

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedra

Elvyros Juchnevič,
V kurso, finansų ir mokesčių teisės
studijų šakos studentės

Magistro darbas

Advokatų praktikos formų apmokestinimas Lietuvoje

Vadovas: lekt. dr. Mindaugas Lukas

Recenzentas: doc. dr. Lauras Butkevičius

Vilnius

2018

TURINYS

ĮVADAS	2
1. ADVOKATŲ PRAKTIKOS FORMOS	6
1.1. ADVOKATŲ PRAKTIKOS FORMŲ CHARAKTERISTIKA	6
1.2. ADVOKATŲ PRAKTIKOS FORMOS IR MOKESČIŲ MOKĖTOJAI.....	11
1.2.1. Individualus advokatas.....	12
1.2.2. Advokato veikla partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens	14
1.2.3. Advokatų veikla partnerystės pagrindais, įsteigus juridinį asmenį.....	16
2. ADVOKATŲ PRAKTIKOS FORMŲ APMOKESTINIMAS	21
2.1. ADVOKATŲ PRAKTIKOS FORMŲ VEIKIANT INDIVIDUALIAI IR PARTNERYSTĖS PAGRINDAIS, NEĮSTEIGUS JURIDINIO ASMENS, APMOKESTINIMAS	22
2.1.1. Gyventojų pajamų mokestis.....	22
2.1.1.1. Apmokestinimo tvarkos pasirinkimo galimybės gyventojų pajamų mokesčiu	22
2.1.1.2. Leidžiami atskaitymai	27
2.1.2. Pridėtinės vertės mokestis.....	40
2.2. ADVOKATŲ PRAKTIKOS FORMŲ APMOKESTINIMAS ĮSTEIGUS JURIDINĮ ASMENĮ.....	48
2.2.1. Pelno mokestis ir gyventojų pajamų mokestis.....	48
2.2.2. Pridėtinės vertės mokestis.....	53
IŠVADOS	56
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	60
SANTRAUKA.....	66
SUMMARY	67

IVADAS

Temos aktualumas. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 8 straipsnio 1 dalis numato, kad kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikydamasis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčių apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos.¹ Ši nuostata, neabejotinai, aktuali ir advokatams. Nors advokatas savo veikloje turi derinti tokias vertybes, kaip advokato kliento interesus bei viešas interesus, kuomet advokatas privalo elgtis kaip teisingumo įgyvendinimo proceso dalyvis, vis dėlto negalima eliminuoti dar vieno advokato intereso – užsiimti advokato profesija ir užsidirbti iš to pajamų sau, savo veiklai. Taigi, advokatas yra ir atlygintinių teisinių paslaugų teikėjas.² Suprantama, kad advokato iš profesinės veiklos gaunamos pajamos yra apmokestinimo objektas.³ Advokatai vykdo veiklą tik tokiomis veiklos formomis, kokias nustato Lietuvos Respublikos advokatūros įstatymas.⁴ Identiška praktika yra susiklosčiusi ir pasirinktose nagrinėti užsienio valstybėse – Lenkijoje ir Rusijoje. Skirtingoms advokatų veiklos formoms taikomas apmokestinimo režimas nėra vienodas. Pabrėžtina, kad Lietuvos mokslinėje erdvėje advokatų veiklos formų apmokestinimas Lietuvoje praktiškai nebuvo nagrinėjamas. Todėl šiame darbe bus stengiamasi atskleisti pagrindinius advokatų veiklos formų apmokestinimo niuansus. Pabrėžtina ir tai, kad dažni mokesčių teisės aktų pakeitimai sąlygoja būtinybę į advokatų veiklos formų apmokestinimą pažvelgti naujai, t. y. atskleisti naujausius advokatų veiklos formų apmokestinimo niuansus. Negalima nepaminėti ir to, kad darbo tema ypatingai aktuali advokatų bendruomenei.

Darbo tikslas. Nagrinėjant advokatų veiklos formų apmokestinimo teisinį reglamentavimą Lietuvoje, Lenkijoje ir Rusijoje, atskleisti advokatų veiklos formų apmokestinimo aspektus šiose valstybėse gyventojų pajamų mokesčiu (toliau – GPM), pelno mokesčiu (toliau – PM) bei pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM), didžiausią dėmesį skiriant būtent Lietuvos teisiniam reglamentavimui.

¹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243.

² LASTAUSKIENĖ, G. Advokato profesija: prieštaringas jos pobūdis ir kontrolė [interaktyvus]. *Jurisprudencija*, 2013, 20(4): p. 1476-1477 [žiūrėta 2018 m. vasar io 20 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.mruni.eu/upload/iblock/75a/JUR-13-20-4-11.pdf>>.

³ MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Valstybės įmonė Registrų centras, 2011, p. 83.

⁴ Lietuvos Respublikos advokatūros įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 50-1632.

Darbo uždaviniai:

1. Charakterizuoti advokatų veiklos formas Lietuvoje bei pasirinktose užsienio valstybėse – Lenkijoje ir Rusijoje bei išnagrinėti klausimą, kokios advokatų veiklos formos, kokių mokesčių atžvilgiu yra laikomos mokesčių mokėtojais, o kokios nėra laikomos mokesčių mokėtojais ir vietoje to mokesčių mokėtojais laikomi advokato profesiją atliekantys konkretūs advokatai.
2. Išanalizuoti advokatų veiklos formų apmokestinimo aspektus veikiant individualiai ir partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens, lyginamuoju aspektu išnagrinėjant advokatų, vykdančių veiklą šiomis formomis, egzistuojantį apmokestinimo režimą GPM ir PVM Lietuvoje, Lenkijoje ir Rusijoje.
3. Atskleisti advokatų veiklos formų, veikiančių partnerystės pagrindais, įsteigus juridinį asmenį, apmokestinimo aspektus, lyginant šioms advokatų veiklos formoms taikomą apmokestinimo režimą PM, PVM bei šių veiklos formų advokatų - dalyvių apmokestinimo režimą GPM Lietuvoje ir Rusijoje.

Darbo objektas yra advokatų veiklos formų apmokestinimo teisinio reglamentavimo Lietuvoje analizė GPM, PM ir PVM, tuo pačiu pasitelkiant lyginamąjį aspektą su užsienio valstybėmis – Lenkija ir Rusija. Darbe buvo pasirinkta nagrinėti advokatų veiklos formų apmokestinimo aspektus GPM, PM ir PVM dėl to, kadangi būtent šių mokesčių teisinio reglamentavimo taikymas advokatų veiklos formoms sukelia daugiausia neaiškumų. Darbe nebus nagrinėjami kiti MAĮ 13 straipsnyje numatyti mokesčiai. Taip pat darbe nėra nagrinėjami advokatų padėjėjų bei darbuotojų apmokestinimo aspektai. Darbe pasirinkta lyginti Lietuvos advokatų veiklos formų apmokestinimo teisinį reglamentavimą su Lenkijos ir Rusijos dėl to, kad yra aktualu žinoti, kokį advokatų veiklos formų apmokestinimo režimą taiko tokios pačios teisinės sistemos valstybės, kaip ir Lietuva. Taip pat vienas esminių šių valstybių pasirinkimo kriterijų buvo reikiamų šaltinių (teisės norminių aktų, institucijų išaiškinimų, literatūros) prieinamumas. Darbe yra išgryninamos savo prigimtimi artimiausios pasirinktų užsienio valstybių advokatų veiklos formos tokioms Lietuvoje egzistuojančioms advokatų veiklos formoms kaip advokato veikla, veikiant individualiai; partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens; partnerystės pagrindais, įsteigus juridinį asmenį.⁵ Toks išgryninimas yra būtinas dėl to, kad užsienio valstybėse yra reglamentuota daugiau advokatų veiklos formų, nei Lietuvoje ir jos visos veikia nevienodais pagrindais, todėl tikslinga nagrinėti tik savo prigimtimi panašių užsienio valstybių advokatų veiklos formų į Lietuvos

⁵ Lietuvos Respublikos advokatūros įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 50-1632.

apmokestinimą. Atsižvelgiant į tokį išgryninimą, darbe analizuojamas klausimas, ar konkrečių mokesčių mokėtojais laikomos pačios advokatų veiklos formos ar konkretūs advokatai, pasirinkę vykdyti veiklą šiomis veiklos formomis. Taip pat yra išnagrinėjami advokatų veiklos formų apmokestinimo aspektai pasirinktose šalyse veikiant individualiai, partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens ir partnerystės pagrindais, įsteigus juridinį asmenį.⁶

Darbo tyrimo metodai. Magistriniame darbe buvo panaudoti šie tyrimo metodai:

1. Lyginamasis metodas buvo panaudotas siekiant charakterizuoti advokatų veiklos formas Lietuvoje, Lenkijoje ir Rusijoje bei analizuojant, kokios advokatų veiklos formos kokių mokesčių atžvilgiu yra laikomos mokesčių mokėtojais, o kokios nėra jais laikomos ir vietoje to mokesčių mokėtojais laikomi konkretūs advokatai, pasirinkę vykdyti veiklą šiomis formomis. Taip pat lyginamasis metodas buvo panaudotas siekiant palyginti advokatų veiklos formų apmokestinimo GPM ir PVM aspektus advokatams veikiant individualiai ir partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens Lietuvoje, Lenkijoje ir Rusijoje. Be to, lyginamasis metodas buvo panaudotas siekiant atskleisti advokatų veiklos formų, advokatams veikiant partnerystės pagrindais įsteigus juridinį asmenį apmokestinimo aspektus, lyginant šioms advokatų veiklos formoms taikomą apmokestinimo režimą PM, PVM bei šių veiklos formų advokatų – dalyvių apmokestinimo režimą GPM Lietuvoje ir Rusijoje.
2. Istorinis metodas buvo panaudotas siekiant atkleisti Lietuvos advokatų pajamų iš individualios veiklos apmokestinimo GPM aspektus, kurie susiję su advokatų profesijos priskirimu laisvosioms profesijoms bei apmokestinimo tvarkos gyventojų pajamų mokesčiu pasirinkimu. Taip pat istorinis metodas buvo panaudotas analizuojant fizinių asmenų pajamų mokesčio leidžiamų atskaitymų institutą Lenkijoje.
3. Loginis metodas buvo panaudotas formuojant apibendrinančias atliktos lyginamosios analizės išvadas.

Darbo struktūra. Magistrinį darbą sudaro dvi dalys: Pirmoji dalis „Advokatų veiklos formos“ yra skirta advokatų veiklos formų bendrai charakteristikai bei klausimo išnagrinėjimui, ar konkrečių pasirinktų advokatų veiklos formų mokesčių mokėtojais yra pačios advokatų veiklos formos ar jose veiklą atliekantys konkretūs advokatai. Antroji darbo dalis „Advokatų veiklos formų apmokestinimas“ yra skirta išnagrinėti advokatų

⁶ Lietuvos Respublikos advokatūros įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 50-1632.

veiklos formų apmokestinimui advokatams veikiant individualiai ir partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens bei advokatų veiklos formų apmokestinimui, kuomet advokatai veikia partnerystės pagrindais, įsteigus juridinį asmenį. Šalia dviejų magistrinio darbo dalių, magistrinio darbo struktūrą taip pat sudaro įvadas, išvados, literatūros sąrašas, santrauka lietuvių ir anglų kalbomis.

Darbo originalumas. Tiek Lietuvos, tiek užsienio akademiniėje erdvėje nerasta šia darbo tema rengtų mokslinių darbų. Kadangi advokatų veiklos formų apmokestinimo Lietuvoje tema mokslinėje erdvėje nėra išnagrinėta, tikimasi, kad šiuo darbu bus padėti pirmieji pamatai siekiant ir toliau analizuoti advokatų veiklos formų apmokestinimą ateityje.

Svarbiausi šaltiniai. Svarbiausi šio darbo šaltiniai, padėję charakterizuoti advokatų veiklos formas bei aptarti klausimą, kokių advokatų veiklos formų atveju mokesčių mokėtojais laikomos pačios advokatų veiklos formos, o kokių advokatų veiklos formų atveju mokesčių mokėtojais laikomi konkretūs advokatai, pasirinkę atitinkamas advokatų veiklos formas, yra Lietuvos Respublikos advokatūros įstatymas (toliau – Lietuvos advokatūros įstatymas), Lenkijos Respublikos advokatūros įstatymas (toliau – Lenkijos advokatūros įstatymas), Rusijos Federacijos advokatų veiklos ir advokatūros įstatymas (toliau – Rusijos advokatų veiklos ir advokatūros įstatymas). Šias temas taip pat padėjo atskleisti Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (toliau – Lietuvos civilinis kodeksas), Lenkijos Respublikos civilinis kodeksas (toliau – Lenkijos civilinis kodeksas), taip pat Lietuvoje, Lenkijoje priimti atskirus mokesčius reglamentuojantys įstatymai. Be to, temas padėjo atskleisti ir Rusijos Federacijos mokesčių kodekso (toliau – Rusijos mokesčių kodeksas) nuostatos. Taip pat šias temas padėjo išnagrinėti G. Lastauskienės, E. Balnienės, L. Mikalonienės, I. Žalėnienės, O. Petroševičienės, V. Mikėlėno ir kitų autorių darbai. Pagrindiniai šaltiniai, padėję atskleisti konkrečių advokatų veiklos formų apmokestinimo aspektus pasirinktais darbe nagrinėti mokesčiais yra Lietuvoje, Lenkijoje priimti atskirus mokesčius reglamentuojantys įstatymai bei juos sukonkretinantys teisės aktai, taip pat Rusijos mokesčių kodeksas. Be to, nagrinėjamus klausimus padėjo atskleisti ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – VMI prie FM) parengti ir su Lietuvos Respublikos finansų ministerija suderinti mokesčių įstatymų apibendrinti komentarai. Taip pat buvo remtasi B. Sudavičiaus ir A. Medelienės parengtu vadovėliu „Mokesčių teisė“. Be to, buvo pasiremta ir E. Rusino, A. Sobiech, M. Pogoński, A. Deresz, M. Podstawka, W. Pyzioł, C. H. Кулаева, Т. Ю. Левадная ir kitų autorių darbais. Taip pat temą padėjo atskleisti vieši, VMI internetiniame puslapyje prieinami, VMI prie FM išaiškinimai.

1. Advokatų praktikos formos

1.1. Advokatų praktikos formų charakteristika

Bene svarbiausia priežastis, kodėl advokato profesija yra ganėtinai smarkiai kontroliuojama, yra tai, kad advokato veikla yra tiesiogiai susijusi su teisingumo įgyvendinimo ir teisinės tvarkos valstybėje palaikymu, t. y. su viešu interesu.⁷ Lietuvos Respublikos Konstitucijos 31 straipsnyje numatytas asmens teisių ir interesų gynybos bei atstovavimo institutas, kuris yra vienas svarbiausių teisinės valstybės elementų. Atstovavimas teismuose yra itin reikšmingas asmens gynybai bei jo teisių ir teisėtų interesų įgyvendinimui, padeda vykdyti teisingumą bei daryti įtaką aiškinant įstatymus ir juos įgyvendinant – dėl to atstovavimas teismuose pagrįstai pavestas profesionaliems asmenims – advokatams, atitinkantiems gana aukštus išsilavinimo, praktinio darbo ir asmeninių savybių kriterijus, privalantiems apdrausti profesinę civilinę atsakomybę, nuolat kelti kvalifikaciją ir kt.⁸ Advokatų veiklos kontrolė daugiausia pasireiškia teisinių reikalavimų advokato profesijai nustatymu – šie reikalavimai įtvirtinti Lietuvos advokatūros įstatyme bei jį sukonkretinančiuose teisės aktuose.⁹ Vienas iš tokių reikalavimų yra nustatytas Lietuvos advokatūros įstatymo 17 straipsnio 2 dalies 3 punkte, kuriame nurodyta, kad advokatas įrašomas į Lietuvos praktikuojančių advokatų sąrašą, jeigu jis yra pasirengęs verstis advokato veikla viena iš jos formų, nurodytų šio įstatymo 21 straipsnyje. Lietuvos Advokatūros įstatymo 21 straipsnyje nurodyta, kad advokatai gali veikti individualiai; partnerystės pagrindais, neįsteigę juridinio asmens; įsteigę juridinį asmenį – advokatų profesinę bendriją. Advokatas gali pasirinkti tik vieną iš nurodytų veiklos formų, tačiau turi teisę ją keisti.¹⁰ Taigi, Lietuvos advokatūros įstatymas nustato baigtinį sąrašą veiklos formų, kurias pasirinkę advokatai gali atlikti savo profesiją.

Kadangi darbe bus nagrinėjamas advokatų veiklos formų apmokestinimas pasitelkiant lyginamąjį aspektą su Lenkijos ir Rusijos valstybėmis, pabrėžtina, kad šiose valstybėse taip pat yra priimti advokatų veiklą ir advokatūrą reglamentuojantys įstatymai, o būtent: Lenkijoje – Lenkijos advokatūros įstatymas (lenk. Ustawa o adwokaturze), Rusijoje – Rusijos advokatų veiklos ir advokatūros įstatymas (rus. Закон об адвокатской

⁷ LASTAUSKIENĖ, G. Advokato profesija: prieštaringas jos pobūdis ir kontrolė [interaktyvus]. *Jurisprudencija*, 2013, 20(4): p. 1478 [žiūrėta 2018 m. vasario 20 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.mruni.eu/upload/iblock/75a/JUR-13-20-4-11.pdf>>.

⁸ BALNIENĖ, E. Aktualūs advokatūros statuso pokyčiai Lietuvoje. *Teisė*: 2005, t. 57, p. 7-13.

⁹ LASTAUSKIENĖ, G. Advokato profesija: prieštaringas jos pobūdis ir kontrolė [interaktyvus]. *Jurisprudencija*, 2013, 20(4): p. 1479-1480 [žiūrėta 2018 m. vasario 20 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.mruni.eu/upload/iblock/75a/JUR-13-20-4-11.pdf>>.

¹⁰ Lietuvos Respublikos advokatūros įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 50-1632.

деятельности и адвокатуре), kurie taip pat, kaip ir Lietuvos advokatūros įstatymas, numato baigtinį advokatų veiklos formų sąrašą.

Lenkijos advokatūros įstatymo 4a straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad advokatas atlieka savo veiklą: 1. advokato biure (lenk. kancelaria adwokacka), 2. advokatų susivienijime (lenk. zespół adwokacki), 3. civilinio susitarimo pagrindu (lenk. spółka cywilna), 4. bendrosios partnerystės pagrindu (lenk. spółka jawna), 5. partnerystės pagrindu (lenk. spółka partnerska), 6. komanditinėje bendrijoje (lenk. spółka komandytowa), 7. komanditinėje – akcinėje bendrijoje (lenk. spółka komandytowo – akcyjna).¹¹ Lenkijoje advokatas, prieš pradedamas savo veiklą, privalo pranešti atitinkamai Apskrities advokatų tarybai, kad atliks advokato profesiją tam tikra forma (formomis).¹² Rusijos advokatų veiklos ir advokatūros įstatymo 20 straipsnis nustato tokias advokatų veiklos formas: 1. advokato kabinetas (rus. адвокатский кабинет), 2. advokatų kolegija (rus. коллегия адвокатов), 3. advokatų biuras (rus. адвокатское бюро), 4. juridinė konsultacija (rus. юридическая консультация). Advokatas, vadovaudamasis šio įstatymo nuostatomis, apie savo pasirinktą advokato veiklos formą ir veiklos vykdymo vietą privalo pranešti atitinkamų Advokatų rūmų tarybai.¹³ Taigi, atsižvelgiant į paminėtas nuostatas, Lenkijoje, Rusijoje, kaip ir Lietuvoje, advokatai gali vykdyti veiklą tik įstatymo nustatytais formomis.

Atsižvelgiant į tai, kad tiek Lietuvos ir Lenkijos advokatūros įstatymai, tiek Rusijos advokatų veiklos ir advokatūros įstatymas numato gana skirtingas advokatų veiklos formas bei ne visos pasirinktų užsienio valstybių advokatų veiklos formos yra analogiškos reglamentuotoms Lietuvoje, todėl būtina išgryninti savo prigimtimi artimiausių advokatų veiklos formų grupes trijose valstybėse ir tik tuomet nagrinėti jų apmokestinimą lyginamuoju aspektu. Pabrėžtina, kad skirstant trijų valstybių advokatų veiklos formas į grupes, jas neabejotinai verta skirstyti pagal Lietuvoje reglamentuotą advokatų veiklos formų modelį, t. y. rasti Lenkijos ir Rusijos teisiniame reglamentavime savo prigimtimi artimiausias advokatų veiklos formas tokioms Lietuvoje esančioms advokatų veiklos formoms, kaip advokato veikla: 1) veikiant individualiai, 2) partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens ir 3) partnerystės pagrindais, įsteigus juridinį asmenį.¹⁴

¹¹ Prawo o adwokaturze (su pakeitimais ir papildymais). *Dziennik Ustaw*, 1982, Nr. 16 poz. 124.

¹² Regulamin wykonywania zawodu adwokata w kancelarii indywidualnej lub spółkach na podstawie uchwały Nr. 38/2015 Naczelnej Rady Adwokackiej.

¹³ Федеральный закон об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации (su pakeitimais ir papildymais). 2002, 63-ФЗ.

¹⁴ Lietuvos Respublikos advokatūros įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 50-1632.

Advokatų veiklos formos, artimos Lietuvos advokatūros įstatymo reglamentuotai advokato veiklos formai veikiant individualiai neabejotinai yra Lenkijos advokatūros įstatymo reglamentuotas advokato biuras bei Rusijos advokatų veiklos ir advokatūros įstatymo reglamentuotas advokato kabinetas, kuriuose advokatai veikia individualiai.

Advokatų veiklos forma, savo prigimtimi artimiausia Lietuvos advokatūros įstatymo reglamentuotai advokato veiklos formai veikiant partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens, yra Lenkijos advokatūros įstatymo reglamentuotas civilinis susitarimas. Pažymėtina, kad Rusijos advokatų veiklos ir advokatūros įstatymas nenustato advokatų veiklos formos, veikiant partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens. Rusijoje apskritai advokatas gali pasirinkti arba veikti individualiai, arba įsteigus juridinį asmenį.¹⁵ Verta pabrėžti, kad Lietuvoje egzistuojanti advokato veiklos forma veikiant partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens yra artima Lenkijoje egzistuojančiai advokatų veiklos formai veikiant civilinio susitarimo pagrindu dėl šių priežasčių:

1. Tiek advokatų kontora, kuri yra advokatų, sudariusių partnerystės sutartį, visuma, tiek civilinis susitarimas nėra laikomi juridiniais asmenimis, kadangi neturi tokių pirminių juridinio asmens požymių kaip civilinis teisnumas ir veiksnumas bei civilinis procesinis teisnumas ir veiksnumas.¹⁶
2. Tiek partnerystės sutartis, tiek civilinis susitarimas yra atskiros sutarčių rūšys. Jungtinė veikla (partnerystė) reglamentuojama Lietuvos civilinio kodekso 6.969 – 6.982 straipsniuose. Civilinis susitarimas reglamentuojamas Lenkijos civilinio kodekso 860 – 875 straipsniuose.¹⁷
3. Jungtinės veiklos (partnerystės) sutartimi du ar daugiau asmenų (partnerių), kooperuodami savo turtą, darbą ar žinias, įsipareigoja veikti bendrai tam tikram, neprieštaraujančiam įstatymui tikslui arba tam tikrai veiklai. Panašiai ir civilinio susitarimo atveju, du ar daugiau asmenų (partnerių), įnešdami įnašus, įsipareigoja tam tikru pasirinktu būdu siekti bendro ekonominio tikslo.¹⁸
4. Tiek jungtinės veiklos (partnerystės) sutartimi, tiek civiliniu susitarimu partneriai gali susitarti dėl bendrų išlaidų, nuostolių ir pelno paskirstymo – jeigu šie aspektai

¹⁵ Федеральный закон об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации (su pakeitimais ir papildymais). 2002, 63-ФЗ.

¹⁶ MIKĖLĖNAS, V. et al. *Lietuvos Respublikos civilinio kodekso komentaras*. Antroji knyga. Asmenys. Vilnius: Justitia, 2002, p. 93-94; PYZIOŁ, W. et al. *Prawo spółek*. Warszawa: wydawnictwo C.H.BECK, 2014, p. 1.

¹⁷ Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2000, Nr. 74-2262; Kodeks cywilny (su pakeitimais ir papildymais). *Dziennik Ustaw*, 1964, Nr. 16 poz. 93; MIKALONIENĖ, L. Jungtinės veiklos (partnerystės) sutarties teisinė kilmė ir samprata. *Teisė*: 2010, 75, p. 81.

¹⁸ Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2000, Nr. 74-2262; Kodeks cywilny (su pakeitimais ir papildymais). *Dziennik Ustaw*, 1964, Nr. 16 poz. 93.

šiose sutartyse neaptariami, taikomos Lietuvos civiliniame kodekse bei Lenkijos civiliniame kodekse numatytos išlaidų, nuostolių ir pelno paskirstymo taisyklės.¹⁹

Be abejo, aptariamos advokatų veiklos formos, Lietuvoje veikiant partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens ir Lenkijoje veikiant civilinio susitarimo pagrindu, nėra ir negali būti identiškos – atsižvelgiant į specifinį tiek Lietuvos civilinio kodekso, tiek Lenkijos civilinio kodekso teisinį reglamentavimą, jas charakterizuoja ne tik panašumai, bet ir skirtumai. Tačiau atsižvelgiant į artimus bendrus šių veiklos formų bruožus, darbe tikslinga palyginti minėtų abiejų advokatų veiklos formų apmokestinimo aspektus.

Verta pabrėžti, kad kitos Lenkijoje egzistuojančios advokatų veiklos formos, tokios kaip advokatų veikla veikiant bendrosios partnerystės pagrindais bei partnerystės pagrindais, lyginant jas su Lietuvoje reglamentuota advokatų veiklos forma, veikiant partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens, turi daugiau esminių skirtumų. Pavyzdžiui, pagal Lenkijos Respublikos komercinių bendrijų kodeksą bendroji partnerystė bei partnerystė laikomos komercinėmis bendrijomis, nesančiomis juridiniais asmenimis, bet turinčiomis civilinį teisnumą ir veiksnumą bei civilinį procesinį teisnumą ir veiksnumą, kas reiškia, kad jos gali įgyti teises, tame tarpe nuosavybės ir kitas daiktines teises, prisiimti pareigas savo vardu, būti ieškovais ir atsakovais teisme. Minėtas kodeksas reglamentuoja bendrosios partnerystės bei partnerystės, kaip komercinių bendrijų, įsteigimo, organizavimo, funkcionavimo, reorganizavimo, pertvarkymo ir likvidavimo klausimus.²⁰ Taigi, aptariamos komercinės bendrijos veikia kitokiais pagrindais nei tokios veiklos vykdymo formos kaip civilinis susitarimas ir jungtinė veikla, kurios yra atskiros sutarčių rūšys, reglamentuojamos Lenkijos civiliniame kodekse ir Lietuvos civiliniame kodekse.²¹ O, štai, partnerystės pagrindais veikiantis organizacinis vienetas apskritai gali būti steigiamas partnerių tik siekiant atlikti atitinkamos laisvosios profesijos veiklą (kas rodo, kad Lenkijoje laisvąją profesiją atliekantys fiziniai asmenys turi galimybę įsteigti komercinę bendriją).²² Taigi, dėl to, kad tokios Lenkijoje reglamentuotos advokatų veiklos formos kaip bendroji partnerystė ir partnerystė nėra savo prigimtimi panašios į Lietuvoje reglamentuotą advokatų veiklos formą veikiant partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens, darbe bus tikslinga susikoncentruoti ties savo prigimtimi panašių advokatų veiklos formų, t. y. advokatų veiklos partnerystės pagrindais, neįsteigus

¹⁹ Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2000, Nr. 74-2262; Kodeks cywilny (su pakeitimais ir papildymais). *Dziennik Ustaw*, 1964, Nr. 16 poz. 93.

²⁰ Kodeks spółek handlowych (su pakeitimais ir papildymais). *Dziennik Ustaw*, 2000, Nr. 94 poz. 1037.

²¹ Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2000, Nr. 74-2262; Kodeks cywilny (su pakeitimais ir papildymais). *Dziennik Ustaw*, 1964, Nr. 16 poz. 93.

²² Kodeks spółek handlowych (su pakeitimais ir papildymais). *Dziennik Ustaw*, 2000, Nr. 94 poz. 1037.

juridinio asmens Lietuvoje ir pagal civilinį susitarimą Lenkijoje apmokestinimo aspektų atskleidimu.

Analizuojant advokatų veiklos formas, advokatams veikiant partnerystės pagrindais, įsteigus juridinį asmenį, pastebėtina, kad Lenkijoje nėra advokatų veiklos formų, artimų Lietuvos advokatūros įstatymo reglamentuotai advokatų profesinei bendrijai, kuriai yra taikomos ir Lietuvos civilinio kodekso nuostatos, reglamentuojančios jungtinės veiklos (partnerystės) sutartį.²³ Lenkijoje yra reglamentuotos dvi advokatų veiklos formos, turinčios juridinio asmens statusą, t. y. advokatų susivienijimas bei komanditinė – akcinė bendrija – šios advokatų veiklos formos savo prigimtimi nėra artimos advokatų profesinei bendrijai, kadangi advokatų susivienijimas yra Lenkijos advokatūros organizacinis vienetas ir jame advokatai nevykdo veiklos partnerystės pagrindais, o komanditinė – akcinė bendrija – tai bendrija, kurioje bent vienam partneriui (tikrajam nariui) tenka neribota atsakomybė prieš kreditorių už bendrijos prievoles ir kurioje bent vienas partneris yra akcininkas (advokatų profesinė bendrija veikia kitokiomis sąlygomis).²⁴

Tačiau, pabrėžtina, kad Rusijoje egzistuoja viena advokatų veiklos forma, kurioje advokatai veikia partnerystės pagrindais, įsteigę juridinį asmenį – advokatų biuras.²⁵ Be abejo, jokių būdų negalima tapatinti Lietuvoje reglamentuotos advokatų profesinės bendrijos ir Rusijoje reglamentuoto advokatų biuro, kadangi šios advokatų veiklos formos, atsižvelgiant į kiekvienos valstybės specifinį teisinį reglamentavimą, turi nemažai skirtumų, nors ši Rusijoje reglamentuota advokatų veiklos forma iš visų Lenkijos ir Rusijos advokatų veiklos formų yra artimiausia advokatų profesinei bendrijai. Analizuojant advokatų profesinės bendrijos ir advokatų biuro apmokestinimą lyginamuoju aspektu, svarbu turėti omenyje ir tokius esminius advokatų profesinės bendrijos ir advokatų biuro skirtumus:

1. Advokatų profesinė bendrija yra privatus juridinis asmuo, o advokatų biuras prilyginamas nekomercinei organizacijai (pabrėžtina, kad Rusijoje juridiniai asmenys skirstomi į komercines ir nekomercines organizacijas, priklausomai nuo to, ar pagrindinis organizacijos tikslas yra pelno siekimas ar ne).²⁶

²³ Lietuvos Respublikos advokatūros įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 50-1632.

²⁴ Prawo o adwokaturze (su pakeitimais ir papildymais). *Dziennik Ustaw*, 1982, Nr. 16 poz. 124; Kodeks spółek handlowych (su pakeitimais ir papildymais). *Dziennik Ustaw*, 2000, Nr. 94 poz. 1037.

²⁵ Федеральный закон об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации (su pakeitimais ir papildymais). 2002, 63-ФЗ.

²⁶ Lietuvos Respublikos advokatūros įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 50-1632; Федеральный закон об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации (su pakeitimais ir papildymais). 2002, 63-ФЗ; Гражданский кодекс Российской Федерации (su pakeitimais ir papildymais). 1994, Nr. 51-ФЗ.

2. Advokatų profesinė bendrija steigama ir veikia pagal steigimo aktą arba sutartį, kuriai taikomos Lietuvos civilinio kodekso nuostatos, reglamentuojančios jungtinės veiklos (partnerystės) sutartį, kiek tai neprieštarauja Lietuvos advokatūros įstatyme numatytoms specialioms sąlygoms. Nurodyti steigimo aktas arba sutartis laikomi steigimo dokumentu.²⁷ Advokatų biure partnerystės sutartis nėra laikoma steigimo dokumentu, steigimo dokumentais laikomi įstatai ir steigimo sutartis.²⁸
3. Analizuojant Lietuvos advokatūros įstatymo 28 straipsnio 5 dalį, advokatų profesinė bendrija gali būti laikoma ribotos civilinės atsakomybės juridiniu asmeniu tik tuomet, kai ji vykdo prievoles, nesusijusias su teisinių paslaugų vykdymu. Tačiau tais atvejais, kai prievolės kyla iš teisinių paslaugų teikimo santykių, ribota civilinė atsakomybė nėra taikoma, t. y. kai tokioms prievolėms vykdyti neužtenka advokatų profesinės bendrijos turto, taikoma subsidiari konkretaus dalyvio, teikusio teisines paslaugas, asmeninė atsakomybė visu jo turtu arba jeigu nėra aišku, kuris iš advokatų ar dalyvių teikė teisines paslaugas, taikoma subsidiari visų advokatų profesinės bendrijos narių asmeninė atsakomybė.²⁹ Tačiau advokatų biuro civilinės atsakomybės ribos lieka neaiškios, tik Rusijos advokatų veiklos ir advokatūros įstatymo 25 straipsnio 4 dalies 5 punkte nurodyta, kad viena iš esminių teisinių paslaugų sutarties sąlygų yra konkretaus advokato (advokatų), teikiančio teisines paslaugas, atsakomybės pobūdžio ir ribų nustatymas.³⁰

1.2. Advokatų praktikos formos ir mokesčių mokėtojai

Svarbu pažymėti, kad mokestiniai teisiniai santykiai atsiranda tarp asmenų, galinčių būti šių santykių dalyviais (mokesčių teisės subjektų) ir įgyvendinančių šią galimybę konkrečiuose mokestiniuose teisiniuose santykiuose (mokestinių teisinių santykių subjektų). Dėl savo teisinės padėties ypatumų šie asmenys vadintini aktyviaisiais (turinčiais valdingus įgalinimus) ir pasyviaisiais (valdingų įgalinimų neturinčiais) mokesčių teisės arba mokestinių teisinių santykių subjektais. Pasyviais laikomi tie mokestinių teisinių santykių subjektai, kuriuos valstybė mokesčių įstatymais įpareigoja

²⁷ Lietuvos Respublikos advokatūros įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 50-1632.

²⁸ Федеральный закон об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации (su pakeitimais ir papildymais). 2002, 63-ФЗ.

²⁹ ŽALĖNIENĖ, I.; PETROŠEVIČIENĖ, O. Advokatų profesinė bendrija: atsiradimo prielaidos ir raidos tendencijos [interaktyvus]. *Socialinių mokslų studijos*, 2009, 1(1), p. 154 [žiūrėta 2018 m. vasario 20 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www3.mruni.eu/ojs/societal-studies/article/download/1446/1386>>.

³⁰ Федеральный закон об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации (su pakeitimais ir papildymais). 2002, 63-ФЗ.

vykdyti mokestinę prievolę – mokesčių mokėtojai. Aplinkybes, kurias atitinkantis asmuo tampa konkretaus mokesčio mokėtoju, įtvirtina konkretaus mokesčio įstatymas.³¹

Šiame skyriuje verta apibrėžti, kokios advokatų veiklos formos, kokių mokesčių atžvilgiu laikomos mokesčių mokėtojais, o kokios nėra jais laikomos ir vietoje to mokesčių mokėtojais laikomi advokato profesiją atliekantys konkretūs advokatai. Pažymėtina, kad ši analizė būtina tolimesniam advokatų veiklos formų apmokestinimo aspektų nagrinėjimui.

1.2.1. Individualus advokatas

Analizuojant Lietuvoje reglamentuotą advokatų veiklos formą, advokatui veikiant individualiai, pažymėtina, kad tokiu atveju, neabejotinai, pasirinktų analizuoti mokesčių mokėtojais (suprantama, išskyrus PM) laikomi konkretūs advokatai. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme (toliau – GPMĮ) nustatyta, kad GPM mokėtojais laikomi pajamų gavę ir / arba užsidirbę gyventojai. Savo ruožtu apmokestinimo GPM tvarkos požiūriu visi pajamų gavę ir / arba uždirbę gyventojai, skirstytini į nuolatinius ir nenuolatinius Lietuvos gyventojus.³² Vadovaujantis GPMĮ, advokato profesinė veikla laikoma individualia veikla. Advokatas, pradėdamas vykdyti individualią veiklą, turi pateikti VMI tinkamai užpildytą Fizinio asmens prašymo įregistruoti į Mokesčių mokėtojų registrą REG812 formą.³³ Kadangi advokato iš individualios veiklos gaunamos pajamos priskiriamos B klasės pajamoms, todėl vadovaujantis GPMĮ 25 straipsnio 1 dalimi, GPM nuo pajamų šio įstatymo nustatyta tvarka deklaruoja, apskaičiuoja ir sumoka pats advokatas arba jo įgaliotas asmuo.³⁴ Kalbant apie PVM, apmokestinamaisiais asmenimis gali būti tiek fiziniai, tiek juridiniai ekonominę veiklą vykdančys asmenys bei juridinio asmens statuso neturintys Lietuvos Respublikoje įsteigti kolektyvinio investavimo subjektai, kurių veiklos forma yra investicinis fondas. Fizinis asmuo laikomas Lietuvos Respublikos apmokestinamuoju asmeniu, jeigu jis nuolat gyvena Lietuvos Respublikoje ir vykdo bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą, pavyzdžiui, užsiima advokato profesine veikla. Savo ruožtu PVM mokėtoju laikomas asmuo, kuriam pagal Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymą (toliau – PVMĮ) nustatyta prievolė apskaičiuoti ir mokėti PVM ir kuris

³¹ MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Valstybės įmonė Registrų centras, 2011, p. 74-80.

³² *Ibid.*, p. 342.

³³ Fizinių asmenų įregistravimo į Mokesčių mokėtojų registrą / išregistravimo iš mokesčių mokėtojų registro taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2013 m. birželio 25 d. įsakymu Nr. VA-36 (2017 m. gegužės 8 d. įsakymo Nr. VA-37 redakcija). *Valstybės žinios*, 2013, Nr. 67-3390.

³⁴ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 73-3085.

mokesčių administratoriaus įregistruotas PVM mokėtoju, įskaitant kitaip PVM tikslais registruotus asmenis, išskyrus asmenis, kurie yra registruoti kompensacinio PVM tarifo schemas tikslais. Vadovaujantis PVMĮ, advokatui kyla pareiga įsiregistruoti PVM mokėtoju, jeigu atlygis iš ekonominės veiklos už šalies teritorijoje suteiktas paslaugas per paskutinius dvylika mėnesių viršija 45 000 eurų. Tačiau PVMĮ numato pasekmes, kuomet apmokestinamasis asmuo neįsiregistruoja PVM mokėtoju, nors turi tokią pareigą – tokiu atveju neįsiregistravimas PVM mokėtoju, neatleidžia jo nuo prievolės skaičiuoti PVM ir mokėti jį į biudžetą.³⁵ Be to, verta pabrėžti, kad jeigu advokatas, kuris nėra ir neprivalo būti įregistruotas PVM mokėtoju, įsigyja šalies teritorijoje prekes iš kitos valstybės narės (kitokias nei naujos transporto priemonės ar akcizais apmokestinamos prekės), kurių vertė praėjusiais kalendoriniais metais buvo didesnė nei 14 000 eurų ir einamaisiais kalendoriniais metais numatoma, kad tokių prekių vertė bus didesnė už 14 000 eurų sumą, jis privalo už prekes, įsigyjamą iš kitos valstybės narės, skaičiuoti PVM ir jį mokėti į biudžetą, taip pat pateikti prašymą įregistruoti jį PVM mokėtoju, jeigu jis nebuvo įregistruotas PVM mokėtoju anksčiau.³⁶

Lenkijoje, kaip ir Lietuvoje, advokatams veikiant individualiai advokato biure, pasirinktų nagrinėti mokesčių atžvilgiu (be abejo, išskyrus PM) mokesčių mokėtojais laikomi patys advokatai. Pagal Lenkijos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – Lenkijos fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymas) 3 straipsnio 1 dalį, fiziniai asmenys, turintys nuolatinę gyvenamąją vietą Lenkijos Respublikos teritorijoje, turi pareigą mokėti fizinių asmenų pajamų mokestį nuo visų pasaulio pajamų, neatsižvelgiant į tai, kur yra pajamų šaltinis. To paties įstatymo 3 straipsnio 2a dalyje nurodoma, kad fiziniai asmenys, kurie neturi nuolatinės gyvenamosios vietos Lenkijos Respublikoje, turi pareigą mokėti pajamų mokestį tik nuo pajamų šaltinio Lenkijos Respublikoje. Taigi, šiose normose apibrėžti Lenkijos fizinių asmenų pajamų mokesčio mokėtojai. Vadovaujantis minėtu įstatymu, advokatas, atliekantis veiklą individualiai advokato biure, yra laikomas vykdančiu ūkinę komercinę veiklą, o jo pajamos

³⁵ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 35-1271; Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 10 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5644+PVM%C4%AE%20komentaras+aktualus/4339daf5-36ea-463c-a9ac-50b71c6a3ab4>>.

³⁶ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 27 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5644+PVM%C4%AE%20komentaras+aktualus/4339daf5-36ea-463c-a9ac-50b71c6a3ab4>>; Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Mokesčių mokėtojų įregistravimas pridėtinės vertės mokesčio mokėtojais, PVM mokėtojų duomenų keitimas [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 29 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/web/guest/mokesciu-moketoju-iregistravimas-pvm-moketoju-registre>>.

priskiriamos prie pajamų, kurių šaltinis ne žemės ūkio ūkinė – komercinė veikla. Be abejo, advokatas privalo skaičiuoti ir mokėti fizinių asmenų pajamų mokestį į biudžetą pats.³⁷ Kalbant apie PVM Lenkijoje, Lenkijos Respublikos prekių ir paslaugų mokesčio įstatymas (toliau – Lenkijos prekių ir paslaugų mokesčio įstatymas) numato labai platų apmokestinamųjų asmenų sąrašą – tai gali būti juridiniai asmenys, organizaciniai vienetai, neturintys juridinio asmens statuso bei fiziniai asmenys, savarankiškai vykdantys ūkinę – komercinę veiklą neatsižvelgiant į tokios veiklos tikslą ir rezultatą. Lenkijos prekių ir paslaugų mokesčio įstatyme teisinės paslaugos laikomos apmokestinimo objektu. Advokatas, atliekantis profesiją individualiai advokato biure PVM mokėtoju privalo įsiregistruoti nuo pat veiklos vykdymo pradžios.³⁸

Rusijoje advokatai, pasirinkę advokato veiklos formą veikiant individualiai advokato kabinete, ne visų nagrinėjamų mokesčių atžvilgiu yra laikomi mokesčių mokėtojais. Rusijos Federacijos mokesčių kodekso (toliau – Rusijos mokesčių kodeksas) 207 straipsnyje nurodyta, kad fizinių asmenų pajamų mokesčio mokėtojais laikomi fiziniai asmenys, kurie yra Rusijos Federacijos rezidentai mokesčių tikslais. Taip pat šio mokesčio mokėtojais laikomi fiziniai asmenys, kurie nėra Rusijos Federacijos rezidentai, tačiau gauna pajamas iš šaltinio Rusijos Federacijoje. Rusijos mokesčių kodekso 227 straipsnio 1 dalies 2 punkte, advokatai, vykdantys veiklą advokato kabinete, tiesiogiai įvardijami kaip fizinių asmenų pajamų mokesčio mokėtojai. Fizinių asmenų pajamų mokestį advokatas apskaičiuoja ir sumoka pats, vadovaudamasis Rusijos mokesčių kodekso 225 straipsnyje numatytais reikalavimais.³⁹ Kalbant apie PVM Rusijoje, Rusijos mokesčių kodekso 143 straipsnio 1 dalis nurodo apmokestinamųjų asmenų sąrašą – šiame sąrašė įvardijami ir individualūs verslininkai. Tačiau Rusijoje advokatai nėra laikomi individualiais verslininkais, todėl jie nepatenka į PVM apmokestinamųjų asmenų sąrašą.⁴⁰

1.2.2. Advokato veikla partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens

Lietuvoje reglamentuotos advokatų veiklos formos, kai advokatai veikia partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens, atveju, advokatai, kaip ir advokatai, pasirinkę advokatų veiklos formą vykdyti veiklą individualiai, vykdo individualią veiklą ir privalo

³⁷ Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (su pakeitimais ir papildymais). *Dziennik Ustaw*, 1991, Nr. 80, poz. 350.

³⁸ Ministerstwo rozwoju regionalnego. *Podręcznik Oceny Kwalifikowalności VAT w Programie Infrastruktura i Środowisko* [interaktyvus]. P. 11 [Žiūrėta 2018 m. kovo 10 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.wfosigw.katowice.pl/poiisfiles/VII1.pdf>>; Ustawa o podatku od towarów i usług (su pakeitimais ir papildymais). *Dziennik Ustaw*, 2004, Nr. 54 poz. 535.

³⁹ Налоговый кодекс Российской Федерации (su pakeitimais ir papildymais). 1998, Nr. 146-ФЗ.

⁴⁰ КУЛАЕВА, Н. С. О налогообложении адвокатов и их профессиональных объединений [interaktyvus]. Москва: Ежемесячный журнал Федеральной Налоговой Службы Российской Федерации Налоговый вестник [Žiūrėta 2018 m. kovo 11 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.nalvest.com/nv-articles/detail.php?ID=31895>>.

pateikti VMI Fizinio asmens prašymo įregistruoti į Mokesčių mokėtojų registrą REG812 formą.⁴¹ Aptariant Lietuvoje reglamentuotą advokatų veiklos formą, advokatams veikiant partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens bei Lenkijoje reglamentuotą advokatų veiklos formą, veikiant civilinio susitarimo pagrindu, pabrėžtina, kad nagrinėjamų mokesčių atžvilgiu (būtent GPM ir PVM), neatsižvelgiant į tai, kad abiem atvejais advokatai atlieka savo profesiją advokatų susivienijimuose,⁴² kiekvienas advokatas moka GPM (Lenkijos atveju – fizinių asmenų pajamų mokestį) atskirai nuo jam tenkančios pajamų dalies (PVM atveju taip pat kiekvienas advokatas šį mokestį moka atskirai, net ir tais atvejais, kai advokatai teikia teisinės paslaugas bendrai), todėl kiekvienas advokatas atskirai laikomas mokesčių teisės subjektu, išskyrus vieną išimtį – Lenkijos PVM atveju, PVM apmokestinamaisiais asmenimis laikomi ne patys advokatai atskirai, tačiau apmokestinamuoju asmeniu laikomas pats susivienijimas, veikiantis civilinio susitarimo pagrindu. Kaip jau buvo minėta, Lenkijos prekių ir paslaugų mokesčio įstatymo 15 straipsnyje yra numatytas apmokestinamųjų asmenų sąrašas. Susivienijimas, veikiantis civilinio susitarimo pagrindu, nors ir neturi teisinio subjektiškumo, Lenkijos prekių ir paslaugų mokesčio įstatymo prasme yra priskiriamas prie organizacinių vienetų, neturinčių juridinio asmens statuso ir todėl yra laikomas apmokestinamuoju asmeniu. Tačiau Lenkijos teisės doktrinoje dažnai nesutinkama su tuo, kad susivienijimas, veikiantis civilinio susitarimo pagrindu, gali būti apmokestinamuoju asmeniu, kadangi šis susivienijimas yra labiau partnerių susitarimas, sudarytas siekiant realizuoti atitinkamą ekonominį tikslą, kitaip tariant – tai kontrahentų bendradarbiavimo teisinė forma. Tokio susitarimo sudarymas nesukuria jokio naujo subjekto ar organizacinio vieneto, o sukuria vien tik prievolinį santykį. Be to, civilinio susitarimo pagrindu veiklą vykdo konkretūs partneriai.⁴³ Tačiau, manytina, kad vis dėlto Lenkijos prekių ir paslaugų mokesčio įstatymo nuostata, numatanti, kad apmokestinamaisiais asmenimis laikomi ir organizaciniai vienetai, neturintys juridinio asmens statuso,⁴⁴ yra logiška tuo požiūriu, kad tokiu atveju advokatai, kaip civilinio susitarimo partneriai, neturi dalinti pirkimo PVM ir pardavimo PVM sumų tarpusavyje ir tai yra savotiškas procedūrų supaprastinimas. Lietuvoje taip pat galėtų būti apsvarstytas klausimas, ar advokatų

⁴¹ Fizinių asmenų įregistravimo į Mokesčių mokėtojų registrą / išregistravimo iš mokesčių mokėtojų registro taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2013 m. birželio 25 d. įsakymu Nr. VA-36 (2017 m. gegužės 8 d. įsakymo Nr. VA-37 redakcija). *Valstybės žinios*, 2013, Nr. 67-3390.

⁴² MIKĖLĖNAS, V. et al. *Lietuvos Respublikos civilinio kodekso komentaras*. Antroji knyga. Asmenys. Vilnius: Justitia, 2002, p. 93-94.

⁴³ SOBIECH, A. *Podmiotowość podatkowa spółek osobowych na przestrzeni ostatnich 25 lat*. Wrocław: Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, 2014, Nr. 362, p. 344-351.

⁴⁴ Ustawa o podatku od towarów i usług (su pakeitimais ir papildymais). *Dziennik Ustaw*, 2004, Nr. 54 poz. 535.

kontorai, kaip advokatų susivienijimui,⁴⁵ veikiančiam partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens, galėtų būti numatyta galimybė tapti PVM apmokestinamuoju asmeniu, kaip ir susivienijimui, veikiančiam civilinio susitarimo pagrindu Lenkijoje. Verta pabrėžti, kad vidaus rinkos sukūrimo tikslas visos Europos Sąjungos (toliau – ES) mastu, sąlygojo bendros PVM sistemos sukūrimą ES valstybėse narėse, kuris nebūtų iškreipęs konkurencijos sąlygų ir netrukdytų laisvam prekių ir paslaugų judėjimui. Šiandien PVM laikomas vienu pažangiausiai ES mastu harmonizuotų mokesčių. Verta pažymėti, kad beveik keturiasdešimtmetį trukusio PVM harmonizavimo kulminacija tapo 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – Direktyva), kuri pakeitė 1977 m. gegužės 17 d. Šeštąją direktyvą 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymo derinimo.⁴⁶ Verta pabrėžti, kad Direktyva nedraudžia valstybių narių teisiniame reguliavime numatyti, kad PVM mokėtojai gali būti laikomi ir organizaciniai vienetai, neturintys juridinio asmens statuso. Todėl iš tikrųjų gali būti keliamas klausimas dėl galimybės prie PVM apmokestinamųjų asmenų priskirti advokatų kontorą, kaip susivienijimus,⁴⁷ veikiančius partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens.

1.2.3. Advokatų veikla partnerystės pagrindais, įsteigus juridinį asmenį

Analizuojant advokatų profesinės bendrijos veiklą, pasakytina, kad kadangi advokatų profesinė bendrija turi juridinio asmens statusą, ji yra PM mokėtoja.⁴⁸ Pažymėtina, kad advokatų profesinės bendrijos dalyviu gali būti tik advokatas.⁴⁹ Verta atkreipti dėmesį į tai, kad Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo apibendrintame komentare (toliau – GPMĮ apibendrintas komentaras) nurodyta, kad advokatų profesinės bendrijos dalyviai ir partneriai, kurie nėra advokatų profesinės bendrijos dalyviai, gali su advokatų profesine bendrija sudaryti teisinių paslaugų šiai bendrijai teikimo sutartis. Vadovaujantis GPMĮ apibendrintu komentaru, sumos, išmokamos advokatų profesinės bendrijos dalyviams bei partneriams už bendrijai suteiktas teises paslaugas pagal teisinių paslaugų šiai bendrijai teikimo sutartis, laikomos konkrečių advokatų

⁴⁵ MIKĖLĖNAS, V. et al. *Lietuvos Respublikos civilinio kodekso komentaras*. Antroji knyga. Asmenys. Vilnius: Justitia, 2002, p. 93-94.

⁴⁶ ROGOWSKA-RAJDA, B. *Podatek VAT a swoboda świadczenia usług w Unii Europejskiej*. Katowice: Studia ekonomiczne / Uniwersytet ekonomiczny w Katowicach, Finanse – problemy – decyzje, 2014, Nr. 198, cz. 1, p. 276-280.

⁴⁷ MIKĖLĖNAS, V. et al. *Lietuvos Respublikos civilinio kodekso komentaras*. Antroji knyga. Asmenys. Vilnius: Justitia, 2002, p. 93-94.

⁴⁸ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2001, Nr. 110-3992.

⁴⁹ Lietuvos Respublikos advokatūros įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 50-1632.

individualios veiklos pajamomis,⁵⁰ o kadangi tokiu atveju gautos pajamos pagal GPMĮ 22 straipsnio 3 dalį priskiriamos B klasės pajamoms, todėl vadovaujantis 25 straipsnio 1 dalimi, advokatai GPM nuo pajamų šio įstatymo nustatyta tvarka deklaruoja, apskaičiuoja ir sumoka patys.⁵¹ Verta pabrėžti, kad vadovaujantis GPMĮ 12 straipsnio 2 dalimi, dividendais laikomos ir skirstant vieneto pelną vieneto dalyvio gautos lėšos.⁵² GPMĮ apibendrintame komentare nurodyta, kad advokatų profesinės bendrijos nusistatyta tvarka tiek pinigais, tiek natūra išmokamas teigiamas rezultatas (pelnas) savo dalyviams priskiriamas dalyvio pajamoms iš paskirstytojo pelno. Analogiškai vertinamos ir bendrijos dalyviams per mokestinį laikotarpį bendrijos nusistatyta tvarka skirstant pelną išmokėtos išmokos.⁵³ Pabrėžtina, kad vadovaujantis GPMĮ 22 straipsnio 2 dalies 1 punktu, dalyvių iš paskirstyto pelno gautos sumos yra priskiriamos prie A klasės pajamų, todėl apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą GPM privalo pati advokatų profesinė bendrija – šiuo atveju advokatų profesinė bendrija laikoma mokestį išskaičiuojančiu asmeniu, kuris MAĮ prasme taip pat laikomas mokesčių mokėtoju.⁵⁴ Vadovaujantis Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo susiformavusia praktika, verta pažymėti, kad mokestį išskaičiuojantis asmuo gali būti prilygintas mokesčių mokėtojui tik MAĮ reguliuojamų teisinių santykių srityje. Tačiau atsižvelgiant į GPMĮ 3 ir 5 straipsnių nuostatas, jis negali būti pripažintas GPM mokėtoju.⁵⁵ Todėl neabejotinai GPM mokėtojais laikomi patys advokatai.

Tačiau negalima apeiti ir keletos probleminių, su advokatų profesine bendrija, susijusių aspektų. Verta pažymėti, kad advokatai, pasirinkę advokatų veiklos formą, veikiant partnerystės pagrindais, įsteigus juridinį asmenį – advokatų profesinę bendriją,⁵⁶ vis tiek laikomi individualią veiklą vykdančiais asmenimis. Galima manyti, kad tokia situacija susiklosčiusi dėl to, kad advokatai – advokatų profesinės bendrijos dalyviai gali

⁵⁰ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 12 d.]. Prieiga per internetą:

<<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5649+GPM+aktualus+komentaras/06ea077a-1533-4d31-9b5e-360055cb74a8>>.

⁵¹ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 73-3085.

⁵² *Ibid.*

⁵³ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 12 d.]. Prieiga per internetą:

<<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5649+GPM+aktualus+komentaras/06ea077a-1533-4d31-9b5e-360055cb74a8>>.

⁵⁴ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 73-3085; Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243.

⁵⁵ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. 2011 m. lapkričio 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-2754-11.

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

gauti dviejų rūšių pajamas – pajamas iš paskirstyto pelno bei individualios veiklos pajamas, kuomet jie teikia teisinės paslaugas advokatų profesinei bendrijai.⁵⁷ Tačiau kyla klausimas, kodėl advokatai – advokatų profesinės bendrijos nariai yra laikomi individualią veiklą vykdančiais asmenimis ir tais atvejais, jeigu jie ketina teikti paslaugas tik advokatų profesinės bendrijos vardu ir gauti pajamas iš paskirstyto pelno, kurios priskiriamos A klasės pajamoms, todėl apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą GPM privalo pati advokatų profesinė bendrija, kaip mokestį išskaičiuojantis asmuo.⁵⁸ Manytina, kad tokiu atveju būtinybė advokatams, pasirinkusiems vykdyti savo profesiją advokatų profesinėje bendrijoje ir teikti teisinės paslaugas jos vardu, registruoti individualią veiklą nėra pakankamai logiška, kadangi advokatas tokiu atveju negautų jokių pajamų iš individualios veiklos.

Be to, keltinas klausimas ir dėl to, ar advokatų profesinės bendrijos dalyvių teisinių paslaugų teikimas bendrijai yra teisiškai pagrįstas. Vadovaujantis Lietuvos advokatūros įstatymo 21 straipsnio 2 dalimi, advokatas turi teisę pasirinkti tik vieną iš šio straipsnio 1 dalyje nurodytų veiklos formų.⁵⁹ Tačiau, kuomet advokatas pasirenka advokatų profesinės bendrijos formą bei tuo pačiu sudaro sutartį dėl teisinių paslaugų teikimo advokatų profesinei bendrijai ir tokiu atveju vykdo tiek individualią veiklą, teikdamas teisinės paslaugas bendrijai, tiek teikia teisinės paslaugas bendrijos vardu kitiems klientams, keltinas klausimas, ar tokiu atveju nėra pažeidžiama Lietuvos advokatūros įstatymo 21 straipsnio 2 dalies nuostata, kadangi tokiu atveju faktiškai susiklosto situacija, kad advokatas vykdo veiklą dviem veiklos formomis. Be to, ar gali būti pagrįsta situacija, kuomet advokatams, kaip advokatų profesinės bendrijos dalyviams, teikiant teisinės paslaugas šiai bendrijai, bendrija tampa atskira nuo joje veikiančių advokatų, jeigu būtent advokatų profesinė bendrija ir yra šių advokatų pasirinkta veiklos vykdymo forma. Tokiu atveju susiklosto paradoksali situacija, kad advokatai gali tapti savarankiškais advokatų veiklos vykdytojais pačioje bendrijoje, nors Lietuvos advokatūros įstatymas advokatų profesinės bendrijos dalyviams tokios galimybės

⁵⁷ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 12 d.]. Prieiga per internetą:

<<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5649+GPM+aktualus+komentaras/06ea077a-1533-4d31-9b5e-360055cb74a8>>.

⁵⁸ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 73-3085; Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 12 d.]. Prieiga per internetą:

<<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5649+GPM+aktualus+komentaras/06ea077a-1533-4d31-9b5e-360055cb74a8>>.

⁵⁹ Lietuvos Respublikos advokatūros įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 50-1632.

nenumato, o atvirksčiai, nurodo, kad advokatai gali pasirinkti tik vieną advokatų veiklos formą.⁶⁰

Tęsiant analizuoti advokatų profesinę bendriją, kaip mokesčių mokėtoją, pažymėtina, kad advokatų profesinė bendrija laikoma PVM apmokestinamuoju asmeniu. Advokatų profesinė bendrija gali tapti PVM mokėtoja tais atvejais, kai teisinės paslaugos teikiamos jos vardu. Tačiau PVM mokėtojais taip pat gali tapti ir konkretūs advokatai (esantys ir nesantys advokatų profesinės bendrijos dalyviais), kurie su advokatų profesine bendrija sudaro sutartis dėl teisinių paslaugų teikimo šiai bendrijai. Pažymėtina, kad tiek pačiai advokatų profesinei bendrijai, tiek konkretiems advokatams, sudariusiems su bendrija sutartį dėl teisinių paslaugų teikimo, pareiga įsiregistruoti PVM mokėtojais atsiranda tokiais pačiais pagrindais, kaip ir advokatams, pasirinkusiems vykdyti profesinę veiklą individualiai ar partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens.

Kalbant apie Rusijoje reglamentuotą advokatų biurą, pabrėžtina, kad advokatų biuras, kaip juridinis asmuo, pagal Rusijos mokesčių kodekso 246 straipsnio 1 dalį, laikomas PM mokėtoju.⁶¹ Tačiau pabrėžtina, kad advokatų biuro atveju, skirtingai nei advokatų profesinės bendrijos atveju (kai advokatai profesinės bendrijos nariai, veikdami per advokatų profesinę bendriją, teikia teisinės paslaugas bendrijos vardu) laikoma, kad teisinės paslaugas klientams teikia ne pats advokatų biuras savo vardu, tačiau konkretus arba kontretūs advokatai. Tai seka iš Rusijos advokatų veiklos ir advokatūros įstatymo 22 straipsnio 15 dalies nuostatos, kuri numato, kad advokatams pasirinkus advokatų veiklos formą – advokatų biurą, teisinių paslaugų sutartys sudaromos ne tarp advokatų biuro ir klientų, tačiau tarp pačių advokatų ir klientų.⁶² Verta pabrėžti, kad Rusijoje, kliento mokamas advokatui atlyginimas būtinai turi būti įtrauktas į advokatų biuro kasą arba advokatų biuro banko sąskaitą teisinių paslaugų teikimo sutartyse numatyta tvarka ir terminais. Svarbu tai, kad kliento mokamas advokatui atlyginimas už suteiktas teisinės paslaugas yra laikomas to konkretaus advokato pajamomis ir nėra laikomas advokatų biuro pajamomis.⁶³ Taigi pajamų iš teisinių paslaugų teikimo gavėjais yra laikomi tik konkretūs advokatai, teikiantys teisinės paslaugas klientams. PM bazė advokatų biurui, kaip nekomercinei organizacijai, gali atsirasti tik iš ūkinės komercinės veiklos,

⁶⁰ Lietuvos Respublikos advokatūros įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 50-1632.

⁶¹ ЛЕВАДНАЯ, Т. Ю. *О налогообложении адвокатов* [interaktyvus]. Москва: Ежемесячный журнал Федеральной Налоговой Службы Российской Федерации Налоговый вестник [žiūrėta 2018 m. kovo 12 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.nalvest.ru/nv-articles/detail.php?ID=32269>>.

⁶² Федеральный закон об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации (su pakeitimais ir papildymais). 2002, 63-ФЗ.

⁶³ ЛЕВАДНАЯ, Т. Ю. *О налогообложении адвокатов* [interaktyvus]. Москва: Ежемесячный журнал Федеральной Налоговой Службы Российской Федерации Налоговый вестник [žiūrėta 2018 m. balandžio 12 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.nalvest.ru/nv-articles/detail.php?ID=32269>>.

atitinkančios tikslus, dėl kurių advokatų biuras buvo įsteigtas, vykdymo, kaip nurodyta Rusijos Federacijos nekomercinių organizacijų įstatymo 8 straipsnio 2 dalyje⁶⁴ (pažymėtina, kad pats Rusijos advokatų veiklos ir advokatūros įstatymas nurodo galimybę taikyti advokatų biuro atžvilgiu Rusijos Federacijos nekomercinių organizacijų įstatymą, būtent kas liečia nekomercinės partnerystės reglamentavimą).⁶⁵ Tačiau advokatų biurui negali atsirasti pelno iš teisinių paslaugų teikimo, kadangi teisinės paslaugos advokatų biure teikiamos ne advokatų biuro vardu. Analizuojant klausimą, kas yra fizinių asmenų pajamų mokesčio mokėtojas, pasakytina, kad vadovaujantis Rusijos mokesčių kodekso 226 straipsnio 1 dalimi, konkrečių advokatų (advokato biuro narių) pajamų mokesťį apskaičiuoja, išskaito ir sumoka pats advokatų biuras. Dėl to advokatų biuras Rusijoje turi mokesčių agento statusą.⁶⁶ Tačiau, atsižvelgiant į darbe anksčiau jau minėtą Rusijos mokesčių kodekso 207 straipsnio 1 dalį, fizinių asmenų pajamų mokesčių mokėtoju vis tiek laikomas pats advokatas.⁶⁷ Analizuojant klausimą, ar advokatų biuro atveju PVM mokėtoju gali tapti pats advokatų biuras, ar jame veiklą vykdančys advokatai, pabrėžtina, kad vadovaujantis Rusijos mokesčių kodekso 149 straipsnio 3 dalies 14 punktu, kas liečia advokatų biuro narių teikiamas teises paslaugas, pačiam advokatų biurui negali kilti pareiga mokėti PVM. Tačiau taip pat pareiga mokėti PVM nekyla ir konkrečių advokatų biuro narių atžvilgiu, kadangi, kaip jau darbe buvo minėta, Rusijoje advokatai nėra laikomi individualiais verslininkais, todėl jie nepatenka į PVM mokėtojų sąrašą. Tačiau, verta pažymėti, kad advokatų biuras Rusijoje gali tapti PVM mokėtoju kitais Rusijos mokesčių kodekse numatytais pagrindais.⁶⁸

Taigi, apibendrinant tai, kas išdėstyta šiame skyriuje, pasakytina, kad advokatams vykdančiam veiklą partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens, pasirinktų nagrinėti mokesčių (GPM ir PVM) atžvilgiu mokesčių mokėtojais yra laikomi patys advokatai (išskyrus advokatus, vykdančius veiklą advokatų kabinete Rusijoje, kurie nėra PVM apmokestinamieji asmenys), kaip ir advokatai, vykdančys veiklą individualiai, išskyrus Lenkijoje numatytą išimtį, taikomą civilinio susitarimo apmokestinimo PVM atveju, kai PVM apmokestinamuoju asmeniu laikomas pats advokatų susivienijimas, vykdančias veiklą civilinio susitarimo pagrindu.⁶⁹ Advokatų profesinės bendrijos atveju Lietuvoje ir

⁶⁴ Федеральный закон о некоммерческих организациях Российской Федерации (su pakeitimais ir papildymais). 1996, Nr. 7-ФЗ.

⁶⁵ Федеральный закон об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации (su pakeitimais ir papildymais). 2002, 63-ФЗ.

⁶⁶ *Ibid.*

⁶⁷ Налоговый кодекс Российской Федерации (su pakeitimais ir papildymais). 1998, Nr. 146-ФЗ.

⁶⁸ Налоговый кодекс Российской Федерации (su pakeitimais ir papildymais). 1998, Nr. 146-ФЗ.

⁶⁹ SOBIECH, A. *Podmiotowość podatkowa spółek osobowych na przestrzeni ostatnich 25 lat*. Wrocław: Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, 2014, Nr. 362, p. 344-351.

advokatų biuro atveju Rusijoje, mokesčių mokėtojo nustatymo klausimas yra komplikuočiau, tačiau buvo išsiaiškinta, kad neįskaitant visų išvardintų niuansų, tiek advokatų profesinė bendrija, tiek advokatų biuras yra PM mokėtojai (nors, advokatų biuro atveju, jam pelnas gali atsirasti tik iš kitokios veiklos, nei teisinių paslaugų teikimas)⁷⁰ ir yra PVM apmokestinamieji asmenys (nors advokatų biuro atveju nei advokatai, nei pats biuras negali tapti PVM mokėtojais, kas susiję su teisinių paslaugų teikimu).⁷¹ Pabrėžtina, kad PVM mokėtojais taip pat gali būti konkretūs advokatų profesinės bendrijos advokatai nariai, kurie teikia teisinę paslaugą bendrijai. GPM mokėtojais Lietuvoje laikomi patys advokatai. Rusijoje fizinių asmenų pajamų mokesčio mokėtojais laikomi taip pat konkretūs advokatai.

⁷⁰ ЛЕВАДНАЯ, Т. Ю. *О налогообложении адвокатов* [interaktyvus]. Москва: Ежемесячный журнал Федеральной Налоговой Службы Российской Федерации Налоговый вестник [žiūrėta 2018 m. balandžio 12 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.nalvest.ru/nv-articles/detail.php?ID=32269>>; Федеральный закон о некоммерческих организациях Российской Федерации (su pakeitimais ir papildymais). 1996, Nr. 7-ФЗ.

⁷¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (su pakeitimais ir papildymais). 1998, Nr. 146-ФЗ.

2. Advokatų praktikos formų apmokestinimas

2.1. Advokatų praktikos formų veikiant individualiai ir partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens, apmokestinimas

2.1.1. Gyventojų pajamų mokestis

2.1.1.1. Apmokestinimo tvarkos pasirinkimo galimybės gyventojų pajamų mokesčiu

Prieš pradėdant nagrinėti advokatų veiklos formų apmokestinimą advokatams veikiant individualiai ir partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens Lietuvoje GPM, o Lenkijoje ir Rusijoje fizinių asmenų pajamų mokesčiu, primintina, kad kaip yra nurodyta pirmos darbo dalies 1.2 skyriaus 1.2.1 ir 1.2.2 poskyriuose, šio mokesčio mokėtojai yra konkretūs advokatai, kurie šį mokestį apskaičiuoja ir sumoka patys,⁷² todėl šios darbo dalies 2.1.1.1 poskyryje advokatų veiklos formų apmokestinimą GPM Lietuvoje ir fizinių asmenų pajamų mokesčiu Lenkijoje ir Rusijoje veikiant individualiai ir partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens verta nagrinėti kartu. Be to, verta pažymėti, kad šiame poskyryje aptarti apmokestinimo GPM Lietuvoje ir fizinių asmenų pajamų mokesčiu Lenkijoje ir Rusijoje aspektai apima šias advokatų veiklos formas:

1. Lietuvos advokatūros įstatyme numatytą advokatų veiklos formą, advokatams veikiant individualiai bei partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens.⁷³
2. Lenkijos advokatūros įstatyme numatytą advokatų veiklos formą, advokatams veikiant individualiai įsteigus advokato biurą bei civilinio susitarimo pagrindu.⁷⁴
3. Rusijoje advokatams veikiant individualiai advokato kabinete.⁷⁵

Be to, prieš pradėdant nagrinėti advokatų veiklos formų apmokestinimą advokatams veikiant individualiai ir partnerystės pagrindais GPM Lietuvoje, išsamumo dėlei, verta pažymėti, kad 2017 m. gruodžio 7 d. buvo priimtas Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 17, 18, 18¹, 19, 20, 22, 24, 27, 29, 33, 34 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 18² straipsniu įstatymas Nr. XIII-841. Vienas pagrindinių pakeitimų buvo tas, kad GPMĮ 2 straipsnio 35 dalis buvo pripažinta netekusia galios, t. y. buvo atsisakyta laisvosios profesijos sąvokos, todėl

⁷² Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 73-3085; Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (su pakeitimais ir papildymais). *Dziennik Ustaw*, 1991, Nr. 80, poz. 350; Налоговый кодекс Российской Федерации (su pakeitimais ir papildymais). 1998, Nr. 146-ФЗ.

⁷³ Lietuvos Respublikos advokatūros įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 50-1632.

⁷⁴ Prawo o adwokaturze (su pakeitimais ir papildymais). *Dziennik Ustaw*, 1982, Nr. 16 poz. 124.

⁷⁵ Федеральный закон об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации (su pakeitimais ir papildymais). 2002, 63-ФЗ.

advokato profesija nuo 2018 m. sausio 1 d. nėra laikoma laisvąja profesija. Be abejo, laisvųjų profesijų sąvokos buvo atsisakyta būtent tam tikslui, kad būtų panaikinta nelygybė apmokestinant vienos ar kitos individualios veiklos pajamas, nepriklausomai nuo profesinės veiklos rūšies, o taip pat praktikoje išvengti ginčų dėl veiklos priskyrimo (nepriskyrimo) laisvųjų profesijų veiklai, iš kurios gaunamoms (uždirbtoms) pajamoms buvo taikomas ne sumažintas 5 proc., o 15 proc. GPM tarifas.⁷⁶

Vadovaujantis GPMĮ 10 straipsnio 1 dalimi, prie individualios veiklos pajamų priskiriamos pajamos iš individualios veiklos, įskaitant pajamas iš individualios veiklos turto, išskyrus nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, nuomos, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn.⁷⁷ Taigi, advokato individualios veiklos pajamoms priskiriamos:

1. Pajamos, kurias jis gavo vykdydamas tiesiogines savo funkcijas (t. y. honoraras).
2. Pajamos, gautos išnuomavus, pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn individualios veiklos turtą, jeigu advokatas, prieš pradedamas naudoti individualioje veikloje ilgalaikį materialųjį turtą, užpildė tam skirtą deklaraciją ir pateikė ją apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai.⁷⁸

Verta pabrėžti, kad advokatams šiuo metu galiojantis GPMĮ suteikia alternatyvos teisę savarankiškai pasirinkti norimą apmokestinimo tvarką. Pasirinkimo kriterijus yra leidžiamų atskaitymų (t. y. to, kas pripažįstama sąnaudomis) atėmimas iš advokato individualios veiklos pajamų. Pažymėtina, kad tik 2003 m. sausio 1 d. įsigaliojusiam GPMĮ galiojo kitokia tvarka – advokatai galėdavo savarankiškai apsispręsti dėl jų pajamų apmokestinimui taikytino tarifo – 15 arba 33 proc. Be abejo, tuo metu svarbiausias atitinkamo tarifo pasirinkimo kriterijus buvo leidžiamų atskaitymų atėmimas iš advokato pajamų. Pavyzdžiui, jeigu advokatas pasirinkdavo taikyti 15 proc. GPM tarifą, buvo taikoma daug paprastesnė apmokestinimo tvarka. Tokiu atveju buvo apmokestinamos visos su advokato individualia veikla susijusios pajamos ir pajamos iš individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn nedarant jokių atskaitymų. Tačiau jeigu advokatas pasirinkdavo taikyti 33 proc. GPM tarifą, po ataskaitinių finansinių metų deklaravęs gautas pajamas, advokatas turėjo teisę atimti tam tikrus

⁷⁶ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. *Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pakeitimai nuo 2018 metų* [interaktyvus]. Konsultacinės medžiagos katalogas [žiūrėta 2018 m. vasario 7 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-8846/22386a02-4cf7-4011-906a-480901a17a94>>.

⁷⁷ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 73-3085.

⁷⁸ RUSINAS, E. *Advokatų pajamų apmokestinimas*. Lietuvos advokatų tarybos žurnalas Lietuvos advokatūra: 2003, Nr. 2 (8), p. 13-14; Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 12 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5649+GPM+aktualus+komentaras/06ea077a-1533-4d31-9b5e-360055cb74a8>>.

atskaitymus ir tokiu būdu sumažinti savo apmokestinamąsias pajamas.⁷⁹ Šiuo metu galiojantis teisinis reguliavimas numato kitokią tvarką. GPMĮ 18 straipsnio 12 dalyje įtvirtinta alternatyvi gyventojų iš individualios veiklos gautoms pajamoms tenkančių patirtų išlaidų pripažinimo tvarka: individualios veiklos pajamų gavęs gyventojas gali pasirinkti leidžiamais tokių pajamų atskaitymais laikyti 30 proc. tokių pajamų sumos. Gyventojas išlaidų priskyrimo būdą pasirenka deklaruodamas pajamas, t. y. teikdamas metinę pajamų mokesčio deklaraciją. Jeigu gyventojas apskaičiuodamas individualios veiklos pajamas leidžiamais atskaitymais pasirenka laikyti sumą, lygią 30 proc. gautų individualios veiklos pajamų, jis neprivalo turėti atskaitomą sumą pagrindžiančių dokumentų ir vesti su veikla susijusių išlaidų apskaitos. Be to, kaip jau buvo minėta, pagal dabartinį teisinį reguliavimą, advokato individualios veiklos pajamos apmokestinamos 15 proc. GPM tarifu. Taigi, dabartinės advokatų individualios veiklos pajamų apmokestinimo galimybių pasirinkimas apsiriboja tik išlaidų priskyrimo būdo pasirinkimu.⁸⁰

Kalbant apie advokatų apmokestinimo tvarkos fizinių asmenų pajamų mokesčiu pasirinkimo galimybes Lenkijoje, verta pabrėžti, kad Lenkijos fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymas numato atitinkamas pajamų rūšis, kurioms yra nustatytos taip vadinamos fiksuoto dydžio išlaidos (leidžiami atskaitymai). Lenkijos fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymas numato baigtinį sąrašą atvejų, kuomet nuo atitinkamų pajamų skaičiuojami fiksuoto dydžio leidžiami atskaitymai – šis fiksuotas dydis yra nustatomas tam tikra sumine arba procentine išraiška. Tačiau, kaip jau buvo minėta, advokatai gauna pajamas, priskiriamas ne žemės ūkio ūkinei – komercinei veiklai, o ši pajamų rūšis nepatenka į sąrašą pajamų, kurioms galėtų būti taikomi fiksuoto dydžio leidžiami atskaitymai. Todėl advokatai, gaunantys pajamas iš ne žemės ūkio ūkinės – komercinės veiklos, leidžiamus atskaitymus nustato pagal bendras taisykles, t. y. skaičiuoja faktiškai patirtas sąnaudas.⁸¹

Tačiau verta atsižvelgti į tai, kad Lenkijoje yra įmanomi keturi apmokestinimo fizinių asmenų pajamų mokesčiu būdai. Du pagrindiniai apmokestinimo fizinių asmenų pajamų mokesčiu būdai yra mokesčių skalė (progresinis mokestis) ir apmokestinimas

⁷⁹ RUSINAS, E. *Advokatų pajamų apmokestinimas*. Lietuvos advokatų tarybos žurnalas Lietuvos advokatūra: 2003, Nr. 2 (8), p. 13-15; Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 73-3085.

⁸⁰ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 15 d.]. Prieiga per internetą:

<<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5649+GPM+aktualus+komentaras/06ea077a-1533-4d31-9b5e-360055cb74a8>>.

⁸¹ POGOŃSKI, M. *Koszty uzyskania przychodów w podatках dochodowych (PIT, CIT)*. Warszawa, wydawnictwo C.H.Beck, 2014, p. 3-8; Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (su pakeitimais ir papildymais). *Dziennik Ustaw*, 1991, Nr. 80, poz. 350.

fiksuotu 19 proc. tarifu (linijinis mokestis). Kitos dvi apmokestinimo fizinių asmenų pajamų mokesčiu rūšys yra registruota vienkartinė suma (kai mokesčio dydis priklauso nuo veiklos rūšies) ir mokesčių kortelė (taikoma tik tam tikroms veiklos rūšims, daugiausia amatams).⁸² Advokatai gali pasirinkti tik du pagrindinius apmokestinimo pajamų mokesčiu būdus – mokesčių skalę ir linijinį mokestį. Lenkijos Respublikos vienkartinės fizinių asmenų pajamų mokesčių sumos įstatymo 23 straipsnis numato, kad pagal mokesčių kortelę pajamų mokestį gali mokėti asmenys, vykdantys šio straipsnio sąraše nurodytas veiklos rūšis. Pažymėtina, kad šiame sąraše nenurodytas teisinių paslaugų teikimas. Be to, minėto įstatymo 2 priedo pateiktoje lentelėje, kurioje yra nurodytos veiklos, kurios negali būti apmokestinamos vienkartinę registruota suma – čia į sąrašą patenka teisinių paslaugų teikimas.⁸³ Pagrindinis skirtumas tarp mokesčio skalės ir linijinio mokesčio yra tarifas. Mokesčio skalės atveju yra du tarifai – 18 ir 32 proc. Kuris tarifas taikomas, priklauso nuo mokesčio bazės sumos. Linijinio mokesčio atveju tarifas visuomet yra 19 proc. Be to, pabrėžtina, kad mokesčio skalės atveju apskaičiuojant mokėtiną mokestį yra taikoma mokestį mažinanti suma (t. y. atitinkama fiksuota suma, kuri yra atimama iš apskaičiuoto mokėtino mokesčio sumos). Tačiau pasirinkus linijinį mokestį, mokestį mažinanti suma negali būti pritaikyta. Taip pat pabrėžtina, kad pasirinkus mokėti linijinį mokestį, taikoma mažiau mokesčio lengvatų.⁸⁴

Vadovaujantis Rusijos mokesčių kodekso 224 straipsniu, advokatų pajamos Rusijoje fizinių asmenų pajamų mokesčiu apmokestinamos vienodu 13 proc. tarifu. Nors Rusijos mokesčių kodeksas numato keturis fizinių asmenų pajamų mokesčio tarifus, tačiau pagrindinis tarifas yra 13 proc., o kiti tarifai taikomi, kai pats Rusijos mokesčių kodekso 224 straipsnis numato esant atitinkamoms aplinkybėms taikyti kitokį tarifą. Kalbant apie patirtų sąnaudų skaičiavimą, pabrėžtina, kad viena patiriamų sąnaudų rūšių Rusijoje yra profesionaliai veiklai patirtos sąnaudos.⁸⁵ Rusijos Federacijos mokesčių inspekcija pasisakė, kad teisė skaičiuoti profesionaliai veiklai patirtas sąnaudas tenka mokesčių mokėtojams, kurie yra atitinkama tvarka įsiregistravę kaip verslo veiklos vykdytojai, neįsteigus juridinio asmens, o taip pat advokatai, įsteigę advokatų kabinetus.

⁸² PODSTAWKA, M.; DERESZ, A. *Konsekwencje wyboru formy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, pozarolniczej działalności gospodarczej*. Zeszyty naukowe, seria: Administracja i Zarządzanie, Nr. 80, (7)2009, p. 46; Kodėl verta vystyti verslą Lenkijoje [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 13 d.]. Prieiga per internetą:

<http://www.kcci.lt/file/manual/Naujienos/Brosiura_Verslas_Lenkijoje.pdf>.

⁸³ Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne (su pakeitimais ir papildymais). *Dziennik Ustaw*, 1998, Nr. 144, poz. 930.

⁸⁴ PODSTAWKA, M.; DERESZ, A. *Konsekwencje wyboru formy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, pozarolniczej działalności gospodarczej*. Zeszyty naukowe, Seria: Administracja i Zarządzanie, (7)2009, Nr. 80, p. 46-51.

⁸⁵ Налоговый кодекс Российской Федерации (su pakeitimais ir papildymais). 1998, Nr. 146-ФЗ.

Rusijos Federacijos mokesčių inspekcijos teigimu, advokatai, vykdančys veiklą advokatų kabinete, skaičiuoja faktiškai patirtas profesionalios veiklos sąnaudas, kurias jie gali pagrįsti atitinkamais dokumentais.⁸⁶ Rusijos mokesčių kodekso 221 straipsnio 1 punkte nurodyta, kad tais atvejais, kai individualus verslininkas neturi dokumentų, kurie pagrįstų atitinkamų sąnaudų skaičiavimą, jis sąnaudomis gali laikyti 20 proc. iš individualios verslo veiklos gautų pajamų.⁸⁷ Tačiau Rusijos Federacijos mokesčių inspekcija pasisakė, kad advokatams ši taisyklė dėl 20 proc. gautų pajamų pripažinimo sąnaudomis netaikoma, kadangi advokatai, vykdančys veiklą advokato kabinete, neturi individualaus verslininko statuso ir nėra registruojami Rusijos Federacijos valstybiniame individualių verslininkų registre. Todėl, advokatai, vykdančys veiklą advokatų kabinete, gali skaičiuoti tik faktiškai jų profesionaliai veiklai patirtas sąnaudas (ir pagrįsti jas atitinkamais dokumentais), kurios privalo būti tiesiogiai susijusios su pajamų gavimu atliekant individualią advokato veiklą.⁸⁸

Taigi, verta pabrėžti, kad Lietuvoje ir Lenkijoje pagal šiuo metu galiojantį teisinį reglamentavimą, advokatams, vykdančiams veiklą tiek individualiai, tiek partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens, yra taikoma skirtinga gautų pajamų apmokestinimo GPM ir fizinių asmenų pajamų mokesčiu pasirinkimo tvarka. Lietuvoje advokatų pajamos apmokestinamos vienodu 15 proc. GPM tarifu, tačiau jie gali pasirinkti faktiškai skaičiuoti leidžiamus atskaitymus arba leidžiamiems atskaitymams priskirti 30 proc. gautos pajamų sumos.⁸⁹ Lenkijoje, atvirkščiai, advokatai visuomet skaičiuoja faktiškai patirtas jų profesinės veiklos sąnaudas, tačiau jie gali pasirinkti mokėti fizinių asmenų pajamų mokestį pagal mokesčio skalę arba mokėti linijinį mokestį.⁹⁰ Rusijoje advokatai, vykdančys veiklą individualiai advokato kabinete, neturi galimybės pasirinkti nei taikomo fizinių asmenų pajamų mokesčio tarifo, nei sąnaudų skaičiavimo būdo.⁹¹

⁸⁶ Министерство Финансов Российской Федерации, Федеральная налоговая служба. *Письмо от 30 мая 2007 г. N 04-2-03/000487 о профессиональных налоговых вычетах адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 14 d.]. Prieiga per internetą: <<http://advokpalata-21.ru/urbanleft/nalog2.html>>.

⁸⁷ Налоговый кодекс Российской Федерации (su pakeitimais ir papildymais). 1998, Nr. 146-ФЗ.

⁸⁸ Министерство Финансов Российской Федерации, Федеральная налоговая служба. *Письмо от 30 мая 2007 г. N 04-2-03/000487 о профессиональных налоговых вычетах адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 14 d.]. Prieiga per internetą: <<http://advokpalata-21.ru/urbanleft/nalog2.html>>.

⁸⁹ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 73-3085.

⁹⁰ Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (su pakeitimais ir papildymais). *Dziennik Ustaw*, 1991, Nr. 80, poz. 350.

⁹¹ Министерство Финансов Российской Федерации, Федеральная налоговая служба. *Письмо от 30 мая 2007 г. N 04-2-03/000487 о профессиональных налоговых вычетах адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 14 d.]. Prieiga per internetą: <<http://advokpalata-21.ru/urbanleft/nalog2.html>>; Налоговый кодекс Российской Федерации (su pakeitimais ir papildymais). 1998, Nr. 146-ФЗ.

2.1.1.2. Leidžiami atskaitymai

Individualią veiklą vykdančys gyventojai, apskaičiuodami apmokestinamąsias individualios veiklos pajamas iš per metus gautų pajamų gali atimti patirtas išlaidas, susijusias su tų pajamų uždirbimu ir taip sumažinti mokėtiną GPM – ne išimtis ir advokatai.⁹² Šiame poskyryje bus aptartas leidžiamų atskaitymų teisinis reglamentavimas, kuomet advokatas nepasirenka 30 proc. sumą nuo individualios veiklos pajamų laikyti leidžiamais atskaitymais, o pasirenka atskaityti faktines šios veiklos išlaidas,⁹³ taip pat bus apžvelgti su leidžiamais atskaitymais susiję aspektai Lenkijoje ir Rusijoje.

Prieš pradedant nagrinėti leidžiamus atskaitymus, susijusius su individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu,⁹⁴ verta pažymėti, kad advokatas, kuris verčiasi individualia veikla ir nėra įregistruotas PVM mokėtoju ir / ar savo individualiai veiklai nėra priskyręs ir joje nenaudoja ilgalaikio turto, pajamos pripažįstamos pinigų apskaitos principu, kas reiškia, kad pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu. Pajamų gavimo momentu laikomas momentas, kai advokatas lėšas gauna grynaisiais pinigais, pinigai pervedami į jo sąskaitą banke ir pan. Advokato, kuris verčiasi individualia veikla ir yra įregistruotas PVM mokėtoju ir / ar savo individualiai veiklai priskiria ir joje naudoja ilgalaikį turtą, individualios veiklos pajamos pripažįstamos pagal kaupimo apskaitos principą. Kaupimo apskaitos principas pradedamas taikyti tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį individualia veikla besiverčiantis advokatas įregistruojamas PVM mokėtoju arba priskiria ilgalaikį turtą individualiai veiklai. Kaupimo apskaitos principo esmė ta, kad pajamos registruojamos tada, kai jos uždirbamos.⁹⁵ Advokatų patirtos išlaidos, kurios pagal GPMĮ 18 straipsnio nuostatas laikomos leidžiamais atskaitymais, apskaitoje pripažįstamos neatsižvelgiant į tai, ar jos apmokėtos, t. y. jų

⁹² Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. *Informacinis pranešimas dėl individualios veiklos leidžiamų atskaitymų ir gyventojų pajamų mokesčio apskaičiavimo* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 10 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/cms/en/web/kmdb/rastai-paaiskinimai/-/asset_publisher/00hS/content/informacinis-pranesimas-del-individualios-veiklos-leidziamu-atskaitymu-ir-gyventuju-pajamu-mokescio-apskaiciavimo/10174;jsessionid=7E1652168D33C164F9E55E69EA0B94B1?_101_INSTANCE_00hS_redirect=http%3A%2F%2Fwww.vmi.lt%2Fcms%2Fen%2Fweb%2Fkmdb%2Frastai-paaiskinimai%3Bjsessionid%3DEBCBF83F07801F94E23388B9B4FA08BA%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_00hS%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-1%26p_p_col_pos%3D1%26p_p_col_count%3D2%26p_r_p_564233524_categoryId%3D6821231%26p_r_p_564233524_resetCur%3Dtrue>.

⁹³ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 73-3085.

⁹⁴ *Ibid.*

⁹⁵ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. *Individualios veiklos, vykdomos pagal pažymą, ypatumai* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 15 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/Individualios+veiklos,+vykdomos+pagal+pa%C5%B7Eym%C4%85,+ypatumai.pdf/d5962fd0-c5a3-4269-aa1d-3c2f05b02637>>.

susidarymo metu.⁹⁶ Tiek advokatas, taikantis pinigų apskaitos principą, tiek advokatas, taikantis kaupimo apskaitos principą, privalo pildyti Gyventojų individualios veiklos pajamų – išlaidų apskaitos žurnalą. Pajamų – išlaidų apskaitos žurnalas pildomas skirtingai, priklausomai nuo to, kokį apskaitos principą taiko advokatas, įregistravęs individualią veiklą pagal pažymą. Pinigų apskaitos principą taikantis advokatas daro atskirą įrašą pajamų – išlaidų apskaitos žurnale, kai faktiškai gauna pajamų iš individualios veiklos arba kai turi išlaidų, susijusių su faktiškai gautomis individualios veiklos pajamomis, neatsižvelgdamas į tai, ar jos apmokėtos. Kaupimo apskaitos principą taikantis advokatas daro atskirą įrašą Pajamų ir išlaidų apskaitos žurnale, kai uždirba pajamų, neatsižvelgdamas į pinigų gavimą, arba kai turi išlaidų, susijusių su uždirbtomis individualios veiklos pajamomis, neatsižvelgdamas į tai, ar jos apmokėtos. O advokatas, pasirinkęs leidžiamais atskaitymais laikyti 30 proc. gautų (uždirbtų) individualios veiklos pajamų, neprivalo pildyti pajamų – išlaidų žurnalo skilčių, susijusių su išlaidomis, be to, neprivalo saugoti apskaitos dokumentų, kuriais pagrindžiamos išlaidos.⁹⁷

Pažymėtina, kad Nuolatinio Lietuvos gyventojų su individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu susijusių išlaidų priskyrimo leidžiamais atskaitymams bei jų apskaičiavimo tvarkos aprašas (toliau – Aprašas) detalizuoja leidžiamų atskaitymų sąvoką, pagal kurią, gyventojas, kuris verčiasi individualia veikla, leidžiamais atskaitymais laikomos su per mokestinį laikotarpį faktiškai gautomis, kai individualios veiklos pajamos gyventojas pripažįsta pinigų principu, arba uždirbtomis, jei gyventojas pajamas pripažįsta pagal kaupimo apskaitos principą, individualios veiklos pajamomis susijusios gyventojų padarytos įprastinės šiai veiklai išlaidos (išlaidų dalis, tenkanti per mokestinį laikotarpį gautoms (uždirbtoms) pajamoms), jeigu Apraše nenustatyta kitaip.⁹⁸

Leidžiamus atskaitymus, susijusius su individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu galima sugrupuoti į tris grupes:

1. Ilgalaikio turto įsigijimo išlaidos.
2. Turto eksploatavimo, remonto ir rekonstravimo išlaidos.

⁹⁶ Gyventojų, besiverčiančių individualia veikla (išskyrus gyventojus, įsigijusius verslo liudijimus), buhalterinės apskaitos taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. vasario 17 d. įsakymu Nr. 1K-040 (2010 m. gegužės 24 d. įsakymo Nr. 1K-166 redakcija). Valstybės žinios, 2003, Nr. 18-785.

⁹⁷ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. *Individualios veiklos, vykdomos pagal pažymą, ypatumai* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 15 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/Individualios+veiklos,+vykdomos+pagal+pa%C5%B7ym%C4%85,+ypatumai.pdf/d5962fd0-c5a3-4269-aa1d-3c2f05b02637>>.

⁹⁸ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 12 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5649+GPM+aktualus+komentaras/06ea077a-1533-4d31-9b5e-360055cb74a8>>.

3. Kitos išlaidos, kurių priskyrimas leidžiamiems atskaitymams ribojamas.⁹⁹

Kalbant apie ilgalaikį turtą, verta pažymėti, kad vadovaujantis minėtu Aprašu, ilgalaikiu turtu laikomas toks gyventojui nuosavybės teise priklausantis arba gautas pagal pirkimo – pardavimo ar finansinės nuomos (lizingo) sutartį, kurioje numatytas nuosavybės teisės perėjimas, turtas ar jo dalis, kuris naudojamas gyventojui individualios veiklos pajamoms uždirbti (ekonominei naudai gauti) ilgiau kaip vienerius metus ir kurio įsigijimo kaina yra ne mažesnė už gyventojui nusistatytą minimalią kainą.¹⁰⁰ Teisės aktai tiksliai nenustato, nuo kokios vertės turtas laikomas ilgalaikiu, nes jis šiai kategorijai priskiriamas atsižvelgiant ne tik į jo vertę (kainą), bet ir į jo esmę bei naudojimo trukmę.¹⁰¹ Pavyzdžiui, Apraše nurodomos tokios ilgalaikio turto grupės kaip pastatai, patalpos, kiti statiniai; minkštasis inventorių (patalynė ir kt.), ūkinis inventorių (garso ir vaizdo aparatūra, mikrobangų krosnelės ir kt.), baldai; kompiuterinė technika ir ryšių priemonės (kompiuteriai, jų tinklai ir įranga); mobiliojo ryšio priemonės ir t.t. Leidžiamiems atskaitymams priskiriamos GPMĮ 18 straipsnio 3 dalies 1-4 punktuose nenurodyto individualios veiklos ilgalaikio materialiojo turto ir ilgalaikio nematerialiojo turto (pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 1 priedėlyje išvardytas ilgalaikio turto grupes) įsigijimo išlaidos, jeigu prieš pradėdamas šį turtą naudoti individualioje veikloje, advokatas centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka deklaravo, kad tas turtas yra individualios veiklos turtas.¹⁰²

Verta pažymėti, kad ilgalaikio turto įsigijimo išlaidomis laikoma turto įsigijimo kaina (su PVM, jeigu advokatas turto įsigijimo momentu nėra PVM mokėtojas), neatsižvelgiant į jos faktinį apmokėjimą. Jeigu ilgalaikis turtas, priskiriamas individualios veiklos turtui ne tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu, kurį jis yra įsigytas, nustatant jo įsigijimo išlaidas, kurios gali būti atskaitomos iš pajamų, iš ilgalaikio turto įsigijimo dokumentuose, turinčiuose juridinę galią, nurodytos kainos yra atimama tos kainos dalis, atitinkanti to ilgalaikio turto sąlyginio nusidėvėjimo (amortizacijos) per laikotarpį nuo jo įsigijimo iki to mokestinio laikotarpio, kurį ilgalaikis turtas buvo deklaruotas kaip

⁹⁹ RUSINAS, E. *Advokatų pajamų apmokestinimas*. Lietuvos advokatų tarybos žurnalas Lietuvos advokatūra: 2003, Nr. 2 (8), p. 14.

¹⁰⁰ Nuolatinio Lietuvos gyventojų su individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu susijusių išlaidų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams bei jų apskaičiavimo tvarkos aprašas patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugpjūčio 25 d. įsakymu Nr. 303 (2009 m. liepos 8 d. įsakymo Nr. 1K-218 redakcija). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 95-4149.

¹⁰¹ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. *Individualios veiklos, vykdomos pagal pažymą, ypatumai* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 16 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/Individualios+veiklos,+vykdomos+pagal+pa%C5%B7ym%C4%85,+ypatumai.pdf/d5962fd0-c5a3-4269-aa1d-3c2f05b02637>>.

¹⁰² Nuolatinio Lietuvos gyventojų su individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu susijusių išlaidų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams bei jų apskaičiavimo tvarkos aprašas patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugpjūčio 25 d. įsakymu Nr. 303 (2009 m. liepos 8 d. įsakymo Nr. 1K-218 redakcija). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 95-4149.

individualios veiklos turtas, sumą, kuri apskaičiuojama vadovaujantis Lietuvos Respublikos Pelnų mokesčio įstatymo 18 straipsnio 11 dalies nuostatomis. Jeigu advokato ilgalaikis turtas naudojamas ne tik individualioje veikloje ir individualios veiklos turtui priskiriama tik tam tikra turto dalis, jos įsigijimo išlaidomis laikoma atitinkama apskaičiuotos šio ilgalaikio turto įsigijimo kainos dalis, atitinkanti mokesčių administratoriui deklaruotą to ilgalaikio turto naudojimo individualioje veikloje dalį procentais. Verta pažymėti ir tai, kad Apraše nurodyto ilgalaikio turto, išskyrus žemę, įsigijimo išlaidos gali būti atimamos iš individualios veiklos pajamų lygiomis dalimis per laikotarpį, ne trumpesnę nei tai ilgalaikio turto grupei PMĮ 1 priedėlyje nustatytas nusidėvėjimo (amortizacijos) normatyvas. Tačiau tam tikrais atvejais advokatas turi teisę nesilaikyti PMĮ 1 priedėlyje nustatytų nusidėvėjimo (amortizacijos) normatyvų, jeigu yra tenkinamos visos atitinkamos Apraše nurodytos sąlygos.

Verta pažymėti, kad leidžiamiems atskaitymams nėra priskiriamos tokio turto įsigijimo išlaidos:

1. Lengvųjų automobilių įsigijimo išlaidos.
2. Gyvenamųjų pastatų ir patalpų įsigijimo išlaidos. Pabrėžtina, kad pastatai ar patalpos, pavyzdžiui, namai, butai, kotedžai yra identifikuojami kaip gyvenamieji vadovaujantis Nekilnojamojo turto registre nurodyta jų tikslinė naudojimo paskirtimi. Tuo atveju, kai advokatas pakeitė įsigytų gyvenamųjų pastatų ir patalpų paskirtį ir VĮ Registrų centre jas įregistravo kaip negyvenamosios paskirties pastatus ir patalpas, tokių negyvenamosios paskirties pastatų ir patalpų įsigijimo išlaidos priskiriamos leidžiamiems atskaitymams.¹⁰³
3. Kompiuterių programų susikūrimo išlaidos.
4. Kompiuterių programų įsigijimo išlaidos.¹⁰⁴ Tačiau kompiuterių programų įsigijimo išlaidos gali būti priskirtos leidžiamiems atskaitymams tik tuo atveju, jeigu šios programos įsigytos iš nepriklausomų asmenų ir nėra įsigytos iš vienetų, įregistruotų arba kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose arba gyventojų, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra tikslinėje teritorijoje.¹⁰⁵

Be abejo, vargu ar galima nesutikti su advokato E. Rusino teigimu, kad advokatams nėra palanku tai, kad leidžiamiems atskaitymams nepriskiriamos gyvenamųjų pastatų ir

¹⁰³ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 12 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5649+GPM+aktualus+komentaras/06ea077a-1533-4d31-9b5e-360055cb74a8>>.

¹⁰⁴ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 73-3085.

¹⁰⁵ RUSINAS, E. *Advokatų pajamų apmokestinimas*. Lietuvos advokatų tarybos žurnalas Lietuvos advokatūra: 2003, Nr. 2 (8), p. 14.

patalpų bei lengvųjų automobilių atskaitymo išlaidos. Šių dviejų objektų įsigijimo išlaidų priskyrimas leidžiamiems atskaitymams gerokai palengvintų advokatų veiklą ir sumažintų apmokestinamąsias pajamas, kartu padėtų spręsti aktualų patalpų įsigijimo klausimą.¹⁰⁶

Pažymėtina, kad individualioje advokato veikloje naudojamo ilgalaikio materialiojo turto eksploataavimo išlaidos priskiriamos leidžiamiems atskaitymams pagal to turto faktinį naudojimą individualioje veikloje, kuris turi būti centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka deklaruotas mokesčių administratoriui, neatsižvelgiant į tai, ar to turto įsigijimo išlaidos (ar bet kokia jų dalis) priskirtos leidžiamiems atskaitymams, ar ne.¹⁰⁷ Advokatas, norintis leidžiamais atskaitymais pripažinti patirtas degalų įsigijimo išlaidas, turi pagrįsti ne tik faktą, kad tokios išlaidos yra patirtos, o ir sunaudotų degalų kiekį individualios veiklos pajamų uždirbimui, t. y. jis turi įrodyti, kokį kiekį degalų jis išnaudojo vykdydamas individualią veiklą. Prie leidžiamų atskaitymų galima priskirti tik faktiškai nuvažiuotam (siejamam su pajamų uždirbimu) atstumui tenkantį degalų kiekį, neviršijantį norminio kiekio. Pabrėžtina, kad advokatas degalų suvartojimo normas gali pasitvirtinti pats. Anot VMI prie FM, telefono pokalbių išlaidos nelaikomos telefono eksploatacinėmis išlaidomis, todėl advokatas telefoninių pokalbių išlaidas gali priskirti leidžiamiems atskaitymams ir tuo atveju, jeigu apie telefono priskyrimą individualiai veiklai nėra nustatyta tvarka pranešęs mokesčių administratoriui. Tačiau telefono numerio priskyrimas ir naudojimas individualioje veikloje turėtų būti įformintas laisvos formos apskaitos dokumentu. Patirtų telefoninio ryšio paslaugų išlaidų dydis gali būti nustatomas pagal advokato nusistatytą dalį procentais, atsižvelgiant į tai, kiek patirtos išlaidos susijusios su vykdoma individualia veikla.¹⁰⁸

Individualioje veikloje naudojamo ilgalaikio materialiojo turto remonto išlaidos leidžiamiems atskaitymams priskiriamos tą mokestinį laikotarpį, kurį jos padarytos, pagal to turto faktinį naudojimą individualioje veikloje, kuris (t. y. turto dalies (procentais) priskyrimas individualiai veiklai) turi būti deklaruotas mokesčių administratoriui,

¹⁰⁶ RUSINAS, E. *Advokatų pajamų apmokestinimas*. Lietuvos advokatų tarybos žurnalas Lietuvos advokatūra: 2003, Nr.2 (8), p. 14.

¹⁰⁷ Nuolatinio Lietuvos gyventojo su individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu susijusių išlaidų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams bei jų apskaičiavimo tvarkos aprašas patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugpjūčio 25 d. įsakymu Nr. 303 (2009 m. liepos 8 d. įsakymo Nr. 1K-218 redakcija). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 95-4149.

¹⁰⁸ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 12 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5649+GPM+aktualus+komentaras/06ea077a-1533-4d31-9b5e-360055cb74a8>>.

neatsižvelgiant į tai, ar to turto įsigijimo išlaidos (ar bet kokia jų dalis) priskirtos leidžiamiems atskaitymams, ar ne.¹⁰⁹

Jeigu yra atliekamas individualios veiklos ilgalaikio materialiojo turto, išskyrus gyvenamuosius pastatus ir patalpas bei lengvuosius automobilius, remontas, kuris prailgina turto naudingo tarnavimo laiką arba pagerina jo naudingąsias savybes, arba rekonstravimas, šio remonto ar rekonstravimo vertė didinama remontuoto ar rekontruoto individualios veiklos ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo kaina. Verta pabrėžti, kad pagal nuomos, panaudos sutartį ar kitais pagrindais, nesusijusiais su nuosavybės teisės perleidimu, individualioje veikloje naudojamo nenuosavo ilgalaikio materialiojo turto remonto, kuris prailgina turto naudingo tarnavimo laiką arba pagerina jo naudingąsias savybes, arba rekonstravimo sąnaudos (kai turtas individualioje veikloje naudojamas ne 100 proc. – turto dalies priskyrimą individualiai veiklai atitinkanti tokių sąnaudų dalis) atskaitomos iš individualios veiklos pajamų lygiomis dalimis per sutartyje numatytą to turto naudojimo individualioje veikloje laikotarpį pradedant nuo kito mėnesio po remonto ar rekonstravimo darbų užbaigimo dienos, o kai sudaryta neterminuota sutartis – per PMĮ 1 priedėlyje atitinkamoms turto grupėms nustatytą laikotarpį, bet ne trumpesnę kaip 36 mėnesiai. Pabrėžtina, kad gyvenamųjų pastatų ir patalpų bei lengvųjų automobilių (išskyrus atitinkamas išimtis) remonto, kuris pailgina turto naudingo tarnavimo laiką arba pagerina jo naudingąsias savybes, ir rekonstravimo išlaidos negali būti priskirtos individualios veiklos leidžiamiems atskaitymams.¹¹⁰ Tačiau, jeigu tokio ilgalaikio materialiojo turto rekonstravimas ar remontas nepagerina naudingųjų turto savybių ir nepailgina jo naudingo tarnavimo laiko, šių darbų (t. y. remonto) vertė gali būti pripažįstama leidžiamais atskaitymais,¹¹¹ jeigu apie tokio turto ar jo dalies priskyrimą individualiai veiklai advokatas informuotų mokesčių administratorių.¹¹²

¹⁰⁹ Nuolatinio Lietuvos gyventojo su individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu susijusių išlaidų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams bei jų apskaičiavimo tvarkos aprašas patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugpjūčio 25 d. įsakymu Nr. 303 (2009 m. liepos 8 d. įsakymo Nr. 1K-218 redakcija). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 95-4149.

¹¹⁰ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. *Individualios veiklos, vykdomos pagal pažymą, ypatumai* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 16 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/Individualios+veiklos,+vykdomos+pagal+pa%C5%B7Eym%C4%85,+ypatumai.pdf/d5962fd0-c5a3-4269-aa1d-3c2f05b02637>>.

¹¹¹ 12-asis verslo apskaitos standartas „Ilgalaikis materialusis turtas“, patvirtintas Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų tarybos 2003 m. gruodžio 18 d. Nutarimu Nr. 1 (Viešosios įstaigos Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2008 m. rugsėjo 16 d. įsakymo Nr. VAS-9 redakcija). *Valstybės žinios*, 2008, Nr. 109-4183.

¹¹² Nuolatinio Lietuvos gyventojo su individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu susijusių išlaidų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams bei jų apskaičiavimo tvarkos aprašas patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugpjūčio 25 d. įsakymu Nr. 303 (2009 m. liepos 8 d. įsakymo Nr. 1K-218 redakcija). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 95-4149.

Verta pažymėti, kad pagal galiojantį teisinį reguliavimą, tuo atveju, kai advokatas yra įsigijęs ilgalaikį materialųjį turtą, pavyzdžiui, gyvenamąsias patalpas – pačių gyvenamųjų patalpų įsigijimo išlaidų leidžiamiems atskaitymams priskirti negali, tačiau tokio turto eksploatavimo ar remonto (be abejo, jeigu remontas nepagerina naudingųjų turto savybių ir nepailgina jo naudingo tarnavimo laiko) išlaidos gali būti priskirtos leidžiamiems atskaitymams, jeigu tos patalpos buvo deklaruotos kaip individualios veiklos turtas atsižvelgiant į to turto faktinį naudojimą individualioje veikloje per mokestinį laikotarpį. Susidaro paradoksali situacija, kadangi paties gyvenamojo pastato įsigijimo išlaidos negali būti priskiriamas leidžiamiems atskaitymams, o jo eksploatavimo bei remonto išlaidos – gali. Todėl lieka neaišku, kodėl pačios gyvenamosios patalpos įsigijimo išlaidos negali būti priskirtos leidžiamiems atskaitymams.¹¹³

Išlaidos, kurių priskyrimas leidžiamiems atskaitymams yra ribojamas, gali būti šios:

1. Komandiruočių išlaidos: advokato ar jo samdomo darbuotojo nakvynės, kelionės, registravimosi dalyvauti konferencijoje, simpoziume, parodoje ar kitokiame renginyje, susijusiame su advokato individualia veikla, išlaidos ir dienpinigių išlaidos, jeigu advokatas savo ar samdomo darbuotojo išvykimą iš nuolatinės veiklos vykdymo vietos yra įforminęs atitinkamu aktu, kuriame nurodyta išvykimo tikslas, vieta, trukmė ir advokato numatomų apmokėti išlaidų rūšys. Jeigu išvykimas susijęs tiek su individualios veiklos vykdymu, tiek su asmeniniais advokato ar jo samdomo darbuotojo tikslais, akte turi būti nurodyta ir pagrįsta, kokia dalis su išvykimu susijusių išlaidų priskiriama individualiai veiklai, ir tik ši dalis išlaidų gali būti priskirta leidžiamiems atskaitymams. Dienpinigių išlaidos leidžiamiems atskaitymams priskiriamos vadovaujantis Komandiruočių sąnaudų atskaitymo iš pajamų taisyklėmis, patvirtintomis Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. sausio 28 d. nutarimu Nr. 99.¹¹⁴
2. Stojamieji narių įnašai: stojamųjų narių įnašų ir narių mokesčių suma, tačiau ne daugiau kaip 0,2 proc. individualios veiklos pajamų, jeigu stojamieji įnašai, narių

¹¹³ RUSINAS, E. *Advokatų pajamų apmokestinimas*. Lietuvos advokatų tarybos žurnalas Lietuvos advokatūra: 2003, Nr. 2 (8), p. 14; Nuolatinio Lietuvos gyventojo su individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu susijusių išlaidų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams bei jų apskaičiavimo tvarkos aprašas patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugpjūčio 25 d. įsakymu Nr. 303 (2009 m. liepos 8 d. įsakymo Nr. 1K-218 redakcija). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 95-4149; 12-asis verslo apskaitos standartas „Ilgalaikis materialusis turtas“, patvirtintas Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų tarybos 2003 m. gruodžio 18 d. Nutarimu Nr. 1 (Viešosios įstaigos Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2008 m. rugsėjo 16 d. įsakymo Nr. VAS-9 redakcija). *Valstybės žinios*, 2008, Nr. 109-4183.

¹¹⁴ Nuolatinio Lietuvos gyventojo su individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu susijusių išlaidų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams bei jų apskaičiavimo tvarkos aprašas patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugpjūčio 25 d. įsakymu Nr. 303 (2009 m. liepos 8 d. įsakymo Nr. 1K-218 redakcija). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 95-4149.

mokesčiai mokami vienetais, kurių veiklą reglamentuoja specialūs įstatymai ir kurių veiklos tikslas nėra pelno siekimas, o gautas pelnas negali būti skiriamas jų steigėjams ir / ar dalininkams, ir / ar nariams. Pažymėtina, kad stojamieji narių įnašai ir narių mokesčiai leidžiamiems atskaitymams priskiriami neatsižvelgiant į nurodytą apribojimą, jeigu mokami savivaldos organizacijoms, kuriose narystė pagal atitinkamą veiklą reglamentuojančius teisės aktus yra privaloma.¹¹⁵ Kadangi advokatų savivaldą įgyvendina viešasis juridinis asmuo Lietuvos advokatūra bei kadangi Lietuvos advokatūros veikla yra finansuojama ir iš advokatų mokamų įmokų,¹¹⁶ manytina, kad advokatų Lietuvos advokatūrai mokamos įmokos leidžiamiems atskaitymams priskiriamos neatsižvelgiant į 0,2 proc. nustatytą apribojimą.

3. Palūkanos, jei kreditas paimtas individualios veiklos išlaidoms padengti: už individualiai veiklai vykdyti paimtą paskolą, kuri naudojama tik individualios veiklos leidžiamiems atskaitymams priskiriamoms išlaidoms padengti, mokamų palūkanų dalis, neviršijanti tokios paskolos rinkos kainos.¹¹⁷
4. Advokato, kaip individualią veiklą vykdančio asmens privalomojo sveikatos draudimo ir valstybinio socialinio draudimo įmokos.¹¹⁸
5. Reprezentacinės išlaidos: 50 proc. su individualios veiklos pajamomis susijusių gyventojo patirtų reprezentacinių išlaidų, tačiau bet koku atveju tokia suma negali viršyti 2 proc. advokato individualios veiklos pajamų per mokestinį laikotarpį. Reprezentacinėmis sąnaudomis gali būti laikomos konkrečių asmenų naudai naujiems verslo ryšiams su kitais gyventojais ar vienetais.¹¹⁹
6. Beviltiškos skolos: skolos laikomos beviltiškomis, kai advokatas negali jų susigrąžinti praėjus ne mažiau kaip vieneriems metams nuo skolų sumos įtraukimo į pajamas, o jeigu pajamos pripažįstamos pagal pinigų apskaitos principą – praėjus ne mažiau kaip vieneriems metams nuo skolų atsiradimo momento užfiksavimo advokato apskaitos dokumentuose ir apskaitos registruose, arba skolininkas yra miręs ar paskelbtas mirusiu, likviduotas, bankrutavęs.

¹¹⁵ Nuolatinio Lietuvos gyventojo su individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu susijusių išlaidų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams bei jų apskaičiavimo tvarkos aprašas patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugpjūčio 25 d. įsakymu Nr. 303 (2009 m. liepos 8 d. įsakymo Nr. 1K-218 redakcija). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 95-4149.

¹¹⁶ Lietuvos Respublikos advokatūros įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 50-1632.

¹¹⁷ Nuolatinio Lietuvos gyventojo su individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu susijusių išlaidų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams bei jų apskaičiavimo tvarkos aprašas patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugpjūčio 25 d. įsakymu Nr. 303 (2009 m. liepos 8 d. įsakymo Nr. 1K-218 redakcija). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 95-4149.

¹¹⁸ *Ibid.*

¹¹⁹ *Ibid.*

Advokatas turi įrodyti ne tik skolų beviltiškumą, bet ir savo pastangas šioms skoloms susigražinti. Skolos nelaikomos beviltiškomis, kai skolininkas ir kreditorius yra susiję asmenys.¹²⁰

Verta pabrėžti, kad GPMĮ 18 straipsnio 3 dalis numato, kas negali būti priskiriama leidžiamiesiems atskaitymams, pavyzdžiui, tai yra į biudžetą mokamas PVM ir GPM; pirkimo PVM to advokato, kuris yra PVM mokėtojas, įtrauktas į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą; sumokėtos netesybos, į biudžetą ir valstybės pinigų fondus sumokėtos baudos, delspinigiai ir kitos sankcijos už teisės aktų pažeidimus; išlaidos paramai ir dovanoms ir kitos šioje nuostatoje paminėtos išlaidos.¹²¹

Pažymėtina, kad teisės aktai nenumato baigtinio leidžiamų atskaitymų sąrašo, kadangi leidžiamiesiems atskaitymams priskiriamos visos su individualios veiklos pajamomis susijusios patirtos įprastinės tai veiklai išlaidos, kurių atskaitymas iš pajamų nėra ribojamas arba draudžiamas pagal GPMĮ 18 straipsnio nuostatas arba jeigu Aprašas nenumato kitokių specialių taisyklių.¹²²

Vis dėlto, kaip matyti, leidžiami atskaitymai yra pakankamai riboti, todėl advokatai, prieš pasirinkdami skaičiuoti faktiškai patirtas sąnaudas ar priskirti sąnaudoms 30 proc. gautų arba uždirbtų pajamų, turi gerai suplanuoti pajamas ir galimus atskaitymus. Be to, primintina, kad visos išlaidos privalo būti pagrįstos dokumentais, turinčiais visus Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme bei kituose teisės aktuose numatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus (nebent teisės aktai nustato, kad tam tikri rekvizitai atitinkamiems dokumentams nėra būtini), kitaip patirtos išlaidos negalės būti atskaitomos.¹²³

Lenkijoje, kaip ir Lietuvoje, advokatai leidžiamus atskaitymus skaičiuoja bendrais pagrindais – t. y. teisės aktai nenumato jiems specifinės atitinkamų išlaidų priskyrimo leidžiamiesiems atskaitymams tvarkos. Lenkijoje apibūdinant leidžiamus atskaitymus yra vartojama „pajamų gavimo sąnaudų“ sąvoka. Lenkijoje tam, kad tam tikros išlaidos galėtų būti laikomos pajamų gavimo sąnaudomis (išskyrus išlaidas, paminėtas Lenkijos

¹²⁰ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Kurios išlaidos priskiriamos ribojamo dydžio leidžiamiesiems atskaitymams? [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 18 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/konsultacines-medziagos-katalogas/-/asset_publisher/Pec85c90jXW4/content/kurios-islaidos-priskiriamos-ribojamo-dydzio-leidziamiesiems-ataskaitymams-/10174>.

¹²¹ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 73-3085.

¹²² Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 16 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5649+GPM+aktualus+komentaras/06ea077a-1533-4d31-9b5e-360055cb74a8>>.

¹²³ RUSINAS, E. *Advokatų pajamų apmokestinimas*. Lietuvos advokatų tarybos žurnalas Lietuvos advokatūra: 2003, Nr. 2 (8), p. 15; Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 73-3085.

fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymo 23 straipsnyje, kurios negali būti laikomos pajamų gavimo sąnaudomis) – tarp gautų pajamų ir patirtų išlaidų turi egzistuoti priežastinis ryšys. Be to, atsižvelgiant į tai, ar tam tikros išlaidos buvo susijusios su pajamų gavimu tiesiogiai ar netiesiogiai, pajamų gavimo sąnaudos Lenkijoje skirstomos į tiesiogines ir netiesiogines. Be abejo, advokatai Lenkijoje taip pat turi pareigą tinkamai fiksuoti patirtas išlaidas. Tokių dokumentų neturėjimas yra pagrindas mokesčių administratoriui kvestionuoti atitinkamų išlaidų priskyrimą pajamų gavimo sąnaudoms.¹²⁴

Verta pažymėti, kad Lenkijos fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymas numato daugybę aspektų, susijusių su atitinkamų išlaidų priskyrimu pajamų gavimo sąnaudoms. Be to, nors minėto įstatymo 23 straipsnio nuostatos numato, kokios išlaidos negali būti priskiriamos pajamų gavimo sąnaudoms, jis taip pat numato daugybę išimčių, kada tokios išlaidos galėtų būti priskirtos pajamų gavimo sąnaudoms.¹²⁵ Dėl ribotos darbo apimties nėra galimybės pateikti išsamesnės leidžiamų atskaitymų analizės Lenkijoje ir yra apsiribota bendra leidžiamų atskaitymų charakteristika bei panašumų ir skirtumų paieška Lietuvos ir Lenkijos teisiniame reglamentavime, kuris liečia išlaidų, susijusių su ilgalaikiu turtu, priskyrimu leidžiamiems atskaitymams.

Taigi, kas liečia ilgalaikį turtą, skirtingai nei Lietuvoje (kuomet vadovaujantis Aprašo nuostatomis, esant tam tikroms sąlygoms galima nesivadovauti PMĮ 1 priedėlyje numatytais amorizacijos (nusidėvėjimo) normatyvais), Lenkijoje ilgalaikio turto įsigijimo išlaidos negali būti tiesiogiai kvalifikuotos kaip pajamų gavimo sąnaudos ir traukiamos į sąnaudas vieną kartą. Tačiau tai nereiškia, kad nėra galimybės priskirti šių išlaidų prie pajamų gavimo sąnaudų, kadangi vadovaujantis Lenkijos fizinių asmenų pajamų mokesčio 22 straipsnio 8 dalimi, pajamų gavimo sąnaudomis laikomi amortizaciniai atskaitymai, kurie atliekami vadovaujantis minėto įstatymo 22a – 22o straipsnių nuostatomis bei atsižvelgiant į 23 straipsnio nuostatas. Be abejo, advokatas savo veikloje naudojamą ilgalaikį turtą turi užregistruoti Ilgalaikio turto sąrašė.¹²⁶

Kalbant apie gyvenamojo pastato ar patalpos įsigijimo išlaidų priskyrimą leidžiamiems atskaitymams, paminėtina, kad Lenkijoje, kitaip nei Lietuvoje, Lenkijos fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymo 22f straipsnio 4 dalis numato, kad toks ilgalaikis turtas kaip gyvenamieji pastatai ar patalpos, kurių tam tikra dalis yra naudojama

¹²⁴ Wszystko o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przewodnik dla przedsiębiorców [interaktyvus]. Wrocław: 2014, p. 30-31 [žiūrėta 2018 m. kovo 22 d.]. Prieiga per internetą: <<https://poradnik.wfirma.pl/download/e-book-wszystko-o-podatku-dochodowym-od-osob-fizycznych.pdf>>.

¹²⁵ Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (su pakeitimais ir papildymais). *Dziennik Ustaw*, 1991, Nr. 80, poz. 350.

¹²⁶ Wszystko o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przewodnik dla przedsiębiorców [interaktyvus]. Wrocław: 2014, p. 32-36 [žiūrėta 2018 m. kovo 22 d.]. Prieiga per internetą: <<https://poradnik.wfirma.pl/download/e-book-wszystko-o-podatku-dochodowym-od-osob-fizycznych.pdf>>.

ūkinės – komercinės veiklos vykdymui, nusidėvėjimas bus skaičiuojamas proporcingai to pastato ar patalpos daliai, kuri yra naudojama ūkinės – komercinės veiklos vykdymui.¹²⁷ Tuo tarpu Lietuvoje apskritai, gyvenamųjų pastatų ar patalpų įsigijimo išlaidos negali būti priskiriamos prie leidžiamų atskaitymų.¹²⁸

Kalbant apie asmeninio lengvojo automobilio įsigijimo išlaidas Lenkijoje, pažymėtina, kad Lenkijoje vyko nemažai ginčų šiais klausimais. Iš pradžių buvo laikomasi nuomonės, kad asmeninio automobilio įsigijimo išlaidos negali būti laikomos pajamų gavimo sąnaudomis, kadangi tam turėjo būti išpildyta esminė sąlyga – toks automobilis turėjo būti naudojamas tik ūkinės – komercinės veiklos vykdyme, tačiau negalėjo būti naudojamas asmeninėms reikmėms. Tačiau vėliau Lenkijos Respublikos finansų ministerija, remdamasi Lenkijos vyriausiosiojo administracinio teismo praktika, pripažino, kad Lenkijos fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymo nuostatos nereikalauja, kad automobilis, kurį norima įregistruoti Ilgalaikio turto sąraše ir priskirti pajamų gavimo sąnaudoms bei taikyti jo atžvilgiu amortizacinius atskaitymus, turėtų būti naudojamas išimtinai tik ūkinei – komercinei veiklai ir negalėtų būtų naudojamas asmeniniams tikslams. Lenkijos Respublikos finansų ministerija pažymėjo, kad retas, nereguliarus automobilio panaudojimas asmeniniams tikslams neturi įtakos mokesčių mokėtojo teisei priskirti pajamų gavimo sąnaudoms išlaidas, susijusias su automobilio atžvilgiu atliekamų amortizacinių atskaitymų vykdymu. Tačiau, pažymėtina, kad Lenkijos finansų ministerija nenumatė kriterijų, kada laikoma, kad asmeninis automobilio naudojamas gali būti pripažįstamas retu, nereguliariu, kas sukelia dar daugiau neaiškumų. Tačiau lyginant Lenkijoje ir Lietuvoje egzistuojančią situaciją, pasakytina, kad Lenkijoje, skirtingai nei Lietuvoje, advokato asmeninio automobilio, naudojamo jo veikloje, atžvilgiu gali būti taikomi amortizaciniai atskaitymai.¹²⁹

Kalbant apie ilgalaikio turto remonto išlaidas, verta pažymėti, kad Lenkijoje, su tam tikromis išimtimis jos gali būti tiesiogiai priskiriamos ne žemės ūkio ūkinės komercinės veiklos pajamų gavimo sąnaudoms tą mokestinį laikotarpį, kurį jos buvo

¹²⁷ Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (su pakeitimais ir papildymais). *Dziennik Ustaw*, 1991, Nr. 80, poz. 350.

¹²⁸ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 73-3085.

¹²⁹ Interpretacja indywidualna z 30 września 2016 roku, sygn. DD9/033/543/JQP/SKT/2014/RWPD-107452 – Minister Finansów [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 26 d.]. Prieiga per internetą: <<http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=489229&indexAccordionPanel=-1#tresc>>.

patirtos. Tačiau ilgalaikio turto pagerinimo išlaidos Lenkijoje,¹³⁰ kaip ir Lietuvoje (kuomet remontas pailgina turto naudingo tarnavimo laiką arba pagerina jo naudingąsias savybes arba yra atliktas rekonstravimas)¹³¹ gali būti priskiriamos pajamų gavimo sąnaudoms tik per amortizacinius atskaitymus, kurie yra skaičiuojami nuo padidėjusios ilgalaikio turto vertės. Tačiau, jeigu ilgalaikio turto pagerinimo išlaidos neviršija 3 500 zlotų vertės, tuomet jie gali būti priskirti pajamų gavimo sąnaudoms per vieną kartą. Verta pabrėžti, kad Lenkijoje esminis skirtumas tarp ilgalaikio turto remonto ir pagerinimo yra tas, kad remontu siekiama palaikyti arba atkurti ilgalaikio turto būklę, pavyzdžiui, kai yra pakeičiami arba sutaisomi nusidėvėję elementai. O pagerinimo atveju turtas yra atnaujinamas iš esmės arba pritaikomas kitų, naujų funkcijų vykdymui ir pan., pavyzdžiui, yra rekonstruojamas.¹³²

Kalbant apie leidžiamų atskaitymų teisinį reglamentavimą Rusijoje, pabrėžtina, kad taip pat dėl ribotos darbo apimties nėra galimybės detaliai aptarti leidžiamų atskaitymų, kuriais yra mažinama fizinių asmenų pajamų mokesčio bazė Rusijoje, todėl darbe bus susikoncentruota ties pagrindiniais, su ilgalaikiu turtu susijusiais, leidžiamų atskaitymų aspektais.

Visų pirma, pažymėtina, kad Rusijos advokatas, iš vienos pusės, kaip asmuo, atliekantis savo profesiją advokato kabinete, o iš kitos pusės, kaip fizinis asmuo, gali įsigyti įvairaus turto. Advokato įsigyti arba išnuomoti pastatai arba patalpos, išskyrus gyvenamuosius, advokato gali būti naudojami tik jam atliekant savo profesiją, todėl toks turtas vienareikšmiškai gali būti priskirtas ilgalaikiam turtui ir tokio turto įsigijimo, eksploatavimo, remonto ir kitokios išlaidos gali būti priskirtos profesionalios veiklos leidžiamiems atskaitymams.¹³³ Pavyzdžiui, jeigu advokatas įsigijo negyvenamąjį pastatą arba patalpą, tam kad galėtų jame įkurti advokato kabinetą, tokio turto įsigijimo išlaidos gali būti priskiriamos leidžiamiems atskaitymams taikant amortizacinius atskaitymus, be

¹³⁰ Interpretacja indywidualna z 21 czerwca 2016 roku, sygn. 1061-IPTPB1.4511.265.2016.2.KLK – Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 23 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.epodatnik.pl/interpretacje-podatkowe/wykaz.php?id=420001-2016-06-21-dyrektor-izby-skarbowej-w-lodzi-1061-iptpb1-4511-265-2016-2-klk>>.

¹³¹ Nuolatinio Lietuvos gyventojo su individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu susijusių išlaidų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams bei jų apskaičiavimo tvarkos aprašas patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugpjūčio 25 d. įsakymu Nr. 303 (2009 m. liepos 8 d. įsakymo Nr. 1K-218 redakcija). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 95-4149;

¹³² Interpretacja indywidualna z 21 czerwca 2016 roku, sygn. 1061-IPTPB1.4511.265.2016.2.KLK – Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 23 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.podatki.biz/artykuly/wydatki-na-remont-lokalu-jako-koszt-uzyskania-przychodow_14_31885.htm?idKom=0>.

¹³³ КОЛОМИЕЦ, А. Н. Адвокатский кабинет: создание, деятельность, бухгалтерский учет и отчетность. Москва, ООО „ИПЦ „МАСКА““, 2009, p. 21-22.

abejo, prisimenant, kad advokatas gali prie leidžiamų atskaitymų priskirti tik faktiškai patirtas ir dokumentiškai pagrįstas išlaidas.¹³⁴

Rusijoje gyvenamojo būsto, kuriame advokatas vykdo savo veiklą, įsigijimo išlaidos negali būti priskiriamos leidžiamiems atskaitymams.¹³⁵ Be to, Rusijoje advokatai negali priskirti į leidžiamų atskaitymų sudėtį gyvenamojo būsto (kuris priklauso nuosavybės teise jam ar jo šeimos nariams ir yra naudojamas advokato kabineto veiklos vykdymui) komunalines, elektros energijos, remonto ir kitokias, su šiuo būstu susijusias išlaidas. Tai susiję su tuo, kad vadovaujantis Rusijos advokatų veiklos ir advokatūros įstatymo 21 straipsniu, advokatai turi teisę advokato kabinetui įkurti naudoti gyvenamąjį būstą, kuris nuosavybės teise priklauso jiems arba jų šeimos nariams, jeigu šeimos nariai duoda sutikimą naudoti tokį turtą jų veikloje. Rusijos Federacijos Konstitucijos 19 straipsnis garantuoja visų piliečių lygybę prieš įstatymą, nepriklausomai nuo jų profesinės srities. Esmė tame, kad Rusijoje individualiems verslininkams įstatymai nesuteikia teisės naudoti gyvenamuosius būstus savo veikloje, kitaip nei advokatams. Individualūs verslininkai gali priskirti prie leidžiamų atskaitymų tik tokias išlaidas, kurios susijusios su negyvenamaisiais būstais, kurie atitinkamai pritaikyti jų veiklos vykdymui ir kurie yra jų naudojami nuosavybės teisės arba nuomos sutarties pagrindu. Todėl siekiant lygiai traktuoti individualius verslininkus ir advokatus, Rusijoje buvo nuspręsta, kad advokatų gyvenamojo būsto, kuris naudojamas advokato kabineto veikloje – komunalinėmis, elektros energijos, remonto, šildymo ir t.t. išlaidomis negalima mažinti fizinių asmenų pajamų mokesčio bazės.¹³⁶

Jeigu advokatas, įkūręs advokato kabinetą, kelionėms pas klientus, į teismus, prokuratūras ir pan., sudarytų teisinių paslaugų sutarčių su klientais rėmuose, naudoja jam nuosavybės teise priklausančią automobilį, kyla klausimas, ar Rusijoje galima priskirti advokato profesionalios veiklos leidžiamiems atskaitymams tokio automobilio atžvilgiu patirtas remonto, eksploatavimo išlaidas. Analizuojant šią situaciją, pabrėžtina, kad šiuo atveju svarbu atsižvelgti į Rusijos advokatų veiklos ir advokatūros įstatymo 25 straipsnio 4 dalies 3 ir 4 papunkčius, kurie nustato, kad advokatui su klientu sudarant teisinių paslaugų sutartį, esminėmis sutarties sąlygomis laikomos honoraro mokėjimo advokatui sąlygų nustatymas už teisinių paslaugų teikimą bei advokato išlaidų, susijusių su šia

¹³⁴ ЛЕВАДНАЯ, Т. Ю. *Налогообложение доходов адвокатов* [interaktyvus]. Москва: Ежемесячный журнал Федеральной Налоговой Службы Российской Федерации Налоговый вестник [žiūrėta 2018 m. kovo 27 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.nalvest.ru/nv-articles/detail.php?ID=28461>>.

¹³⁵ КОЛОМИЕЦ, А. Н. *Адвокатский кабинет: создание, деятельность, бухгалтерский учет и отчетность*. Москва, ООО „ИПЦ „МАСКА““, 2009, p. 22.

¹³⁶ ЛЕВАДНАЯ, Т. Ю. *Налогообложение доходов адвокатов* [interaktyvus]. Москва: Ежемесячный журнал Федеральной Налоговой Службы Российской Федерации Налоговый вестник [žiūrėta 2018 m. kovo 27 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.nalvest.ru/nv-articles/detail.php?ID=28461>>.

teisinių paslaugų sutartimi, kompensavimo mechanizmo nustatymas (t. y. turi būti nustatyta išlaidų, kurias turi kompensuoti klientas, sudėtis, dydis ir kompensavimo tvarka). Į kliento kompensuojamų išlaidų sudėtį turi įeiti taip pat ir advokato transporto išlaidos. Taip pat svarbu pabrėžti, kad advokato nuosavas automobilis negali būti pripažįstamas ilgalaikiu turtu ir jam negali būti skaičiuojama amortizacija. Dėl šios priežasties, degalų įsigijimo, atitinkamų automobilio detalių, remonto ir kitos išlaidos negali būti pripažįstamos advokato profesionalios veiklos leidžiamais atskaitymais.¹³⁷

Taigi, atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, matyti, kad tiek Lietuvos, tiek Lenkijos ir Rusijos teisiniame reguliavime, apmokestinant advokatų pajamas GPM (Lenkijoje ir Rusijoje – fizinių asmenų pajamų mokesčiu), yra numatyta daugybė su leidžiamais atskaitymais susijusių niuansų, kurie priklauso nuo tam tikrų sąlygų išpildymo. Pažymėtina, kad Lietuvoje, Lenkijoje ir Rusijoje advokatai yra apmokestinami GPM (fizinių asmenų pajamų mokesčiu) ir gali taikyti leidžiamus atskaitymus bendrais pagrindais. Analizuojant Lietuvos, Lenkijos ir Rusijos leidžiamus atskaitymus, apmokestinant advokatų pajamas GPM (fizinių asmenų pajamų mokesčiu) išryškėjo atitinkami panašumai ir skirtumai, pavyzdžiui, kad Lenkijoje gyvenamojo būsto įsigijimo išlaidos gali būti priskiriamos leidžiamiems atskaitymams ta dalimi, kuri naudojama advokato veikloje ir jos atžvilgiu bus skaičiuojamas nusidėvėjimas,¹³⁸ o, štai, Lietuvos ir Rusijos advokatams, įsigijusiems gyvenamąjį būstą ir jame vykdančioms advokato veiklą, tokios galimybės nenumatyta. Be to, Lenkijoje, skirtingai nei Lietuvoje ir Rusijoje, advokato asmeninio automobilio įsigijimo išlaidos gali būti priskiriamos leidžiamiems atskaitymams ir jam gali būti skaičiuojama amortizacija.¹³⁹ Be abejo, šiame poskyryje buvo pastebėta ir kitų panašumų bei skirtumų.

2.1.2. Pridėtinės vertės mokestis

Taip pat išsamumo dėlei svarbu aptarti pagrindinius apmokestinimo aspektus PVM tų advokatų veiklos formų, kurios nurodytos šios darbo dalies 2.1.1.1. poskyryje.

Kalbant apie advokatų apmokestinimą PVM Lietuvoje, pažymėtina, kad advokatai, kurie yra užsiregistravę PVM mokėtojais, šį mokestį moka bendrais pagrindais, kaip ir

¹³⁷ ЛЕВАДНАЯ, Т. Ю. *Налогообложение доходов адвокатов* [interaktyvus]. Москва: Ежемесячный журнал Федеральной Налоговой Службы Российской Федерации Налоговый вестник [žiūrėta 2018 m. kovo 27 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.nalvest.ru/nv-articles/detail.php?ID=28461>>.

¹³⁸ Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (su pakeitimais ir papildymais). *Dziennik Ustaw*, 1991, Nr. 80, poz. 350.

¹³⁹ Interpretacja indywidualna z 30 września 2016 roku, sygn. DD9/033/543/JQP/SKT/2014/RWPD-107452 – Minister Finansów [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 26 d.]. Prieiga per internetą: <<http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=489229&indexAccordionPanel=-1#tresc>>.

kiti šio mokesčio mokėtojai.¹⁴⁰ Anot VMI prie FM, PVM objektas yra gautas (gautinas) atlyginimas už savarankišką profesinę veiklą vykdančių asmenų, tame tarpe ir advokatų, suteiktas paslaugas. Jeigu advokato už suteiktas paslaugas, bendra gauto (gautino) atlyginimo suma per paskutiniuosius 12 mėnesių viršijo 45 000 eurų, tai jis PVM įstatymo nustatyta tvarka turi skaičiuoti ir mokėti į biudžetą PVM pradedant nuo to mėnesio, kurį minėta riba buvo viršyta. Be to, kai nurodyta riba viršijama, PVM turi būti skaičiuojamas už visas suteiktas paslaugas, dėl kurių teikimo nurodyta riba buvo viršyta.¹⁴¹ Taip pat advokatas, pradėjęs teikti teisinės paslaugas, kai atlygis iš tos veiklos per pastaruosius 12 mėnesių nėra didesnis kaip 45 000 eurų arba, jeigu jis tik pradeda vykdyti ekonominę veiklą ir dar negavo atlygio, gali įsiregistruoti PVM mokėtoju savanoriškai.¹⁴² Advokato PVM mokėtojo mokestinis laikotarpis yra kalendorinis pusmetis, jeigu advokatas nesikreipia į vietos mokesčių administratorių su prašymu mokestiniu laikotarpiu laikyti kalendorinį mėnesį.¹⁴³

Verta pažymėti ir tai, kad advokatai, kurie privalomai ar savanoriškai įsiregistravę PVM mokėtojais dėl to, kad įsigyja prekes iš kitų valstybių narių, privalo skaičiuoti ir deklaruoti ne tik iš kitų valstybių narių įsigyjamų prekių pardavimo PVM, bet ir savo patiektų prekių ir / ar suteiktų paslaugų pardavimo PVM, taigi, tokiu atveju nėra atsižvelgiama, ar advokato gautas atlygis pasiekė 45 000 eurų ribą, ar ne.¹⁴⁴

Pabrėžtina, kad advokatas PVM mokėtojas, kaip ir bet kuris kitas PVM mokėtojas, turi išrašyti klientui, o būtent, kitam apmokestinamajam asmeniui arba juridiniam asmeniui, kuris nėra apmokestinamasis asmuo, suteiktų paslaugų PVM sąskaitas faktūras. Tik turėdamas PVM sąskaitą faktūrą, PVM mokėtojas turi teisę į PVM atskaitą ar PVM susigrąžinimą, jeigu jo įsigytos prekės (paslaugos) yra susijusios su jo vykdoma PVM

¹⁴⁰ RUSINAS, E. *Advokatų pajamų apmokestinimas*. Lietuvos advokatų tarybos žurnalas Lietuvos advokatūra: 2003, Nr. 2 (8), p. 16.

¹⁴¹ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. *Fizinio asmens atmintinė apie pridėtinės vertės mokestį* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 28 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/FIZINIO+ASMENS+ATMINTIN%C4%96+APIE+PRID%C4%96TIN%C4%96S+VERT%C4%96S+MOKEST%C4%AE.doc/a8740025-7d58-4b6a-8459-736fe33ad9ef>>; Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 27 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5644+PVM%C4%AE%20komentaras+aktualus/4339daf5-36ea-463c-a9ac-50b71c6a3ab4>>.

¹⁴² Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 35-1271.

¹⁴³ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 35-1271.

¹⁴⁴ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 29 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5644+PVM%C4%AE%20komentaras+aktualus/4339daf5-36ea-463c-a9ac-50b71c6a3ab4>>.

apmokestinama veikla.¹⁴⁵ Pažymėtina, kad jeigu paslaugų teikimo faktas forminamas ne PVM sąskaita faktūra, o kasos aparato kvitu, tai PVM sąskaita faktūra išrašoma tik klientui pareikalavus.¹⁴⁶ Verta pabrėžti, kad advokatai, veikiantys partnerystės pagrindais, neįsteigę juridinio asmens, bendrai teikiamoms paslaugoms įforminti gali naudoti vieną PVM sąskaitą faktūrą, tačiau tik tada, kai visi partnerystės pagrindais veikiantys advokatai yra PVM mokėtojai. Verta pabrėžti, kad jeigu Lietuvoje partnerystės pagrindais veikiantys advokatai į kitą valstybę narę tiekia prekes arba teikia paslaugas, kurios pagal PVMĮ 13 straipsnio nuostatas nelaikomos suteiktomis Lietuvos Respublikoje, tai vienos PVM sąskaitos faktūros išrašyti negalima. Tokiu atveju advokatai, suteikę paslaugas, išrašo atskiras PVM sąskaitas faktūras arba gali būti išrašoma vieno partnerio (vadovaujančio) vardu, jeigu jis sandoryje veikia kaip neatsiskleidęs tarpininkas, o kiti advokatai savo suteiktų paslaugų, apmokestintų taikant standartinį PVM tarifą, PVM sąskaitas faktūras išrašytų jam.¹⁴⁷ Išsamumo dėlei, verta paaiškinti, kad neatsiskleidęs tarpininkas PVM atveju – tai apmokestinamasis asmuo, kuris tarpininkauja prekių tiekimo arba paslaugų teikimo sandoryje savo vardu, nors ir kito sąskaita. Jeigu sandoryje dėl prekių pardavimo ar paslaugų suteikimo tarpininkas atstovauja savo vardu, t. y. jis savo vardu gauna prekes (paslaugas) ir savo vardu jas patiekia (suteikia) galutiniam pirkėjui (paslaugos gavėjui), tai toks tarpininkas yra laikomas neatsiskleidusiu. PVMĮ taikymo prasme neatsiskleidęs tarpininkas yra traktuojamas kaip prekių pardavėjas (paslaugų teikėjas), o PVM skaičiuojamas ta pačia tvarka, kaip jis būtų skaičiuojamas, jeigu prekė būtų priklausiusi tarpininkui nuosavybės teise ir jo parduota, t. y. tokiu atveju neatsiskleidusiam tarpininkui tiekiant prekes ar teikiant paslaugas (ar jas įsigyjant)

¹⁴⁵ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. *Fizinio asmens atmintinė apie pridėtinės vertės mokestį* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 28 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/FIZINIO+ASMENS+ATMINTIN%C4%96+APIE+PRID%C4%96TIN%C4%96S+VERT%C4%96S+MOKEST%C4%AE.doc/a8740025-7d58-4b6a-8459-736fe33ad9ef>>; Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 27 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5644+PVM%C4%AE%20komentaras+aktualus/4339daf5-36ea-463c-a9ac-50b71c6a3ab4>>.

¹⁴⁶ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 27 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5644+PVM%C4%AE%20komentaras+aktualus/4339daf5-36ea-463c-a9ac-50b71c6a3ab4>>.

¹⁴⁷ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 27 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5644+PVM%C4%AE%20komentaras+aktualus/4339daf5-36ea-463c-a9ac-50b71c6a3ab4>>.

taikomas toks pat apmokestinimo režimas (tokie patys tarifai, lengvatos) kaip ir tikrajam pardavėjui.¹⁴⁸

Svarbu ir tai, kad advokatai, veikiantys partnerystės pagrindais, partnerystės sutartyje privalo pasitvirtinti pirkimo PVM sumų priskyrimo tvarką, kurios rekomendacinę formą nustato Lietuvos advokatūra. Konkrečiam advokatui priskirta pirkimo PVM dalis teisės aktų nustatyta tvarka įtraukiama į to advokato PVM atskaitą.¹⁴⁹ Verta pažymėti, kad advokatai PVM mokėtojai turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo ir / arba importo PVM už įsigytas ir / arba importuotas prekes ir / arba paslaugas, jeigu šios prekės ir / arba paslaugos skirtos naudoti tokiai advokato, kaip PVM mokėtojo veiklai: PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir / arba paslaugų teikimui bei prekių tiekimui ir / arba paslaugų teikimui už šalies teritorijos ribų tuo atveju, kai toks prekių tiekimas ir / arba paslaugų teikimas pagal PVMĮ nuostatas nebūtų neapmokestinamas PVM, jeigu jis vyktų šalies teritorijoje.¹⁵⁰

Aktualus klausimas advokatams yra ir įsigyto ilgalaikio materialiojo turto pirkimo PVM atskaita. Pažymėtina, kad advokatas, kuris yra PVM mokėtojas, įsigyto ar importuoto ilgalaikio materialiojo turto, taip pat su šiuo turtu susijusių kitų prekių ir / ar paslaugų pirkimo ir / ar importo PVM dalį gali įtraukti į PVM atskaitą.¹⁵¹ Advokatui PVM mokėtoju nuosavybės teise priklausančiam ilgalaikiam materialusis turtas gali būti naudojamas tiek jo asmeniniams tikslams, tiek profesinei advokato veiklai. Todėl, kai advokatas PVM mokėtojas įsigyja ilgalaikį turtą, reikia atskirti to turto naudojimą asmeniniams tikslams ir jo profesinei veiklai. Pabrėžtina, kad advokatas PVM mokėtojas, atitinkamą ilgalaikio turto ar jo dalies priskyrimą ekonominei veiklai vykdyti turi deklaruoti vietos mokesčių administratoriui. Pažymėtina, kad Lietuvos Respublikos finansų ministras 2004 m. balandžio 8 d. įsakymu Nr. 1K-112 (toliau – Įsakymas) yra nustatęs, kokių rūšių fizinio asmens įsigytas (importuotas) ilgalaikis materialusis turtas gali būti priskirtas ekonominei veiklai vykdyti bei nustatė maksimalią ilgalaikio materialiojo turto pirkimo (importo) PVM dalį, kuri gali būti įtraukta į PVM

¹⁴⁸ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. *Neatsiskleidęs tarpininkas* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. balandžio 10 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/konsultacines-medziagos-katalogas/-/asset_publisher/Pec85c90jXW4/content/neatsiskleidęs-tarpininkas/10174>.

¹⁴⁹ Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo įforminimo viena PVM sąskaita faktūra taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. birželio 2 d. įsakymu Nr. 1K-207. *Valstybės žinios*, 922004, Nr. 92-3372.

¹⁵⁰ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 35-1271.

¹⁵¹ *Ibid.*

atskaitą.¹⁵² Įsakyme yra išvardytos tokios ilgalaikio turto grupės kaip gyvenamasis pastatas, butas, pastatas ar kitas statinys; mašinos ir įrenginiai; minkštasis inventoriųs (patalynė ir kt.), ūkinis inventoriųs (garso ir vaizdo aparatūra, kopijavimo aparatai, mikrobangų krosnelės ir kt.), baldai; mobiliojo ryšio priemonės ir t.t. Svarbu pabrėžti, kad advokato profesinei veiklai vykdyti priskirto jo įsigyto ilgalaikio materialiojo turto pirkimo arba importo PVM dalis, kuri gali būti įtraukta į PVM atskaitą, negali viršyti šiame Įsakyme nustatytų dydžių. Pavyzdžiui, advokato gyvenamojo pastato, kuriame jis gyvena ir vykdo savo profesinę veiklą, jokia pirkimo PVM dalis negali būti atskaityta. Tačiau jeigu toks gyvenamasis pastatas yra skirtas tik advokato profesinei veiklai vykdyti, pavyzdžiui, yra įrengta advokato kontora, tokio gyvenamojo pastato pirkimo PVM sumą advokatas gali įtraukti į PVM atskaitą iki 100 proc. O, štai, su gyvenamuoju pastatu, butu, pastatu ar kitu statiniu susijusių prekių ir / ar paslaugų pirkimo ir / ar importo PVM maksimali dalis, kuri gali būti traukiama į PVM atskaitą, yra 100 proc., su sąlyga, kad toks gyvenamasis pastatas, butas ar kitas statinys skirtas tik ekonominei veiklai vykdyti, o jeigu nėra skirtas tik ekonominei veiklai vykdyti – maksimali dalis, kuri gali būti traukiama į PVM atskaitą yra 50 proc. Su lengvuju automobiliu susijusių prekių ir / ar paslaugų pirkimo ir / ar importo PVM maksimali dalis, kuri gali būti traukiama į PVM atskaitą, yra 50 proc. Su Įsakyme nurodytu kitu ilgalaikiu materialiuoju turtu, išskyrus gyvenamuosius pastatus, butus, pastatus ar kitus statinius ir lengvuosius automobilius susijusių kitų prekių ir / ar paslaugų pirkimo (importo) PVM dalis, kuri gali būti įtraukta į PVM atskaitą, negali viršyti atitinkamai ilgalaikio materialiojo turto rūšiai nustatytos dalies. Pavyzdžiui, jeigu Įsakyme nustatyta, kad kompiuterių, naudojamų ne vien ekonominei veiklai vykdyti, maksimali atskaitoma pirkimo (importo) PVM sumos dalis yra 90 proc., tai su šiuo kompiuteriu susijusių prekių ir paslaugų atskaitoma pirkimo (importo) PVM dalis negali viršyti paties kompiuterio atskaitomos pirkimo PVM dalies, t. y. irgi 90 proc. Kas liečia mobiliojo ryšio priemones, Įsakyme yra numatyta, kad tais atvejais, kai mobiliojo ryšio priemonės skirtos ne tik ekonominei veiklai vykdyti (nagrinėjamu atveju, advokato profesinei veiklai vykdyti), pirkimo ir / ar importo PVM dalis, kuri gali būti traukiama į PVM atskaitą yra 50 proc. Tačiau Įsakyme taip pat numatyta, kad mobiliojo ryšio priemonių pirkimo (importo) PVM dalis, kuri gali būti įtraukta į PVM atskaitą, gali būti ir didesnė, jeigu fizinis asmuo (o nagrinėjamu atveju

¹⁵² Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. *Fizinio asmens atmintinė apie pridėtinės vertės mokestį* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 28 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/FIZINIO+ASMENS+ATMINTIN%C4%96+APIE+PRID%C4%96TIN%C4%96S+VERT%C4%96S+MOKEST%C4%AE.doc/a8740025-7d58-4b6a-8459-736fe33ad9ef>>.

advokatas) gali įrodyti vietos mokesčių administratoriui, kad didesnę šio ilgalaikio materialiojo turto dalį naudoja ekonominėje veikloje.¹⁵³ Minėtas Įsakymas numato ir daugiau aspektų, tačiau dėl ribotos darbo apimties nėra galimybės jų aptarti.

Analizuojant advokatų apmokestinimą PVM Lenkijoje, pažymėtina, kad Lenkijos prekių ir paslaugų mokesčio įstatymo 113 straipsnio 1 dalis nurodo, kad nuo PVM mokėjimo atleidžiami tie mokesčių mokėtojai, kurių praėtų mokestinių metų pardavimų vertė neviršijo 200 000 zlotų. Tačiau to paties straipsnio 13 dalies 2 punkte nurodyta, kad ši taisyklė negalioja teisinės paslaugas teikiantiems asmenims, todėl Lenkijoje advokatai, vykdančys veiklą advokato biure, privalo įsiregistruoti PVM mokėtojais nuo jų veiklos vykdymo pradžios. Tačiau, kuomet advokatai Lenkijoje vykdo veiklą susivienijime civilinio susitarimo pagrindu, advokatams nekyla pareiga registruotis PVM mokėtojais, o šio mokesčio mokėtoju įregistruojamas pats susivienijimas, veikiantis civilinio susitarimo pagrindu. Pažymėtina, kad susivienijimui, veikiančiam civilinio susitarimo pagrindu, taip pat yra taikomos minėtos Lenkijos prekių ir paslaugų mokesčio įstatymo 113 straipsnio nuostatos. Verta pažymėti, kad tiek advokatas, vykdančys veiklą advokato biure, tiek pats advokatų susivienijimas, kuris veikia civilinio susitarimo pagrindu, turi registruotis ne tik PVM mokėtojais, bet tam tikrais atvejais ir ES PVM mokėtojais (Lenkijos prekių ir paslaugų mokesčio įstatyme jie įvardijami kaip VAT EU mokėtojai). Vadovaujantis Lenkijos prekių ir paslaugų mokesčio įstatymo 97 straipsnio 1 dalimi, advokatas, vykdančys veiklą advokatų biure ir advokatų susivienijimas, veikiantis civilinio susitarimo pagrindu, dieną iki pirmojo prekių tiekimo Bendrijos viduje arba prekių įsigijimo Bendrijos viduje, yra įpareigoti pateikti Lenkijos mokesčių administratoriui paraišką apie ketinimą atlikti minėtus veiksmus ir tokiu būdu jie yra įregistruojami ES PVM mokėtojais.¹⁵⁴ Advokatas, veikiantis advokato biure, kaip ir advokatų susivienijimas, veikiantis civilinio susitarimo pagrindu, klientui, kuriam teikia teisinės paslaugas, vadovaujantis Lenkijos prekių ir paslaugų mokesčio įstatymo 106b straipsnio 1 dalimi, privalo išrašyti sąskaitą faktūrą, jeigu tas klientas taip pat yra PVM ar kitokio jam prilyginamo mokesčio mokėtojas arba juridinis asmuo, kuris nėra PVM mokėtojas. Verta

¹⁵³ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. balandžio 8 d. įsakymas Nr. 1K-112 (2009 m. rugsėjo 14 d. įsakymo Nr. 1K-300 redakcija) dėl pirkimo ir (arba) importo pridėtinės vertės mokesčio dalies, kuri gali būti įtraukta į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą, už fizinio asmens, kuris yra PVM mokėtojas, įsigytą arba importuotą ilgalaikį materialųjį turtą, taip pat už susijusias su šiuo turtu kitas prekes ir (arba) paslaugas patvirtinimo. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 53-1823; Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. *Fizinio asmens atmintinė apie pridėtinės vertės mokestį* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 28 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/FIZINIO+ASMENS+ATMINTIN%C4%96+APIE+PRID%C4%96TIN%C4%96S+VERT%C4%96S+MOKEST%C4%AE.doc/a8740025-7d58-4b6a-8459-736fe33ad9ef>>.

¹⁵⁴ Ustawa o podatku od towarów i usług (su pakeitimais ir papildymais). *Dziennik Ustaw*, 2004, Nr. 54 poz. 535.

pažymėti, kad Lenkijoje, taip pat kaip ir Lietuvoje, tiek advokatas PVM mokėtojas, vykdamas veiklą advokato biure, tiek advokatų susivienijimas kaip PVM mokėtojas, veikiantis civilinio susitarimo pagrindu, įsigiję atitinkamas prekes ir paslaugas, gali pasinaudoti teise atskaityti prekių ir paslaugų įsigijimo mokestį. Paprastai, šia teise gali būti pasinaudota, kai advokatai tas įsigytas prekes ar paslaugas naudoja PVM apmokestinamosios veiklos vykdymui. Pagal bendrąją taisyklę, advokato, veikiančio advokato biure bei susivienijimo, veikiančio civilinio susitarimo pagrindu mokestinis laikotarpis yra kalendorinis mėnuo. Tačiau tų PVM mokėtojų, kurie Lenkijoje laikomi mažaisiais mokesčių mokėtojais, kurie atsiskaito už PVM prievolės kasos metodu (t. y. tik gavę apmokėjimą iš kontrahento), mokestinis laikotarpis yra metų ketvirtis. Jeigu mažasis mokesčių mokėtojas nėra pasirinkęs minėto kasos metodo, jis taip pat, tam tikromis sąlygomis, turi galimybę pasirinkti mokestiniu laikotarpiu laikyti metų ketvirtį. Taip pat, mažieji mokesčių mokėtojai, netekę šio statuso, su tam tikromis sąlygomis gali ir toliau mokestiniu laikotarpiu laikyti metų ketvirtį. Verta pastebėti, kad Lenkijoje standartinis PVM tarifas yra 23 proc., kai Lietuvoje – 21 proc.¹⁵⁵

Kalbant apie įsigyto ilgalaikio materialiojo turto pirkimo PVM atskaitą Lenkijoje, pažymėtina, kad Lenkijos prekių ir paslaugų mokesčio įstatyme nustatyta, kad PVM mokėtojas gali pasinaudoti teise atskaityti prekių ir paslaugų įsigijimo mokestį, jeigu toks prekių ir paslaugų įsigijimas yra susijęs su PVM mokėtojo vykdoma šiuo mokesčiu apmokestinama veikla. Ši nuostata taikoma ir įsigijant ilgalaikį turtą. Verta pažymėti, kad pagal Lenkijos prekių ir paslaugų mokesčio įstatymą, tiek įsigijus ilgalaikį turtą, tiek įsigijus kitokį turtą, teisei į PVM atskaitą taikomos tos pačios taisyklės. Pažymėtina, kad jeigu atitinkamas advokatas arba advokatų susivienijimas, veikiantis civilinio susitarimo pagrindu įsigija ilgalaikį turtą arba kitokį turtą ar paslaugas, kuris pilnai bus naudojamas PVM apmokestinamajai veiklai, šie subjektai gali atskaityti PVM 100 proc. Tam tikro turto įsigijimo PVM atskaitai Lenkijos prekių ir paslaugų mokesčio įstatymas nustato atitinkamus ribojimus. Pavyzdžiui, kas liečia asmeninio automobilio įsigijimą, Lenkijos prekių ir paslaugų mokesčio įstatymas suteikia teisę atskaityti iki 50 proc. PVM. Pažymėtina, kad su asmeniniu automobiliu susijusių prekių ir / arba paslaugų įsigijimo PVM gali būti atskaitomas taip pat iki 50 proc. Verta pabrėžti, kad pagal bendrąją taisyklę, jeigu įsigytas turtas naudojamas tiek PVM apmokestinamajai veiklai, tiek

¹⁵⁵ Ustawa o podatku od towarów i usług (su pakeitimais ir papildymais). *Dziennik Ustaw*, 2004, Nr. 54 poz. 535; Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 35-1271.

kitokiems tikslams, PVM mokėtojas galės atskaityti PVM ta apimtimi, kuri susijusi su apmokestinamąja veikla.¹⁵⁶

Pastebėtina, kad kadangi Rusijoje advokatas, vykdamas veiklą advokato kabinete, nepatenka į PVM apmokestinamųjų asmenų sąrašą, todėl neverta aptarti su Rusijos PVM susijusių aspektų.¹⁵⁷

Taigi, lyginant bendruosius Lietuvos ir Lenkijos advokatų veiklos formų apmokestinimo PVM aspektus, pažymėtina, kad Lenkijoje, kitaip nei Lietuvoje tiek advokatas, vykdamas veiklą individualiai advokato biure, tiek advokatų susivienijimas, veikiantis civilinio susitarimo pagrindu privalo nuo pat veiklos vykdymo pradžios įsiregistruoti PVM mokėtojais,¹⁵⁸ kitaip nei Lietuvoje, kai advokatai vykdamys veiklą individualiai arba partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens, privalo įsiregistruoti PVM mokėtojais, kai atlyginimo suma viršijo 45 000 eur arba kai jie įsigijo prekes iš kitos valstybės narės, kurių vertė viršijo 14 000 eur (jeigu nebuvo įsiregistravę anksčiau).¹⁵⁹ Lenkijoje advokatų biuro advokatams ir advokatų susivienijimui, veikiančiam civilinio susitarimo pagrindu taip pat atskirai gali kilti pareiga užsiregistruoti ES PVM mokėtojais, nepriklausomai nuo to, ar jie buvo įsiregistravę PVM mokėtojais anksčiau.¹⁶⁰ Be to, pastebėtina, kad Lietuvoje su fizinio asmens įsigytu ilgalaikiu turtu (ir su juo susijusių prekių ir paslaugų) susijusios PVM atskaitos ribojimai (kurie taikomi tiek advokatams veikiant individualiai, tiek partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens) skiriasi nuo bendrai PVM įstatyme numatytos PVM atskaitos reikalavimų.¹⁶¹ Tačiau Lenkijoje tiek įsigijus ilgalaikį turtą, tiek kitokį turtą ar paslaugas, teisei į PVM atskaitą (tiek advokatui, atliekančiam profesiją advokato biure, tiek advokatų susivienijimui, veikiančiam civilinio susitarimo pagrindu) taikomos tos pačios taisyklės, numatytos Lenkijos prekių ir paslaugų mokesčio įstatyme.¹⁶²

¹⁵⁶ Ustawa o podatku od towarów i usług (su pakeitimais ir papildymais). *Dziennik Ustaw*, 2004, Nr. 54 poz. 535.

¹⁵⁷ КУЛАЕВА, Н. С. О налогообложении адвокатов и их профессиональных объединений [interaktyvus]. Москва: Ежемесячный журнал Федеральной Налоговой Службы Российской Федерации Налоговый вестник [žiūrėta 2018 m. kovo 11 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.nalvest.com/nv-articles/detail.php?ID=31895>>.

¹⁵⁸ Ustawa o podatku od towarów i usług (su pakeitimais ir papildymais). *Dziennik Ustaw*, 2004, Nr. 54 poz. 535.

¹⁵⁹ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 35-1271.

¹⁶⁰ Ustawa o podatku od towarów i usług (su pakeitimais ir papildymais). *Dziennik Ustaw*, 2004, Nr. 54 poz. 535.

¹⁶¹ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 35-1271.

¹⁶² Ustawa o podatku od towarów i usług (su pakeitimais ir papildymais). *Dziennik Ustaw*, 2004, Nr. 54 poz. 535.

2.2. Advokatų praktikos formų apmokestinimas įsteigus juridinį asmenį

2.2.1. Pelno mokestis ir gyventojų pajamų mokestis

Šiame poskyryje bus aptarti Lietuvos advokatūros įstatyme reglamentuotos advokatų profesinės bendrijos bei Rusijos advokatų veiklos ir advokatūros įstatyme reglamentuoto advokatų biuro apmokestinimo PM aspektai bei šių advokatų veiklos formų dalyvių ir partnerių apmokestinimo aspektai GPM (Rusijoje – fizinių asmenų pajamų mokesčiu).

Kaip jau buvo minėta, advokatų profesinė bendrija, kaip juridinis asmuo, yra pelno mokesčio mokėtoja, todėl ji pajamas ir sąnaudas pripažįsta bei apskaičiuoja PM vadovaujantis PMĮ nuostatomis. Paprastai advokatų profesinės bendrijos apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 15 proc. mokesčio tarifą. Tačiau advokatų profesinė bendrija, kurioje vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 300 000 eurų, pirmojo mokestinio laikotarpio apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 0 proc. mokesčio tarifą, o kitų mokestinių laikotarpių apmokestinamasis pelnas – taikant 5 proc. tarifą, išskyrus PMĮ 5 straipsnio 3 dalyje numatytus atvejus. PM mokestinis laikotarpis yra mokestiniai metai, tačiau advokatų profesinės bendrijos prašymu mokesčių administratorius gali nustatyti kitokį mokestinį laikotarpį, su sąlyga, kad toks mokestinis laikotarpis bus lygus 12 mėnesių. Toks mokestinis laikotarpis gali būti keičiamas tik dėl objektyvių priežasčių.¹⁶³

Pažymėtina, kad apmokestinamasis pelnas apskaičiuojamas iš pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas, leidžiamus atskaitymus ir ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus.¹⁶⁴ Leidžiamais atskaitymais pagal PMĮ laikomos visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti, jeigu šis įstatymas nenumato ko kita. Pažymėtina, kad advokatų profesinės bendrijos patirtos išlaidos laikomos įprastinėmis sąnaudomis, jeigu jos atitinka vykdomos veiklos pobūdį ir jeigu jos yra įprastos jos veiklai. Pavyzdžiui, advokatų profesinės bendrijos leidžiamiems atskaitymams galėtų būti priskiriamos kontoros įrengimo, darbo priemonių įsigijimo, patalpų nuomos, komunalinių paslaugų, naudojimosi liftu, lauko durų signalizacijos priežiūros išlaidos ir pan. Taip pat apskaičiuojant advokatų profesinės bendrijos apmokestinamąjį pelną, leidžiamiems atskaitymams priskiriamas advokatų profesinės bendrijos pagal darbo sutartį įdarbintiems

¹⁶³ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2001, Nr. 110-3992.

¹⁶⁴ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. *Pelno mokestis, bendra informacija* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo balandžio 2 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/pelno-mokestis3>>.

darbuotojams išmokamas atlyginimas.¹⁶⁵ Pabrėžtina, kad PMĮ 17 straipsnio 2 dalis numato ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų (kurių ypatumas tas, kad iš vieneto pajamų atskaitomos ne visos sąnaudos, bet tik tam tikra jų dalis) sąrašą,¹⁶⁶ prie kurio, pavyzdžiui, priskiriamos ilgalaikio turto nusidėvėjimo (amortizacijos) sąnaudos, ilgalaikio materialiojo turto eksploatavimo, remonto ir rekonstravimo sąnaudos, komandiruočių sąnaudos, reklamos ir reprezentacijos sąnaudos, beviltiškos skolos, mokesčiai ir t.t. PMĮ 31 straipsnis numato ir neleidžiamų atskaitymų sąrašą.¹⁶⁷ Verta pažymėti, kad išlaidos, kurių pagrindu pripažįstamos sąnaudos, gali būti grindžiamos tik juridinę galią turinčiais dokumentais, kurie privalo turėti visus buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų nustatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus. Be šių rekvizitų, išlaidas, kurių pagrindu pripažįstamos sąnaudos, pagrindžiančiuose dokumentuose privalo būti nurodyti ir kiti Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyti papildomi rekvizitai.¹⁶⁸ Taip pat pažymėtina, kad tvarkant advokatų profesinės bendrijos buhalterinę apskaitą pagal apskaitos reikalavimus, ne visos buhalterinėje apskaitoje įregistruotos sąnaudos, skaičiuojant apmokestinamąjį pelną, gali būti priskiriamos leidžiamiems atskaitymams. Todėl tvarkant advokatų profesinės bendrijos buhalterinę apskaitą, būtina vadovautis leidžiamų atskaitymų ir ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų iš pajamų atėmimo tvarka nustatyta PMĮ 17-30 straipsniuose.¹⁶⁹ Verta pabrėžti ir tai, kad kitaip nei GPM atveju, PM atveju nėra galimybės pasirinkti 30 proc. gautų pajamų laikyti leidžiamais atskaitymais, todėl PM atveju turi būti skaičiuojamos faktiškai patirtos sąnaudos.¹⁷⁰

Kalbant apie advokatų profesinės bendrijos neleidžiamus atskaitymus, pažymėtina, kad vadovaujantis PMĮ 31 straipsnio 1 dalies 12 punktu, advokato profesinės bendrijos jos dalyviams išmokamas teigiamas rezultatas (pelnas) bei dalyviams per mokestinį

¹⁶⁵ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. balandžio 3 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5696+N+PM%C4%AE%20komentaras/6cc7c5bd-d02c-4290-aa24-48448f865823>>.

¹⁶⁶ MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Valstybės įmonė Registrų centras, 2011, p. 311.

¹⁶⁷ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2001, Nr. 110-3992.

¹⁶⁸ MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Valstybės įmonė Registrų centras, 2011, p. 310-311.

¹⁶⁹ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. balandžio 3 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5696+N+PM%C4%AE%20komentaras/6cc7c5bd-d02c-4290-aa24-48448f865823>>.

¹⁷⁰ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 73-3085; Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2001, Nr. 110-3992.

laikotarpį bendrijos nusistatyta tvarka skirstant pelną išmokėtos išmokos¹⁷¹ negali būti priskiriamos advokatų profesinės bendrijos leidžiamiems atskaitymams.¹⁷²

Pažymėtina, kad tais atvejais, kai advokatų profesinė bendrija su jos dalyviais bei kitais advokatais – partneriais sudaro sutartis dėl teisinių paslaugų advokatų profesinei bendrijai teikimo, advokatų profesinės bendrijos patirtos išlaidos, apmokant tiek advokatų profesinės bendrijos dalyviams, tiek partneriams už bendrijai suteiktas teises paslaugas, gali būti priskiriamos bendrijos leidžiamiems atskaitymams.¹⁷³

Verta aptarti ir ilgalaikio turto nusidėvėjimo (amortizacijos), remonto bei rekonstravimo sąnaudas. Pažymėtina, kad ilgalaikio turto įsigijimo kaina į sąnaudas perkeliama ir iš pajamų atskaitoma dalimis per šio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos laikotarpį, nustatomą pagal Ilgalaikio turto grupės (materialusis, nematerialusis turtas) ir jo nusidėvėjimo arba amortizacijos maksimalius normatyvus (metais), nustatytus PMĮ 1 priedėlyje. Advokatų profesinė bendrija turi pati pasirinkti ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos laikotarpį, ne trumpesnę negu nustatyti PMĮ 1 priedėlyje ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvai (metais) ir likvidacinę vertę, ne didesnę kaip 10 proc. įsigijimo kainos. Advokatų profesinė bendrija, kurios darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių ir mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 150 000 eurų, ilgalaikio turto grupėms, išskyrus naujus naudojamus veiklai pastatus, taip pat gyvenamuosius namus ir kitus pastatus, gali pati nusistatyti maksimalius nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvus neatsižvelgiant į tuos normatyvus, kurie nustatyti PMĮ 1 priedėlyje. Jeigu advokatų profesinė bendrija ilgalaikį turtą įsigijo ir pradėjo naudoti iki mokestinio laikotarpio šešto mėnesio paskutinės dienos, tai įsigytą ir pradėtą naudoti ilgalaikį turtą pradedama nudėvėti arba amortizuoti tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu. Tačiau jeigu advokatų profesinė bendrija įsigyja ir pradeda naudoti ilgalaikį turtą po mokestinio laikotarpio šešto mėnesio paskutinės dienos, tai tokį ilgalaikį turtą pradedama nudėvėti arba amortizuoti mokestiniu laikotarpiu, einančiu po mokestinio laikotarpio, kurį šis

¹⁷¹ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 12 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5649+GPM+aktualus+komentaras/06ea077a-1533-4d31-9b5e-360055cb74a8>>.

¹⁷² Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2001, Nr. 110-3992.

¹⁷³ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. balandžio 3 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5696+N+PM%C4%AE%20komentaras/6cc7c5bd-d02c-4290-aa24-48448f865823>>; Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. balandžio 3 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5649+GPM+aktualus+komentaras/06ea077a-1533-4d31-9b5e-360055cb74a8>>.

turtas įsigytas ir pradėtas naudoti. Advokatų profesinė bendrija, atlikusi ilgalaikio turto rekonstravimą arba remontą, kuris pailgino turto naudingo tarnavimo laiką arba pagerinusi jo naudingąsias savybes, pakeitusi jo naudojimo paskirtį, įsigijusi kitą to paties ilgalaikio turto dalį arba vietos mokesčio administratoriaus sutikimu dėl objektyvių priežasčių gali tikslinti ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvus. Kalbant apie ilgalaikio materialiojo turto remonto ir rekonstravimo sąnaudas, pažymėtina, kad jeigu yra atliekamas advokatų profesinės bendrijos naudojamu ilgalaikio materialiojo turto rekonstravimas arba remontas, kuris pailgina turto naudingo tarnavimo laiką arba pagerina jo naudingąsias savybes, šio remonto arba rekonstravimo verte yra didinama remontuoto arba rekonstruoto ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo kaina. Kitais atvejais advokatų profesinės bendrijos veikloje naudojamu materialiojo ilgalaikio turto remonto išlaidos priskiriamos prie remonto sąnaudų ir atskaitomos iš pajamų tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį jos faktiškai patiriamos.¹⁷⁴ Be to, verta pabrėžti, kad tik nekilnojamasis turtas gali būti ir remontuojamas, ir rekonstruojamas, o visas kitas – tik remontuojamas.¹⁷⁵

Be to, verta pažymėti, kad PMI nenumato baigtinio leidžiamų atskaitymų sąrašo, kaip ir nenumato baigtinio neleidžiamų atskaitymų sąrašo. Todėl prie leidžiamų atskaitymų gali būti priskiriamos ir kitos, PMI nenumatytos, tačiau faktiškai patirtos išlaidos, būtinos pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti.¹⁷⁶ Prie leidžiamų atskaitymų nepriskiriamos ne tik PMI 31 straipsnio 1 dalyje numatytos išlaidos, bet ir kitos išlaidos, kurios nėra susijusios su pajamų uždirbimu ir nėra įprastinės vieneto vykdomai veiklai.¹⁷⁷

Kalbant apie GPM, verta pabrėžti, kad pagrindiniai, su advokatų profesinės bendrijos advokatų – dalyvių bei partnerių apmokestinimo GPM pagrindiniai aspektai buvo nurodyti pirmosios darbo dalies 1.2.3. poskyryje, todėl nėra tikslinga jų kartoti šiame poskyryje.

¹⁷⁴ MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Valstybės įmonė Registrų centras, 2011, p. 311-312.

¹⁷⁵ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. balandžio 3 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5696+N+PM%C4%AE%20komentaras/6cc7c5bd-d02c-4290-aa24-48448f865823>>.

¹⁷⁶ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. *Kokios išlaidos ir kokia tvarka priskiriamos leidžiamiems atskaitymams* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. balandžio 12 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.10.13.1/-/asset_publisher/00hS/content/kokios-islaidos-ir-kokia-tvarka-priskiriamos-leidziamiems-atskaitymams-/10174?redirect=https%3A%2F%2Fwww.vmi.lt%2Fcms%2Fweb%2Fkmdb%2F1.10.13.1%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_00hS%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-1%26p_p_col_count%3D1>.

¹⁷⁷ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. balandžio 3 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5696+N+PM%C4%AE%20komentaras/6cc7c5bd-d02c-4290-aa24-48448f865823>>.

Analizuoiant advokatų biuro apmokestinimo PM aspektus bei jo narių advokatų apmokestinimo aspektus fizinių asmenų pajamų mokesčiu Rusijoje, visų pirma, verta pažymėti, kad kliento mokamas advokatui atlyginimas būtinai turi būti įtrauktas į advokatų biuro kasą arba advokatų biuro banko sąskaitą teisinių paslaugų teikimo sutartyse numatyta tvarka ir terminais.¹⁷⁸ Tuo atveju, jeigu advokatų biuras nevykdo jokios ūkinės komercinės veiklos, kuri būtų susijusi su tikslu, vardan kurio būtų įsteigtas advokatų biuras, advokatų biurui apskritai neatsiranda PM bazės, turint omenyje tai, kad advokatų biurui negali atsirasti pelno iš teisinių paslaugų teikimo (kaip buvo minėta šio darbo pirmos dalies 1.2.3. poskyryje).¹⁷⁹ Tačiau Rusijos mokesčių kodekso 289 straipsnio 2 dalis numato, kad tos nekomercinės organizacijos, kurioms nekyla pareiga mokėti pelno mokestį, mokestinio laikotarpio pabaigoje vis tiek pateikia mokesčių administratoriui supaprastintos formos PM deklaraciją.¹⁸⁰ Tačiau, jeigu advokatų biurui vis dėlto atsirastų PM bazė iš jo vykdomos ūkinės komercinės veiklos, jis turėtų pateikti PM deklaraciją bendra tvarka.¹⁸¹ Verta pabrėžti, jog kadangi advokatų biurui negali atsirasti pelno iš teisinių paslaugų teikimo, šiame darbe nėra tikslinga aptarti aspektų, susijusių su advokatų biuro apmokestinimu PM.

Kalbant apie fizinių asmenų pajamų mokestį, verta prisiminti, kad pats advokatų biuras, kaip mokesčių agentas, apskaičiuoja, išskaito ir sumoka fizinių asmenų pajamų mokestį už savo narius. Advokatų biuro buhalterija nustato kiekvienam advokatui išmokamo atlygio dydį bei išlaidų dydį, į kurias atsižvelgiama apskaičiuojant fizinių asmenų pajamų mokesčio bazę kiekvieno iš advokatų atžvilgiu. Kadangi paprastai visose teisinių paslaugų sutartyse yra nustatomi advokatų atliekamų darbų etapai, advokatui suteikus teises paslaugas, tarp advokato ir kliento yra pasirašomas atliktų darbų aktas, todėl sumos, kurios priskiriamos konkrečiam advokato pajamoms ir išlaidoms apmokestinimo tikslais, nustatomos remiantis būtent pasirašytais darbų atlikimo aktais. Be abejo, fizinių asmenų pajamų mokesčio bazė nustatoma iš konkrečiam advokatui tenkančio honoraro už suteiktas teises paslaugas. Verta pažymėti, kad, kaip jau buvo minėta, atitinkamas advokato patiriamas išlaidas, vadovaujantis sudaroma teisinių paslaugų sutartimi, turi kompensuoti klientas. Fizinių asmenų pajamų mokesčio bazė yra

¹⁷⁸ КУЛАЕВА, Н. С. *О налогообложении адвокатов и их профессиональных объединений* [interaktyvus]. Москва: Ежемесячный журнал Федеральной Налоговой Службы Российской Федерации Налоговый вестник [žiūrėta 2018 m. kovo 11 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.nalvest.com/nv-articles/detail.php?ID=31895>>.

¹⁷⁹ ЛЕВАДНАЯ, Т. Ю. *О налогообложении адвокатов* [interaktyvus]. Москва: Ежемесячный журнал Федеральной Налоговой Службы Российской Федерации Налоговый вестник [žiūrėta 2018 m. balandžio 12 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.nalvest.ru/nv-articles/detail.php?ID=32269>>.

¹⁸⁰ Налоговый кодекс Российской Федерации (su pakeitimais ir papildymais). 1998, Nr. 146-ФЗ.

¹⁸¹ *Ibid.*

mažinama advokato išlaidomis, susijusiomis su teisinių paslaugų teikimu pagal teisinių paslaugų sutartį, tačiau tik tokiu atveju, kai klientas kompensuoja tokias išlaidas advokatai, sumokėjęs atitinkamą sumą į advokatų biuro kasą arba banko sąskaitą ir jeigu tokios išlaidos buvo numatytos teisinių paslaugų sutartyje. Be abejo, svarbu ir tai, kad vadovaujantis Rusijos mokesčių kodekso 210 straipsnio 3 dalimi, fizinių asmenų pajamų mokesčio bazė mažinama Rusijos mokesčių kodekso 218-221 straipsniuose numatytais leidžiamais atskaitymais, kaip ir advokato kabineto atveju. Taigi, tie leidžiami atskaitymai, kurie šiame darbe buvo aptarti nagrinėjant advokatų, įsteigusių advokatų kabinetą, apmokestinimą fizinių asmenų pajamų mokesčiu, yra aktualūs ir advokatams, vykdančioms veiklą advokatų biure.¹⁸²

Taigi, verta pažymėti, kad skirtingai nei advokatų biurui, advokatų profesinei bendrijai atsiranda PM bazė iš teisinių paslaugų teikimo. Advokatų profesinės bendrijos, kaip juridinio asmens gautas pelnas, yra apmokestinamas bendra, PMĮ numatyta tvarka. Be to, advokatų profesinės bendrijos narių pagal partnerystės sutartyje numatytą proporciją gautos pajamos taip pat yra apmokestinamos GPM, priskiriant jas pajamoms iš paskirstytojo pelno, nuo kurių apskaičiuoja, išskaičiuoja ir sumoka į biudžetą GPM advokatų profesinė bendrija (ir tokios pajamos nepriskiriamos advokatų profesinės bendrijos leidžiamiems atskaitymams).¹⁸³ Tačiau advokatų biuro atveju, nors iš pradžių atlyginimą už konkretaus advokato teikiamas teises paslaugas klientas sumoka į advokatų biuro kasą arba banko sąskaitą, tos pajamos visada laikomos to konkretaus advokato pajamomis ir nėra advokatų biuro pelnas.¹⁸⁴

2.2.2. Pridėtinės vertės mokestis

Šiame poskyryje verta trumpai aptarti esminius, su advokatų profesinės bendrijos apmokestinimu PVM susijusius aspektus. Verta pabrėžti, kad šios darbo dalies 2.1.2 poskyryje aptarti aspektai daugumoje atvejų yra aktualūs ir advokatų profesinės bendrijos atveju, tačiau randama ir skirtumų. Visų pirma, verta pastebėti, kad kitaip nei advokatams vykdančioms veiklą individualiai ir partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens, kur PVM mokėtojais gali tapti konkretūs advokatai, advokatų profesinės bendrijos atveju

¹⁸² ЛЕВАДНАЯ, Т. Ю. *О налогообложении адвокатов* [interaktyvus]. Москва: Ежемесячный журнал Федеральной Налоговой Службы Российской Федерации Налоговый вестник [žiūrėta 2018 m. kovo 12 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.nalvest.ru/nv-articles/detail.php?ID=32269>>.

¹⁸³ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus]. [žiūrėta 2018 m. kovo 12 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5649+GPM+aktualus+komentaras/06ea077a-1533-4d31-9b5e-360055cb74a8>>.

¹⁸⁴ ЛЕВАДНАЯ, Т. Ю. *О налогообложении адвокатов* [interaktyvus]. Москва: Ежемесячный журнал Федеральной Налоговой Службы Российской Федерации Налоговый вестник [žiūrėta 2018 m. kovo 12 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.nalvest.ru/nv-articles/detail.php?ID=32269>>.

PVM mokėtoja gali tapti pati advokatų profesinė bendrija, jeigu teisinės paslaugos klientams yra teikiamos jos vardu. O advokatams, profesinės bendrijos nariams, kurie vykdo savo veiklą per advokatų profesinę bendriją, t. y. teikia teisines paslaugas klientams advokatų profesinės bendrijos vardu, negali kilti prievolė registruotis PVM mokėtojais ir mokėti PVM. Taigi, tokiu atveju PVM sąskaitas faktūras už konkretaus ar konkrečių advokatų klientui suteiktas teisines paslaugas surašo pati advokatų profesinė bendrija savo vardu. Tačiau tais atvejais, kai advokatų profesinė bendrija sudaro sutartis su jos dalyviais arba partneriais dėl teisinių paslaugų teikimo bendrijai, būtent šie advokatai turi išrašyti advokatų profesinei bendrijai PVM sąskaitas faktūras už suteiktas teisines paslaugas, jeigu jie yra PVM mokėtojai. Apskritai, tokios advokatų suteiktos teisinės paslaugos bendrijai yra laikomos PVM objektu ir yra apmokestinamos PVM. Tačiau, verta pabrėžti, kad neabejotinai, advokatų profesinės bendrijos jos dalyviams išmokėtos pajamos iš paskirstyto pelno negali būti laikomos PVM objektu.¹⁸⁵

Advokatų profesinės bendrijos įsiregistravimo PVM mokėtoju atveju yra taikomos tos pačios PVM nuostatos, kaip ir advokatams, vykdančioms veiklą individualiai arba partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens.. Kitaip negu advokatų, veikiančių individualiai bei partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens, advokatų profesinės bendrijos mokestinis laikotarpis yra kalendorinis mėnuo. Pabrėžtina, kad įvykusį prekių tiekimą arba paslaugų teikimą advokatų profesinė bendrija privalo įforminti PVM sąskaita faktūra.¹⁸⁶

Kalbant apie teisę į PVM atskaitą, pažymėtina, kad advokatų profesinė bendrija, jeigu ji yra PVM mokėtojas, turi teisę į PVM atskaitą. Advokatų profesinė bendrija naudoja teisę į PVM atskaitą tais pačiais pagrindais, kaip ir advokatai, vykdančys veiklą individualiai ar partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens, kadangi PVMĮ 58 straipsnyje numatyti pagrindai taikomi tiek fiziniams, tiek juridiniams asmenims. Tačiau advokatų profesinės bendrijos atveju nėra taikomos specialios nuostatos dėl PVM atskaitos už įsigytą ilgalaikį materialųjį turtą, kaip fizinių asmenų atveju, todėl advokatų profesinė bendrija PVM atskaita už įsigytą ilgalaikį materialųjį turtą naudoja vadovaujantis PVMĮ VII skyriaus nuostatomis.¹⁸⁷

¹⁸⁵ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. balandžio 15 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5644+PVM%C4%AE%20komentaras+aktualus/4339daf5-36ea-463c-a9ac-50b71c6a3ab4>>.

¹⁸⁶ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 35-1271.

¹⁸⁷ *Ibid.*

Kalbant apie advokato biuro apmokestinimą PVM Rusijoje, verta prisiminti, kad kas liečia advokatų biuro narių teikiamas teisinės paslaugas, pačiam advokatų biurui negali kilti pareiga mokėti PVM. Be to, pareiga mokėti PVM nekyla ir konkrečių advokatų biuro narių atžvilgiu.¹⁸⁸ Atsižvelgiant į išdėstytą, nėra tikslinga aptarti advokatų biuro ir jo advokatų – narių apmokestinimo PVM aspektą.

¹⁸⁸ Налоговый кодекс Российской Федерации (su pakeitimais ir papildymais). 1998, Nr. 146-ФЗ.

IŠVADOS

1. Analizuojant klausimą, ar konkrečių mokesčių mokėtojais laikomos pačios advokatų veiklos formos ar konkretūs advokatai, pasirinkę vykdyti veiklą šiomis veiklos formomis, buvo nustatyta, kad advokatams vykdant veiklą individualiai bei partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens, pasirinktų nagrinėti mokesčių atžvilgiu (išskyrus PM) mokesčių mokėtojais yra laikomi patys advokatai. Išimtis sudaro advokatai, vykdantys veiklą advokatų kabinete Rusijoje, kurie nėra PVM apmokestinamieji asmenys bei Lenkijos advokatų susivienijimas, veikiantis civilinio susitarimo pagrindu, kuris pats laikomas PVM apmokestinamuoju asmeniu ir PVM mokėtoju. Taip pat buvo nustatyta, kad tiek advokatų profesinė bendrija, tiek advokatų biuras Rusijoje yra pelno mokesčio mokėtojai ir gali tapti PVM mokėtojais (turint omenyje tai, kad advokatų biure neatsiranda pelno iš teisinių paslaugų teikimo bei advokatų biuro atveju nei advokatai, nei pats biuras negali tapti PVM mokėtojais, kas susiję su teisinių paslaugų teikimu). PVM mokėtojais taip pat gali tapti konkretūs advokatų profesinės bendrijos advokatai nariai, kurie teikia teisinės paslaugas bendrijai. GPM mokėtojais Lietuvoje laikomi patys advokatai. Rusijoje fizinių asmenų pajamų mokesčio mokėtojais advokatų biure laikomi taip pat konkretūs advokatai.
2. Manytina, kad Lenkijos prekių ir paslaugų mokesčio įstatymo nuostata, numatanti, kad apmokestinamaisiais asmenimis laikomi ir organizaciniai vienetai, neturintys juridinio asmens statuso, yra logiška tuo požiūriu, kad tokiu atveju advokatai, kaip civilinio susitarimo partneriai, neturi dalinti pirkimo ir pardavimo PVM sumų tarpusavyje ir tai yra savotiškas procedūrų supaprastinimas. Lietuvoje taip pat galėtų būti apsvarstytas klausimas, ar advokatų kontorai, kaip advokatų susivienijimui, veikiančiam partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens, galėtų būti numatyta galimybė tapti PVM apmokestinamuoju asmeniu, kaip ir susivienijimui, veikiančiam civilinio susitarimo pagrindu Lenkijoje, kadangi Direktyva nedraudžia numatyti tokios nuostatos nacionaliniame teisiniame reguliavime.
3. Advokatai, pasirinkę advokatų veiklos formą, veikiant partnerystės pagrindais, įsteigus juridinį asmenį – advokatų profesinę bendriją, vis tiek laikomi individualią veiklą vykdančiais asmenimis. Manytina, kad būtinybė advokatams, pasirinkusiems vykdyti savo profesiją advokatų profesinėje bendrijoje ir teikti teisinės paslaugas jos vardu, registruoti individualią veiklą nėra pakankamai

logiška, kadangi advokatas tokiu atveju negautų jokių pajamų iš individualios veiklos.

4. Analizuojant apmokestinimo GPM tvarkos pasirinkimo galimybių klausimą advokatams veikiant individualiai ir partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens lyginamuoju aspektu, buvo nustatyta, kad Lietuvoje ir Lenkijoje yra taikoma skirtinga gautų pajamų apmokestinimo GPM ir fizinių asmenų pajamų mokesčiu pasirinkimo tvarka. Lietuvoje advokatų pajamos apmokestinamos vienodu 15 proc. GPM tarifu, tačiau jie gali pasirinkti faktiškai skaičiuoti leidžiamus atskaitymus arba leidžiamiems atskaitymams priskirti 30 proc. gautos pajamų sumos. Lenkijoje, atvirkščiai, advokatai visuomet skaičiuoja faktiškai patirtas jų profesinės veiklos sąnaudas, tačiau jie gali pasirinkti mokėti fizinių asmenų pajamų mokestį pagal mokesčio skalę arba mokėti linijinį mokestį. Rusijoje advokatai, vykdančys veiklą individualiai advokato kabinete, neturi galimybės pasirinkti nei taikomo fizinių asmenų pajamų mokesčio tarifo, nei sąnaudų skaičiavimo būdo.
5. Analizuojant Lietuvos, Lenkijos ir Rusijos leidžiamus atskaitymus, apmokestinant advokatų pajamas GPM (fizinių asmenų pajamų mokesčiu), išryškėjo atitinkami panašumai ir skirtumai, pavyzdžiui, kad Lenkijoje gyvenamosios patalpos ar pastato įsigijimo išlaidos gali būti priskiriamos leidžiamiems atskaitymams ta dalimi, kuri naudojama advokato veikloje ir jos atžvilgiu bus skaičiuojamas nusidėvėjimas, o, štai, Lietuvos ir Rusijos advokatams, įsigijusiems gyvenamąją patalpą ar pastatą ir jame vykdančiams advokato veiklą, tokios galimybės nenumatyta. Be to, Lenkijoje, skirtingai nei Lietuvoje ir Rusijoje, advokato asmeninio automobilio įsigijimo išlaidos gali būti priskiriamos leidžiamiems atskaitymams ir jam gali būti skaičiuojama amortizacija. Be abejo, advokatams Lietuvoje nėra palanku, kad leidžiamiems atskaitymams nėra priskiriamos gyvenamųjų pastatų ir patalpų bei lengvųjų automobilių įsigijimo išlaidos, kadangi šių dviejų objektų įsigijimo išlaidų priskirimas leidžiamiems atskaitymams palengvintų advokatų veiklą, sumažintų jų apmokestinamąsias pajamas. Be to, galimybė priskirti gyvenamųjų pastatų ar patalpų įsigijimo išlaidas individualios veiklos leidžiamiems atskaitymams, padėtų advokatams išspręsti aktualų patalpų įsigijimo klausimą. Be to, kadangi Lietuvoje gyvenamojo pastato ar patalpos eksploatavimo ar remonto (jeigu remontas nepagerina naudingųjų turto savybių ir nepailgina jo naudingo tarnavimo laiko) išlaidos gali būti priskirtos

individualios veiklos leidžiamiems atskaitymams, nėra aišku, kodėl individualios veiklos leidžiamiems atskaitymams negali būti priskiriamos to gyvenamojo pastato ar patalpos įsigijimo išlaidos.

6. Lyginant bendruosius Lietuvos ir Lenkijos advokatų veiklos formų veikiant individualiai bei partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens, apmokestinimo PVM aspektus, paaiškėjo šie skirtumai: 1) Lenkijoje, kitaip nei Lietuvoje tiek advokatas, vykdamas veiklą individualiai advokato biure, tiek advokatų susivienijimas, veikiantis civilinio susitarimo pagrindu privalo nuo pat veiklos vykdymo pradžios įsiregistruoti PVM mokėtojais; 2) Lenkijoje advokatams ir advokatų susivienijimui, veikiančiam civilinio susitarimo pagrindu taip pat atskirai gali kilti pareiga užsiregistruoti ES PVM mokėtojais, nepriklausomai nuo to, ar jie buvo įsiregistravę PVM mokėtojais anksčiau; 3) Lietuvoje su fizinio asmens įsigytu ilgalaikiu turtu (ir su juo susijusių prekių ir paslaugų) susijusios PVM atskaitos ribojimai skiriasi nuo bendrai PVMĮ numatytos PVM atskaitos reikalavimų. Tačiau Lenkijoje tiek įsigijus ilgalaikį turtą, tiek kitokį turtą ar paslaugas, teisei į PVM atskaitą (tiek advokatui, atliekančiam profesiją advokato biure, tiek advokatų susivienijimui, veikiančiam civilinio susitarimo pagrindu) taikomos tos pačios taisyklės, numatytos Lenkijos prekių ir paslaugų mokesčio įstatyme.
7. Analizuojant advokatų profesinės bendrijos bei Rusijos advokatų biuro apmokestinimo PM aspektus, buvo nustatyta, kad skirtingai nei Rusijos advokatų biurui, advokatų profesinei bendrijai atsiranda pelnas iš teisinių paslaugų teikimo. Advokatų profesinės bendrijos, kaip juridinio asmens gautas pelnas, yra apmokestinamas bendra, PMĮ nustatyta tvarka. Be to, advokatų profesinės bendrijos narių pagal partnerystės sutartyje numatytą proporciją gautos pajamos taip pat yra apmokestinamos GPM, priskiriant jas pajamoms iš paskirstyto pelno, nuo kurių apskaičiuoja, išskaičiuoja ir sumoka į biudžetą GPM advokatų profesinė bendrija ir tokios pajamos nepriskiriamos advokatų profesinės bendrijos leidžiamiems atskaitymams. Rusijos advokatų biuro atveju, nors iš pradžių atlyginimą už konkretaus advokato teikiamas teisinės paslaugas klientas sumoka į advokatų biuro kasą arba banko sąskaitą, tos pajamos visada laikomos to konkretaus advokato pajamomis ir nėra advokatų biuro pelnas, todėl jos apmokestinamos tik fizinių asmenų pajamų mokesčiu, atkreipiant dėmesį į tai, kad

advokatų biuras, kaip mokesčių agentas, privalo apskaičiuoti, išskaityti ir sumokėti fizinių asmenų pajamų mokestį už advokatus.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

I. Teisės norminiai aktai

Lietuvos Respublikos teisės norminiai aktai

- 1.1. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243.
- 1.2. Lietuvos Respublikos advokatūros įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 50-1632.
- 1.3. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas. *Valstybės žinios*, 2000, Nr. 74-2262.
- 1.4. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 73-3085.
- 1.5. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 35-1271.
- 1.6. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2001, Nr. 110-3992.
- 1.7. Nuolatinio Lietuvos gyventojo su individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu susijusių išlaidų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams bei jų apskaičiavimo tvarkos aprašas patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugpjūčio 25 d. įsakymu Nr. 303 (2009 m. liepos 8 d. įsakymo Nr. 1K-218 redakcija). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 95-4149.
- 1.8. 12-asis verslo apskaitos standartas „Ilgalaikis materialusis turtas“, patvirtintas Viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų tarybos 2003 m. gruodžio 18 d. Nutarimu Nr. 1 (Viešosios įstaigos Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2008 m. rugsėjo 16 d. įsakymo Nr. VAS-9 redakcija). *Valstybės žinios*, 2008, Nr. 109-4183.
- 1.9. Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo įforminimo viena PVM sąskaita faktūra taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. birželio 2 d. įsakymu Nr. 1K-207. *Valstybės žinios*, 922004, Nr. 92-3372.
- 1.10. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. balandžio 8 d. įsakymas Nr. 1K-112 (2009 m. rugsėjo 14 d. įsakymo Nr. 1K-300 redakcija) dėl pirkimo ir (arba) importo pridėtinės vertės mokesčio dalies, kuri gali būti įtraukta į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą, už fizinio asmens, kuris yra PVM mokėtojas, įsigytą arba importuotą ilgalaikį materialųjį turtą, taip pat už susijusias su šiuo turtu kitas prekes ir (arba) paslaugas patvirtinimo. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 53-1823.

- 1.11. Fizinių asmenų įregistravimo į Mokesčių mokėtojų registrą / išregistravimo iš mokesčių mokėtojų registro taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2013 m. birželio 25 d. įsakymu Nr. VA-36 (2017 m. gegužės 8 d. įsakymo Nr. VA-37 redakcija). *Valstybės žinios*, 2013, Nr. 67-3390.

Lenkijos Respublikos teisės norminiai aktai

- 1.12. Kodeks cywilny. *Dziennik Ustaw*, 1964, Nr. 16 poz. 93.
- 1.13. Kodeks spółek handlowych. *Dziennik Ustaw*, 2000, Nr. 94 poz. 1037.
- 1.14. Prawo o adwokaturze. *Dziennik Ustaw*, 1982, Nr. 16 poz. 124.
- 1.15. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. *Dziennik Ustaw*, 1991, Nr. 80, poz. 350.
- 1.16. Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. *Dziennik Ustaw*, 1998, Nr. 144, poz. 930.
- 1.17. Ustawa o podatku od towarów i usług. *Dziennik Ustaw*, 2004, Nr. 54 poz. 535.

Rusijos Federacijos teisės norminiai aktai

- 1.1. Гражданский кодекс Российской Федерации. 1994, Nr. 51-ФЗ.
- 1.2. Налоговый кодекс Российской Федерации. 1998, Nr. 146-ФЗ.
- 1.3. Федеральный закон об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации. 2002, 63-ФЗ.
- 1.4. Федеральный закон о некоммерческих организациях Российской Федерации. 1996, Nr. 7-ФЗ.

II. Specialioji literatūra

- 2.1. BALNIENĖ, E. Aktualūs advokatūros statuso pokyčiai Lietuvoje. *Teisė*: 2005, t. 57.
- 2.2. MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Valstybės įmonė Registrų centras, 2011.
- 2.3. MIKALONIENĖ, L. Jungtinės veiklos (partnerystės) sutarties teisinė kilmė ir samprata. *Teisė*: 2010, 75.
- 2.4. MIKĖLĖNAS, V.; BARTKUS, G.; MIZARAS, V.; KESERAUSKAS, Š. *Lietuvos Respublikos civilinio kodekso komentaras*. Antroji knyga. Asmenys. Vilnius: Justitia, 2002.

- 2.5. RUSINAS, E. *Advokatų pajamų apmokestinimas*. Lietuvos advokatų tarybos žurnalas Lietuvos advokatūra: 2003, Nr. 2 (8).
- 2.6. PYZIOŁ, W.; SZUMAŃSKI, A.; WEISS, I. *Prawo spółek*. Warszawa: wydawnictwo C.H.BECK, 2014.
- 2.7. POGOŃSKI, M. *Koszty uzyskania przychodów w podatkach dochodowych (PIT, CIT)*. Warszawa, wydawnictwo C.H.Beck, 2014.
- 2.8. PODSTAWKA, M.; DERESZ, A. *Konsekwencje wyboru formy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, pozarolniczej działalności gospodarczej*. Zeszyty naukowe, seria: Administracja i Zarządzanie, Nr. 80, (7)2009.
- 2.9. ROGOWSKA-RAJDA, B. *Podatek VAT a swoboda świadczenia usług w Unii Europejskiej*. Katowice: Studia ekonomiczne / Uniwersytet ekonomiczny w Katowicach, Finanse – problemy – decyzje, 2014, Nr. 198, cz. 1.
- 2.10. SOBIECH, A. *Podmiotowość podatkowa spółek osobowych na przestrzeni ostatnich 25 lat*. Wrocław: Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, 2014, Nr. 362.
- 2.11. КОЛОМИЕЦ, А. Н. *Адвокатский кабинет: создание, деятельность, бухгалтерский учет и отчетность*. Москва, ООО „ИПЦ „МАСКА““, 2009.

Elektroniniai dokumentai:

- 2.12. LASTAUSKIENĖ, G. Advokato profesija: prieštaringas jos pobūdis ir kontrolė [interaktyvus]. *Jurisprudencija*, 2013, 20(4): p. 1476-1477 [žiūrėta 2018 m. vasario 20 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.mruni.eu/upload/iblock/75a/JUR-13-20-4-11.pdf>>.
- 2.13. ŽALĖNIENĖ, I.; PETROŠEVIČIENĖ, O. Advokatų profesinė bendrija: atsiradimo prielaidos ir raidos tendencijos [interaktyvus]. *Socialinių mokslų studijos*, 2009, 1(1), p. 154 [žiūrėta 2018 m. vasario 20 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www3.mruni.eu/ojs/societal-studies/article/download/1446/1386>>.
- 2.14. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 10 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5644+PVM%C4%AE%20komentaras+aktualus/4339daf5-36ea-463c-a9ac-50b71c6a3ab4>>.
- 2.15. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. *Mokesčių mokėtojų įregistravimas pridėtinės vertės mokesčio mokėtojais, PVM*

- mokėtojų duomenų keitimas* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 29 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/web/guest/mokesciu-moketoju-iregistravimas-pvm-moketoju-registre>>.
- 2.16. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 12 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5649+GPM+aktualus+komentaras/06ea077a-1533-4d31-9b5e-360055cb74a8>>.
- 2.17. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. *Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pakeitimai nuo 2018 metų* [interaktyvus]. Konsultacinės medžiagos katalogas [žiūrėta 2018 m. vasario 7 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-8846/22386a02-4cf7-4011-906a-480901a17a94>>.
- 2.18. Kodėl verta vystyti verslą Lenkijoje [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 13 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.kcci.lt/file/manual/Naujienos/Brosiura_Verslas_Lenkijoje.pdf>.
- 2.19. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. *Informacinis pranešimas dėl individualios veiklos leidžiamų atskaitymų ir gyventojų pajamų mokesčio apskaičiavimo* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 10 d.]. Prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/cms/en/web/kmdb/rastai-paaiskinimai/-/asset_publisher/0OhS/content/informacinis-pranesimas-del-individualios-veiklos-leidziamu-atskaitymu-ir-gyventuju-pajamu-mokescio-apskaiciavimo/10174;jsessionid=7E1652168D33C164F9E55E69EA0B94B1?_101_INSTANCE_0OhS_redirect=http%3A%2F%2Fwww.vmi.lt%2Fcms%2Fen%2Fweb%2Fkmdb%2Frastai-paaiskinimai%3Bjsessionid%3DEBCBF83F07801F94E23388B9B4FA08BA%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_0OhS%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-1%26p_p_col_pos%3D1%26p_p_col_count%3D2%26p_r_p_564233524_categoryId%3D6821231%26p_r_p_564233524_resetCur%3Dtrue>.
- 2.20. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. *Individualios veiklos, vykdomos pagal pažymą, ypatumai* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 15 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/Individualios+veiklos,+vykdomos+pagal+pa%C5%BEEym%C4%85,+ypatumai.pdf/d5962fd0-c5a3-4269-aa1d-3c2f05b02637>>.

- 2.21. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos.
Kurios išlaidos priskiriamos ribojamo dydžio leidžiamoms atskaitymams? [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 18 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/konsultacines-medziagos-katalogas/-/asset_publisher/Pec85c90jXW4/content/kurios-islaidos-priskiriamos-ribojamo-dydzio-leidziamiems-atskaitymams-/10174>.
- 2.22. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos.
Fizinio asmens atmintinė apie pridėtinės vertės mokestį [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 28 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/FIZINIO+ASMENS+ATMINTIN%C4%96+APIE+PRID%C4%96TIN%C4%96S+VERT%C4%96S+MOKEST%C4%AE.doc/a8740025-7d58-4b6a-8459-736fe33ad9ef>>;
- 2.23. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos.
Neatsiskleidęs tarpininkas [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. balandžio 10 d.]. Prieiga per internetą: < https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/konsultacines-medziagos-katalogas/-/asset_publisher/Pec85c90jXW4/content/neatsiskleides-tarpininkas/10174>.
- 2.24. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. balandžio 3 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-5696+N+PM%C4%AE%20komentaras/6cc7c5bd-d02c-4290-aa24-48448f865823>>.
- 2.25. Interpretacija individualna z 21 czerwca 2016 roku, sygn. 1061-IPTPB1.4511.265.2016.2.KLK – Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 23 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.podatki.biz/artykuly/wydatki-na-remont-lokalu-jako-koszt-uzyskania-przychodow_14_31885.htm?idKom=0>.
- 2.26. Interpretacja indywidualna z 30 września 2016 roku, sygn. DD9/033/543/JQP/SKT/2014/RWPD-107452 – Minister Finansów [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 26 d.]. Prieiga per internetą: <<http://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=489229&indexAccordionPanel=-1#tresc>>.
- 2.27. Wszystko o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przewodnik dla przedsiębiorców [interaktyvus]. Wrocław: 2014, p. 30-31 [žiūrėta 2018 m. kovo

- 22 d.]. Prieiga per internetą: <<https://poradnik.wfirma.pl/download/e-book-wszystko-o-podatku-dochodowym-od-osob-fizycznych.pdf>>.
- 2.28. Ministerstwo rozwoju regionalnego. *Podręcznik Oceny Kwalifikowalności VAT w Programie Infrastruktura i Środowisko* [interaktyvus]. P. 11 [Žiūrėta 2018 m. kovo 10 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.wfosigw.katowice.pl/poiisfiles/VII1.pdf>>.
- 2.29. Министерство Финансов Российской Федерации, Федеральная налоговая служба. *Письмо от 30 мая 2007 г. N 04-2-03/000487 о профессиональных налоговых вычетах адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2018 m. kovo 14 d.]. Prieiga per internetą: <<http://advokpalata-21.ru/urbanleft/nalog2.html>>.
- 2.30. ЛЕВАДНАЯ, Т. Ю. *О налогообложении адвокатов* [interaktyvus]. Москва: Ежемесячный журнал Федеральной Налоговой Службы Российской федерации Налоговый вестник [žiūrėta 2018 m. kovo 12 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.nalvest.ru/nv-articles/detail.php?ID=32269>>.
- 2.31. КУЛАЕВА, Н. С. *О налогообложении адвокатов и их профессиональных объединений* [interaktyvus]. Москва: Ежемесячный журнал Федеральной Налоговой Службы Российской федерации Налоговый вестник [žiūrėta 2018 m. kovo 11 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.nalvest.com/nv-articles/detail.php?ID=31895>>.

III. Teismų praktika

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika

- 3.1. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija. *2011 m. lapkričio 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-2754-11.*

SANTRAUKA

Advokatų veiklos formų apmokestinimas Lietuvoje – tema, kuri dar nebuvo nagrinėjama Lietuvos mokslinėje erdvėje. Todėl šiame darbe atskleidžiami pagrindiniai advokatų veiklos formų apmokestinimo aspektai. Atsižvelgiant į dažnus mokesčių teisės aktų pakeitimus, darbe analizuojami naujausi advokatų veiklos formų apmokestinimo niuansai. Iškeltas magistro darbo tikslas yra nagrinėjant advokatų veiklos formų apmokestinimo teisinį reglamentavimą Lietuvoje, Lenkijoje ir Rusijoje, atskleisti advokatų veiklos formų apmokestinimo aspektus šiose valstybėse gyventojų pajamų mokesčiu, pelno mokesčiu bei pridėtinės vertės mokesčiu, didžiausią dėmesį skiriant būtent Lietuvos teisiniam reglamentavimui. Siekiant nurodyto tikslo, darbe išskiriami trys uždaviniai: 1) charakterizuoti advokatų veiklos formas Lietuvoje, Lenkijoje ir Rusijoje bei išnagrinėti klausimą, kokios advokatų veiklos formos, kokių mokesčių atžvilgiu laikomos mokesčių mokėtojais, o kokios ne, ir vietoje to mokesčių mokėtojais laikomi šias advokatų veiklos formas pasirinkę konkretūs advokatai; 2) išanalizuoti advokatų veiklos formų apmokestinimo aspektus veikiant individualiai ir partnerystės pagrindais, neįsteigus juridinio asmens, lyginamuoju aspektu išnagrinėjant advokatų, vykdančių veiklą šiomis formomis, egzistuojantį apmokestinimo režimą gyventojų pajamų mokesčiu ir pridėtinės vertės mokesčiu Lietuvoje, Lenkijoje ir Rusijoje; 3) atskleisti advokatų veiklos formų, veikiančių partnerystės pagrindais, įsteigus juridinį asmenį, apmokestinimo aspektus, lyginant šioms advokatų veiklos formoms taikomą apmokestinimo režimą pelno mokesčiu, pridėtinės vertės mokesčiu bei šių veiklos formų advokatų – dalyvių apmokestinimo režimą gyventojų pajamų mokesčiu Lietuvoje ir Rusijoje. Taigi, magistro darbo objektas yra advokatų veiklos formų apmokestinimo teisinio reglamentavimo Lietuvoje analizė gyventojų pajamų mokesčiu, pelno mokesčiu ir pridėtinės vertės mokesčiu Lietuvoje, tuo pačiu pasitelkiant lyginamąjį aspektą su Lenkija ir Rusija. Pažymėtina, kad darbe apsiribojama ties pačių advokatų apmokestinimu, neanalizuojant advokatų padėjėjų bei darbuotojų apmokestinimo aspektų. Darbe buvo panaudoti lyginamasis, istorinis ir loginis tyrimo metodai.

SUMMARY

Taxation of attorney's practice forms in Lithuania – a topic that has not yet been examined in the Lithuanian scientific area. Therefore, this paper reveals the main aspects of the taxation of attorney's practice forms. Taking into account frequent changes in tax legislation, the paper analyzes the latest nuances of taxation of attorney's practice forms. The aim of the Master's thesis is to analyze the legal regulation of taxation of attorney's practice forms in Lithuania, Poland and Russia, and to reveal the aspects of taxation of attorney's practice forms in these countries with regard to personal income tax, corporate income tax and value added tax, focusing in particular on Lithuanian legal regulation. To achieve this aim, three tasks are distinguished: 1) to characterize the attorney's practice forms in Lithuania, Poland and Russia, and to examine the issue of what kind of attorney's practice forms with regard to which taxes are considered as tax payers and which are not, and instead of this, as tax payers are considered specific attorneys who chose these attorney's practice forms; 2) to analyze the aspects of the taxation of attorney's practice forms, acting individually and on a partnership basis, without establishing a legal person, by comparative aspect analyzing the existing tax regime with regard to the personal income tax and value added tax in Lithuania, Poland and Russia for the attorneys operating in these forms; 3) to reveal the aspects of the taxation of attorney's practice forms acting on the basis of a partnership with the establishment of a legal person, comparing the taxation regime applicable to these attorney's practice forms with the corporation tax, value added tax and the taxation regime of the attorneys – participants of these practice forms with regard to the personal income tax in Lithuania and Russia. Thus, the object of this Master's thesis is the analysis of the legal regulation of taxation of attorney's practice forms in Lithuania with regard to the personal income tax, corporate income tax and value added tax in Lithuania, while also using a comparative aspect with Poland and Russia. It should be noted that the paper is limited to the taxation of attorneys themselves, without analyzing the aspects of the taxation of attorneys' assistants and employees. Comparative, historical and logical research methods were used in this paper.