ne, o tai gali ne visada teisingai pavykti, o tam tikrais atvejais gali paskatinti sumažinti mokėtinus mokesčius į biudžetą. Siūlytina pakeisti nuostatas taip, kad tai pačiai EVRK klasei priskiriamai veiklai būtų taikomas vienas tarifas arba 5 % , arba 15 %.

Svarbu yra tai, kad pagal GPMĮ 10 str. nuostatas IDV „pajamoms priskiriamos pajamos iš individualios veiklos, įskaitant pajamas iš individualios veiklos turto“[140], o pajamos gali būti gaunamos tiek pinigais, tiek natūra, pvz., atsiskaitoma tam tikromis prekėmis, paslaugomis ir pan. Taip pat svarbu žinoti, kada pripažįstamos IDV pajamos bei kokiai pajamų klasei pagal pajamų mokesčio sumokėjimo tvarką jos yra priskiriamos, t. y. kokiu metu laikoma, kad jos yra gautos ir kas turi sumokėti pajamų mokestį. Pagal GPMĮ 8 str. 1 dalies nuostatas „pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu“ [141], tačiau vadovaujantis šio straipsnio 5 dalimi nuo 2010 m. IDV pagal pažymą vykdančių asmenų pajamos gali būti pripažįstamos ir pagal kaupimo apskaitos principą, jeigu gyventojas yra PVM mokėtojas arba savo individualiai veiklai priskiria ir joje naudoja ilgalaikį turtą.[142] VMI leidinyje yra paaiškinta, kad „kaupimo apskaitos principo esmė: pajamos pripažįstamos tada, kai jos uždirbamos, neatsižvelgiant į pajamų gavimą“[143]. Tai reiškia, kad tuo atveju, jeigu pinigai dar negauti, tačiau paslauga jau atlikta ir išrašytas apskaitos dokumentas – pajamas reikia pripažinti. Svarbu yra tai, kad pradėjus taikyti šį principą, jis taikomos visą veiklos vykdymo laiką. GPMĮ yra imperatyviai nurodyta, kad kaupimo principo negali taikyti sportininkai ir atlikėjai. Įvedus nuostatą dėl kaupimo apskaitos principo gyventojams atsirado galimybė į kitus metus perkelti veiklos nuostolius.

Pagal GPMĮ 22 straipsnio nuostatas pagal pajamų mokesčio sumokėjimo tvarką pajamos skirstomos į dvi klases A ir B. Nuo A klasės pajamų mokestį sumoka išmokas išmokantis asmuo, o nuo B – gyventojas, gavęs pajamų. Bendra nuostata yra ta, kad veiklos pajamos priskiriamos B klasei ir mokesčius turi susimokėti pats IDV vykdantis asmuo, tačiau jeigu gyventojas vykdo atlikėjo ar sporto veiklą arba paslaugas teikia asmeniui pas kurį dirba, arba individualios veiklos pajamas gauna už parduotą nenukirstą mišką, apvaliąją medieną, netauriųjų metalų laužą – pajamos priskiriamos A klasei ir pajamų mokestį sumoka išmokas išmokantis asmuo.

Vadovaujantis GPMĮ nuostatomis pajamų mokestis mokamas ne nuo visų IDV pajamų, o nuo apmokestinamųjų, kurios pagal GPMĮ 16 str. 1 d. 3 punkto nuostatas apskaičiuojamos iš visų pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas bei leidžiamus atskaitymus, susijusius su

[140] Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios.* 2002, Nr. 73-3085., 10 str. 1 dalis
[141] *Ibid.*, 8 str. 1 dalis.
[142] *Ibid.*, 8 str. 5 dalis
[143] VMI leidinys „Individualios veiklos, vykdomos pagal pažymą, ypatumai“ Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.16.2.4, p. 5 [žiūrėta 2015 02 26]

individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu.[144] Leidžiami atskaitymai reglamentuoti GPMĮ 18 straipsnyje bei Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 25 d. įsakyme Nr. 303. GPMĮ 18 str. 1 dalyje yra nurodyta, kad tiek nuolatinio, tiek nenuolatinio „Lietuvos gyventojo, kuris verčiasi individualia veikla, leidžiamais atskaitymais laikomos su per mokestinį laikotarpį faktiškai gautomis arba uždirbtomis individualios veiklos pajamomis susijusios nuolatinio Lietuvos gyventojo patirtos įprastinės šiai veiklai išlaidos“[145], pvz., medžiagų, žaliavų, prekių įsigijimo, turto eksploatavimo, darbuotojų išlaikymo ir pan. Šiame straipsnyje taip pat yra nurodyta kokios išlaidos priskiriamos ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams (pvz., reprezentacinės), bei kokios išlaidos leidžiamiems atskaitymams nepriskiriamos (pvz., gyvenamųjų pastatų ir patalpų įsigijimo išlaidos, lengvųjų automobilių (su išimtimis) įsigijimo išlaidos, kyšiai ir pan.). Analizuojant įstatymo nuostatas pastebėta, kad išlaidas iš pajamų galima atimti dviem būdais: pagal dokumentus arba išlaidomis galima laikyti 30 procentų uždirbtų pajamų (netaikoma, kai pajamos gaunamos iš darbdavio). Pažymėtina tai, kad pagal GPMĮ 18 str. 12 dalies nuostatas, kai pasirenkama iš pajamų atimti 30 %, „neprivaloma turėti atskaitomą sumą pagrindžiančių dokumentų“[146], taip pat nereikia pildyti apskaitos žurnalo išlaidų dalies. Manytina, kad šia įstatymo nuostata paliekama terpė piktnaudžiavimui verčiantis prekybos ar gamybos veikla. Siūlytina, pakeisti šią įstatymo nuostatą, įrašant, kad prekių, žaliavų bei medžiagų įsigijimo dokumentus privaloma turėti.

Analizuojant išlaidų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams tvarką pastebėta, kad nors buhalterinės apskaitos vedimo tvarka IDV pagal pažymą vykdantiems asmenims yra paprastesnė (neprivaloma, kaip įmonėse, laikytis tarptautinių apskaitos standartų reikalavimų), išlaidas priskiriant leidžiamiems atskaitymams daugeliu atvejų taikomos tos pačios arba labai panašios nuostatos, kaip ir įmonėse, pvz., ilgalaikio turto sąvoka, bei nusidėvėjimo skaičiavimo tvarka, kuro, komandiruočių išlaidų priskyrimas leidžiamiems atskaitymams, reprezentacinės sąnaudos, natūralios netekties nuostoliai ir pan. Taip pat svarbu yra tai, kad vadovaujantis Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 25 d. įsakymo Nr. 303 4 bei 12 punktų nuostatomis tam, kad IDV naudojamo ilgalaikio turto įsigijimo bei eksploatavimo išlaidos būtų priskiriamos leidžiamiems atskaitymams, turtas turi būti deklaruotas mokesčio administratoriui. Ilgalaikis turtas minėtame įsakyme įvardintas kaip *gyventojui nuosavybės teise priklausantis arba gautas pagal pirkimo–pardavimo ar finansinės nuomos (lizingo) sutartį <...>, turtas ar jo dalis, kuris naudojamas gyventojo individualios veiklos pajamoms uždirbti (ekonominei naudai gauti) ilgiau kaip vienus metus ir kurio įsigijimo kaina yra ne mažesnė už gyventojo nusistatytą*

[144] Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 73-3085., 16 str. 1 d. 3 punktas
[145] *Ibid.,* 18 str. 1 dalis
[146] *Ibid*., 18 str. 12 dalis

minimalią kainą.[147] Iš šio apibrėžimo matyti, kad gyventojui palikta galimybė pačiam nusistatyti sumą, nuo kurios turtas laikomas ilgalaikiu. Šioje vietoje galima įžvelgti piktnaudžiavimo galimybę, kai žmogus, norėdamas sumažinti į biudžetą mokamus mokesčius, gali dirbtinai pakelti kainą, nuo kurios turtas laikomas ilgalaikiu, ir ją prie leidžiamų atskaitymų priskirti iš karto, o ne per tai turto grupei skirtą laikotarpį.

Taip pat svarbu tai, kad „jeigu gyventojas vykdo kelių aiškiai skirtingų rūšių individualią veiklą, su tokios veiklos pajamų gavimu susiję leidžiami atskaitymai atimami atskirai pagal kiekvienos individualios veiklos rūšies pajamas“[148]. Tai reiškia, kad buhalterinė apskaita vedama atskirai, o vienos veiklos nuostoliais negalima mažinti kitos veiklos apmokestinamųjų pajamų. Pastebėtina, kad pasitaiko atvejų, kai kelias veiklas vykdantys asmenys siekdami sumažinti apmokestinamąsias pajamas, nesilaiko minėtų nuostatų. Pvz., LVAT nutartis administracinėje byloje Nr. P-602-88-13 spręstas ginčas dėl gyventojo, vykdančio individualias ūkininko ir didmeninės prekybos vaisiais ir daržovėmis veiklas, apmokestinamųjų ir neapmokestinamųjų pajamų paskirstymo bei kiekvienai veiklai tenkančių išlaidų priskyrimo. Nustatyta, kad gyventojas neteisingai vedė buhalterinę apskaitą, kuro bei automobilio remonto išlaidas leidžiamiems atskaitymams priskyrė apie automobilio naudojimą nepranešęs VMI, o vienos veiklos nuostoliu mažino kitos veiklos apmokestinamąsias pajamas.

Išanalizavus teisės aktų nuostatas matyti, kad siekiant tinkamai apmokestinti IDV pajamas – reikia gerai žinoti kaip nustatoma IDV pajamų bazė, kokiu atveju koks pajamų mokesčio tarifas taikomas, bei gerai suprasti buhalterinei apskaitai keliamus reikalavimus. Manytina, kad teisinis reglamentavimas yra sudėtingas, tačiau probleminių aspektų, tokių, kaip verslo liudijimų atveju, mažiau.

2.3.2. Privalomojo sveikatos draudimo bei valstybinio socialinio draudimo įmokos

Individualią veiklą pagal pažymą vykdantys gyventojai, kaip ir verslo liudijimus turintys asmenys, privalo mokėti PSD bei VSD įmokas. Abi šios įmokos mokamos į SODROS biudžeto surenkamąsias sąskaitas (*ūkininkai vienais atvejais moka VMI, kitais – SODRAI*), nors PSD įmokos 2009 m. buvo mokamos į VMI biudžeto surenkamąsias sąskaitas. Pagal VSDĮ 4 str. 3 dalies nuostatas minėti asmenys, mokantys VSD įmokas, privalomai draudžiami pensijų socialiniu draudimu pagrindinei ir papildomai pensijų dalims, ligos ir motinystės socialiniu

[147] Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 25 d. įsakymas Nr. 303 „Dėl nuolatinio Lietuvos gyventojo su individualios veiklos pajamų uždirbimu susijusių leidžiamų atskaitymų bei jų apskaičiavimo tvarkos patvirtinimo“. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 95-4149., 3 punktas

[148] VMI leidinys „Individualios veiklos, vykdomos pagal pažymą, ypatumai“ Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.16.2.4, p. 7 [žiūrėta 2015 02 26]

draudimu, kai draudžiama tik motinystės, tėvystės ir motinystės (tėvystės) išmokoms gauti[149], tai reiškia, kad jie turi daugiau socialinių garantijų už tuos, kurie veiklą vykdo su verslo liudijimu.

Vadovaujantis SDĮ 17 str. 4 dalies bei VSDĮ 7 str. 2 dalies nuostatomis įmokų bazė sutampa – 50 % individualios veiklos apmokestinamųjų pajamų (neatėmus privalomojo sveikatos draudimo ir valstybinio socialinio draudimo įmokų) suma.[150] Tai reiškia, kad PSD bei VSD įmokų dydis priklauso nuo uždirbamų pajamų. VSD įmokų tarifas yra 28,5 % (pensijų socialiniam draudimui – 26,3 %, ligos ir motinystės socialiniam draudimui, kai draudžiama tik motinystės, tėvystės ir motinystės (tėvystės) išmokoms gauti, – 2,2 %)[151] arba 29,5 % kai mokama papildoma 1 % pensijų įmoka, o PSD įmokų tarifas – 9 %[152]. Tokių įmokų galutinis sumokėjimo terminas sutampa su gyventojų pajamų mokesčio sumokėjimo terminu – kitų metų gegužės 1 d. Pažymėtina tai, kad pasiekus tam tikrą sumą tiek PSD, tiek VSD įmokų mokėti nebereikia, nes VSDĮ 7 str. 4 dalyje yra nuostata, kad *socialinio draudimo įmokų bazė, kurią privalo taikyti kiekvienas draudėjas, kalendoriniais metais negali būti didesnė negu 48 Lietuvos Respublikos Vyriausybės patvirtintų einamųjų metų draudžiamųjų pajamų dydžių suma, o šių įmokų bazė per mėnesį negali būti didesnė negu 4 Lietuvos Respublikos Vyriausybės patvirtintų einamųjų metų draudžiamųjų pajamų dydžių suma*[153]. „Metinė privalomojo sveikatos draudimo įmoka nuo individualios veiklos pajamų skaičiuojama nuo sumos, ne didesnės kaip 48 Vyriausybės patvirtintų einamųjų metų draudžiamųjų pajamų dydžių suma“[154]. 2014 metais patvirtinta draudžiamųjų pajamų suma – 1 488 Lt,[155] tai reiškia, kad maksimali metinė suma, nuo kurios skaičiuojamos įmokos – 71 424 Lt, o mėnesinė – 5 952 Lt. 2015 m. – draudžiamųjų pajamų suma – 431 Eur[156], tai metinė – 20 688 Eur, o mėnesio – 1 724 Eur. Teisės aktuose yra numatyta, kad individualią veiklą vykdantys asmenys *turi teisę avansu skaičiuoti ir mokėti socialinio draudimo įmokas kartą per mėnesį, ne vėliau kaip iki einamojo mėnesio paskutinės dienos, o privalomojo sveikatos draudimo įmokas – Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatyme nustatytais terminais, nuo jų pačių pasirinktos sumos, bet ne didesnės kaip einamųjų*

[149] Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas. *Lietuvos aidas*. 1991, Nr. 17-447; 2004, Nr. 171-6295., 4 str.3 dalis
[150] *Ibid.*, 7 str. 2 dalis
[151] SODROS biudžeto 2015 metų rodiklių patvirtinimo įstatymas. *Teisės aktų registras*. 2014, Nr. 2014-19918), 3 str. 8 dalis
[152] Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymas. *Valstybės žinios*. 1996, Nr. 55-1287; 2002, Nr. 123-5512., 17 str. 4 dalis
[153] Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas. *Lietuvos aidas*. 1991, Nr. 17-447; 2004, Nr. 171-6295., 7 str. 4 dalis
[154] Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymas. *Valstybės žinios*. 1996, Nr. 55-1287; 2002, Nr. 123-5512., 17 str. 11 dalis
[155] LRV 2014 m. vasario 5 d. nutarimas Nr. 104 „Dėl einamųjų 2014 metų draudžiamųjų pajamų dydžio patvirtinimo“. *Teisės aktų registras*. 2014, Nr. 2014-01323
[156]LRV 2014 m. gruodžio 23 d. nutarimas Nr. 1474 „Dėl einamųjų 2015 metų draudžiamųjų pajamų dydžio patvirtinimo“. *Teisės aktų registras*. 2014, Nr. 2014-20982

metų draudžiamųjų pajamų 4 dydžių suma per mėnesį[157]. Nedirbantys ir PSD nedrausti valstybės lėšomis gyventojai SDĮ 17 str. 9 dalyje nustatyta tvarka, „kas mėnesį moka už save 9 % minimaliosios mėnesinės algos, galiojančios mėnesio, už kurį mokama įmoka, paskutinę dieną, dydžio privalomojo sveikatos draudimo įmokas“[158]. Tai reiškia, kad PSD įmokas kas mėnesį privalantys mokėti gyventojai, pasirinkę PSD įmokas nuo veiklos pajamų mokėti avansu, pirmiausia apskaičiuoja 9 % nuo MMA, o tada jau pasirinkto dydžio avansines įmokas. Individualią veiklą vykdančių gyventojų metinė privalomojo sveikatos draudimo įmoka negali būti mažesnė kaip 9 % nuo 12 minimaliųjų mėnesinių algų[159]. Tam tikrais atvejais, kai susidaro skirtumas tarp sumokėtų ir mokėtinų sumų, metams pasibaigus gali tekti PSD bei VSD įmokas perskaičiuoti. Kai VSD bazė „priklauso nuo asmens pajamų, gautų praėjusiais metais“[160], skirtumas sumokamas iki gegužės 1 d. (PSD taip pat). Svarbu tai, kad „avansu sumokėtos socialinio draudimo įmokos negrąžinamos ir netikslinamos“[161]. Manytina, kad gyventojai turi itin tiksliai planuoti pajamas, nes tam tikrais atvejais avansu mokant VSD įmokas metų eigoje gali būti sumokėta didesnė suma nei priklausytų apskaičiavus metines pajamas ir neatsižvelgiant į tai įmokos negrąžinamos. PSD bei VSD bazė SODROJE paskaičiuojama pagal VMI pateikiamus duomenis iš gyventojų pateiktų deklaracijų.

Analizuojant teisės aktus pastebėtina, kad PSD bei VSD įmokų teisinis reglamentavimas pakankamai sudėtingas, todėl nėra lengva suprasti, kada ir kokio dydžio įmokas mokėti. Itin daug neaiškumų sukelia atitinkamų mokesčių bazės, nuo kurios mokami mokesčiai, apskaičiavimas. Skaičiuojant PSD bei VSD įmokų bazę svarbu nesuklysti, nes teisės aktuose yra įtvirtinta nuostata, kad šių įmokų bazė yra 50 % individualios veiklos pajamų, į kurią neįeina PSD bei VSD įmokos. Pvz., privalomuoju sveikatos draudimu valstybės lėšomis draustas ir individualią veiklą vykdantis gyventojas per 2014 m. uždirbęs 50 000 Lt ir patyręs 35 000 Lt išlaidų (turi tai pagrindžiančius dokumentus, o mokėtinos PSD ir VSD sumos į šias išlaidas dar neįskaičiuotos), PSD bei VSD įmokas skaičiuoja nuo 7 500 Lt (50 000 – 35 000/2). Toks asmuo skaičiuodamas GPM prie išlaidų prideda ir apskaičiuotas PSD – 675 Lt (7 500x9%) bei VSD – 2 137,5 Lt (7 500x28,5%) įmokų sumas, nes vadovaujantis GPMĮ 18 str. 11 dalies nuostatomis „nuo individualios veiklos pajamų gyventojo mokėtinos socialinio draudimo ir privalomojo sveikatos draudimo įmokos priskiriamos leidžiamiems atskaitymams tuo mokestiniu laikotarpiu, kuriuo gautos arba uždirbtos individualios veiklos pajamos, nuo kurių tos įmokos

[157] LRV 2005 m. birželio 14 d. nutarimas Nr. 647 „Dėl Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto sudarymo ir vykdymo taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*. 2005, Nr. 75-2725.,27 punktas
[158] Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymas. *Valstybės žinios*. 1996, Nr. 55-1287; 2002, Nr. 123-5512., 17 str. 9 dalis
[159] *Ibid.*,17 str. 11 dalis
[160] Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas. *Lietuvos aidas*. 1991, Nr. 17-447; 2004, Nr. 171-6295., 9 str. 5 dalis
[161] *Ibid*

apskaičiuotos“[162]. Šiuo atveju suma, nuo kurios bus skaičiuojamas gyventojų pajamų mokestis – 12 187,5 Lt.

Pažymėtina, kad tuo atveju, kai VSD įmokos mokamos avansu, SODRAI turi būti pateikiami pranešimai apie savarankiškai dirbančius asmenis (SAV), pagal kuriuos įrašomi duomenys į Lietuvos Respublikos apdraustųjų valstybiniu socialiniu draudimu ir valstybinio socialinio draudimo išmokų gavėjų registrą. Metams pasibaigus asmenys, neteikę pranešimų arba jeigu jų teiktų pranešimų duomenys nesutampa su VMI deklaruotais duomenimis, turi pateikti SAV pranešimą ir nurodyti gautas pajamas pamėnesiui. Pranešimo galima neteikti, jeigu deklaruojant pajamas VMI užpildomas deklaracijos GPM308M priedas. Neužpildžius minėto priedo arba nepateikus pranešimo SAV SODRAI remiamasi VMI pateikiamais duomenimis iš deklaracijos V priedo ir SODRA pati proporcingai išskirsto pajamas.[163] Manytina, kad esant tokiam sudėtingam duomenų pateikimui, kuriame dalyvauja net dvi institucijos, tikėtinos klaidos ir neatitikimai. Teiginį patvirtina ir LVAT nagrinėjamos bylos. Pvz., LVAT 2014 m. balandžio 15 d. sprendimas byloje Nr. A-552-629-14 apeliacine tvarka buvo nagrinėjama byla, pagal kurią „šalys nesutarė dėl to, kaip turi būti nustatoma Valstybinio socialinio draudimo įmokų bazė – nuo visų asmens per kalendorinius metus gautų apmokestinamųjų pajamų, ar nuo apmokestinamųjų pajamų, iš kurių atimtos GPMĮ nurodytos išlaidos“[164]. Advokato SODRAI pateikto pranešimo SAV duomenys nesutapo su VMI deklaruotais duomenimis, todėl jam buvo priskaičiuotos papildomai mokėtinos PSD bei VSD sumos ir priimtas sprendimas jas išieškoti. Teikdamas pranešimus advokatas rėmėsi GPMĮ 16 str. 1 d. nuostatomis ir apskaičiavo apmokestinamąsias pajamas iš jų atimdamas ne tik su veikla susijusias išlaidas, bet ir GPMĮ 21 str. numatytas išlaidas. *Apeliacinės instancijos teisėjų kolegijos nuomone, pirmosios instancijos teismas netinkamai aiškino* VSDĮ *7 straipsnio 2 dalies 2 punktą, teigdamas, kad 50 procentų individualios veiklos apmokestinamųjų pajamų dalis turi būti apskaičiuojama pagal* GPMĮ *IV skyrių [...].*[165]Teisėjų kolegija pažymėjo, kad *mokesčių teisėje naudojamas imperatyvinis teisinio reguliavimo metodas, kuris remiasi principu viskas, kas nėra tiesiogiai leista įstatymo, draudžiama. Dėl šios priežasties teismas be pagrindo pripažino pareiškėjo teisę mažinti valstybinio socialinio draudimo įmokų bazę kitais* GPMĮ *leidžiamais atskaitymais*[166]. Teisėjų kolegija padarė išvadą, kad SODROS sprendimas išieškoti PSD bei VSD nepriemoką yra

[162] Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 73-3085., 18 str. 11 d.
[163] SODRA. Kokią informaciją turiu pateikti Sodrai? Prieiga per internetą: http://www.sodra.lt/lt/situacijos/informacija-draudejams/dirbu-savarankiskai/vykdau-individualia-veikla-1 [žiūrėta 2015 03 01]
[164] LVAT 2014 m. balandžio 15 d. sprendimas byloje Nr. A-552-629-14
[165] *Ibid*
[166] *Ibid*

pagrįstas.[167] Advokatas norėjo bylą atnaujinti, tačiau jo prašymas LVAT 2014 m. gruodžio 10 d. nutartimi byloje Nr. P-756-108-14 nebuvo patenkintas.

Kaip matyti iš išanalizuotų teisės aktų nuostatų bei teismų praktikos, PSD bei VSD teisinis reglamentavimas yra sudėtingas. Taip pat neigiamai vertintina tai, kad atitinkami duomenys teikiami dviem institucijoms, apsunkinat tinkamą pareigų vykdymą individualią veiklą vykdantiems asmenims bei šias įmokas administruojančioms institucijoms.

2.4. Individualios veiklos pajamų deklaravimas

GPMĮ 27 straipsnyje yra numatyta, kad veiklą vykdantys asmenys tiek gavę, tiek negavę IDV pajamų metams pasibaigus iki kitų metų gegužės 1 d. privalo deklaruoti pajamas ir sumokėti mokesčius. Gyventojų pajamų deklaravimui yra skirta Metinė pajamų deklaracija GPM308[168]. Individualios veiklos pajamos deklaruojamos šios deklaracijos priede GPM308V. Veiklos su verslo liudijimu pajamų deklaravimui skirta antra šio priedo dalis (V13 – pajamų suma, V14 – mokestis už verslo liudijimą (nepildomas), V15 mėnesių, kuriais turėtas verslo liudijimas skaičius, V16 – PSD įmokų suma), o IDV pajamos, gautos iš veiklos su pažyma, deklaruojamos pirmoje dalyje. Deklaracijos pildymo taisyklėse numatyta, kad tuo atveju, kai pajamos iš veiklos su verslo liudijimu iš juridinių asmenų viršija 15 500 Lt (4 500 Eur) – jos deklaruojamos taip pat pirmoje GPM308V priedo dalyje (V1 – pajamų rūšies kodas, V2 – veiklos rūšies kodas, V3 – valstybių skaičius, V4 – užsienio valstybės kodas, V5 – GPM tarifas, V6 – pajamų suma, V7 – leidžiamų atskaitymų suma, V9 – nuostolių suma, V10 – apmokestinamųjų pajamų suma, taip pat yra laukelis skirtas apskaitos principui (pinigų, kaupimo) pažymėti). IDV su pažyma pajamų deklaravimui taip pat yra skirtas GPM308R priedas, kuris pildomas *tik tuo atveju, jeigu nuolatinis Lietuvos gyventojas, vykdydamas individualią veiklą Lietuvoje, gauna individualios veiklos pajamų iš užsienio valstybių, kurios nėra nei ES valstybės, nei užsienio valstybės, su kuriomis Lietuva taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, nei Tikslinės teritorijos, ir nuo tokių pajamų tose valstybėse buvo išskaičiuotas ar sumokėtas pajamų ar jam tapatus mokestis ir gyventojas turi tos užsienio valstybės mokesčių administratoriaus patvirtintą dokumentą apie pajamų mokesčio sumokėjimą užsienio valstybėje.*[169] Analizuojant deklaracijos pildymo taisykles, pastebėta, kad deklaracija, atsižvelgiant į teisės aktų pasikeitimus, dažnai atnaujinama. Nuo 2013 m. deklaracija papildyta

[167] LVAT 2014 m. balandžio 15 d. sprendimas byloje Nr. A-552-629-14
[168] VMI viršininko 2009 m. gruodžio 15 d. įsakymas Nr. VA-96 „Dėl Metinės pajamų deklaracijos GPM308 formos ir jos priedų formų užpildymo bei tikslinimo taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*. 2009, Nr. 152-6865;
[169] VMI konsultacinės medžiagos katalogas. Kada pildomas metinės pajamų deklaracijos GPM308R priedas? Prieiga per internetą: https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.4.9.3.4.1 [žiūrėta 2015 03 30]

GPM308M priedu, kurį gyventojai gali užpildyti, jeigu nori, kad VSD „įmokų mokėjimo prievolė būtų nustatoma, atsižvelgus į kiekvieną mokestinio laikotarpio mėnesį gautas (uždirbtas) individualios veiklos pajamas“[170]. Nuo 2013 m. užsienyje gautos ir apmokestintos IDV pajamos, kurios atleidžiamos nuo pajamų mokesčio Lietuvoje, taip pat deklaruojamos GPM308V priede, iki 2013 m. jos buvo deklaruojamos priede GPM308N. Teikiant 2014 metų deklaraciją GPM, PSD bei VSD įmokų apskaičiavimui palengvinti deklaracijos GPM308V priedas papildytas naujais laukeliais: V17 – skirtu įrašyti išlaidų požymį (1 – kai pasirenkama išlaidomis laikyti 30 % pajamų; 2 – kai atimamos faktiškai patirtos išlaidos), V18 – skirtu įrašyti mokėtinas PSD bei VSD sumas, kai atimamos faktiškai patirtos išlaidos bei V8 laukeliu, kuriame įrašoma gautų (uždirbtų) pajamų suma, sumažinta leidžiamais atskaitymais ir mokėtinomis VSD ir PSD įmokų sumomis arba mokestinio laikotarpio nuostolių suma.

Atsižvelgiant į tai, kad pagal MAĮ 68 straipsnio nuostatas mokesčių apskaičiavimo bei perskaičiavimo senatis einamieji ir 5 praėję metai ir į tai, kad per pastaruosius 5 metus ne kartą keitėsi teisės aktų nuostatos, reglamentuojančios gyventojų pajamų apmokestinimą, šiuo metu yra aktualios 3 deklaracijos versijos, kurių viena teikiama tikslinant 2010–2012 m. duomenis, kita deklaruojant 2010 – 2013 m. gautas pajamas bei tikslinant 2013 m. duomenis ir trečia, kuri teikiama deklaruojant bei tikslinant 2014 bei vėlesnių metų pajamas. Pažymėtina, kad deklaracijos pildymo taisyklės sudėtingos ir jas suprasti reikia itin daug pastangų.

Analizuojant teisės aktus pastebėta, kad nenuolatiniai Lietuvos gyventojai, įsigiję verslo liudijimą Lietuvoje – pajamų Lietuvoje deklaruoti neturi (nebent pajamos iš juridinių asmenų viršija 15 500 Lt (4 500 Eur) ar jie tampa PVM mokėtojais), IDV pagal pažymą per nuolatinę bazę vykdantys nenuolatiniai Lietuvos gyventojai pajamas deklaruoja ir mokesčius moka tais pačiais terminais, kaip ir nuolatiniai. Skiriasi deklaracijos forma, nes nenuolatinių Lietuvos gyventojų gautoms IDV pajamoms deklaruoti skirta deklaracija FR0531[171] (šiuo metu taip pat yra ne viena aktuali versija).

2.5. Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių reikšmė apmokestinant individualios veiklos pajamas

Atsižvelgiant į tai, kad EB pagrindiniai tikslai yra laisvas darbuotojų, kapitalo, paslaugų judėjimas, įsisteigimo laisvė bei nediskriminavimo reikalavimai, pagal kuriuos asmenys tarp jų ir

[170] VMI viršininko 2009 m. gruodžio 15 d. įsakymas Nr. VA-96 „Dėl Metinės pajamų deklaracijos GPM308 formos ir jos priedų formų užpildymo bei tikslinimo taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*. 2009, Nr. 152-6865

[171] VMI viršininko 2004 m. kovo 22 d. įsakymas Nr. VA-37 „Dėl Metinės nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio nuo individualios veiklos per nuolatinę bazę Lietuvoje pajamų deklaracijos FR0531 formos, jos priedų pildymo ir teikimo taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*. 2004, Nr. 46-1546; 2007, Nr. 3-147; 2010, Nr. 40-1920.

tie, kurie vykdo IDV pagal pažymą, gali laisvai judėti (įsisteigti) ES viduje ir teikti paslaugas (parduoti prekes) bet kurioje ES valstybėje narėje. Tokiu atveju minėti asmenys pajamų gauna ne tik iš savo rezidavimo valstybės, bet ir iš kitų valstybių. Norint išvengti dvigubo pajamų apmokestinimo, itin svarbią reikšmę turi Tarptautinės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys, „pagrindinis ir faktiškai vienintelis tarptautinės teisės tarptautinio apmokestinimo šaltinis“[172]. Šioms sutartims viršenybę prieš Lietuvos teisės aktus suteikia Konstitucijos 138, Tarptautinių sutarčių įstatymo 11 bei MAĮ 5 straipsnio nuostatos. Minėtos sutartys paskirsto tarp sutartį pasirašiusių valstybių apmokestinimo teises, o pajamos apmokestinamos valstybių vidaus įstatymuose numatyta tvarka.

Šiuo metu Lietuva jau yra pasirašiusi sutartis su 53[173] valstybėmis ir veda derybas dar su keliomis valstybėmis. VMI DAIS sutarčių bendrosios dalies komentare be tarptautinio dvigubo pajamų apmokestinimo panaikinimo bei apmokestinimo teisių paskirstymo išskiriami ir šie DAIS tikslai: užkirsti kelią fiskaliniams pažeidimams ir mokesčių nemokėjimui bei išvengti mokesčių diskriminacijos.[174] Pasiekti minėtų tikslų padeda sutartį pasirašiusių valstybių kompetentingų institucijų bendradarbiavimas keičiantis informacija bei įsipareigojimas taikyti „ne mažiau palankų apmokestinimo režimą visiems mokesčių mokėtojams, nepriklausomai nuo to, ar jie yra, ar nėra jos piliečiai“[175]. Šių sutarčių nuostatos taikomos „fiziniams ir juridiniams asmenims, kurie yra arba Lietuvos, arba užsienio valstybės, arba ir Lietuvos, ir užsienio valstybės rezidentai“[176]. Rezidento sąvoka nurodyta sutarčių 4 straipsnyje pagal kurią pagrindiniai kriterijai, kuriais remiantis nustatomas rezidentas yra jo nuolatinė gyvenamoji vieta, buvimo vieta, vadovybės buvimo vieta, įsteigimo (inkorporavimo) vieta arba bet koks kitas panašus požymis,[177] tačiau kiekvienos valstybės vidaus teisės aktai šią sąvoką apibrėžia konkrečiau. Lietuvoje tai apsprendžiama vadovaujantis GPMĮ 4 str. nuostatomis ir vadovaujantis įstatyme įtvirtintais kriterijais nustatoma, ar gyventojas laikomas nuolatiniu ar nenuolatiniu Lietuvos gyventoju ir tuo pačiu rezidentu ar ne rezidentu, nuo ko ir priklauso pajamų apmokestinimas. Tuo atveju, kai pagal dviejų šalių teisės aktų nuostatas negalima nustatyti,

[172] Lučinskienė A., Rimkus V., Mokestinių sutarčių vieta tarptautinio apmokestinimo teisinio reguliavimo šaltinių hierarchijoje. *Socialinių mokslų studijos.* – Mykolo Romerio universitetas, 2010, 3(7), p. 197–211. - ISSN 2029–2244., p. 202

[173] VMI konsultacinės medžiagos katalogas. Su kuriomis užsienio valstybėmis taikomos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys? Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.11.22 [žiūrėta 2015 02 20]

[174] VMI Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių komentarai. Bendroji dalis. Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/BENDROJI_KOMENTARO_DALIS [žiūrėta 2015 02 20]

[175] *Ibid*

[176] VMI Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių komentarai. 1 straipsnio komentaras. Prieiga per internetą: https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/1_straipsnis._ASMENYS,_KURIEMS_TAIKOMA_SUTARTIS [žiūrėta 2015 02 20]

[177] VMI Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių komentarai. 4 straipsnio komentaras. Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/4_straipsnis._REZIDENTAS [žiūrėta 2015 02 20]

kurios šalies rezidentu laikomas individualią veiklą pagal pažymą vykdantis asmuo, rezidavimo valstybė nustatoma pagal sutarties 4 str. nuostatas.

Pajamų, kurias gauna IDV pagal pažymą vykdantys asmenys, apmokestinimo teises paskirsto 14 sutarčių straipsnis „Individuali savarankiška veikla“. Svarbu pažymėti tai, kad sportininkams ir atlikėjams yra skirtas atskiras 17 straipsnis, o ūkininkai tam tikrais atvejais patenka po 6 straipsnio nuostatomis „Pajamos iš nekilnojamojo turto“. Vadovaujantis sutarčių komentaro 14 straipsnio nuostatomis, ar nuolatinio Lietuvos gyventojo pajamos bus apmokestintos kitoje valstybėje (nenuolatinio Lietuvoje) ar ne – priklauso nuo to, ar jis turės nuolatinę bazę kitoje valstybėje. Toks asmuo tam tikroje valstybėje laikomas turinčiu nuolatinę bazę, kai turi savo veiklai vykdyti pastovią veiklos vietą, kuria gali reguliariai naudotis, pvz., švietimo individualią veiklą vykdanti gyventoja kartas nuo karto vyksta į Airiją vesti paskaitų ir jos darbui užsakovas suteikia patalpas, kuriomis ji atvykusi gali naudotis. Pagal GPMĮ 2 str. 13 dalį „nenuolatinis Lietuvos gyventojas laikomas veikiančiu per nuolatinę bazę Lietuvoje, jeigu jis Lietuvoje: nuolat vykdo veiklą; arba vykdo savo nuolatinę veiklą per priklausomą atstovą (agentą)“[178]. Kaip matyti iš šios sąvokos, nuolatinė bazė gali būti pripažįstama tuo atveju, jeigu asmuo veiklą vykdo nuolat arba veikia per priklausomą atstovą. Pažymėtina tai, kad gyventojas, vykdantis IDV pagal pažymą, taip pat laikomas turinčiu nuolatinę bazę, kai kitoje valstybėje vykdydamas veiklą dvylikos mėnesių laikotarpiu ištisai arba su pertraukomis išbūna ilgiau kaip 183 dienas.[179] Atkreiptinas dėmesys į tai, kad sutartyse su kai kuriomis šalimis (pvz., Latvija) nuostatos dėl išbūtų dienų skaičiaus nėra, o tai reiškia, tam kad Lietuvos rezidento pajamos galėtų būti apmokestinamos toje šalyje (arba minėtos šalies rezidento – Lietuvoje) – nežiūrima į išbūtų dienų skaičių, o žiūrima ar yra nuolatinė veiklavietė – bazė. „Nustatant fizinio asmens, Lietuvos rezidento, buvimo užsienio valstybėje išbūtų dienų skaičių, vadovaujamasi tos užsienio valstybės vidaus teisės aktais“[180], o Lietuvoje, nustatant užsienio valstybės rezidento išbūtų dienų skaičių vadovaujamasi Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 25 d. įsakymo Nr. 300 „Dėl fizinio asmens, kuris Lietuvoje išbūva ištisai arba su pertraukomis 90, 183 ir 280 dienų, šių laikotarpių apskaičiavimo taisyklių patvirtinimo“ nuostatomis. Pažymėtina tai, kad sutartyse su daugeliu valstybių yra nurodyta, kad dvylikos mėnesių laikotarpis gali tęstis per du metus, t. y. jis nesiejamas su kalendoriniais metais. Vienintelėje sutartyje su Vokietija imami kalendoriniai metai. Taip pat svarbu yra tai, kad paprastai, tuo atveju, kai pagal dvigubo apmokestinimo sutartį šaliai, kurioje veiklą Lietuvoje įregistravęs Lietuvos rezidentas teikia

[178] Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 73-3085., 2 str. 13 d.
[179] VMI Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių komentarai. 14 straipsnio komentaras. Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/14_straipsnis._INDIVIDUALI_SAVARANKISKA_VEIKLA.pdf [žiūrėta 2015 02 20]
[180] *Ibid*

paslaugas, suteikiama teisė apmokestinti pajamas ir tai numato tos šalies vidaus įstatymai, apmokestinama ta pajamų, dalis, kuri priskiriama nuolatinei bazei ir nesvarbu, iš kurios šalies gautos pajamos. Atitinkamai, vadovaujantis GPMĮ nuostatomis ne Lietuvos rezidento, vykdančio veiklą Lietuvoje ir turinčio nuolatinę bazę Lietuvoje, apmokestinama tik ta dalis, kuri priskiriama nuolatinei bazei ir nesvarbu, iš kur gaunamos pajamos. Gyventojui, vykdančiam IDV Lietuvoje, tačiau paslaugas teikiančiam ir kitose šalyse, svarbu žinoti, kad tuo atveju, kai pagal DAIS nuostatas ir šalies, kurioje teikiamos paslaugos, teisės aktų nuostatas pajamos gali būti apmokestinamos toje kitoje šalyje, Lietuva taip pat turi teisę apmokestinti tokias pajamas. Tokiu atveju Lietuva apmokestindama turi naikinti atsiradusį dvigubą apmokestinimą remdamasi 23 straipsnio (Dvigubo apmokestinimo panaikinimas) nuostatomis[181]. Jeigu Lietuvos su kita valstybe pasirašytoje sutartyje numatyta, kad dvigubas pajamų apmokestinimas naikinamas taikant kredito metodą, Lietuvoje dvigubas pajamų apmokestinimas naikinamas vadovaujantis GPMĮ 37 straipsnio nuostatomis – taikant atleidimo metodą, nes „tais atvejais, kai Lietuvos vidaus teisės aktai numato palankesnį dvigubo pajamų apmokestinimo panaikinimą, taikomos vidaus teisės aktų nuostatos“[182]. Tai reiškia, kad tais atvejais, kai IDV vykdančio gyventojo pajamos, vadovaujantis kitos šalies teisės aktų nuostatomis apmokestinamos toje šalyje, ir tokią teisę suteikia DAIS nuostatos, Lietuvoje jos atleidžiamos nuo pajamų mokesčio. IDV vykdančiam asmeniui svarbu yra tai, kad tuo atveju, kai kitoje šalyje pajamos neapmokestinamos dėl teisės aktais numatytų mokesčio lengvatų, pvz., taikoma progresinė pajamų mokesčio sistema ir jo pajamos nepasiekė tos ribos, nuo kurios reikia mokti mokesčius, pajamos Lietuvoje taip pat atleidžiamos nuo pajamų mokesčio. Visais minėtais atvejais gyventojas turi turėti iš atitinkamos šalies dokumentą, įrodantį, kad pajamų mokestis nuo toje šalyje gautų IDV pajamų buvo sumokėtas toje šalyje. Dvigubas pajamų apmokestinimas naikinamas pateikiant Metinę pajamų deklaraciją GPM308 ir prie jos pridedant pajamų mokesčio sumokėjimo faktą patvirtinantį dokumentą.

Analizuojant DAIS nuostatas pastebėtina tai, kad pagal DAIS sutarčių 17 straipsnį visai kitaip apmokestinamos sportininkų ir atlikėjų pajamos. Šiuo atveju nesvarbu, ar gyventojas, vykdantis atlikėjo ar sportininko veiklą, turi kitoje šalyje nuolatinę bazę ir kiek dienų išbūva, nes „pajamos, kurias susitariančiosios valstybės rezidentas gauna kaip atlikėjas, t. y. teatro, kino, radijo ar televizijos artistas arba muzikantas, arba kaip sportininkas už savo individualią veiklą kaip tokią kitoje susitariančiojoje valstybėje, gali būti apmokestinamos toje kitoje valstybėje“[183].

[181] VMI Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių komentarai. 14 straipsnio komentaras. Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/14_straipsnis._INDIVIDUALI_SAVARANKISKA_VEIKLA.pdf [žiūrėta 2015 02 20]
[182] *Ibid*
[183] VMI Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių komentarai. 17 straipsnio komentaras. Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/17_straipsnis._ARTISTAI_IR_SPORTININKAI [žiūrėta 2015 02 20]

Pažymėtina tai, kad toks apmokestinimo rėžimas taikomas ir tuo atveju, kai pajamas gauna ne pats sportininkas ar atlikėjas, o trečiasis asmuo, veikiantis jo vardu. Esant tokiam teisiniam reguliavimui atsiradęs dvigubas pajamų apmokestinimas naikinamas ta pačia tvarka, kaip ir kitiems (ne sportininkų ar atlikėjų) IDV pagal pažymą vykdantiems asmenims. Yra atvejų, kai minėtos nuostatos netaikomas, t. y. kai sportininko ar atlikėjo veiklą kitoje šalyje visiškai arba didžiąją jų dalį apmoka vienos arba abiejų valstybių arba jų vietos valdžios valstybiniai fondai.[184] Tokiu atveju pajamos apmokestinamos rezidavimo valstybėje, tačiau su tam tikromis šalimis yra išlygų, pvz., vadovaujanti Lietuvos ir Slovėnijos DAIS 17 str. 3 dalies nuostatomis pajamos už Lietuvos rezidento atlikėjo ar sporto veiklą Slovėnijoje neapmokestinamos tik tuo atveju, jeigu jos finansuojamos iš Lietuvos valstybės arba vietos valdžios valstybinio fondo.[185] Jeigu Lietuvos rezidentas vykdo sporto arba atlikėjo veiklą Latvijoje, o tokį jo vizitą finansuoja Lietuvos valstybės arba vietos valdžios valstybinis fondas, remiantis Lietuvos ir Latvijos DAIS 17 str. 3 dalies nuostatomis, pajamos Latvijoje būtų apmokestintos tik tuo atveju, jeigu pagal sutarties 14 str. nuostatas toks asmuo savo veiklai turėtų nuolatinę bazę.[186] Kitu pavyzdžiu galima paimti visai neseniai įsigaliojusią (2014 12 20) Lietuvos ir Turkmėnistano DAIS[187]. Pagal šios sutarties 17 straipsnio nuostatas nesvarbu, kas individualią sportininko ar atlikėjo veiklą Turkmėnistane finansuotų (vienos arba abiejų valstybių arba jų vietos valdžios valstybiniai fondai), pajamos būtų apmokestinamos Turkmėnistane, nes sutartyje nėra nuostatos numatančios kitokį pajamų apmokestinimo teisių paskirstymą, kai veikla finansuojama iš vienos arba abiejų valstybių arba jų vietos valdžios valstybinių fondų. Kaip matyti, paskirstant apmokestinimo teises tarp sutartis pasirašiusių valstybių, kiekvienu atveju svarbu žiūrėti konkrečią sutartį, nes kas taikoma su viena valstybe pasirašytoje sutartyje nebūtinai taikoma ir su kita valstybe pasirašytoje sutartyje.

Manytina, kad sutarčių teisinis reglamentavimas pakankamai aiškiai paskirsto apmokestinimo teises. Pastebėtina tai, kad problemų kyla tada, kai pajamos apmokestinamos vadovaujantis nacionalinių teisės aktų nuostatomis. Tokiu atveju itin svarbią reikšmę turi ETT formuojama praktika, iš kurios matyti, kad daugiausia problemų kyla dėl diskriminavimo, kai rezidentų pajamos apmokestinamos palankiau nei ne rezidentų, arba tada, kai rezidentas pajamas gauna ne tik savo rezidavimo valstybėje, bet ir kitoje ES valstybėje narėje (arba tik kitoje

[184] VMI Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių komentarai. 17 straipsnio komentaras. Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/17_straipsnis._ARTISTAI_IR_SPORTININKAI [žiūrėta 2015 02 20]
[185] LRV ir Slovėnijos Respublikos Vyriausybės sutartis „Dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos (sudaryta 2000-05-23, įsigaliojo 2002-02-01). *Valstybės žinios*. 2000, Nr.108-3433.
[186] Lietuvos Respublikos ir Latvijos Respublikos sutartis "Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“ (sudaryta 1993-12-17, įsigaliojo 1994-12-30). *Valstybės žinios*. 1995, Nr.13-297.
[187] LRV ir Turkmėnistano Respublikos Vyriausybės sutartis „Dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos (sudaryta 2013-06-18, įsigaliojo 2014-12-10). *Teisės aktų registras*. 2014, Nr.2014-04855

valstybėje) ypatingai tada, kai taikomos mokesčių lengvatos. ETT ne vienoje byloje yra pažymėjęs, kad *dvigubo apmokestinimo panaikinimo mechanizmai arba nacionalinės mokesčių sistemos, kuriomis panaikinamas arba sušvelninamas dvigubas apmokestinimas, vis dėlto turi užtikrinti atitinkamų valstybių mokesčių mokėtojams, kad apskritai bus tinkamai atsižvelgta į visą jų asmeninę ir šeiminę padėtį [...]* o *iš esmės gyvenamosios vietos valstybė narė turi suteikti mokesčių mokėtojui visas mokesčių lengvatas dėl jo asmeninės ir šeiminės padėties [...]*.[188] Tokia ETT formuojama praktika rodo, kad dvigubo apmokestinimo panaikinimas nacionaliniais teisės aktais neturi sukurti diskriminacinių sąlygų tiek rezidentams, tiek ne rezidentams, nes ES visų pirma turi būti užtikrinamas visų keturių laisvių tinkamas įgyvendinimas. Lietuvoje diskriminacinių sąlygų rezidentų ir ne rezidentų atžvilgiu nepastebėta taip pat nerasta teismų praktikos.

Apibendrinat šio MBD antrąjį skyrių darytina prielaida, kad individualios veiklos su verslo liudijimu apmokestinimo pajamų mokesčiu teisinis reglamentavimas sukelia daugiau neaiškumų, nei veiklos su individualios veiklos pažyma atveju. PSD bei VSD įmokų atveju manytina, kad teisinis reglamentavimas sudėtingesnis asmenims, vykdantiems veiklą pagal individualios veiklos pažymą. DAIS nuostatos, pagal kurias naikinamas dvigubas pajamų apmokestinimas, reikšmingos, kai pajamos gaunamos ne tik Lietuvoje bet ir bet kurioje kitoje šalyje su kuria yra pasirašyta minėta sutartis. Kitame MBD skyriuje bus analizuojami anketinės apklausos, kurios metu apklausti VMI bei SODROS darbuotojai, konsultuojantys IDV pagal pažymą vykdančius asmenis, duomenys. Analizės metu bus siekiama išsiaiškinti, ar analizuojant teisės aktus identifikuotos problemos sutampa su veiklą vykdančių asmenų problemomis, kylančiomis iš veiklos teisinio reglamentavimo.

[188] Byla C-303/12, *Guido Imfeld ir Nathalie Garcet prieš Belgijos valstybę* [2013], 43 p.

3. INDIVIDUALIOS VEIKLOS PAJAMŲ APMOKESTINIMO BEI TEISINIO REGLAMENTAVIMO PRAKTINIŲ PROBLEMŲ ANALIZĖ

Šiame MBD skyriuje bus siekiama patvirtinti arba paneigti tyrimo eigoje iškeltą ginamąjį teiginį – individualios veiklos teisinis reglamentavimas sudėtingas ir ne visada aiškiai suprantamas. Šio tikslo bus siekiama sistemingai analizuojant VMI ir SODROS darbuotojų anketinės apklausos duomenis.

3.1. Tyrimo metodika

Siekiant atskleisti, kurie individualios veiklos teisinio reglamentavimo aspektai sukelia daugiausia neaiškumų individualią veiklą vykdantiems asmenims, buvo atlikta VMI bei SODROS darbuotojų anketinė apklausa. Ši apklausa – kiekybinis tyrimas, kuris padėjo atskleisti IDV teisinio reglamentavimo trūkumus bei galimus problemų sprendimo būdus.

Tyrimo objektas – individualios veiklos teisinis reglamentavimas.

Tyrimo tikslas – išsiaiškinti su kokiomis individualios veiklos teisinio reglamentavimo problemomis susiduria IDV vykdantys asmenys.

Atsižvelgiant į sąlyginai nedidelį galimų apklausti respondentų skaičių anketinė **apklausa buvo vykdoma** 2015 m. vasario–kovo mėnesiais.

Tyrimo populiacija – VMI bei SODROS darbuotojai, telefonu ir raštu konsultuojantys IDV vykdančius asmenis. Manytina, kad šių institucijų darbuotojai gali tiksliausiai apibrėžti su kokiomis IDV teisinio reglamentavimo problemomis susiduria veiklą vykdantys asmenys, nes jie konsultuoja visus veiklą vykdančius asmenis neatsižvelgiant į veiklos sritį, amžių, išsilavinimą ir pan. Iš 68 ketinamų apklausti VMI (38) bei SODROS (30) darbuotojų anketą užpildė – 55. Siekiant apklausti respondentus jiems patogiu laiku bei išvengti gautų duomenų iškraipymo, anketinė apklausa buvo vykdoma elektroniniu būdu pasinaudojant internetinės svetainės www.publika.lt paslaugomis. Individuali anketinė apklausa pasirinkta dėl to, kad pasak I. Luobikienės „respondentas atsakymams į anketos klausimus gali skirti kiek norima laiko, jo neveikia aplinka ir pats klausėjas“[189]. Siekiant pritraukti respondentus – vykdyta anoniminė apklausa. Buvo išsiųsta elektroninė nuoroda į apklausą su trumpu pristatymu. Anketą iš to paties kompiuterio buvo galima užpildyti vieną kartą.

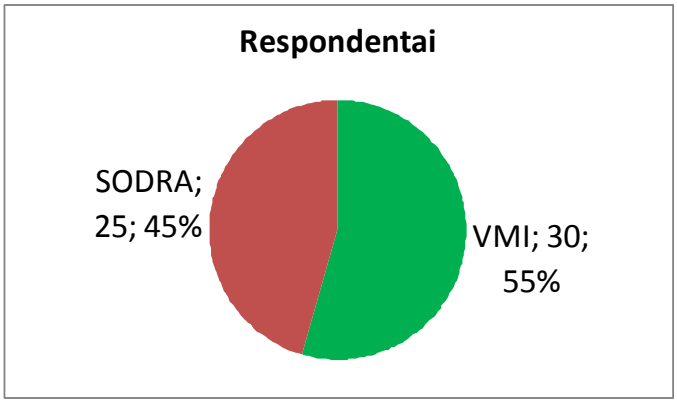
[189] Luobikienė I. Sociologinių tyrimų metodika, Kaunas: Technologija, 2002, p. 84.

Anketą sudaro keli klausimai (žr. 2 ir 3 priedus), kurių pirmas skirtas atriboti apklausoje dalyvaujančius VMI bei SODROS darbuotojus ir nukreipti į pagrindinius klausimus, kuriais siekta išsiaiškinti IDV teisinio reglamentavimo probleminius aspektus (2, 4, 6, 8 klausimai). Galimas vienas atsakymo variantas: dažnai, kartais, niekada. Taip pat buvo prašoma užpildyti atvirus klausimus (3, 5, 7, 9 klausimai) pateikiant pasiūlymą, ką VMI ar SODROS darbuotojo nuomone reikėtų keisti teisės aktuose, kad veiklą vykdantiems asmenims būtų lengviau suprasti jų veiklai keliamus reikalavimus.

Tyrimo duomenys apdoroti MS Excel kompiuterine programa, o analizė atliekama interpretuojant bei apibendrinant apklausoje dalyvavusių asmenų pateiktų atsakymų bei pasiūlymų duomenis.

3.2. Anketinės apklausos duomenų analizė

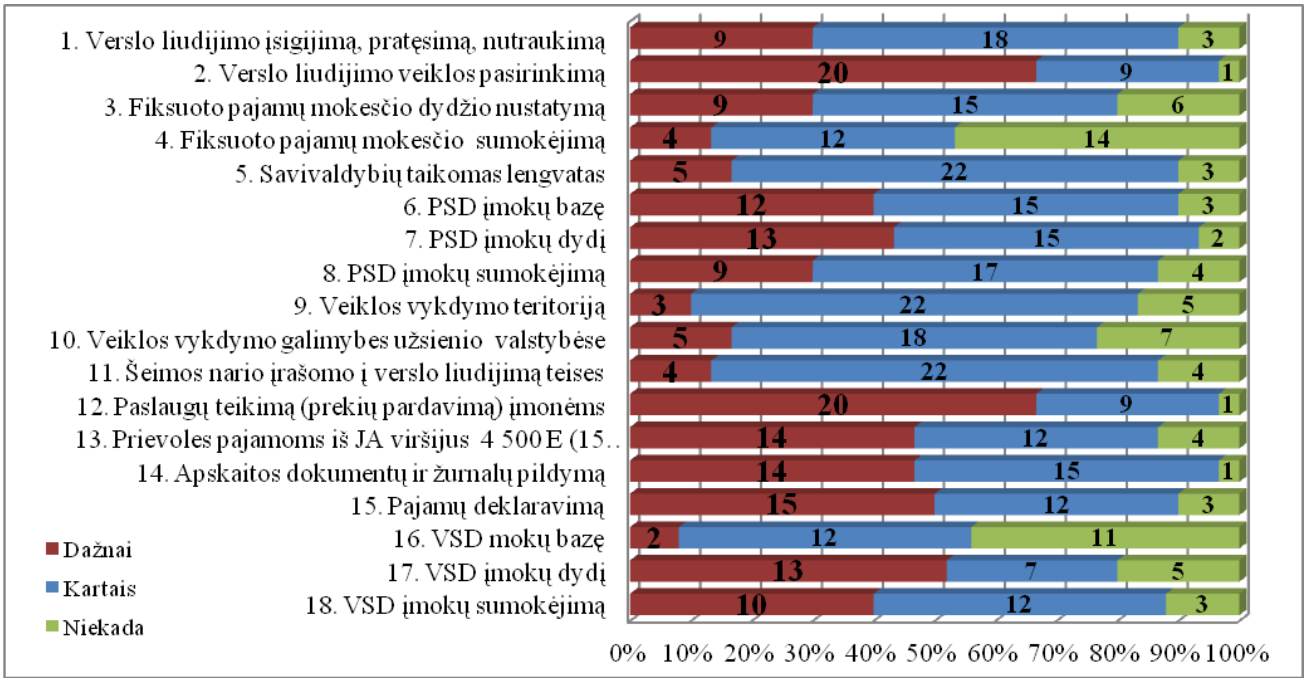
Kaip jau buvo minėta, tyrime dalyvavo 55 respondentai – 30 VMI bei 25 SODROS darbuotojai (žr. 1 pav.).



1 pav. Tyrime dalyvavę respondentai

VMI darbuotojų nuomone, daugiausia neaiškumų IDV su verslo liudijimais vykdantiems asmenims kyla dėl teisės aktų nuostatų, reglamentuojančių verslo liudijimo veiklos pasirinkimą bei paslaugų teikimą (prekių pardavimą) įmonėms, net 20 respondentų rinkosi atsakymą dažnai, o 9 kartais (žr. 2 pav.). Tai suponuoja prielaidą, kad teisinis veiklos pasirinkimo bei paslaugų teikimo įmonėms reglamentavimas nėra pakankamai aiškus. Iš pateiktų atsakymų taip pat galima išskirti, kaip nepakankamai aiškią sritį – pajamų deklaravimą, nes iš visų apklausoje dalyvavusių VMI darbuotojų 15 rinkosi atsakymą „dažnai“, o 12 „kartais“. Taip pat, respondentų nuomone, aiškumo trūksta dėl prievolių, kai pajamos viršija 4 500 E (15 500 Lt) ribą – 14 respondentų rinkosi atsakymą „dažnai“, o 14 „kartais“, apskaitos dokumentų ir žurnalų pildymo srityje – 14

respondentų rinkosi atsakymą „dažnai“, o 15 „kartais“ bei PSD įmokų dydžio nustatymo srityje – 13 respondentų rinkosi atsakymą „dažnai“, o 15 „kartais“.



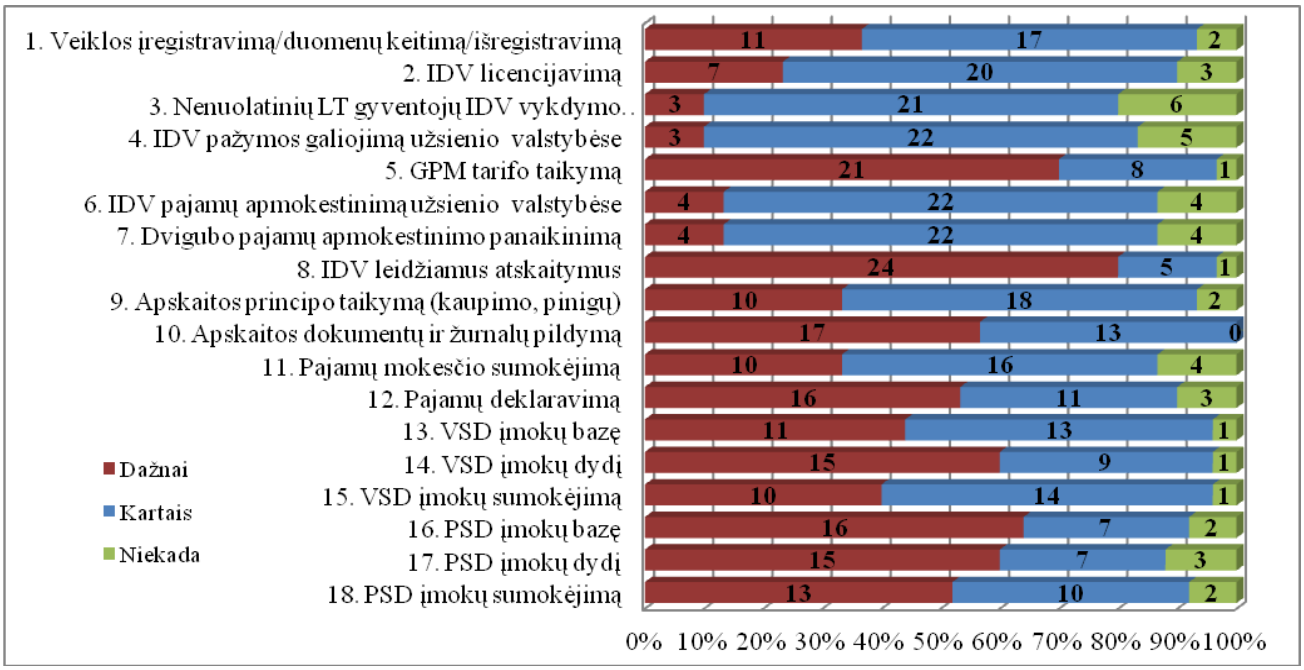
2 pav. Respondentų atsakymai į klausimą: „Individualią veiklą su verslo liudijimais vykdantiems gyventojams daugiausia neaiškumų (pagal jums užduodamus klausimus) kyla dėl teisės aktų nuostatų, reglamentuojančių:“
Į **1-15** klausimus atsakė VMI darbuotojai, o į **16-18** klausimus atsakė SODROS darbuotojai.

Kaip rodo atlikto tyrimo duomenys, SODROS darbuotojų nuomone, gyventojams, vykdantiems veiklą su verslo liudijimais, daugiausia neaiškumų kyla dėl VSD įmokų dydžio, nes 13 respondentų pasirinko atsakymą „dažnai“, o 7 – „kartais“. Respondentų nuomone, aiškumo trūksta ir dėl VSD įmokų sumokėjimo, nes 10 respondentų pasirinko atsakymą „dažnai“, o 12 – „kartais“. Kiti apklausos atsakymai paminėti nebus, nes rodiklį „dažnai“ rinkosi tik keli respondentai. Autorės nuomone, vertinant tokį pasiskirstymą, kai tik keli respondentai pasirenka atsakymo variantą „dažnai“, o kiti „kartais“ arba „niekada“, teisinį reglamentavimą galima vertinti kaip turintį tam tikrų nereikšmingų neaiškumų, kuriuos galima išspręsti gilinantis į teisės aktų nuostatas bei šviečiant veiklą vykdančius asmenis.

Apibendrinus respondentų pateiktus pasiūlymus, atsakant į klausimą „kaip manote, ką teisės aktuose reikėtų pakeisti, kad gyventojams, vykdantiems veiklą su verslo liudijimais, būtų lengviau suprantamos su veiklos vykdymu susijusios teisės bei pareigos?“ išskirtinas, kaip dažniausiai pasikartojantis pasiūlymas, aiškiai apibrėžti veiklas, kuriomis gali užsiimti gyventojas, kai verslo liudijime nurodyta veikla įeina į tam tikrą EVRK klasę. Kitas respondentų dažniausiai pasikartojantis pasiūlymas, tai uždraudimas paslaugas teikti JA arba aiškus, nepaliekantis vietos interpretavimams, išaiškinimas, kada paslaugų JA teikti negalima. Iš

SODROS darbuotojų pateiktų pasiūlymų matyti, kad nepaisant tokio pasirinkimo, kai dėl VSD dydžio, net 13 atsakymų buvo „dažnai“, o 7 – „kartais“, beveik visų respondentų nuomone IDV su verslo liudijimais vykdantiems asmenims teisinis reglamentavimas dėl VSD įmokų pakankamai aiškus ir jo keisti nereikia. SODROS darbuotojų nuomone, pagrindinė problema pačių gyventojų pasyvumas ir nesidomėjimas teisės aktų nuostatomis. Kiti pateikti pasiūlymai pavieniai ir autorės nuomone neverti detalesnio apibendrinimo. Iš pateiktų pasiūlymų matyti, kad teisės aktų nuostatos turėtų būti keičiamos minimaliai, nes dažna teisės aktų kaita vertintina neigiamai. Pagrindinis dėmesys turėtų būti sutelktas į aiškų teisės aktų išaiškinimą bei jų įgyvendinimo tvarką.

VMI darbuotojai, kaip daugiausia neaiškumų IDV su pažyma vykdantiems asmenims sukeliančią išskyrė teisės aktais nustatytą leidžiamų atskaitymų tvarką, net 24 respondentai rinkosi atsakymą „dažnai“, o 5 „kartais“ (žr. 3 pav.).



3 pav. Respondentų atsakymai į klausimą: „Individualią veiklą su pažyma vykdantiems gyventojams daugiausia neaiškumų (pagal jums užduodamus klausimus) kyla dėl teisės aktų nuostatų, reglamentuojančių:“
Į **1-12** klausimus atsakė VMI darbuotojai, o į **13-18** klausimus atsakė SODROS darbuotojai.

Kaip matyti iš apklausos rezultatų, 21 kartą „dažnai“ ir 8 „kartais“ buvo pasirinktas atsakymas dėl neaiškaus teisinio reglamentavimo IDV pajamoms taikant GPM tarifą. Darytina prielaida, kad IDV pajamų apmokestinimas GPM nėra pakankamai aiškus ir reikalauja detalių išaiškinimų. Taip pat pastebėtina tai, kad gyventojams daug neaiškumų kyla ir dėl apskaitos dokumentų, žurnalų pildymo, net 17 respondentų rinkosi atsakymą „dažnai“, o 13 „kartais“ bei dėl pajamų deklaravimo 16 respondentų rinkosi atsakymą „dažnai“, o 11 „kartais“. Kaip matyti iš SODROS darbuotojų pateiktų atsakymų apie PSD bei VSD įmokas, veiklą vykdantiems asmenims

daugiausia neaiškumų kyla dėl VSD įmokų dydžio: 15 atsakymų „dažnai“, o 9 „kartais“ bei dėl PSD įmokų bazės 16 atsakymų „dažnai“, o 7 „kartais“, bei PSD įmokų dydžio – 15 atsakymų „dažnai“, o 7 „kartais“. Kiti SODROS darbuotojų pateikti atsakymai suponuoja prielaidą, kad gyventojams aiškumo trūksta tiek dėl PSD tiek dėl VSD įmokų sumokėjimo. Iš SODROS darbuotojų pateiktų atsakymų galima daryti prielaidą, kad PSD bei VSD įmokų mokėjimas gyventojams sukelia daug neaiškumų. Dėl kitų atsakymų, kurie paminėti nebus, autorės nuomonė tokia pati, kaip ir dėl veiklos su verslo liudijimais anketinės analizės.

Apibendrinus atvirus atsakymus, atsakant į klausimą „kaip manote, ką teisės aktuose reikėtų pakeisti, kad gyventojams, vykdantiems veiklą su individualios veiklos pažyma, būtų lengviau suprantamos su veiklos vykdymu susijusios prievolės?“, kaip dažniausias respondentų pasiūlymas išskiriamas „aiškus atskyrimas veiklų, kurioms taikomas 15% GPM tarifas, o kurioms 5%“ bei pasiūlymas „sudaryti bei nuolat atnaujinti veiklų, kurių gyventojai negali vykdyti sąrašas“. Taip pat kartojosi pasiūlymas liberalizuoti apskaitos tvarką, aiškiai apibrėžti leidžiamų atskaitymų tvarką bei GPM ir VSD bei PSD įmokų administravimą sutelkti vienos institucijos rankose. Kaip įdomų pasiūlymą galima išskirti „privalomą mokymų kursą prieš veiklos įregistravimą“. Iš pateiktų pasiūlymų taip pat išskirtina tai, kad VMI darbuotojų nuomone, patys veiklą vykdantys asmenys turėtų rodyti daugiau iniciatyvumo ir labiau gilintis į jų veiklą reglamentuojančių teisės aktų nuostatas. Iš pateiktų pasiūlymų ką, teisės aktuose reikėtų keisti, kad gyventojams būtų aiškiau suprantamos prievolės, susijusios su PSD bei VSD įmokų mokėjimu, galima išskirti pasiūlymą –„aiškiai apibrėžti šių įmokų bazę“. Keletas respondentų rašė, kad nieko keisti nereikia, tačiau siūlė sukurti aiškias minėtų įmokų skaičiuokles. Iš pateiktų pasiūlymų matyti, kad neaiškumų, kaip ir veiklos su verslo liudijimais atveju, daugiau kelia ne pats teisinis reglamentavimas, o teisės aktų išaiškinimai bei jų įgyvendinimo tvarka.

Apibendrinus anketinės apklausos duomenų analizę galima teigti, kad tiek veiklos su verslo liudijimu, tiek veiklos su pažyma teisinis reglamentavimas tam tikrais atvejais sudėtingas ir iš respondentų pateiktų atsakymų darytina prielaida, kad ne visada aiškiai suprantamas. Nustatyta, kad pačius teisės aktus keisti reikėtų minimaliai, nes dažna teisės aktų kaita įveda dar daugiau neaiškumų. Tobulinti reikėtų teisės aktų išaiškinimus, nepaliekant terpės interpretavimui, bei jų įgyvendinimo tvarką.

IŠVADOS

1. MBD nustatyta, kad IDV sąvoka apima visumą požymių: savarankiškumą, tęstinumą, ekonominės naudos siekimą, versliškumą, priskirtinumą įstatyme išvardytoms veiklos rūšims, kurie visi būtini tam, kad būtų konstatuota, ar atitinkama veikla laikoma individualia veikla ar ne. Remiantis išanalizuotų teisės aktų nuostatomis nustatyta, kad Lietuvoje gyventojai turi teisę užsiimti dviejų rūšių individualia veikla – su pažyma ir / arba su verslo liudijimu. Abiem atvejais būtina atsižvelgti į tai, kokias teises ir kokias pareigas nustato teisės aktų nuostatos bei į tai, ar įstatyme nėra imperatyviai nustatyta, kad atitinkamą veiklą gali vykdyti tik juridinis asmuo. IDV nuo MB bei IĮ skiriasi įteisinimo (veiklos nutraukimo) paprastumu, kaštais, mokesčių dydžiu bei paprastesne buhalterine apskaita. Pagrindinis požymis, IDV atribojantis nuo darbo santykių – savarankiškumas.
2. Verslo liudijimų institutas išimtinis mokesčių sistemoje, nes mokesčiai mokami ne nuo uždirbtų pajamų, o iš anksto bei fiksuoto dydžio. Ši verslo forma skirta pačiam smulkiausiam verslui plėtoti turi daug apribojimų, veiklų sąrašas yra baigtinis ir ne visada aišku, kokią veiklą su verslo liudijimu galima vykdyti bei kada negalima teikti paslaugų juridiniams asmenims. Verslo liudijimai nėra paplitę kitose ES šalyse bei nėra aptariami DAIS. Gyventojai taip pat gali vykdyti bet kokią veiklą su pažyma, jeigu teisės aktuose nėra imperatyviai numatyta, kad tam tikrą veiklą gali vykdyti tik JA. Mokesčių dydis priklauso nuo uždirbtų pajamų ir praktikoje ne visada lengvai apskaičiuojamas. Problemų kyla nustatant GPM tarifą, GPM, PSD bei VSD įmokų bazę bei tam tikrais atvejais sprendžiant klausimą, ar atitinkamą veiklą gali vykdyti fizinis asmuo.
3. IDV su verslo liudijimais teisinis reglamentavimas sukelia daugiau neaiškumų nei veiklos su pažyma. Iki šiol iš verslo liudijimų sąrašo nėra panaikintas verslo liudijimas, skirtas gyvenamųjų patalpų nuomai, nors nekilnojamojo turto nuomos nebėra nuo 2010 m. Taip pat nepanaikintos laisvosioms profesijoms priskiriamos veiklos, bei veiklos, kurios nėra skirtos smulkiausiam verslui plėtoti, pvz.: apgyvendinimo, kaimo turizmo paslaugų veiklos ir pan. Neigiamai vertintinos savivaldybių nustatomos lengvatos, prieštaraujančios aukštesnės galios teisės aktų nuostatoms. Pvz., kai savivaldybė diskriminuoja riboto darbingumo asmenis, nustato verslo liudijimo kainą neegzistuojančioms veiklos rūšims ar nustato lengvatas ribojančias sąlygas, kurių GPMĮ nėra. IDV su pažyma atveju, kaip pagrindinė problema išskiriama tai, kad tai pačiai EVRK klasei priskiriamai veiklai gali būti taikomas 15% ir 5% GPM tarifas,

priklausomai nuo vykdomos veiklos pobūdžio. Taip pat nėra sąrašo gyventojams išduodamų leidimų ir licencijų bei juos išduodančių institucijų. Pastebėtina ir tai, kad individualios veiklos pajamų deklaravimo tvarka paini, sudėtinga ir dažnai keičiama. Dėl dažnos teisės aktų kaitos vienu metu galioja kelios Metinės pajamų deklaracijos GPM308 bei FR0531 versijos.

4. PSD bei VSD įmokų mokėjimas asmenims, veiklą vykdantiems su verslo liudijimu, reglamentuotas aiškiau nei asmenims, vykdantiems veiklą su pažyma. Veiklą su verslo liudijimu vykdantys asmenys moka fiksuoto dydžio PSD bei VSD įmokas išskyrus atvejus, kai taikomos lengvatos ir verslo liudijimas įsigyjamas tam tikroms dienoms. Veiklą su IDV pažyma vykdantiems gyventojams dažnai neaišku, kokia yra PSD bei VSD įmokų bazė bei kokio dydžio įmokas reikia mokėti. Neaiškumų kelia sudėtinga šių įmokų apskaičiavimo tvarka bei sudėtingos administravimo procedūros, pagal kurias duomenys apie įmokas teikiami ne vienai institucijai, o dviem.
5. Dvigubo pajamų apmokestinimo naikinimas, kai IDV vykdoma ne tik Lietuvoje bet ir kitose šalyse, su kuriomis pasirašytos DAIS, pakankamai aiškiai reglamentuotas. Problemų, kylančių kitose ES šalyse, kai nacionalinių teisės aktų nuostatos prieštarauja ES teisės aktų nuostatoms, dėl ko nukenčia gyventojai, kurie dalį ar visas pajamas gauna ne savo rezidavimo valstybėje, Lietuvos teisiniame reglamentavime nenustatyta. Lietuvos nacionaliniuose teisės aktuose pasigęsta dvigubo apmokestinimo panaikinimo reglamentavimo, kai asmuo veiklą su verslo liudijimu vykdo kitoje šalyje, kuri apmokestina tokias pajamas.
6. Išanalizavus Lietuvos bei ES teisės aktų nuostatas, teismų praktiką bei atlikus VMI ir SODROS darbuotojų anketinės apklausos analizę, galima teigti, kad individualios veiklos teisinis reglamentavimas tam tikrais atvejais sudėtingas ir dėl painaus, paliekančio terpę interpretavimams, teisės aktų išaiškinimo kartais sunkiai suprantamas. Atsižvelgiant į tai, teisės aktus keisti reikėtų minimaliai, nes dažna teisės aktų kaita įveda dar daugiau neaiškumų. Tobulinti reikėtų teisės aktų išaiškinimus, nepaliekant terpės interpretavimui, bei jų įgyvendinimo tvarką.

PASIŪLYMAI

1. Iš Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. lapkričio 19 d. nutarimu Nr. 1797 „Dėl verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių“ patvirtinto verslo liudijimų sąrašo panaikinti gyvenamosios paskirties patalpų nuomai skirtą verslo liudijimą, laisvosioms profesijoms priskiriamas veiklas bei veiklas, kurios nėra skirtos smulkiausiam verslui plėtoti. Panaikinti šio nutarimo 3 punktą, kuris suteikia galimybę į verslo liudijimą įrašyti šeimos narį.
2. Papildyti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. lapkričio 21 d. įsakymą Nr. 333 „Dėl verslo liudijimo formos ir individualios veiklos, kuria gali būti verčiamasi turint verslo liudijimą, klasifikatoriaus patvirtinimo“, verslo liudijimų klasifikatoriuje aiškiai įvardijant, kokia veikla asmuo gali verstis su verslo liudijimu, kai veikla įeina į tam tikrą EVRK klasę, kad neliktų vietos interpretavimui ir neaiškumams renkantis verslo liudijimą. Aiškiai įvardinti kriterijus, pagal kuriuos, be interpretavimo, būtų aišku ar paslaugas su verslo liudijimu galima teikti JA ar ne.
3. Visoms savivaldybėms nustatyti bendrą tvarką, pagal kurią savo sprendimuose jos nustatytų lengvatas, neprieštaraujančias įstatymų nuostatoms ir nediskriminuojančias tam tikrų asmenų grupių.
4. Kai paslaugos su verslo liudijimu teikiamos tik juridiniams asmenims ir pajamos viršija 4 500 Eur, nustatyti tvarką, pagal kurią fiksuoto dydžio pajamų mokestis būtų grąžinamas arba įskaitomas net ir pasibaigus mokestiniam laikotarpiui.
5. Įvertinus verslo liudijimų specifiką, nustatyti tvarką, pagal kurią turėtų būti naikinamas (arba ne) dvigubas pajamų apmokestinimas.
6. Papildyti Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 18 str. 12 dalį, sekančiai: Gyventojas, **vykdantis paslaugų veiklą**, pasirinkęs apmokestinamąsias individualios veiklos pajamas apskaičiuoti šioje dalyje nustatyta tvarka, neprivalo turėti atskaitomą sumą pagrindžiančių dokumentų.
7. Nustatyti tvarką, pagal kurią ta pati veikla priskiriama tai pačiai EVRK klasei būtų apmokestinama arba 15 %, arba 5 % GPM tarifu ir sudaryti sąrašą gyventojams išduodamų leidimų ir licencijų bei juos išduodančių institucijų.
8. Atsižvelgiant į sudėtingą PSD bei VSD įmokų bazės apskaičiavimo bei įmokų mokėjimo tvarką mokesčių administravimą perduoti į vienos institucijos rankas.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

Tarptautinės sutartys

1. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Slovėnijos Respublikos Vyriausybės sutartis „Dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos (sudaryta 2000-05-23, įsigaliojo 2002-02-01). Valstybės žinios. 2000, Nr.108-3433.
2. Lietuvos Respublikos ir Latvijos Respublikos sutartis „Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“ (sudaryta 1993-12-17, įsigaliojo 1994-12-30). Valstybės žinios. 1995, Nr.13-297.
3. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Turkmėnistano Respublikos Vyriausybės sutartis „Dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos (sudaryta 2013-06-18, įsigaliojo 2014-12-10). Teisės aktų registras. 2014, Nr.2014-04855.

Europos Sąjungos teisės aktai

4. Europos Bendrijos steigimo sutartis. *Valstybės žinios*. 2004, Nr. 2-2.

Lietuvos teisės aktai

5. Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės žinios*. 1992, Nr. 33-1014.
6. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas. *Valstybės žinios*. 2000, Nr. 74-2262.
7. Lietuvos Respublikos darbo kodeksas. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 64-2569.
8. Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksas. *Valstybės Žinios*. 1985, Nr. 1-1.
9. Lietuvos Respublikos smulkaus ir vidutinio verslo plėtros įstatymas. *Valstybės žinios*. 1998, Nr. 109-2993; 2002, Nr. 105-4689; 2007, Nr. 132-5354.
10. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 73-3085.
11. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*. 2004, Nr. 63-2243.
12. Lietuvos Respublikos individualių įmonių įstatymas. *Valstybės žinios*. 2003, Nr. 112-4991.
13. Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymas. *Valstybės žinios*. 2012, Nr. 83-4333.
14. Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymas. *Valstybės žinios*. 1996, Nr. 55-1287; 2002, Nr. 123-5512.

15. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 35-1271.
16. Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas. *Lietuvos aidas*. 1991, Nr. 17-447; 2004, Nr. 171-6295.
17. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*. 2001, Nr. 110-3992.
18. Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas. *Lietuvos aidas*. 1990, Nr. 31-742 (negalioja).
19. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2014 m. vasario 5 d. nutarimas Nr. 104 „Dėl einamųjų 2014 metų draudžiamųjų pajamų dydžio patvirtinimo“. *Teisės aktų registras*. 2014, Nr. 2014-01323.
20. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2014 m. gruodžio 23 d. nutarimas Nr. 1474 „Dėl einamųjų 2015 metų draudžiamųjų pajamų dydžio patvirtinimo“. *Teisės aktų registras*. 2014, Nr. 2014-20982.
21. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2014 m. rugsėjo 24 d nutarimas Nr. 972 „Dėl minimaliojo darbo užmokesčio“. *Teisės aktų registras*, 2014, Nr.2014-12823.
22. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2007 m. gruodžio 12 d. nutarimas Nr. 1327 „Dėl valstybinės socialinio draudimo bazinės pensijos padidinimo bei einamųjų 2008 metų draudžiamųjų pajamų patvirtinimo“. *Valstybės Žinios.* 2007, Nr. 135 -5471.
23. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2014 m. lapkričio 5 d. nutarimas Nr. 1206 „Dėl valstybinės socialinio draudimo bazinės pensijos dydžio, valstybinės socialinio draudimo našlių pensijos bazinio dydžio, maksimalios neperskaičiuotos pensijos dydžio ir valstybinių pensijų bazės dydžio patvirtinimo“. *Teisės aktų registras.* 2014, Nr. 2014-16261.
24. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. lapkričio 19 d. nutarimas Nr. 1797 „Dėl verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių“. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 73-3085; 2008, Nr. 149-6033; 2010, Nr. 145-7410.
25. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 m. birželio 14 d. nutarimas Nr. 647 „Dėl Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto sudarymo ir vykdymo taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*. 2005, Nr. 75-2725.
26. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. vasario 17 d. įsakymas Nr. 1K-040 „Dėl gyventojų besiverčiančių individualia veikla (išskyrus gyventojus, įsigijusius verslo liudijimus), buhalterinės apskaitos taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*. 2003, Nr. 18-785; 2004, Nr. 92-3373.
27. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 25 d. įsakymas Nr. 303 „Dėl nuolatinio Lietuvos gyventojo su individualios veiklos pajamų uždirbimu susijusių

leidžiamų atskaitymų bei jų apskaičiavimo tvarkos patvirtinimo“. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 95-4149.

28. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 25 d. įsakymas Nr. 300 „Dėl fizinio asmens, kuris Lietuvoje išbūva ištisai arba su pertraukomis 90. 183 ir 280 dienų, šių laikotarpių apskaičiavimo taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 95-4146.
29. Lietuvos Respublikos sveikatos apsaugos ministro 2007 m. sausio 22 d. įsakymas Nr. V-27 „Dėl masažuotojo profesijos kvalifikacinių reikalavimų aprašo patvirtinimo.“ *Valstybės žinios*. 2007, Nr. 11-452.
30. Lietuvos Respublikos Statistikos departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės generalinio direktoriaus 2007 m. spalio 31 d. įsakymas Nr. DĮ-226 „Dėl ekonominės veiklos rūšių klasifikatoriaus patvirtinimo“. *Valstybės žinios*. 2007, Nr. 119-4877.
31. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2009 m. lapkričio 30 d. įsakymas Nr. VA-78 „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos administruojamų privalomojo sveikatos draudimo įmokų administravimo taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*. 2009, Nr. 132-5787; 2010, Nr. 32-1529; 2012, Nr. 141-7299.
32. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. lapkričio 21 d. įsakymas Nr. 333 „Dėl verslo liudijimo formos ir individualios veiklos, kuria gali būti verčiamasi turint verslo liudijimą, klasifikatoriaus patvirtinimo“. *Valstybės žinios*. 2002, Nr. 114-5114; 2009, Nr. 141-6262.
33. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2009 m. gruodžio 15 d. įsakymas Nr. VA-96 „Dėl Metinės pajamų deklaracijos GPM308 formos ir jos priedų formų užpildymo bei tikslinimo taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*. 2009, Nr. 152-6865.
34. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. kovo 22 d. įsakymas Nr. VA-37 „Dėl Metinės nenuolatinio Lietuvos gyventojo pajamų mokesčio nuo individualios veiklos per nuolatinę bazę Lietuvoje pajamų deklaracijos FR0531 formos, jos priedų pildymo ir teikimo taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*. 2004, Nr. 46-1546; 2007, Nr. 3-147; 2010, Nr. 40-1920.
35. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2013 m. birželio 25 d. įsakymas Nr. VA-36 „Dėl Fizinių asmenų įregistravimo į Mokesčių mokėtojų registrą/išregistravimo iš Mokesčių mokėtojų registro taisyklių patvirtinimo“ *Valstybės žinios*. 2013, Nr. 67-3390.
36. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2009 m. vasario 17 d. įsakymas Nr. VA-15 „Dėl nenuolatinių Lietuvos

gyventojų ir užsienio valstybių piliečių įregistravimo į Mokesčių mokėtojų registrą/išregistravimo iš Mokesčių mokėtojų registro tvarkos“. *Valstybės žinios*. 2009, Nr. 21-840 (negalioja).

37. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2005 m. vasario 4 d. įsakymas Nr. VA-29 „Dėl nuolatinių Lietuvos gyventojų, vykdančių individualią veiklą, įregistravimo į Mokesčių mokėtojų registrą/išregistravimo iš Mokesčių mokėtojų registro tvarkos“ *Valstybės žinios*. 2005, Nr. 46-1537; 2007, Nr. 81-3356; 2009, Nr. 117-5064 (negalioja).
38. Akmenės rajono savivaldybės tarybos 2012 m. lapkričio 29 d. sprendimas Nr. T-237 „Dėl pajamų mokesčio, mokamo už pajamas, gautas iš veiklos, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą, dydžių 2012 metams nustatymo“.
39. Birštono savivaldybės tarybos 2014 m. lapkričio 7 d. sprendimas Nr. TS-155„Dėl pajamų mokesčio, mokamo už pajamas, gautas iš veiklos, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą, dydžių 2014 metams nustatymo“.
40. Druskininkų savivaldybės tarybos 2013 m. lapkričio 19 d. sprendimas Nr. T1-211 „Dėl pajamų mokesčio, mokamo už pajamas, gautas iš veiklos, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą, dydžių 2013 metams nustatymo“.
41. Utenos rajono savivaldybės tarybos 2012 m spalio 25 d. sprendimas TS-320 „Dėl pajamų mokesčio, mokamo už pajamas, gautas iš veiklos, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą, dydžių 2012 metams nustatymo“.

Monografijos, straipsnių rinkiniai, komentarai, leidiniai

42. Medelienė A., Gudavičius B., *Mokesčių teisė*. Vilnius: Registrų centras, 2011.
43. Luobikienė I. *Sociologinių tyrimų metodika*, Kaunas: Technologija, 2002.
44. Mikelėnas V., Bartkus G., Mizaras V., Keserauskas Š. *Lietuvos Respublikos civilinio kodekso komentaras. Antroji knyga. Asmenys*. Vilnius, 2002.
45. Jakštonytė G. Mokesčių politikos reikšmė smulkaus verslo kūrimuisi. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos.* – Šiauliai, 2009, Nr. 3 (16), p. 57-64. – ISSN 1648-9098.
46. Žukovskis J., Savickienė A., Marks-Bielska R. Savarankiškos veiklos galimybės Lietuvoje: teisinės prielaidos ir valstybės ekonominis reguliavimas. – Kaunas, 2012, Nr. 3 (27), p. 127-134.- ISSN 1648-9098.
47. Lučinskienė A., Rimkus V., Mokestinių sutarčių vieta tarptautinio apmokestinimo teisinio reguliavimo šaltinių hierarchijoje. *Socialinių mokslų studijos.* – Mykolo Romerio universitetas, 2010, 3(7), p. 197–211. - ISSN 2029–2244.

48. Kurtinaitytė-Venediktovienė D., Zupkaitienė E. Individualios veiklos problematika. *International Scientific Conference Practice and Research in Private and Public Sector* – 2012. April 26 – 27, 2012.
49. Aviža S. ir kt. *Individualios veiklos reglamentavimo analizė*. Studija, 2007. Užsakovas: Lietuvos Respublikos ūkio ministerija.
50. Valstybinės mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2002 07 02 Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras. Aktuali redakcija 2014 12 30. Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.2, [žiūrėta 2015 02 09].
51. Valstybinės mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 04 13 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras. Aktuali redakcija 2015 02 11. Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.5, [žiūrėta 2015 02 12].
52. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių komentarai. Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.11.22, [žiūrėta 2015 02 14].
53. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos leidinys „Verslo liudijimą įsigyjančio gyventojo atmintinė“ (ilgoji). Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.16.2.4, [žiūrėta 2015 02 09].
54. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos leidinys „Verslo liudijimą įsigyjančio gyventojo atmintinė“ (trumpoji). Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.16.2.4, [žiūrėta 2015 02 12].
55. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos leidinys „Individualios veiklos, vykdomos pagal pažymą, ypatumai“. Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.16.2.4, [žiūrėta 2015 02 09].

Europos Teisingumo teismo praktika

56. Byla 270/83, *Europos Bendrijų Komisija prieš Prancūzijos Respubliką* [1986] ECR 273.
57. Byla C-180/98-C-184/98, *Pavel Pavlov ir kt. prieš Stichting Pensioenfonds Medische Specialisten* [2000] ECR I-6451.
58. Byla C-268/99, *Aldona Malgorzata Jany ir kiti prieš Staatssecretaris van Justitie* [2001] ECR I-8615.
59. Byla C-210/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze ir Agenzia delle Entrate prieš FCE Bank plc* [2006] ECR I-2825.
60. Byla C-284/04, *T-Mobile Austria GmbH ir kt.prieš Republik Osterreich* [2007] ECR I-

5189.

61. Byla C-303/12, *Guido Imfeld ir Nathalie Garcet prieš Belgijos valstybę* [2013].

Lietuvos teismų praktika

62. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas byloje Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03 „Dėl mokesčių bazės netiesioginio nustatymo“.

63. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. liepos 14 d. aprobuotas Teismų praktikos administracinių teisės pažeidimų bylose dėl nelegalaus darbo apibendrinimas ir teisės taikymo rekomendacijos. Administracinių teismų praktika. 2005, 7.

64. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. birželio 16 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-502-902-06. Administracinių teismų praktika. 2006.

65. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. spalio 20 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-469-916-06. Administracinių teismų praktika. 2006.

66. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. liepos 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-693-07.

67. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. sausio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. N-62-3884-2009; Administracinė jurisprudencija 2009, 17.

68. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. spalio 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-1073/2010.

69. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. spalio 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. N-575-2744-11.

70. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. sausio 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-56-12.

71. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. birželio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. P-602-88-13.

72. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2014 m. lapkričio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-492-1707-14.

73. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2014 m. balandžio 15 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-552-629-14.

74. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2014 m. gruodžio 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. P-756-108-14.

75. Vilniaus apygardos administracinio teismo 2009 spalio 15 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I-2160-624/2009.

76. Panevėžio apygardos teismo 2012 m. gruodžio 28 d. nutartis administracinio teisės pažeidimo byloje Nr. ATP -653-511/2012.

77. Vilniaus apygardos teismo 2012 m. lapkričio 7 d. nutartis administracinio teisės pažeidimo byloje Nr. ATP -1235-487/2012.
78. Vilniaus apygardos teismo 2012 m. lapkričio 16 d. nutartis administracinio teisės pažeidimo byloje Nr. ATP -1261-487/2012.
79. Klaipėdos apygardos teismo 2014 m. rugpjūčio 8 d. nutartis administracinio teisės pažeidimo byloje Nr. ATP -592-255/2014.
80. Klaipėdos miesto apylinkės teismo 2012 m. liepos 4 d. nutarimas Nr. A2.1.-2648-526/2012.
81. Panevėžio miesto apylinkės teismo 2012 m. rugpjūčio 8 d. nutarimas Nr. A 2.8.-1313-882/2012.
82. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2010 m. spalio 29 d. sprendimas Nr. S-294(7-268/2010).
83. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2014 m. spalio 17 d. sprendimas Nr. S-211 (7-174/2014).

Internetiniai šaltiniai

84. Labour market and Labour force survey (LFS) statistics. Prieiga per internetą: ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Labour_market_and_Labour_force_survey [žiūrėta 2015 02 08].
85. Flash Eurobarometer 354. Entrepreneurship in the EU and beyond (2012). Prieiga per internetą: http://ec.europa.eu/public_opinion/flash/fl_354_sum_en.pdf [žiūrėta 2015 02 08].
86. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Duomenys apie gyventojų, vykdančių individualią veiklą pagal pažymą, įregistravimą, išregistravimą 2013, 2014 metais. Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/gyventojai [žiūrėta 2015 02 08].
87. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos konsultacinės medžiagos katalogas. Ar gali gyventojai verstis individualia prekybos alkoholiniais gėrimais ir tabaku veikla? Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.4.9.1 [žiūrėta 2015 02 08].
88. Statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. Individualių įmonių ir Mažųjų bendrijų skaičius 2013 – 2015 m. pradžioje. Prieiga per internetą: http://osp.stat.gov.lt/statistiniu-rodikliu-analize1 [žiūrėta 2015 02 24].

89. The World Bank. Economy Profile: Lithuania. Doing Business 2013.Prieiga per internetą: http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2013/01/22/000333037_20130122115557/Rendered/PDF/NonAsciiFileName0.pdf [žiūrėta 2015 02 22].
90. The World Bank. Doing Business 2014. Understanding Regulations for Small and Medium-Size Enterprises. Prieiga per internetą: https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/16204/19984.pdf?sequence=1 [žiūrėta 2015 02 26].
91. Statistikos departamentas prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės. Nedarbo lygis Lietuvoje 2011, 2013 m. Prieiga per internetą: osp.stat.gov.lt/statistiniu-rodikliu-analize1 [žiūrėta 2015 02 22].
92. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga 2013 m. Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/documents/10162/6988129/VMI+administruojam [žiūrėta 2015 03 01].
93. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Duomenys apie individualią veiklą įsigijus verslo liudijimus 2012, 2014 metais. Prieiga per internetą: www.vmi.lt/cms/gyventojai [žiūrėta 2015 02 08].
94. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Verslo liudijimų sąrašo peržiūros principai. Prieiga per internetą: http://www.finmin.lt/web/finmin/verslo_liudijimai_diskusija/perziuros_principai [žiūrėta 2015 02 10].
95. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Raštas Nr. (18.31-31-1)-R-730, Dėl veiklos rūšių tapatumo. Prieiga per internetą: http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb [žiūrėta 2015 02 10].
96. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Diskusija dėl verslo liudijimų. Prieiga per internetą: http://www.finmin.lt/web/finmin/mokesciai/verslo_liudijimai_diskusija [žiūrėta 2015 02 11].
97. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos konsultacinės medžiagos katalogas. Kuria individualia veikla gyventojai negali verstis? Prieiga per internetą: https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.4.9.1 [žiūrėta 2015 02 12].
98. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos konsultacinės medžiagos katalogas. Ar gali gyventojas įregistruoti individualią masažo veiklą? Prieiga per internetą: https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.4.9.1 [žiūrėta 2015 02 12].

99. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos konsultacinės medžiagos katalogas. Kas gali pasinaudoti pajamų mokesčio lengvata? Prieiga per internetą: http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.4.12.1, [žiūrėta 2015 02 16].
100. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos konsultacinės medžiagos katalogas. Dėl prekių pardavimo juridiniams asmenims. Prieiga per internetą: https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/konsultacines-medziagos-katalogas [žiūrėta 2015 03 14].
101. Sinušienė L. Viešbučius išerzino privatininkų pranašumas prieš įstatymus. Prieiga internetu: http://www.vakarinepalanga.lt/lt/laikrastis/daugiausiai_komentuojami/?id=5651 [žiūrėta 2015 03 30].
102. Tax Brochure. Self-Employed 2013 A European Comparison. Prieiga per internetą: http://www.agn-europe.org/tax/2013/semployed2013.pdf [žiūrėta 2015 02 23].
103. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Individualiai veiklai – 3 kartus mažesnis pajamų mokestis. Prieiga per internetą: http://www.finmin.lt/web/finmin/naujienos?erp_item=naujiena_001513 [žiūrėta 2015 02 18].
104. Latvijos valstybinė mokesčių inspekcija. Individualią veiklą vykdantys asmenys. Prieiga per internetą: https://www.vid.gov.lv/default.aspx?tabid=8&id=6843&hl=3 [žiūrėta 2015 02 25].
105. Your Europe. Income taxes abroad – Estonia**.** Prieiga per internetą: http://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/estonia/index_en.htm [žiūrėta 2015 02 25].
106. Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba prie Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos. Kokią informaciją turiu pateikti Sodrai? Prieiga per internetą: http://www.sodra.lt/lt/situacijos/informacija-draudejams/dirbu-savarankiskai/vykdau-individualia-veikla-1 [žiūrėta 2015 03 01].
107. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos konsultacinės medžiagos katalogas. Kada pildomas metinės pajamų deklaracijos GPM308R priedas? Prieiga per internetą: https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.4.9.3.4.1 [žiūrėta 2015 03 30].

Kalpokienė N. *Gyventojo, kuris pradeda verslą nesteigdamas juridinio asmens, mokami mokesčiai bei teisinis reglamentavimas* / Finansų teisės magistro baigiamasis darbas. Vadovas prof. dr. A. Miškinis. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Teisės fakultetas, 2015

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuoti ir įvertinti individualios veiklos apmokestinimo bei teisinio reglamentavimo ypatumai. Remiantis teisės aktų nuostatomis, teismų praktika bei anketinės apklausos duomenų analize nustatyti IDV teisinio reglamentavimo probleminiai aspektai bei pateikti galimi problemų sprendimo būdai. Pirmame skyriuje išsiaiškinta, kokį pasirinkimą turi gyventojas, norintis pradėti verslą nesteigiant juridinio asmens, IDV sąvoka, formos bei skirtumai nuo kitų ūkinės veiklos formų. Antrame skyriuje išanalizuotas IDV apmokestinimas bei teisinis reglamentavimas. Trečiame skyriuje atlikta anketinės apklausos, kurios metu siekta išsiaiškinti su kokiais IDV teisinio reglamentavimo neaiškumais susiduria IDV vykdantys asmenys bei ką respondentų nuomone teisės aktuose reikėtų pakeisti, kad neliktų IDV teisinio reglamentavimo neaiškumų, analizė. Darbo gale pateikiamos atlikto tyrimo išvados bei galimi problemų sprendimo būdai.

Pagrindiniai žodžiai: individuali veikla, verslo liudijimas, individuali veikla su pažyma, veiklos apmokestinimas, veiklos teisinis reglamentavimas.

Kalpokienė N. *Taxes and legal regulation applied to habitant that starts business without establishing juridical person* / *Financial Law Master's Thesis*. Supervisor prof. dr. A. Miškinis. – Vilnius: University of Mykolas Romeris, Faculty of Law, 2015

ANNOTATION

In master's thesis the particularities of taxation and legal regulation of individual commercial activity are analized and evaluated. Considering regulations of legal acts, trial practice, and analysis of survey questionnaires' data, problemic aspects of legal regulation of individual activity are found, and solution methods are suggested. In the first chapter, the options of a habitant who wants to start a business without establishing a juridical person are explained, as well as the concept of individual activity, forms, and differences from other forms of economic activity. In the second chapter, the taxation and legal regulation of individual activity are analyzed. In the third chapter, the analysis of a survey questionnaire, that was meant for exploring the uncertainties about legal regulation, which people who pursue individual activity

have to face, is given, as well as the analysis of what, according to the respondents, has to be changed in legal acts in order to eradicate the uncertainties of individual activity legal regulation. At the end of the paper, conclucions of the study and possible solutions to the problems are given.

Key words: individual activity, business certificate, individual activity under a business certificate, taxation of activity, legal regulation of activity.

Kalpokienė N. *Gyventojo, kuris pradeda verslą nesteigdamas juridinio asmens, mokami mokesčiai bei teisinis reglamentavimas* / Finansų teisės magistro baigiamasis darbas. Vadovas prof. dr. A. Miškinis. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Teisės fakultetas, 2015

SANTRAUKA

Tiek Lietuvoje, tiek kitose ES valstybėse narėse pati paprasčiausia fizinio asmens ūkinės komercinės veiklos forma, neturinti juridinio asmens statuso – individuali veikla. Atsižvelgiant į tai, kad Lietuvoje nuolat daugėja IDV vykdančių asmenų, bei į tai, kad valstybė tokį iniciatyvumą palaiko bei remia, o šiuo metu dėl pakankamai dažnos teisės aktų kaitos aktualių sisteminių tyrimų nėra, baigiamojo darbo tyrimas naudingas tiek teorine (atskleidžiami teisės aktų probleminiai aspektai), tiek praktine (pateikiami pasiūlymai dėl problemų sprendimo) prasme.

Magistro baigiamojo darbo objektas – gyventojo, vykdančio individualią veiklą, pajamų apmokestinimo ypatumai bei teisinis reglamentavimas.

Šio tyrimo tikslas – analizuojant teorinius bei praktinius Lietuvos ir Europos Sąjungos teisės šaltinius, bei praktikoje pasitaikančias problemas, išsiaiškinti individualios veiklos apmokestinimo ypatumus bei atskleisti individualios veiklos teisinio reglamentavimo probleminius aspektus.

Tyrimo uždaviniai:

1. Išsiaiškinti individualios veiklos sąvokos esmę, galimas veiklos formas bei skirtumus nuo kitų ūkinės veiklos formų
2. Išanalizuoti individualios veiklos apmokestinimo teorinius bei praktinius ypatumus
3. Identifikuoti individualios veiklos teisinio reglamentavimo trūkumus ir pateikti galimus sprendimų būdus

Tyrimas atliktas remiantis tokiais metodais: lingvistiniu, dokumentų analizės, istoriniu, anketinės apklausos, loginiu ir apibendrinimo.

Darbo struktūra: pirmoje dalyje atskleidžiama, kokią verslo organizavimo galimybę turi gyventojas, kuris nenori steigti juridinio asmens, išsiaiškinama individualios veiklos sąvoka, formos bei santykis su kitomis verslo organizavimo formomis; antroje dalyje analizuojamas individualios veiklos formų apmokestinimas bei teisinis reglamentavimas, atskleidžiama dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių teorinė bei praktinė reikšmė; trečioje dalyje analizuojami anketinės apklausos duomenys bei atskleidžiamos praktinės teisinio reglamentavimo problemos.

Darbo pabaigoje pateikiamos išvados bei pasiūlymai dėl individualios veiklos teisinio reglamentavimo probleminių aspektų.

Kalpokienė N. *Taxes and legal regulation applied to habitant that starts business without establishing juridical person* / *Financial Law Master's Thesis*. Supervisor prof. dr. A. Miškinis. – Vilnius: University of Mykolas Romeris, Faculty of Law, 2015

SUMMARY

In Lithuania, as well as in other EU countries, the simpliest form of natural person's commercial activity, that does not require the status of a juridical person, is individual activity. Considering the fact that the number of people pursuing individual activity is constantly growing, the nation supports and maintains this initiative, and today, because of quite frequent changes in legal acts, there are no relevant systemical studies, therefore this master's study is beneficial in both – theoretical (problemic aspects of legal acts are revealed), and practical (possible solutions to problems are suggested) perspectives.

The subject of master's thesis – the pecularities of income taxation and legal regulation applied to a habitant that pursues individual commercial activity.

The aim of this study is to clear out the pecularities of individual activity taxation and reveal problemic aspects of legal regulation of individual activity by analyzing theoretical and practical legal sources of Lithuania and European Union as well as analyzing problems appearing in practice.

Tasks of the study:

1. Ascertain the meaning of the concept of individual activity, possible forms of activity, and differences from other forms of economic activity.
2. Analyze the theoretical and practical pecularities of individual activity taxation.
3. Identify the drawbacks of legal regulation of individual activity and suggest possible solution methods.

The study is conducted on the basis of these methods: linguistic, analysis of the documents, historical, survey questionnaire, logic, and conclusions.

The structure of the study: in the first part, the options of a habitant who wants to start a business without establishing a juridical person are explained, the concept of individual activity, forms, and relation to other forms of economic activity are cleared out; in the second part, the

taxation and legal regulation of individual activity are analyzed, theoretical and practical meaning of double taxation avoidance contracts is revealed; in the third part, the data of survey questionnaire is analyzed and practical problems of legal regulation are revealed. At the end of the paper, conclucions of the study and suggestions regarding problemic aspects of legal regulation on individual activity are given.

PRIEDAI

1 PRIEDAS

SAVIVALDYBIŲ NUSTATYTOS VERSLO LIUDIJIMŲ KAINOS

		2013 m.			2014 m.			2015 m.		
		Fiksuotas pajamų dydis			Fiksuotas pajamų dydis			Fiksuotas pajamų dydis		
	Veiklos rūšis	Viso je LT	Išskyrus didžiuosius miestus	Konkretisav.	Viso je LT	Išskyrus didžiuosius miestus	Konkretisav.	Viso je LT	Išskyrus didžiuosius miestus	Konkretisav.
Birštono	Apgyvendinimo paslaugų (kaimo turizmo paslaugos) teikimas	**1530**	765	383	**1800**	900	450	**540**	270	135
	Betono, gipso ir cemento gaminių bei dirbinių gamyba	**1530**	765	383	**1800**	900	450	**540**	270	135
Druskininkų	Apgyvendinimo paslaugų (kaimo turizmo paslaugos) teikimas	**1920**	1920	864	**2250**	2250	1128	**672**	672	324
	Betono, gipso ir cemento gaminių bei dirbinių gamyba	**2556**	2556	1152	**2964**	2964	1500	**888**	888	444
Palangos	Apgyvendinimo paslaugų (kaimo turizmo paslaugos) teikimas	**1530**	1530	**0**	**1800**	1800	**0**	**540**	540	**0**
	Betono, gipso ir cemento gaminių bei dirbinių gamyba	**2400**	2400	2400	**2400**	2400	2400	**700**	700	440
Utenos	Apgyvendinimo paslaugų (kaimo turizmo paslaugos) teikimas	**1559**	240	202	**1834**	240	202	**550**	69	58
	Betono, gipso ir cemento gaminių bei dirbinių gamyba	**1978**	792	671	**2327**	792	671	**697**	229	194
	Periodinių spaudos leidinių platinimas	**1530**	**156**	**136**	**1800**	**156**	**136**	**540**	**45**	**39**

2013 m. minimali metinė kaina už verslo liudijimą – 1530 Lt

2014 m. minimali metinė kaina už verslo liudijimą – 1800 Lt

2015 m. minimali metinė kaina už verslo liudijimą – 540 Eur

2 PRIEDAS

ANKETA VMI SKAMBUČIŲ CENTRO DARBUOTOJAMS

Atliekamas tyrimas dėl individualios veiklos teisinio reglamentavimo trūkumų nustatymo. Apklausos tikslas – išsiaiškinti VMI ir SODROS darbuotojų nuomonę apie tai, kokios įstatymų nuostatos sukelia gyventojams, vykdantiems IDV, daugiausia neaiškumų dėl mokesčių, veiklos vykdymo ir pan. Šios anketos duomenys bus panaudoti magistro baigiamojo darbo rengimui.

Neringa Kalpokienė, Mykolo Romerio universiteto konstitucinės ir administracinės teisės instituto finansų teisės ištęstinių studijų studentė

1. Jūs dirbate:

- VMI
- SODROJE

2. Individualią veiklą su verslo liudijimais vykdantiems gyventojams daugiausia neaiškumų (pagal jums užduodamus klausimus) kyla dėl teisės aktų nuostatų, reglamentuojančių:

	Dažnai	Kartais	Niekada
Verslo liudijimo įsigijimą, pratęsimą, nutraukimą	○	○	○
Verslo liudijimo veiklos pasirinkimą	○	○	○
Fiksuoto pajamų mokesčio dydžio nustatymą	○	○	○
Fiksuoto pajamų mokesčio sumokėjimą	○	○	○
Savivaldybių taikomas lengvatas	○	○	○
Privalomojo sveikatos draudimo įmokų bazę	○	○	○
Privalomojo sveikatos draudimo įmokų dydį	○	○	○
Privalomojo sveikatos draudimo įmokų sumokėjimą	○	○	○
Veiklos vykdymo teritoriją	○	○	○
Veiklos vykdymo galimybes užsienio valstybėse	○	○	○
Šeimos nario įrašomo į verslo liudijimą teises	○	○	○
Paslaugų teikimą (prekių pardavimą) įmonėms	○	○	○
Prievoles pajamoms iš juridinių asmenų viršijus 4 500 E (15 500 Lt) ribą	○	○	○

Apskaitos dokumentų ir žurnalų pildymą	○	○	○

3. Kaip manote, ką teisės aktuose reikėtų pakeisti, kad gyventojams, vykdantiems veiklą su verslo liudijimais, būtų lengviau suprantamos su veiklos vykdymu susijusios teisės bei pareigos?

4. Individualią veiklą su pažyma vykdantiems gyventojams daugiausia neaiškumų kyla (pagal jums užduodamus klausimus) dėl teisės aktų nuostatų, reglamentuojančių:

	Dažnai	**Kartais**	**Niekada**
Veiklos įregistravimą /duomenų keitimą /išregistravimą	○	○	○
Individualios veiklos licencijavimą	○	○	○
Nenuolatinių Lietuvos gyventojų individualios veiklos vykdymo galimybes Lietuvoje	○	○	○
Individualios veiklos pažymos galiojimą užsienio valstybėse	○	○	○
Gyventojų pajamų mokesčio tarifo taikymą	○	○	○
Individualios veiklos pajamų apmokestinimą užsienio valstybėse	○	○	○
Dvigubo pajamų apmokestinimo panaikinimą	○	○	○
Individualios veiklos leidžiamus atskaitymus	○	○	○
Apskaitos principo taikymą (kaupimo, pinigų)	○	○	○
Apskaitos dokumentų ir žurnalų pildymą	○	○	○
Pajamų mokesčio sumokėjimą	○	○	○

5. Kaip manote, ką teisės aktuose reikėtų pakeisti, kad gyventojams, vykdantiems veiklą su individualios veiklos pažyma būtų lengviau suprantamos su veiklos vykdymu susijusios prievolės?

Dėkoju už skirtą laiką!

3 PRIEDAS

ANKETA SODROS SKAMBUČIŲ CENTRO DARBUOTOJAMS

Atliekamas tyrimas dėl individualios veiklos teisinio reglamentavimo trūkumų nustatymo. Apklausos tikslas – išsiaiškinti VMI ir SODROS darbuotojų nuomonę apie tai, kokios įstatymų nuostatos sukelia gyventojams, vykdantiems IDV, daugiausia neaiškumų dėl mokesčių, veiklos vykdymo ir pan. Šios anketos duomenys bus panaudoti magistro baigiamojo darbo rengimui. Neringa Kalpokienė, Mykolo Romerio universiteto konstitucinės ir administracinės teisės instituto finansų teisės ištęstinių studijų studentė

1. Jūs dirbate:

- ○ VMI
- ◉ SODROJE

2. Individualią veiklą su verslo liudijimais vykdantiems asmenims daugiausia neaiškumų kyla (pagal jums užduodamus klausimus) dėl teisės aktų nuostatų, reglamentuojančių:

	Dažnai	Kartais	Niekada
Valstybinio socialinio draudimo įmokų bazę	○	○	○
Valstybinio socialinio draudimo įmokų dydį	○	○	○
Valstybinio socialinio draudimo įmokų sumokėjimą	○	○	○

3. Kaip manote, ką teisės aktuose reikėtų pakeisti, kad gyventojams, vykdantiems veiklą su verslo liudijimais, būtų lengviau suprantamos su valstybinio socialinio draudimo įmokų mokėjimu susijusios prievolės?

4. Individualią veiklą su pažyma vykdantiems asmenims daugiausia neaiškumų kyla (pagal jums užduodamus klausimus) dėl teisės aktų nuostatų, reglamentuojančių:

	Dažnai	Kartais	Niekada
Valstybinio socialinio draudimo įmokų bazę	○	○	○
Valstybinio socialinio draudimo įmokų dydį	○	○	○
Valstybinio socialinio draudimo įmokų sumokėjimą	○	○	○
Privalomojo sveikatos draudimo įmokų bazę	○	○	○
Privalomojo sveikatos draudimo įmokų dydį	○	○	○
Privalomojo sveikatos draudimo įmokų sumokėjimą	○	○	○

5. Kaip manote, ką teisės aktuose reikėtų pakeisti, kad gyventojams, vykdantiems veiklą su individualios veiklos pažyma būtų lengviau suprantamos su valstybinio socialinio draudimo bei privalomojo sveikatos draudimo įmokų mokėjimu susijusios prievolės?

Dėkoju už skirtą laiką!