

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto**

**Viešosios teisės katedra**

Arnoldo Gritės,

V kurso, finansų ir mokesčių teisės

studijų šakos studento

**Magistro darbas**

**Mažųjų bendrijų apmokestinimas tiesioginiais mokesčiais**

**Direct taxation of small partnerships**

Vadovas: doc. dr. Martynas Endrijaitis

Recenzentas: lekt. dr. Gediminas Ažubalis

Vilnius 2021

## ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame magistro darbe analizuojama užsienio šalių patirtis apmokestinant smulkų verslą tiesioginiais mokesčiais bei jų režimai. Išskirti apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais lengvatų taikymo užsienio šalyse bruožai, identifikuotos pagrindinės sąlygos, kurios nustato specialaus apmokestinimo režimų taikymą užsienio šalių mokesčių politikoje. Analizuojamas mažųjų bendrijų apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais teisinis reglamentavimas Lietuvoje. Analizės rezultatai parodė, kad egzistuoja mažųjų bendrijų apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais teisinio reglamentavimo problemos, kurias būtina spręsti.

**Pagrindiniai žodžiai:** įmonių pelno mokestis, pajamų mokestis, socialinio draudimo mokestis, deklaravimas, apskaita

This master thesis analyses the experience of foreign countries in small businesses taxation regimes. The features of the application of direct taxation benefits in foreign countries have been reviewed and the main conditions that determine the application of special taxation regimes in foreign tax policy have been identified. Moreover, this work analyses the legal regulation of direct taxation of small partnerships in Lithuania. The results of the analysis showed that there are problems in the legal regulation of direct taxation of small partnerships that shall be solved.

**Keywords:** corporate income tax, income tax, social security tax, declaration, accounting.

## TURINYS

<b>IŽANGA</b> .....	2
<b>1. APMOKESTINIMO TIESIOGINIAIS MOKESČIAIS REŽIMAI UŽSIENIO ŠALYSE IR TEISINIAI MAŽŪJŲ BENDRIJŲ ASPEKTAI</b> .....	5
<b>1.1. Apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais režimų charakteristikos, įvairovė, smulkaus verslo apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais ypatumai užsienio šalyse</b> .....	5
<b>1.2. Smulkaus verslo reikšmė ekonomikoje ir mažųjų bendrijų veiklos teisiniai aspektai</b> .....	17
<b>1.3. Mažųjų bendrijų analogai užsienio šalyse</b> .....	23
<b>2. MAŽŪJŲ BENDRIJŲ NARIŲ PAJAMŲ APMOKESTINIMO YPATUMAI</b> .....	26
<b>2.1. Mažosios bendrijos nario gaunamų pajamų apmokestinimas</b> .....	26
<b>2.2. Mažosios bendrijos vadovo pajamų apmokestinimo ypatumai</b> .....	34
<b>3. MAŽOSIOS BENDRIJOS, KAIP JURIDINIO ASMENS APMOKESTINIMO YPATUMAI</b> .....	39
<b>3.1. Veiklos rezultato (pelno) apmokestinimo ypatumai</b> .....	39
<b>3.2. Kiti mažosios bendrijos mokesčiai</b> .....	45
<b>IŠVADOS IR PASIŪLYMAI</b> .....	51
<b>ŠALTINIŲ SĄRAŠAS</b> .....	53
<b>SANTRAUKA</b> .....	61
<b>SUMMARY</b> .....	62

## IŽANGA

**Temos aktualumas.** Šiandien verslumo plėtrą skatina daugelis pasaulio šalių sukuriant palankias sąlygas smulkiam verslui apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais srityje, t.y. teisinį reguliavimą, kuris apibrėžia tiesioginių mokesčių bazes, tarifus, nustato lengvatas, supaprastintas apskaičiavimo ir sumokėjimo tvarkas. Nepaisant to, kiekviena šalis turi savo specifinį apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais teisinį reguliavimą, kuris daro didelę įtaką smulkiam verslui. Šiuolaikinėmis ekonominėmis sąlygomis smulkus verslas gali, ir turėtų tapti, galinga ekonomine paskata tvariam regionų, teritorijų finansiniam ir ekonominiam vystymuisi, todėl sprendžiant jiems kylančias socialines ir ekonomines problemas, smulkiojo verslo apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais teisinis reglamentavimas turi nuolat tobulėti. Reikia pažymėti, kad smulkaus verslo subjektams būdingas didesnis lankstumas, lyginant su didelėmis įmonėmis, pastarieji lengviau prisitaiko prie rinkos pokyčių. Mokestinė parama smulkiajam verslui taip pat turi didelę politinę reikšmę: formuojant savarankiško verslumo sluoksnį, galima pagerinti socialinę ir ekonominę situaciją visuomenėje. Apmokestinimo sąlygų teisinio reguliavimo supaprastinimas leidžia sudaryti palankesnes sąlygas verslo plėtrai, daugiausia sumažinant ataskaitų teikimo išlaidas. Tyrimai rodo, kad yra dvi lengvatinių smulkaus verslo apmokestinimo galimybės: pirmoji numato mokesčių ir rinkliavų apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos supaprastinimą, nemažinant jų skaičiaus, antroji apima mokesčių bazės įvertinimą, pagrįstą netiesioginiais duomenimis apie mokesčių mokėtojo pajamas, naudojant fiksuotas mokesčių mokėjimų sumas.

Reikia pažymėti, kad viešose diskusijose dėl apmokestinimo teisinio reguliavimo daugiausia dėmesio buvo skiriama didelių tarptautinių įmonių veiklos apmokestinimui. Tačiau Europos Sąjungoje smulkios įmonės sudaro 99,8% viso verslo ir 67% viso užimtumo. Be to, smulkus verslas yra ekonomikos augimo ir inovacijų variklis. Tačiau kartais apmokestinimo teisinis reglamentavimas yra perteklinis ir taikomas netinkamai. Taigi, smulkaus verslo apmokestinimo teisinio reglamentavimo tinkamumas priklauso nuo mažų įmonių tikslų ir paskatų, nes specialių apmokestinimo režimų sukūrimas, įgyvendinimas ir tobulinimas yra valstybės instrumentai, skirti smulkaus verslo plėtros problemoms spręsti. Veiksmingiausias būdas remti smulkų verslą, žinoma, yra apmokestinimo tvarkos nustatymas, kuris pagerintų esamų mažų įmonių ekonominę būklę ir paskatintų mažų įmonių plėtrą. Daugelio užsienio šalių patirtis rodo, kad atsižvelgiant į smulkaus verslo specifiką, kuriant apmokestinimo režimus, galima pasiekti norimus rezultatus per trumpą laiką. Daugumoje šalių įstatymai

smulkų verslą apibrėžia kaip specialų valstybės reguliavimo dalyką. Smulkiojo verslo specifika (socialinė reikšmė, masinis mastas) nulėmė jo apmokestinimo ypatumus, kuris yra orientuotas į ilgalaikius ekonominės plėtros tikslus ir yra susietas su realiomis ekonominėmis proporcijomis šiame sektoriuje.

Būtinybė tinkamai reaguoti į rinkos sąlygų pokyčius, mokslo ir technologijų pažangos plėtrą, nulėmė smulkiojo verslo, kaip būtino bet kurios valstybės ekonomikos elemento, vaidmenį. Reali parama smulkaus verslo konkurencingumui gali būti realizuota tik vykdant apmokestinimo politiką, kurioje atsižvelgiama ne tik į valstybės, bet ir į atskirų mokesčių mokėtojų interesus.

**Darbo tikslas** – išanalizuoti mažųjų bendrijų apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais teisinio reglamentavimo ypatumus.

**Darbo uždaviniai:**

1. Apžvelgti smulkaus verslo apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais teisinio reguliavimo režimus bei sąlygas užsienio šalyse;
2. Išanalizuoti mažųjų bendrijų narių pajamų apmokestinimo teisinio reguliavimo ypatumus;
3. Išnagrinėti mažosios bendrijos, kaip juridinio asmens apmokestinimo ypatumus.

**Darbo objektas** – apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais teisinis reglamentavimas.

**Tyrimo metodai.** Loginis-analitinis (teismų praktikos, mokslinės literatūros, teisės aktų analizė siekiant identifikuoti pagrindinius apmokestinimo bruožus bei principus), aprašomasis (naudojamas analizuojant užsienio šalių ir Lietuvos galiojančias teisės normas), lingvistinis (naudojamas analizuojant Lietuvos apmokestinimo teisinio reglamentavimo aspektus), lyginamasis (įvairių šalių apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais sistemų palyginimas), sisteminis (skirtingų apmokestinimo režimų, teisės normų analizė).

**Darbo originalumas.** Mažųjų bendrijų apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais problematikai skiriama nepakankamai dėmesio, trūksta kompleksinių mažųjų bendrijų (savarankiškai dirbančių) apmokestinimo teisinio reguliavimo tyrimų. Įvairius apmokestinimo bei apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais teisinio reguliavimo, ekonominius, finansinius, apskaitos aspektus nagrinėjo Lietuvos tyrėjai Martynas Endrijaitis (2015), Gediminas Užubalis (2012), Egidija Puzinskaitė (2013), Ingrida Steponavičienė (2018), Vilma Vildžiūnaitė (2020), smulkaus verslo apmokestinimo režimus, kaip verslo stimuliavimo priemonės nagrinėjo nemažai užsienio autorių Madsen L. (2015), Ordynskaya M., Silina T., Karpenko S., Divina L. (2016), ir kt., kurie pagrindinį dėmesį skiria apmokestinimo teisinio reguliavimo praktikos

analizei kriziniu laikotarpiu. Tačiau minėtų autorių darbuose aptarti bendrieji apmokestinimo teisinio reguliavimo aspektai bei principai.

**Svarbiausi šaltiniai.** Vienas svarbiausių darbo šaltinių – Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymas. Šis šaltinis svarbus tuo, jog jame numatyti ir aprašyti mažųjų bendrijų teisinio reguliavimo ypatumai, mažosios bendrijos, kaip juridinio asmens veikimo mechanizmas, taip pat kompleksiskai analizuojant šį įstatymą su kitais teisės aktais galima išskirti esminius mažųjų bendrijų skirtumus, lyginant su kitomis juridinių asmenų formomis. Gilinant į mažosios bendrijos ir jos narių mokamus mokesčius kritišką reikšmę lemia Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, taip pat Pelnų mokesčio bei Gyventojų pajamų mokesčio įstatymai. Lyginant skirtingų valstybių mokesstinę politiką ypatingai svarbiais šaltiniais tampa Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos leidžiami statistikos bei apžvalgų leidiniai.

## **1. APMOKESTINIMO TIESIOGINIAIS MOKESČIAIS REŽIMAI UŽSIENIO ŠALYSE IR TEISINIAI MAŽŪJŲ BENDRIJŲ ASPEKTAI**

Šiame skyriuje analizuojami smulkaus verslo (savarankiškai dirbančių) apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais aspektai: režimų principai, charakteristikos, atskirų šalių taikomos smulkaus verslo (savarankiškai dirbančių) apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais schemas. Taip pat šioje darbo dalyje analizuojamos mažųjų bendrijų steigimosi tendencijos bei jų veiklos teisiniai aspektai.

### **1.1. Apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais režimų charakteristikos, įvairovė, smulkaus verslo apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais ypatumai užsienio šalyse**

Kiekviena pasaulio šalis stengiasi sukurti tokį apmokestinimo teisinį reglamentavimą, kuris skatintų ne tik šalies ekonomikos augimą, bet ir užtikrintų verslo plėtrą. Pagrindinis dalykas, su kuriuo susiduria teisėkūra, tai sprendimas, ką reikia apmokestinti, kokius mokesčių tarifus bei apmokestinimo principus taikyti. Lietuvos Respublikos Konstitucijos (1992 m. lapkričio 10 d.) 127 straipsnio 2 ir 3 dalyse skelbiama, kad „valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų. Mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai“. Finansiniai ir mokesčiai santykiai tam tikra apimtimi yra reguliuojami beveik visų valstybių konstitucijose. Vienose jų (JAV, Prancūzijos Respublikos Konstitucijos) šiems klausimams yra skirta tik po kelis straipsnius, kitose (Belgijos Karalystės, Suomijos Respublikos, Vokietijos Federacinės Respublikos) – ištisi skyriai (Medelienė, Sudavičius 2011, p. 105). Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas byloje Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03) yra konstatavęs, kad „nustatant mokesčius ne tik siekiama gauti pajamų valstybės funkcijoms vykdyti, visuomenės ir valstybės viešiesiems poreikiams tenkinti, bet ir reguliuojami valstybėje vykstantys ekonominiai, socialiniai procesai, skatinamos naudingos ūkinės pastangos, paremiami ūkio plėtros prioritetai, todėl mokesčių surinkimas neabejotinai yra susijęs su viešojo intereso apsauga“. Taigi, kiekvienai valstybei, be kitų dar neišspręstų teisinių klausimų, apmokestinimo teisinis reguliavimas yra viena svarbiausių apmokestinimo problemų, nes nepakankamas, neaiškus, dviprasmiškas, sudėtingas apmokestinimo teisinis reguliavimas gali paskatinti

mokesčių mokėjimo vengimą, o tai gali daryti įtaką valstybės funkcijų vykdymo bei visuomenės bei valstybės poreikių tenkinimo užtikrinimui.

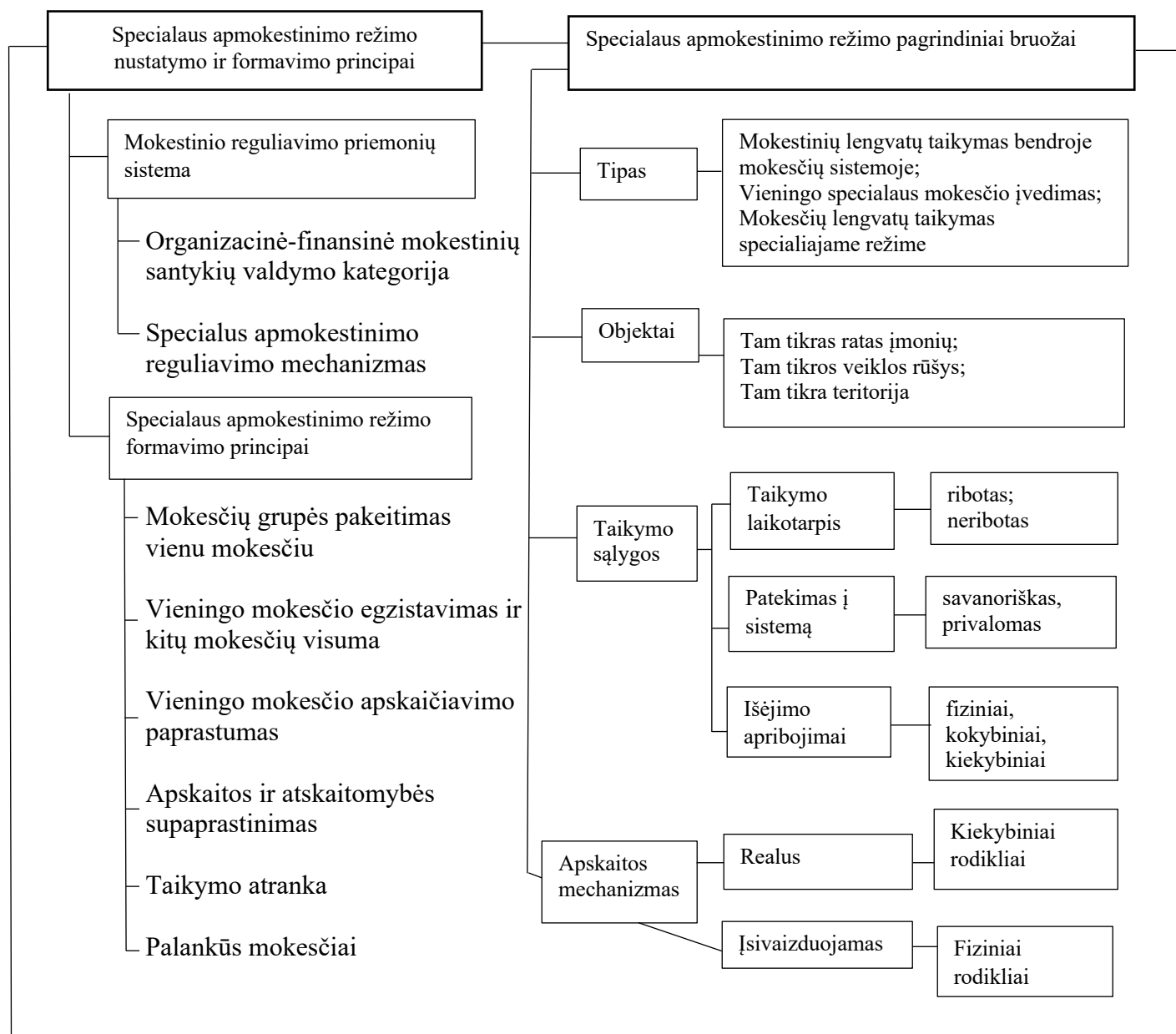
Teisės moksle pažymima, jog „kiekvienoje modernioje valstybėje egzistuojanti reguliavimo bazė labai plati, teisės aktai neretai kompleksiniai ir sudėtingi – tad siekiant reguliavimo politikos nuoseklumo svarbu įvertinti, ar naujai priimami ir jau egzistuojantys teisės aktai iš tiesų reikalingi, tinkami ir veiksmingi“ (Limantė, 2017, p. 23). Pagal įstatymą (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004 m.) mokestis apibrėžiamas taip: „mokesčio įstatyme mokesčiui nustatyta piniginė prievolė valstybei“. Teisinėje valstybėje mokesčiai turėjo įgauti naują vaidmenį lyginant su iki tol gyvavusia santvarka (Ancien Regime), nes: 1. Mokesčiai tapo pagrindine priemone piliečiams patiems išlaikyti valstybę; 2. Apmokestinimas turėjo atitikti liberalios valstybės paskirtį – saugoti asmens teises (Užubalis, 2012, p. 23). Kontinentinės teisės tradicijos šalių teisės doktrinai tradiciškai būdinga koncentruotis į procedūrinį mokestinių santykių pobūdį. Remiantis šiuo požiūriu, mokesčių teisiniai santykiai yra laikomi „prievoliniais“ teisiniais santykiais, kuriame tik viena iš šalių turi pareigą. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas yra konstatavęs, kad „mokesčių santykiai yra prievoliniai santykiai, atsirandantys tarp valstybės ir mokesčių mokėtojo“ (Užubalis, 2012, p. 24).

Taigi, verslui reikalinga vyriausybės parama, mokesčių lengvatos, o kai kuriais atvejais ir tam tikrų, taikomų atskiriems subjektams, apmokestinimo, apskaitos ir ataskaitų teikimo sistemų supaprastinimas. Norint nustatyti apmokestinimų tiesioginiais mokesčiais režimų ypatybes, vietą ir vaidmenį mokesčių sistemoje, reikia išryškinti būdingiausius apmokestinimo parametrus bei juos klasifikuoti. Reikia pažymėti, kad mokslinėje literatūroje terminai „sistema“ ir „režimas“ apmokestinimo prasme laikomi sinonimu, bet praktiškai mokesčių režimą galima apibūdinti kaip priemonių ir teisės normų visumą, siekiant tam tikrų tikslų. Tiesioginio apmokestinimo sritis Europos Sąjungoje (ES) priklauso valstybių narių kompetencijai. Be to, pagal Europos Sąjungos sutarties 5 straipsnį, „srityse, kurios nepriklauso ES išimtinai kompetencijai, ES ima veikti tik tada ir tik tokiu mastu, kai valstybės narės numatomo veiksmo tikslų negali deramai pasiekti centriniu, regioniniu ir vietiniu lygiu, o Sąjungos lygiu dėl numatomo veiksmo masto arba poveikio juos pasiekti būtų geriau“.

Pagrindinės specialaus apmokestinimo režimo charakteristikos pateikiamos 1 paveiksle.



## 1 paveikslas. Pagrindinės specialaus apmokestinimo režimo charakteristikos



*Šaltinis:* sudaryta autoriaus remiantis Колосова Е.Н. Экономическое содержание и основные параметры специальных налоговых режимов. Prieiga per internetą: <http://elibrary.lt/resursai/Uzsienio%20leidiniai/MFTI/2004/149.pdf>

Specialiajam apmokestinimo režimui būdingi keli parametrai: kūrimo tikslas ir režimo tipas, objektai, subjektai, taikymo sąlygos, išreikšti per įėjimo į režimą ir išėjimo iš jo apmokestinimo apribojimus, taikymo trukmė, mokamų mokesčių skaičius ir rūšys, tam tikro mokesčio buvimas nurodytame apmokestinimo režime ir jo apskaičiavimo mechanizmas (žr. 1 pav.). Apmokestinimo režimo tikslas ir rūšis, kaip taisyklė, nurodo specialaus

apmokestinimo pavadinimą ir automatiškai nustato subjektus, kuriems taikomas konkretus apmokestinimo režimas.

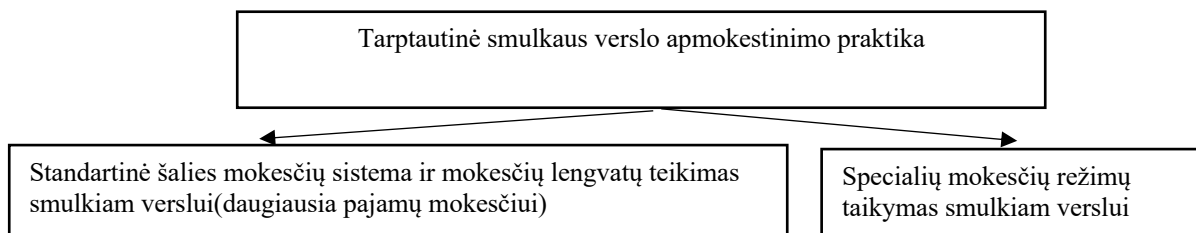
Nustatant specialaus apmokestinimo režimo subjektą, veiklos rūšį, sritį, reikia atsižvelgti į šiuos kriterijus:

- ekonomikos ir ekonominio šalies saugumo;
- valstybinės pagalbos būtinumą;
- apskaitos ir ataskaitų teikimo sistemos sudėtingumą;
- mokesčių administravimo sudėtingumą.

Taigi, apmokestinimo režimo taikymas labiausiai priklauso nuo apmokestinamojo subjekto. Analizuojant smulkaus verslo apmokestinimo režimus, reikia pažymėti, kad smulkusis verslas daugumos išsivysčiusių šalių įstatymuose yra apibrėžtas kaip specialaus valstybės reguliavimo dalykas. Ši verslo kategorija dėl savo specifikos, išreikšta tiek kiekybine, tiek socialine reikšme, nulėmė apmokestinimo ypatumus, kurie pirmiausia turėtų būti orientuoti į ilgalaikius ekonominės plėtros tikslus. Ekonominėje politikoje yra postulas, kuriame nurodoma sukurti optimalią makroekonominę aplinką, neatsižvelgiant į įmonės dydį. Smulkusis verslas išskiriamas kaip atskira grupė tiek dėl ekonominių priežasčių (tokio pobūdžio veiklai reikalinga pagalba dėl mažesnių finansavimo galimybių), tiek dėl administracinių priežasčių (Fundamental principles of taxation, 2014).

Kai kurių analitikų (Weichenrieder, Alfons J., 2007, p. 7) teigimu, viena pagrindinių sėkmingo smulkaus verslo plėtros, priežasčių, yra būtent apmokestinimo efektyvumas, išsamūs mokesčių įstatymai ir valstybės teikiamos mokesčių lengvatos. Tarptautinė smulkaus verslo apmokestinimo praktika numato du požiūrius, kurie pateikiami 2 paveiksle.

## 2 pav. Tarptautinė smulkaus verslo apmokestinimo praktika



*Šaltinis:* sudaryta autoriaus, remiantis išdėstytu

Taigi, pagal Gruodį (2017, p. 23) “modernioji mokesčių teisė mokesčiui, kaip teisei kategorijai, kelia ne tik valstybės pajamų užtikrinimo, bet ir socialinių santykių reguliavimo tikslą, o mokestį (arba mokesčių teisės norma nustatytą piniginę prievolę valstybei) suprantą

ne tik kaip priemonę užtikrinti valstybės biudžeto pajamas, bet ir kaip veiksmingą socialinių santykių reguliavimo priemonę. Pažymėtina, kad šiuo atveju socialiniai santykiai suprantami plačiau, negu tik socialiniai santykiai, susiję su mokestinių prievolių vykdymu”. Konstitucinis Teismas savo nutarimuose, mokesčius analizuodamas kaip teisinę kategoriją, yra pažymėjęs, kad mokesčiais ne tik siekiama pajamų į valstybės biudžetą, bet mokesčiais yra reguliuojami valstybėje vykstantys ekonominiai, socialiniai procesai, skatinamos naudingos ūkinės pastangos, paremiami ūkio plėtros prioritetai (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas). Autoriai (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 40) teigia, kad reguliacinis mokesčių poveikis aiškinamas per skirtingų mokesčių tarifų įtaką apmokestinamoms veikloms, su tikslu paveikti skirtingais tarifais apmokestinamas veiklas – jas paskatinti arba jas nuslopinti.

Galima teigti, kad reguliaciniai mokesčių motyvai paprastai atsispindi tame, koku lygiu įmonės gali atsisakyti prezumpcinės sistemos. Gruodis P. (2017, p. 24) teigia, kad „mokesčio, kaip teisinės kategorijos, reguliacinis poveikis aiškinamas per mokesčio teisės normos nustatytos taisyklės (reikalavimo sumokėti atitinkamo dydžio mokestį) įtaką rinkos dalyvių socialinio elgesio pasirinkimo ekonominiams motyvams. Mokesčių teisės norma yra sukuriama pinigine prievole, kuri veikia asmens, kurio atžvilgiu yra nustatoma mokestinė prievolė, pasirinkimą imtis apmokestinamosios veiklos”. Toliau tikslinga pateikti užsienio šalių įmonių pajamų apmokestinimo taisyklių apibendrinimą.

Progresinius mokesčių tarifus taiko Didžioji Britanija, Austrija, Belgija, Šveicarija. “Mokesčių atostogos“ anksčiau buvo viena iš populiariausių mokesčių lengvatų priemonių praėjusio amžiaus 80–90 m. Ši lengvata paprastai taikoma nuo smulkios įmonės registracijos. Tačiau vėliau praktika parodė, kad tai neefektyvu, nes taikant „mokesčių atostogas“, yra rizika, kad jos bus naudojamos kaip būdas išvengti mokesčių. Pasitaikė atveju, kad kai kurių smulkių įmonių veikimo laikotarpis sutapo su mokestinių atostogų trukme, o po to tie patys steigėjai įregistravo naują įmonę. Dėl šios priežasties Europoje mokesčių atostogos sutinkamos labai retai (Kesti, 2014, p. 750).

Pelno mokesčio tarifo sumažinimas labiausiai buvo paplitęs 2006 m. netaikant alternatyvių (supaprastintų) mokesčių sistemų. Ispanijoje per 2011-2014 metų laikotarpį mažoms įmonėms buvo nustatytas lengvatinis 25 proc. tarifas mokesčio bazei iki 300 000 EUR, įmonėms, kuriose dirbo mažiau nei 25 darbuotojai ir kurių metinė apyvarta buvo mažesnė nei 5 mln. EUR mokesčio bazei iki 300 000 EUR buvo taikomas 20 proc. mokesčio tarifas, o viršijant šią ribą apmokestinama 25 proc. mokesčio tarifu. Kai kuriuose šalyse

(Didžioji Britanija, JAV) normos sumažėjimas specialiai mažosioms įmonėms nėra įteisintas, tačiau jį pakeičia bendra progresyvi ir regresyvi skalė. Belgijoje 2002 m. vyriausybė įgyvendino pelno mokesčio sistemos reformą. Bendras rodiklis buvo sumažintas dviem etapais: pirmuoju etapu - nuo 39% iki 33%, o antruoju - iki 30%. Mažų ir vidutinių įmonių pajamų lygis buvo sumažintas nuo 28,84% iki 24,25% (Taxation Trends in the EU, 2014).

Tiesioginio apmokestinimo bazės išplėtimas paprastai nurodo būtinybę supaprastinti mokesčių sistemą sumažinant jos taikymo sritį ir supaprastinant mokesčių išlaidas. Pelno mokesčio tarifų mokesčio bazės apibendrinti pokyčiai pateikiami 1 lentelėje.

1 lentelė. **Pelno mokesčio tarifų ir mokesčio bazės pokyčiai**

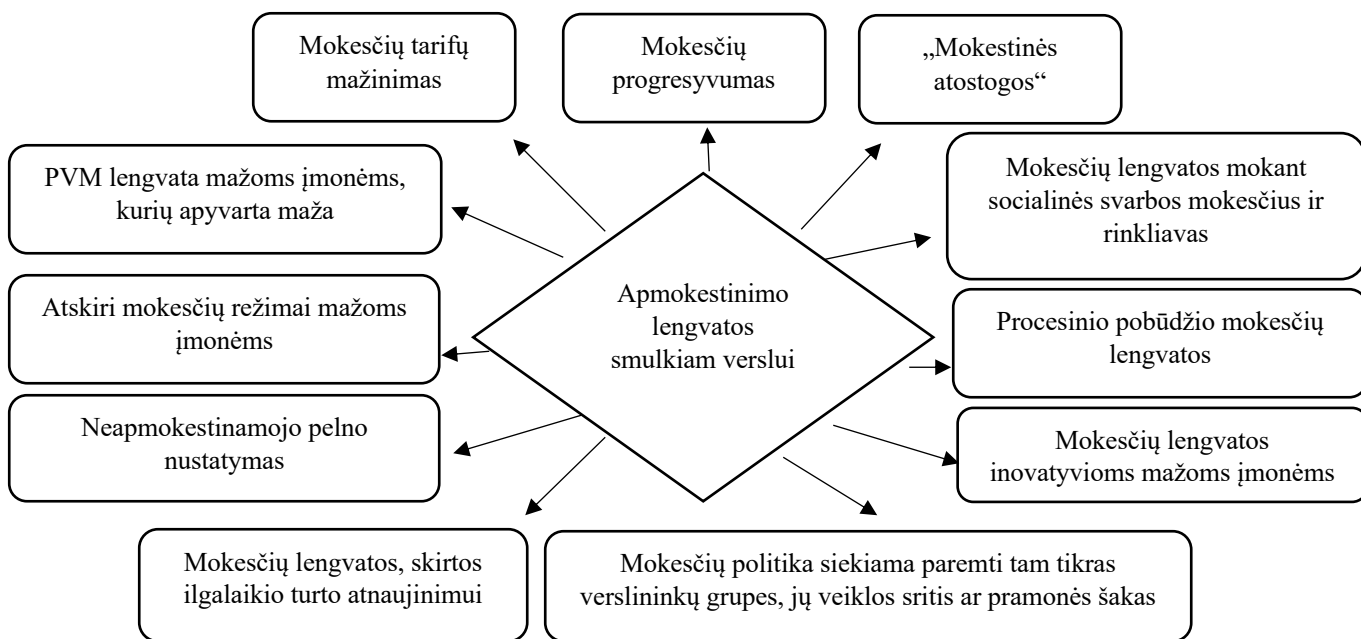
Pelno mokestis	Tarifas	Bazė
Padidintas	Kipras, Graikija (nuo 2013 m.), Prancūzija, Liuksemburgas, Portugalija, Slovakija (nuo 2013 m.)	Austrija, Belgija, Bulgarija, Čekija, Danija, Graikija, Ispanija, Suomija, Prancūzija, Vengrija, Kroatija, Italija, Lietuva, Liuksemburgas, Latvija, Rumunija, Lenkija, Portugalija, Slovakija
Sumažintas	Danija, Graikija (2010 m., 2011 m.), Suomija, Vengrija (nuo 2010 m.), Lietuva (nuo 2010 m.), Nyderlandai, Švedija, Slovėnija, Slovakija (nuo 2014 m.), Jungtinė Karalystė	Austrija, Belgija, Bulgarija, Kipras, Čekija, Vokietija, Danija, Graikija, Ispanija, Suomija, Prancūzija, Kroatija, Vengrija, Airija, Italija, Lietuva, Liuksemburgas, Latvija, Nyderlandai, Malta, Lenkija, Portugalija, Rumunija, Švedija, Slovėnija, Slovakija, Jungtinė Karalystė

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis Part III Social security contributions, 2020. Prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database/social-security-contributions-explanatory-annex.pdf>

Apibendrinti 1 lentelės duomenys rodo, kad didžioji dauguma valstybių mažino pelno mokesčio bazės apimtį bei tarifus. Pelno mokesčio tarifų mažėjimas sulėtėjo, palyginti su dešimtmečio pradžia ir pastaraisiais metais vidutinis aukščiausias pelno mokesčio tarifas stabilizavosi. Nors pelno mokesčio tarifas keliose šalyse toliau mažėjo, nedaug šalių padidino savo pelno mokesčio tarifus, dažnai dėl biudžeto priežasčių nustatydami papildomus mokesčius. Šį pelno mokesčio tarifų mažinimo sulėtėjimą, o kai kuriais atvejais ir pelno mokesčio tarifų padidėjimą, dažniausiai lydėjo apmokestinimo bazės susiaurėjimas, kurio tikslas buvo skatinti investicijas. Žvelgiant į pelno mokesčio tarifų pokyčius, praktiškai visos valstybės narės susiaurino apmokestinimo bazę (išskyrus Estiją, kurioje pelno mokestis taikomas tik paskirstytam pelnui).

Išanalizavus užsienio šalyse teikiamas valstybės paramos priemones mažų įmonių ir smulkaus verslo apmokestinimo srityje galime išskirti šias pagrindines formas, kurios pateikiamos 3 paveiksle.

3 pav. Apmokestinimo lengvatų įvairovė smulkiam verslui



*Šaltinis:* sudaryta autoriaus, remiantis Structures of the Taxation Systems in the European Union, Data 1995–2005 / Theme Economy and Finance.— European Commission Edition, 2007.— PP.146

Apibendrinant smulkaus verslo pajamų apmokestinimą užsienio šalyse, galima išskirti bendrus modelius, sąlygas ir tendencijas. Ribojamas mažos įmonės pajamų ir jos darbuotojų skaičius; viena reikšmingiausių tiesioginių mokesčių lengvata smulkiąjam verslui yra pajamų mokesčio tarifo sumažinimas. Be to, kaip atskira lengvatinė priemonė mažoms įmonėms gali būti taikomi ne tokie griežti mokesčių ir apskaitos dokumentų reikalavimai, o įvairių ataskaitų pateikimo tvarka gali būti žymiai supaprastinta. Analizė parodė, kad smulkaus verslo apmokestinimo srityje, vienas iš pagrindinių mokestinių stimulų yra progresinė apmokestinimo sistema. Progresyvi apmokestinimo skalė leidžia mažoms įmonėms veiklos pradžioje taikyti minimalius pajamų mokesčio tarifus. Palaiapsniui didinant veiklos apimtį, tokios įmonės pereina prie didesnių tarifų, tuo tarpu, kad verslininkai nebūtų suinteresuoti dirbtinai stabdyti įmonių plėtrą, didžiausias pajamų mokesčio tarifas paprastai yra šiek tiek mažesnis nei ankstesni.

Analizuojant smulkaus verslo, šiuo atveju savarankiškai dirbančių apmokestinimą socialinio draudimo mokesčiais, tikslinga pateikti užsienio šalių savarankiškai dirbančių apmokestinimo socialinio draudimo įmokomis, ypatumus.

Taigi, užtikrinti socialinės apsaugos garantijas – modernios, demokratiškos ir socialiai orientuotos valstybės pareiga. Asmens teisė į socialinę apsaugą reguliuojama ir nacionalinių, ir tarptautinių bei regioninių teisės aktų. Asmens teisę į socialinę apsaugą, jos principus, minimalius standartus nustato tarptautiniai teisės aktai: Tarptautinės darbo organizacijos konvencijos (1995 m. rugsėjo 26 d.), Europos socialinė chartija (2001 m. birželio 8 d.), Europos socialinės apsaugos kodeksas (European Code of Social Security, 1964). Viešų konsultacijų dėl Europos socialinių teisių ramsčio metu daugelis suinteresuotųjų subjektų išreiškė susirūpinimą dėl to, kad darbuotojų, kurių užimtumo forma yra nestandartinė ir savarankiškai dirbančių asmenų galimybės turėti socialinę apsaugą yra mažesnės (Klausimai ir atsakymai apie Komisijos pasiūlymą...2018). Vis daugiau žmonių darbo rinkoje neturi tinkamos socialinės apsaugos. Taip yra daugelyje valstybių narių. Tam tikros valstybės narės reformas vykdo teisinga kryptimi, tačiau matyti, kad reformos neapima visų iki šiol neapdraustų grupių arba yra nepakankamai sistemingos. Pavyzdžiui, naujos taisyklės buvo nustatytos tik kai kurioms socialinio draudimo sritims arba nebuvo taikomos savarankiškai dirbantiems asmenims (Klausimai ir atsakymai apie Komisijos pasiūlymą...2018).

Norint įveikti aprėpties išplėtimo kliūtis, galima supaprastinti administracines procedūras, įskaitant įmonių ir darbuotojų registravimo tvarką, taip pat įmokų mokėjimą užtikrinant jų atitiktį poreikiams ir galimybėms.

Analizuojant konkrečios valstybės savarankiškai dirbančių asmenų socialinio draudimo reglamentavimą, pažymėtina, kad Belgijoje, nuo 2015 m. savarankiškai dirbančių asmenų socialinio draudimo įmokos nustatomos dviem etapais. Socialinio draudimo įmokos savarankiškai dirbantiems Belgijoje pateikiamos 2 lentelėje.

2 lentelė. **Socialinio draudimo įmokos savarankiškai dirbantiems Belgijoje**

Įmokos metai (ir ataskaitiniai metai)	Koregavimo koeficientas	Minimalus (eurais; per metus)	Maksimalus (eurais; per metus)
2020 (2017)	1.0522372 (*)	2 868.72	16 440.80
2019 (2016)	1.0633665 (*)	2 838.72	16 268.80
2018 (2015)	1.0610973 (*)	2 777.84	15 920.00

(\*) taikomas ataskaitinių metų bendrosioms pajamoms

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis Part III Social security contributions, 2020. Prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database/social-security-contributions-explanatory-annex.pdf>

Avansiniai mokėjimai mokami už trejus ankstesnius metus nuo apmokestinamųjų pajamų, kurios indeksuotos atsižvelgiant į infliaciją, t. y. 2020 m. preliminarios įmokos yra nustatytos pagal 2018 metų apmokestinamąsias pajamas, įvertinus infliaciją. Įmokos mokamas pagal nustatytas sąlygas, ir atsižvelgiant į minimalius bei maksimalius dydžius. Pažymėtina, kad socialinio draudimo įmokų mokėjimui teikiamos lengvatos, jeigu savarankiškai dirbantys turi kitą veiklą ar sulaukę pensinio amžiaus.

Graikijoje nuo 2020 m. sausio 1 d. įvesta nauja savarankiškai dirbančių asmenų socialinio draudimo įmokų tvarka, kurioje savarankiškai dirbantys asmenys pasirenka socialinio draudimo įmokos dydį iš šešių kategorijų. Pirmą kartą veiklą pradedantys savarankiškai dirbantys asmenys gali pasirinkti specialųjį draudimą ir likti šioje kategorijoje ne ilgiau kaip 5 metus.

Graikijoje nustatytos socialinio draudimo įmokos pateikiamos 3 lentelėje.

3 lentelė. **Graikijoje nustatytos socialinio draudimo įmokos**

Draudimo kategorija	Mėnesinė įmoka Pagrindinis draudimas	Mėnesinė įmoka Sveikatos draudimas
1 kategorija	155	55
2 kategorija	186	66
3 kategorija	236	66
4 kategorija	297	66
5 kategorija	369	66
6 kategorija	500	66
Speciali kategorija	93	66

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis Part III Social security contributions, 2020. Prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database/social-security-contributions-explanatory-annex.pdf>

Nuo 2020 m. sausio 1 d. įvesta nauja speciali savarankiškai dirbančių asmenų kategorija, skirta tiems, kurie jau dirbo apdrausti iki 5 metų nuo tos dienos, kai jie pradėjo vykdyti savo profesinę veiklą. Sveikatos priežiūrai nustatyta 33 eurų įmoka, kuri paskirstoma taip: 30 eurų paslaugoms ir 3 eurai, kaip pinigine išmoka.

Nuo 2020 m. sausio 1 d. papildomo draudimo įmokos savarankiškai dirbantiems asmenims nustatomos pagal tris kategorijas, kurios pateikiamos 4 lentelėje.

4 lentelė. **Papildomo draudimo įmokos savarankiškai dirbantiems asmenims Graikijoje**

Kategorija	Įmokos suma (2020/01/01-2022/05/31) eur	Įmokos suma (nuo 2022/06/01 ir toliau) eur
1 kategorija	42	39
2 kategorija	51	47
3 kategorija	61	56

*Šaltinis:* sudaryta autoriaus remiantis Part III Social security contributions, 2020. Prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database/social-security-contributions-explanatory-annex.pdf>

Apdraustieji yra privalomi priskirti pirmajai kategorijai, nebent jie prašo priskirti juos antrai ar trečiai (The new reform of the social insurance...2020).

Italijoje savarankiškai dirbantys asmenys registruojasi valstybinėse įstaigose (apie šešiolika institucijų), dalyvaujančių socialinio draudimo įmokų administravime. Skirtingoms veiklos rūšims yra skirtingos įstaigos (komercijos ekspertai, žemės matininkai, inžinieriai, gydytojai, žurnalistai, teisininkai, aktoriai, chemikai ir kt.). Kiekviena įstaiga nustato minimalų mokestį, kurį turi sumokėti narys, ir tarifus, taikomus jo deklaruotam bendrosioms apmokestinamosioms pajamoms.



5 lentelė. Socialinio draudimo įmokos Italijoje

Metai	Apmokestinamosios pajamos	Amatininkas		Prekybininkas	
		Iki 21 metų	Virš 21 metų	Iki 21 metų	Virš 21 metų
2019	0 - € 15,878.00	€ 3,413.27	€ 3,818.16 €	€ 3,427.56	€ 3,832.45
	€15,878.00 - € 47,143.00	21.45 %	24 %	21.54 %	24.09 %
	€ 47,143.00 - € 78,572.00	22.45 %	25 %	22.54%	25.09%
	€78,572.00 ir daugiau	€ 17,167.98	€ 19,171.57	€ 17,238.69	€ 19,242.27
2020	0 - € 15,953.00	3,493.71	3,828.72	3,508.06	3,843.08
	€15,953.00 - € 47,379.00	21.90 %	24 %	21.99 %	24.09 %
	€ 47,379.00 - € 78,965.00	22.90 %	25 %	22.99%	25.09%
	€78,965.00 ir daugiau	17,609.20	19,267.46	17,680.26	19,338.53

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis Part III Social security contributions, 2020. Prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database/social-security-contributions-explanatory-annex.pdf>

Socialinio draudimo įmokos skiriasi priklausomai nuo amžiaus ir nuo apmokestinamųjų verslo pajamų lygio, kaip parodyta lentelėje. Be to, darbuotojams, kurie pradėjo mokėti įmokas po 1995 m., maksimalus įnašas padidėja apie 30%.

Latvijoje savarankiškai dirbančių asmenų socialinio draudimo įmokų tarifas yra 31,06% apmokestinamosios bazės. Minimali įmoka savarankiškai dirbantiems asmenims yra 3 840 EUR per metus. Valstybinių socialinio draudimo įmokų savarankiškai dirbantiems asmenims komponentai parodyti 6 lentelėje.

6 lentelė. Valstybinių socialinio draudimo įmokų savarankiškai dirbantiems asmenims komponentai Latvijoje

Pensijų draudimas	25,16
Draudimas nuo neįgalumo	2,36
Motinystės draudimas	2,37
Tėvystės draudimas	1,17
Viso	31,06

Šaltinis: sudaryta autoriaus remiantis Part III Social security contributions, 2020. Prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database/social-security-contributions-explanatory-annex.pdf>

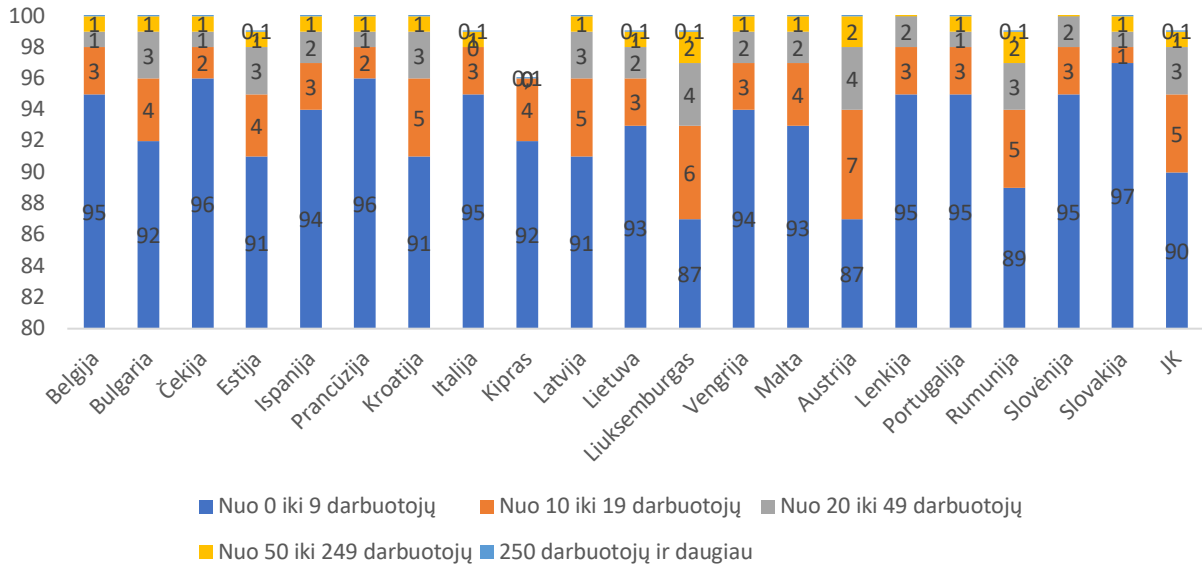
Reikia pažymėti, kad tarptautinėje praktikoje (Report to the Public Accounts Committee on transparency...2014) daug dėmesio skiriama apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais lengvatų vertinimui – atliekami apmokestinimo tiesioginių mokesčių lengvatų tyrimai: sudaromi tiesioginių mokesčių lengvatų sąrašai, vertinamas tiesioginių mokesčių gavėjų skaičius, analizuojamas tiesioginių mokesčių lengvatų poreikis. Tyrimai (Taymaz, 2005) rodo, kad yra įtikinami įrodymai, kad vidutinė smulki įmonė mažiau produktyvi nei vidutinė stambi įmonė, taip pat smulkioje įmonėje mažesnis darbo užmokestis, užimtumo garantijos, mokymai ir saugumas.

Apibendrinant galima teigti, kad skirtingų šalių naudojami specialūs apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais režimai turi skirtingus tikslus. Taip pat skiriasi apmokestinimo turinys, mokesčių mokėtojų mokestinis ir teisinis raštingumas. Visa tai lemia smulkaus verslo apmokestinimo įvairovę. Faktiškai, kiekvienoje šalyje smulkaus verslo subjektų apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais režimai yra pakankamai skirtingi, priklausomai nuo tikslų ir sąlygų, kuriomis jie taikomi. Dėl šių skirtumų apmokestinimo sistemas sunku palyginti ir todėl pakankamai sunku nustatyti bendrus bruožus.

## 1.2. Smulkaus verslo reikšmė ekonomikoje ir mažųjų bendrijų veiklos teisiniai aspektai

Smulkusis verslas daugumoje išsivysčiusių šalių laikomas tiesioginiu ekonomikos augimo šaltiniu. Įvertinus statistiką, galime pastebėti, kad smulkią verslo srityje, remiantis įvairiais vertinimais, dirba nuo 87% iki 97% darbingo amžiaus gyventojų.

4 pav. Įmonių pasiskirstymas pagal dirbančiųjų skaičių, proc.



Šaltinis: Annual enterprise statistics by size class for special aggregates of activities. Prieiga per internetą: [Eurostat - Data Explorer \(europa.eu\)](https://ec.europa.eu/eurostat/data-explorer)

Smulkaus ir vidutinio verslo subjektus apibrėžia Lietuvos Respublikos smulkaus ir vidutinio verslo plėtros įstatymas (2017 m. sausio 24 d.). Pagal šį įstatymą smulkaus verslo subjektais pripažįstami: labai maža įmonė, maža įmonė ar vidutinė įmonė, taip pat verslininkas, atitinkantys įstatyme nustatytas sąlygas. Pagal įmonės tipą tai gali būti uždaroji akcinė bendrovė, individuali (personalinė) įmonė ar ūkinė bendrija taip pat fiziniai asmenys, įstatymų nustatyta tvarka turintys teisę verstis savarankiška komercine, gamybine arba profesine ir kita panašaus pobūdžio veikla, įskaitant tą, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą.

Labai mažų, mažų ir vidutinių įmonių samprata Lietuvoje pateikiama 7 lentelėje.

7 lentelė. **Labai mažų, mažų ir vidutinių įmonių samprata Lietuvoje**

	Darbuotojų skaičius	Metinės pajamos / turto balansinė vertė
Vidutinė įmonė	Mažiau kaip 250	įmonės metinės pajamos neviršija 50 mln. eurų įmonės balanse nurodyto turto vertė neviršija 43 mln. eurų
Maža įmonė	Mažiau kaip 50	įmonės metinės pajamos neviršija 10 mln. eurų; įmonės balanse nurodyto turto vertė neviršija 10 mln. eurų
Labai maža įmonė	Mažiau kaip 10	įmonės metinės pajamos neviršija 2 mln. eurų; įmonės balanse nurodyto turto vertė neviršija 2 mln. eurų

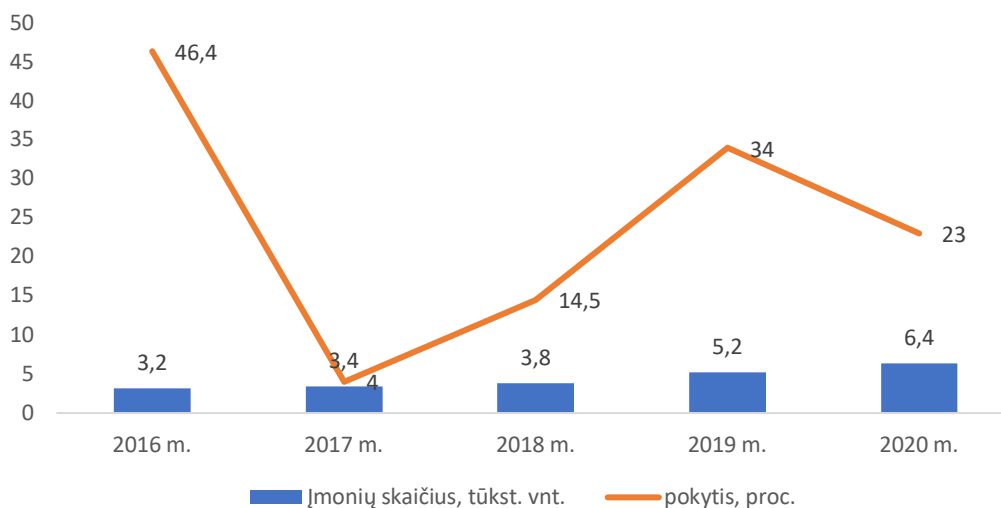
*Šaltinis:* sudaryta autoriaus pagal LR Smulkaus ir vidutinio verslo plėtros įstatymą

Remiantis galiojančiais teisės aktais, reglamentuojančiais smulkaus ir vidutinio verslo sampratą, pažymėtina, kad pagrindiniai kriterijai, kuriais remiantis pripažįstama smulkaus ir vidutinio verslo įmonė yra darbuotojų skaičius, kuris apskaičiuojamas, remiantis Lietuvos Respublikos ūkio ministro 2008 m. kovo 31 d. įsakymu patvirtinta smulkiojo ir vidutinio verslo subjektų vidutinio metų sąrašinio darbuotojų skaičiaus apskaičiavimo tvarka (2008 m. balandžio 3 d.); metinių pajamų sumos atitinkamomis ribomis bei turto balansinė vertė.

Smulkiam ir vidutiniam verslui tenka pagrindinis vaidmuo įgyvendinant Lisabonos strategijoje (2005) numatytus tikslus, skatinančius naujovių diegimą, partnerystės, konkurencingumo ir užimtumo plėtrą, todėl tikslinga pateikti smulkaus ir vidutinio verslo įmonių skaičiaus kitimo dinamiką.

Vertinant mažųjų bendrijų skaičiaus kitimo tendencijas, galima pažymėti, kad 2020 metų sausio 1 d. duomenimis, veikiančių mažųjų bendrijų skaičius turi tendenciją augti ir palyginus su 2019 metų sausio 1 d. būkle mažųjų bendrijų padidėjo beveik 23 proc. Mažųjų bendrijų skaičiaus tendencijos pateikiamos 5 paveiksle.

### 5 pav. Mažųjų bendrijų skaičiaus tendencijos



Šaltinis: Statistikos departamentas. Prieiga per internetą: <https://osp.stat.gov.lt/verslas-lietuvoje-2020/veikiancios-imos>

2012 m. birželio 29 d. Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymu Nr. XI-2159 (toliau – MBĮ) reglamentuojama juridinio asmens teisinė forma, skirta smulkiajam verslui vykdyti. Numatomo mažųjų bendrijų teisinio reguliavimo koncepcijos, patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2011 m. rugpjūčio 31 d. nutarimu Nr. 1042 „Dėl Numatomo mažųjų bendrijų teisinio reguliavimo koncepcijos patvirtinimo“ (toliau - Koncepcija), 7 punkte numatyta, kad Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymas, skirtas smulkiojo verslo pradžiai paspartinti, leidžia mažąsias bendrijas įsteigti greitai ir mažiausiomis sąnaudomis, joms efektyviai funkcionuoti ir konkuruoti rinkoje. Šiame punkte taip pat nurodyta, kad naujos teisinės formos juridinis asmuo – mažoji bendrija – užpildys nišą tarp individualios įmonės ir uždarnosios akcinės bendrovės, bei tai, kad mažosios bendrijos sudarys papildomas galimybes steigti labai mažas įmones, kurių verslo egzistavimas paremtas *intuitu personae* (asmeninėmis savybėmis grįstas bendradarbiavimas) principu. Minėti tikslai, *intuitu personae* principas lemia MBĮ nustatytus teisinio reguliavimo ypatumus, skiriančius mažąsias bendrijas nuo kitų formų juridinių asmenų (minimalaus kapitalo reikalavimo netaikymas, paprastesnis ir lankstesnis valdymas, apskaita).

Bitė V. (2011, p. 215) teigia, kad “verslo sėkmė paprastai priklauso nuo bendrasavininkių sutarimo ir bendradarbiavimo, todėl verslo santykiai dažnai iš dalies sutampa su šeimos, draugų arba kito uždaro asmenų rato santykiais. Neretai tokios bendrovės dalyviai

bendradarbiauti pradeda atsižvelgdami į jų susivienijimo narių individualias savybes ir asmeninius privalumus (intuitu personae pobūdis). Intuitu personae yra lotyniška frazė, reiškianti „remiantis asmenybės savybėmis“ (angl. – ‘by virtue of the personality’) arba „speciali asmens svarba“ (angl. – ‘express consideration of the person’). Prioriteto teikimas asmeniniams ryšiams lėmė reikalavimą dalyviams palaikant jų tarpusavio santykius laikytis pasitikėjimo, didžiausio lojalumo ir sąžiningumo standarto, o tai vėliau lėmė fiduciarinių pareigų koncepcijos kaitą (Mikalonienė, 2010, p. 82).

Pagal MBĮ 2 straipsnį mažoji bendrija yra ribotos civilinės atsakomybės privatusis juridinis asmuo – įmonė, kurios visi nariai yra fiziniai asmenys. Mažonoje bendrijoje gali būti ne daugiau kaip 10 narių. Mažosios bendrijos pavadinime turi būti jos teisinę formą nusakantys žodžiai „mažoji bendrija“ arba šių žodžių santrumpa „MB“ bei mažosios bendrijos buveinė turi būti Lietuvos Respublikoje. Mažoji bendrija savo veikloje vadovaujasi Lietuvos Respublikos civiliniu kodeksu (toliau – CK), šiuo ir kitais įstatymais, kitais teisės aktais, taip pat mažosios bendrijos nuostatais. Pagal CK 2.34 str. 1 d. juridiniai asmenys skirstomi į viešuosius ir privačiuosius. Pagal CK 2.34 str. 3 d. privatieji juridiniai asmenys yra juridiniai asmenys, kurių tikslas – tenkinti privačius interesus. Lietuvos Respublikos civilinio kodekso komentare (2000) nurodoma, kad sąvoka “privatūs interesai” reiškia „bet kokią materialiąją naudą (pelno dalies, turto prieaugio gavimą), kurią gauna ar siekia gauti tiek juridinio asmens dalyviai, steigėjai, tiek juridinio asmens valdymo organų nariai“. Mažoji bendrija, kaip juridinis asmuo neatsako pagal juridinio asmens dalyvio prievolės, o pastarasis neatsako pagal juridinio asmens prievolės, išskyrus įstatymuose arba juridinio asmens steigimo dokumentuose numatytus atvejus (CK 2.50 str. 2 d.). Kai juridinis asmuo negali įvykdyti prievolės dėl juridinio asmens dalyvio nesąžiningų veiksmų, juridinio asmens dalyvis atsako pagal juridinio asmens prievolę savo turtu subsidiariai. Mažosios bendrijos steigėjo atsakomybė yra specifinė tuo požiūriu, kad visų pirma ši atsakomybė sietina su bendrovių teise; atsakomybė taikoma, atsižvelgus į kertinius bendrovių teisės principus (bendrovės kaip juridinio asmens atskirumas; ribota mažosios bendrijos steigėjų atsakomybė). Atsakomybė kyla dėl mažosios bendrijos steigėjui nebūdingo, tačiau de facto aktyvaus vaidmens. Atsakomybė grindžiama mažosios bendrijos steigėjo padaryta nesąžininga įtaka bendrijai, pažeidžiančia bendrijos kreditorių interesus ir padarančia jiems žalą. Mažosios bendrijos steigėjas atsako už pasekmes, kurias sukėlė bendrijos sprendimai, priimti ne autonomiškai, bet dėl mažosios bendrijos steigėjo kaip dalyvio įtakos (Mikalonienė, 2010, p. 177).

Lyginant su kitomis privačių juridinių asmenų teisinėmis formomis (uždaroji akcinė bendrovė viena iš populiariausių teisinių formų), mažoji bendrija yra palyginti nauja privataus juridinio asmens teisinė forma.

8 lentelė. Uždarnosios akcinės bendrovės ir mažosios bendrijos požymių palyginimas

Požymiai	Uždaroji akcinė bendrovė	Mažoji bendrija
Minimalus dalyvių skaičius	1	1
Didžiausias galimas dalyvių skaičius	Neribojama	10
Įstatinis kapitalas	Ne mažesnis kaip 2 500 Eur	Minimalaus kapitalo reikalavimas netaikomas
Steigėjai	Fiziniai ir / arba juridiniai asmenys	Fiziniai asmenys
Dalyvio atsakomybė už juridinio asmens prievoles	Ribota civilinė atsakomybė	Ribota civilinė atsakomybė
Sprendimų priėmimas balsuojant	Paprastai viena akcija lygi vienam balsui	Standartas – vienas narys turi vieną balsą, tačiau kai MB turi vadovą, tai balsų paskirstymas MB nuostatuose gali būti nustatytas kitoks
Pelno skirstymas	Akcininkui skiriamas dividendų dydis, proporcingas jam priklausančių akcijų nominaliai vertei. Galimas dividendų išmokėjimas už trumpesnę nei finansiniai metai laikotarpį	Pelnas skirstomas proporcingai įmokėto įnašo dydžiui, nebent nuostatuose būtų nustatyta kitaip. Galimas pelno išmokėjimas avansu.

Šaltinis: sudaryta pagal MBĮ ir Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymą (2000)

MB (MBĮ 2 str.) ir UAB (Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo (toliau - ABĮ), 2 str. 2 d.) verslo formos yra ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys – tai reiškia, kad bendrovių savininkai neatsako savo turtu verslo nesėkmės atveju. Steigiant UAB kapitalas turi būti nemažesnis nei 2500 EUR (ABĮ 2 str. 4 d.). UAB kapitalas padalinamas į dalis, vadinamas akcijomis (ABĮ 2 str. 1 d.), kurios apmokamos pinigais ir (ar) acnininkui nuosavybės teise priklausančiu nepiniginiu įnašu, kuris turi būti įvertintas teisės aktų nustatyta tvarka, bet bendra visų acnininkų pinigais apmokėtų akcijų dalis turi būti nemažesnė kaip 2500 EUR. (ABĮ 8 str. 7 d.). Mažosios bendrijos atveju minimalaus kapitalo reikalavimo nėra. MB

narių įnašai gali būti piniginiai ir nepiniginiai (nepiniginių įnašų vertė nustatoma visų MB dalyvių bendru sutarimu) (MBĮ 8 str.).

Vadovaujantis MBĮ 3 str. 1 d. mažosios bendrijos steigimo teisinis pagrindas yra steigėjų sudaryta mažosios bendrijos steigimo sutartis arba steigimo aktas. Pagal MBĮ 3 str. 4 d. mažoji bendrija laikoma įsteigta nuo jos įregistravimo Juridinių asmenų registre.

Vadovaujantis MBĮ 12 str. 2 d. nuostatomis mažosios bendrijos organais gali būti:

1) tik mažosios bendrijos narių susirinkimas. Tokiu atveju mažosios bendrijos narių susirinkimas yra kartu ir mažosios bendrijos valdymo organas;

2) mažosios bendrijos narių susirinkimas ir mažosios bendrijos vienasmenis valdymo organas – mažosios bendrijos vadovas.

CK 2.66 str. 1 d. 6 p. nustato, kad Juridinių asmenų registre registruojami valdymo organų nariai. Vadovaujantis MBĮ 6 str. 2 d. nuostatomis, kai mažojoje bendrijoje yra du ar daugiau narių ir mažosios bendrijos narių susirinkimas yra mažosios bendrijos valdymo organas, Juridinių asmenų registre taip pat nurodomas mažosios bendrijos atstovas (vardas, pavardė, asmens kodas ir gyvenamoji vieta, jo paskyrimo data ir įgaliojimų pabaigos data).

Vadovaujantis MBĮ 13 str. nuostatomis mažosios bendrijos narių susirinkimas turi išimtinę teisę keisti mažosios bendrijos nuostatus, buveinę, nustatyti informaciją, kuri laikoma mažosios bendrijos komercine (gamybine) paslaptimi ir konfidencialia informacija, priimti sprendimus dėl naujų mažosios bendrijos narių priėmimo, dėl nepiniginio įnašo vertės, jo įnešimo sąlygų ir terminų, dėl mažosios bendrijos nario ar kito asmens, kuris tvarkys mažosios bendrijos apskaitą, dėl pelno (nuostolių) paskirstymo, dėl mažosios bendrijos reorganizavimo ir patvirtinti reorganizavimo sąlygas, taip pat pertvarkyti, restruktūrizuoti mažąją bendriją, nutraukti veiklą ir ją likviduoti, atšaukti mažosios bendrijos likvidavimą. Mažosios bendrijos narių susirinkimas turi išimtinę teisę spręsti, ar mažajai bendrijai reikalingi darbuotojai. Jeigu taip, – nustatyti mažosios bendrijos struktūrą, etatų sąrašą ir darbuotojams mokamų atlyginimų dydžius, tvirtinti finansinių ataskaitų rinkinį;

Tiek UAB, tiek MB gali būti likviduojama narių arba akcininkų sprendimais:

1. Reorganizavimas CK numatytais būdais;
2. Likvidavimas (tik mokios MB atveju);
3. Bankrotas ir likvidavimas;
4. Pertvarkymas į kitos teisinės formos juridinį asmenį.

Mažoji bendrija gali būti pertvarkoma į:

- 1) individualią įmonę;



- 2) akcinę bendrovę;
- 3) uždarają akcinę bendrovę;
- 4) tikrąją ūkinę bendriją;
- 5) komanditinę ūkinę bendriją;
- 6) kooperatinę bendrovę (kooperatyvą);
- 7) žemės ūkio bendrovę;
- 8) viešąją įstaigą.

Po pertvarkymo veikiančiam juridiniam asmeniui pereina visos pertvarkytos mažosios bendrijos teisės ir pareigos.

Apibendrinant galima pažymėti, kad mažoji bendrija pakankamai nauja verslo forma, kurių didžiausias augimas buvo 2016 metais ir sudaro 46 proc. daugiau mažųjų bendrovių nei 2015 metais. Steigiant mažąją bendriją ribojamas narių skaičius, netaikomas įstatinio kapitalo dydis, mažoji bendrija yra ribotos civilinės atsakomybės juridinis asmuo. Kitaip nei kitiems ribotos civilinės atsakomybės juridiniams asmenims nėra reikalavimo turėti vadovą - bendrijai gali vadovauti narių susirinkimas. Galima teigti, kad mažosios bendrijos steigimo reikalavimai nesudėtingi, neprivaloma paskirti vadovo.

### **1.3. Mažųjų bendrijų analogai užsienio šalyse**

Koncepcijos 10 p. nurodoma, kad kai kuriuos mažųjų bendrijų teisinio reguliavimo principus iš dalies nulėmė šių užsienio šalių juridinių asmenų teisinių formų požymiai: Vokietijos GmbH ir UG, Belgijos pradedančioji privati ribotos atsakomybės bendrovė (Starter SPRL), Prancūzijos ribotos atsakomybės bendrovė (SARL), Prancūzijos supaprastinta bendrovė, kurios kapitalas padalytas į akcijas (SAS), Olandijos privati bendrovė (B.V.), Jungtinių Amerikos Valstijų ribotos atsakomybės bendrovė (LLC), Rusijos ribotos atsakomybės bendrovė (OOO), Anglijos ribotos atsakomybės partnerystė (LLP), Ispanijos naujoji ribotos atsakomybės bendrovė (S.L.N.E.). Europos Sąjungos mastu buvo analizuojamos Europos privati bendrovė (SPE), Europos kooperatinė bendrovė (SCE) ir Europos ekonominių interesų grupė (EEIG).

Jungtinių Amerikos Valstijų (JAV) ribotos atsakomybės bendrovė (LLC) yra palyginti naujo tipo hibridinė verslo struktūra, leidžiama daugumoje valstijų. Tokios organizacinės struktūros pranašumas yra ribota atsakomybė, pvz., kaip korporacijų, taip pat apmokestinimo paprastumas bei veiklos lankstumas, pavyzdžiui, kaip partnerystė. Bendrovės savininkai

vadinami jos nariais, o LLC gyvavimo trukmę jos nariai paprastai nustato registracijos dokumentuose, kuriuose vėliau galima prailginti veiklos trukmę. Nariais gali būti ir juridiniai, ir fiziniai asmenys, nėra gyvenamosios vietos reikalavimų, minimalus narių skaičius yra 1. Minimali įstatinio kapitalo suma nėra nustatyta. Įmonės pavadinime turi būti žodžiai „Ribotos atsakomybės bendrovė“ arba santrumpa „L.L.C.“ arba pavadinimas „LLC“. LLC nustatyta mažiau korporacinių formalumų, tokių kaip reguliarius valdybos posėdžiai ir metiniai akcininkų susirinkimai, tačiau reikalaujama, kad būtų tinkamai suformuoti įstatai, o LLC nariai privalo sudaryti veiklos sutartį, nustatančią, kaip LLC veiks. LLC pagal Mokesčių kodeksą laikomos kaip „pereinamosios“, nebent nariai nusprendžia būti apmokestinami kaip korporacija. Tai reiškia, kad savininkai praneša apie pajamas ir išlaidas tik pagal savo gyventojų pajamų mokesčio formas ir nebeprivalo atskirai pateikti gyventojų pajamų mokesčio formų kaip atskiras asmuo. Jei korporacija uždirba pelną, tas pelnas apmokestinamas. Jei šis pelnas bus paskirstytas akcininkams, dividendai apmokestinami pajamų mokesčiu. Tai vadinama „dvigubu apmokestinimu“, ir nors yra būdų, kaip mažos įmonės gali teisiškai išvengti dvigubo apmokestinimo, LLC iš karto turi pereinamąjį mokestinį režimą. LLC nariai paprastai gali susitarti paskirstyti pelną ir nuostolius jiems priimtiniu būdu; jie neprivalo jų paskirstyti proporcingai nuosavybės daliai. Tai suteikia daugiau lankstumo atskiriant nuosavybės dalį nuo pelno paskirstymo iš einamosios veiklos, o tai gali būti naudinga, pavyzdžiui, įmonėse, kuriose vieni savininkai aktyviai dalyvauja kasdienėje veikloje, o kiti ne. Tai taip pat suteikia didelį lankstumą planuojant mokesčius (Limited Liability Company (LLC)).

Švedijoje yra vienos rūšies uždaro tipo ribotos atsakomybės juridinis asmuo – *Privat Aktiebolag* – kapitalizuota įmonė. Įmonę valdo direktorių taryba, atsakinga už svarbiausių verslo sprendimų priėmimą ir bendrų įmonės reikalų priežiūrą. Direktorių renka jos akcininkai. Generalinį direktorių (neprivalomas privačios, bet reikalingas viešosiose), kuris vadovauja kasdieninei veiklai, skiria direktorių valdyba. Kitus darbuotojus skiria direktorių taryba arba generalinis direktorius. Uždaro tipo bendrovės privalomo minimalaus įstatinio kapitalo dydis, lygus 25,000 SEK. Anksčiau šis dydis siekė 50,000 SEK, tačiau 2020 metais buvo sumažintas perpus. Akcinė bendrovė turi turėti bent tris valdybos narius. Jei trijų valdybos narių paskirti neįmanoma, minimalus reikalavimas yra 1-2 valdybos nariai ir vienas pakaitinis narys. Jei nė vienas iš valdybos narių ar pakaitinių narių negyvena Švedijoje arba neturi švediško asmens kodo, įmonė turi paskirti juridinį kontaktinį asmenį Švedijoje (A Complete Guide to Starting a Business in Sweden...).

Vokietijos ribotos atsakomybės bendrovė (GmbH) yra labiausiai paplitusi verslo rūšis, nes ją gali įsteigti vienas asmuo, kuris vienu metu gali veikti kaip direktorius ir akcininkas («*Ein-Personen-GmbH*»). Vokietijos ribotos atsakomybės bendrovė turi turėti bent vieną direktorių, kuris neprivalo būti Vokietijos pilietis. Minimalus GmbH įstatinis kapitalas turi būti 25000 eurų. Registruojant įmonę Vokietijos Prekybos registre, į banko sąskaitą reikia įnešti ne mažiau kaip 12500 eurų. GmbH akcijos nėra sertifikuotos ir jomis negalima viešai prekiauti. Vokietijos bendrovės, kuri yra „mini GmbH“, minimalus įstatinis kapitalas yra 1 euras. Siekdama kompensuoti šį mažą pradinį įstatinį kapitalą, įmonė turi išlaikyti ketvirtadalį savo metinės apyvartos, kol sukaupta įprastą įstatinį kapitalą 25000 eurų. Pasiekus šią tikslinę sumą, sukauptas pelnas konvertuojamas į akcinį kapitalą, o mini GmbH - į įprastą GmbH. Kitas privalumas kalbant apie „mini“ versijos sąnaudas yra tai, kad įstatai gali būti patvirtinti notaro už mažesnę mokestį, o bendros „Mini GmbH“ atidarymo išlaidos yra mažesnės (The Minimum Share Capital in Germany). Pagrindiniai šio tipo įmonės privalumai yra pozityvus tarptautinių verslo partnerių įvertinimas ir aukštas prestižas, palankesnės mokesčių sąlygos nei privačios įmonės atveju: jei savininkai palieka pelną įmonėje, taikomas atleidimas nuo mokesčių 95 proc. apimtyje.

Prancūzijos ribotos atsakomybės bendrovė SARL (*Société à responsabilité limitée*) yra ribotos atsakomybės bendrovės atitikmuo. Tai geras pasirinkimas mažam ir vidutiniam verslui, nes jį palyginti lengva įsteigti, valdyti ir vystyti. Minimalus apmokėtas akcinis kapitalas yra tik 1 euras. Mažiausia gali būti tik vienas akcininkas, daugiausia – 50. Akcininkais gali būti tiek fiziniai, tiek juridiniai asmenys (Limited Liability Company in France).

Belgijos pradedančioji privati ribotos atsakomybės bendrovė (Starter SPRL, *société privée à responsabilité limitée*) gali turėti mažiausiai vieną akcininką. Maksimalus įstatinis kapitalas 18549 eurų, minimalus 1 euras. Negalima pilnai darbo dienai įdarbinti daugiau nei 5 darbuotojų. Ši verslo forma nėra populiari, nes per 5 veiklos metus turi būti pertvarkyta į kitos formos verslo įmonę (Belgium: operating a business).

Apibendrinant galima pažymėti, kad užsienio šalių teisinio reguliavimo principai, kuriais buvo remtasi konstruojant naują įmonių veiklos formą Lietuvoje, yra labai skirtingi, reikalavimai akcininkų skaičiui ar įstatiniui kapitalui pasižymi žymiais skirtumais, tačiau pastebima, kad užsienio šalys stengiasi supaprastinti smulkaus verslo teisinį reglamentavimą.

## 2. MAŽŪJŲ BENDRIJŲ NARIŲ PAJAMŲ APMOKESTINIMO YPATUMAI

Šiame skyriuje analizuojami mažųjų bendrijų pajamų apmokestinimo teisinis reglamentavimas, apskaitos bei deklaravimo teisės normos.

### 2.1. Mažosios bendrijos nario gaunamų pajamų apmokestinimas

Konstitucinis Teismas yra pažymėjęs, kad “tokie esminiai mokesčio elementai kaip mokesčio objektas, mokestinių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio dydžiai (tarifai), mokėjimo terminai, išimties bei lengvatų, baudos ir delspinigiai turi būti nustatomi tik įstatymu“ (Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d., 2002 m. birželio 3 d., 2006 m. sausio 24 d., 2006 m. rugsėjo 26 d. nutarimai). Mokesčių administravimo įstatymo 6 str. įtvirtinta, kad įstatymų leidėjo įtvirtinti apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo pagrindiniai principai yra šie: mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo ir visuotinio privalomumo, apmokestinimo aiškumo, turinio viršenybės prieš formą. Kaip yra pažymėjęs Vyriausiasis administracinis teismas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant...), mokesčių kaip prievolę valstybei struktūriškai sudaro pareiga mokėti įstatymo nustatytą mokesčių ir pareiga laikytis įstatymo nustatytos mokesčių mokėjimo tvarkos, t. y. už tinkamą vykdymą atsako vienas asmuo – savarankiškas mokesčių mokėtojas.

Pagal MBĮ 24 str. nuostatas mažosios bendrijos narys turi teisę gauti šias išmokas kaip avansu išmokamą pelną:

- 1) mažosios bendrijos lėšų savo asmeniniams poreikiams;
- 2) mažosios bendrijos pelno dalį už trumpesnę negu finansiniai metai laikotarpį.

Taigi, mažosios bendrijos narys gali gauti dviejų rūšių išmokas. Nuo to, kokios rūšies pajamas gauna mažosios bendrijos narys, priklauso jų apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu (GPM) tvarka, valstybinio socialinio draudimo (VSD) įmokomis ir privalomojo sveikatos draudimo (PSD) įmokomis tvarka.

Pagal Lietuvos Respublikos ūkio ministro 2012 m. rugpjūčio 31 d. įsakymu Nr. 4-878 „Dėl Mažosios bendrijos pavyzdinių steigimo aktų ir steigimo sutarčių formų, Mažosios bendrijos pavyzdinių nuostatų ir jų pildymo rekomendacijų patvirtinimo“ (toliau – Pavyzdiniai nuostatai) patvirtintus Pavyzdinius nuostatus, kai MB narių susirinkimas yra jos valdymo organas ir MB yra vienas narys, paėmęs (gavęs) bendrijos lėšų savo asmeniniams poreikiams MB surašo lėšų paėmimo (perdavimo) dokumentą. Pagal Pavyzdinius nuostatus, kai MB narių

susirinkimas yra jos valdymo organas ir MB yra daugiau nei vienas narys, bei, kai MB vadovas yra vienasmenis MB valdymo organas ir MB yra daugiau nei vienas narys, pageidaujamas gauti bendrijos lėšų asmeniniams poreikiams bendrijos narys pateikia rašytinį prašymą atstovui/vadovui.

Pagal Pavyzdinius nuostatus, atstovas/vadovas gavęs bendrijos nario rašytinį prašymą ir nustatęs, kad šis prašymas gali būti tenkinamas, prašyme nurodytą bendrijos lėšų sumą perduoda bendrijos nariui jo prašyme nurodytu būdu ir bendrijos nuostatuose per nurodytą terminą nuo prašymo gavimo dienos bei surašo paėmimo (perdavimo) dokumentą.

MB nario prašymas gauti MB lėšų jo asmeniniams poreikiams netenkinamas, jeigu:

- prašymas neatitinka bendrijos nuostatuose nustatytų reikalavimų;
- MB turi neįvykdytų prievolių, kurių terminai yra suėję iki prašymo gavimo dienos;
- išmokėjusi lėšų MB nariui MB negalės įvykdyti savo prievolių, kurių terminai sueina per 30 dienų nuo prašymo gavimo dienos

Pareiga įvykdyti mokesťines prievoles atsispindi ir Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje: kaip pažymėjo Konstitucinis Teismas – „dėl mokesčių nesitariama“ (Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas). Mokesčių teisės normomis abstraktus filosofinis, politinis, sociologinis pareigos mokėti mokesčius turinys (solidarumas) sukonkretinamas iki konkrečios teisinės pareigos, o pritaikius normą – net iki konkrečios sumos (Užubalis, 2012, p. 49). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 69 str. 1 d. tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokesťinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesťį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesťį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas. Pavyzdžiui, 2008 m. vasario 20 d. sprendime administracinėje byloje Nr. A556-250/2008 Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija pažymėjo, jog interpretuojant Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnį, matyti, kad jame kalbama apie mokesčio

mokėtojo tikslą gauti mokestinę naudą ateityje, t. y. po sandorio (ūkinės operacijos), kurie gali būti tiriami šios teisės normos taikymo aspektu, sudarymo. Taikant šią teisės normą reikšmingomis gali būti pripažintos aplinkybės, kurios laiko aspektu atsirado po tiriamo (abejones keliančio) sandorio (ūkinės operacijos) sudarymo – atliekamas retrospektyvus paties sandorio (ūkinės operacijos) ir jo teisinių pasekmių vertinimas. Teisėjų kolegija nurodė, kad taikant minėtą įstatymo nuostatą, yra būtina nustatyti joje nurodytą mokesčio mokėtojo tikslą (gauti šioje normoje apibūdintą mokestinę naudą). Taigi ši teisės norma taikytina tik tuo atveju, kai nustatoma, kad tiriamo (abejones keliančio) sandorio (ūkinės operacijos) tikslas yra vienintelis – gauti minėtą mokestinę naudą. Kai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegijos teigimu, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamą mokestinę naudą (2008 m. vasario 20 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A556- 250/2008). Taikant turinio viršenybės prieš formą principą, iš esmės yra atliekamas konkretaus mokestinio teisinio santykio dalyvio veiklos turinio vertinimas. Šis veiklos vertinimas atliekamas siekiant ne sukurti, pakeisti ar panaikinti mokestinius teisinius santykius, t. y. santykius, kurie yra reguliuojami mokesčių įstatymų ir juos lydinčių teisės aktų, bet siekiant tinkamai kvalifikuoti nustatytas tikrąsias teisiškai reikšmingas aplinkybes, tokiu būdu atskleidžiant realiai atsiradusius ir egzistuojančius mokestinius teisinius santykius. Tai reiškia, jog taikant aptariamą principą yra atliekamas tokios mokestinių teisinių santykių dalyvių veiklos vertinimas, pirmenybę teikiant ne šios veiklos formaliai išraiškai, bet jos turiniui, kuri ne tik tiesiogiai ir betarpiškai yra susijusi su konkrečiais mokestiniais teisiniais santykiais, bet ir kuri lemia (lėmė) šių santykių ar jų dalies atsiradimą, pasikeitimą ar pasibaigimą. Šis veiklos vertinimas atliekamas inter alia paisant protingumo ir sąžiningumo principų. Turinio viršenybės prieš formą principo taikymas pats savaime (savarankiškai) negali tiesiogiai paveikti aptariamų santykių dalyvių teisių ir pareigų apimtį ar sukurti naujų mokestinių prievolių atsiradimo ir priskyrimo atitinkamam asmeniui taisyklių, bet sudaro prielaidas atitinkamus santykius kvalifikuoti pagal kitas mokesčių įstatymų ir juos lydinčių teisės aktų nuostatas, nei tas, kurios būtų taikomos atsižvelgiant į formalią mokestinių teisinių santykių dalyvių veiklos išraišką (2013 m. balandžio 11 d. išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimas administracinėje byloje Nr. A442-724/2013).

MB nariai pagal Valstybinio socialinio draudimo įstatymo (toliau – VSDĮ) 4 str. 3 dalies nuostatas yra priskiriami savarankiškai dirbantiems asmenims, todėl jie privalomai draudžiami:

- Valstybiniu socialiniu draudimu:
  - pensijų;
  - ligos;
  - motinystės.
  - nedarbo socialiniu draudimu.
- Sveikatos draudimu.

Pagal VSDĮ 12 str. 1 ir 2 d. reikalavimus draudėjo ir apdraustojų asmens socialinio draudimo įmokas į Valstybinio socialinio draudimo fondą priskaičiuoja, išskaito ir moka MB nuo tos dienos, kurią apdraustasis asmuo pradeda dirbti. Priskaičiuotas socialinio draudimo įmokas MB sumoka ne vėliau kaip iki kito mėnesio 15 dienos. Pagal Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo (2002 m. gruodžio 3 d.) (toliau SDĮ) 17 str. 1 d. reikalavimą, MB moka 3 procentų dydžio privalomojo sveikatos draudimo įmokas nuo VSDĮ nustatyta tvarka apskaičiuotų pajamų, nuo kurių skaičiuojamos socialinio draudimo įmokos, už asmenis dirbančius pagal darbo sutartis, 2 d. reikalavimą, moka 6 procentų dydžio PSD įmokas nuo VSDĮ nustatyta tvarka asmeniui apskaičiuotų pajamų, nuo kurių skaičiuojamos socialinio draudimo įmokos. Taip pat VSD mokėjimą nustato ir Lietuvos Respublikos pensijų kaupimo įstatymo (2003 m. liepos 4 d.) 10 str. 1 d. nuostatos, numatančias, kad VSD įmokos, kurių sudedamoji dalis yra pensijų įmoka, ir papildomos dalyvio lėšomis mokamos įmokos, MB apskaičiuojamos ir pervedamos Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos biudžetui įstatymų nustatyta tvarka.

Su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusiomis pajamomis laikomos MB nario iš MB gauta suma, neviršijanti sumos, nuo kurios pagal VSD įstatymo nuostatas skaičiuojamos ir mokamos MB nario VSD įmokos. Teismų praktikoje sutinkami atvejai, kai siekiant tam tikros mokestinės naudos, įvykę sandoriai (ūkinės operacijos) yra įforminami taip, kad formalizuota jų išraiška neatitinka realaus jų ekonominio turinio. Kitaip tariant, atitinkamais sandoriais yra pridengiami kiti sandoriai, kito pobūdžio ir turinio ūkinės operacijos nei formaliai užfiksuotos. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A442-66/2011 (2011 m. vasario 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr.A442-66/2011), įvertinusi visas reikšmingas aplinkybes, teisėjų kolegija pripažino pagrįstu mokesčių administratoriaus vertinimą, kad pareiškėjos darbuotojams dovanojimo sutartimi pervestos pinigų sumos realiai

buvo su darbo santykiais susijusios pastarųjų asmenų pajamos. Administracinėje byloje Nr. A438-1128/2010, be kita ko, buvo kilęs ginčas dėl darbuotojams išmokėtų sumų (dienpinigių) priskyrimo komandiruočių išlaidoms. Šioje byloje teisėjų kolegija, pažymėjusi, kad mokestinio patikrinimo metu surinkta pakankamai įrodymų, patvirtinusių, jog nurodytomis dienomis į komandiruotes vykę asmenys realiai buvo Lietuvoje (pasirašinėjo įvairiuose finansiniuose dokumentuose, jų darbo laikas užfiksuotas darbo laiko apskaitos žiniaraščiuose ir kt.), taip pat įvertinusi kitas teisiškai reikšmingas aplinkybes, padarė išvadą, jog mokesčių administratorius pagrįstai minėtų dienpinigių nepripažino komandiruočių sąnaudomis ir, vadovaudamasis Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis, fiziniams asmenims apskaičiuotą dienpinigių sumą pripažino su darbo santykiais susijusiomis pajamomis.

Pagal VSD įstatymo 10 str. 3 d. mažosios bendrijos nario, socialinio draudimo įmokų bazę sudaro mažosios bendrijos išsiimama mažosios bendrijos nario asmeniniams poreikiams 50 procentų lėšų suma, kuri deklaruojama Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – VMI) kaip su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos. Pajamų mokesčio tikslais su darbo santykiais susijusiomis pajamomis laikoma ir atitinkamai apmokestinama pajamų mokesčiu tik faktiškai išsiimta suma, net jei VSD įmokų tikslais deklaruota suma yra didesnė. VSD įstatymas nustato maksimalią sumą („lubas“), iki kurios gali būti skaičiuojamos VSD įmokos:

9 lentelė. VSD įmokų maksimalios sumos

Metai	Maksimali suma (lubos)	Paaškinimas
<b>už 2021 m.</b>	58 166,10 Eur (1352,70 Eur x 43)	suma ne didesnė negu praėjusių metų 43 vidutinių šalies darbo užmokesčių (VDU)
<b>už 2020 m.</b>	53380,20 Eur (1241,40 Eur x 43)	suma ne didesnė negu praėjusių metų 43 vidutinių šalies darbo užmokesčių (VDU)
<b>už 2019 m.</b>	48 856,60 Eur (1136,20 Eur x 43)	suma ne didesnė negu praėjusių metų 43 vidutinių šalies darbo užmokesčių (VDU)

*Šaltinis:* sudaryta autoriaus pagal Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto (2019-2021) metų rodiklių patvirtinimo įstatymus (2018-2020)

Jeigu MB narys faktiškai iš įmonės gauna (išsiima) didesnę sumą nei deklaruota Sodrai, deklaruotą sumą viršijanti išsiimtos sumos dalis nelaikoma su darbo santykiais susijusiomis pajamomis, išskyrus atvejus kai minėtas pajamas gavęs gyventojas savo metinėje pajamų deklaracijoje pats visą gautą sumą deklaruoja kaip su darbo santykiais susijusias pajamas ir šios pajamos neviršija minėtų „lubų“. Tokiu atveju, visa gauta suma, neviršijanti „lubų“, apmokestinama kaip su darbo santykiais susijusios pajamos. Mokėtinas VSD ir PSD įmokų



skirtumas taip pat apskaičiuojamas nuo MB nario metinėje pajamų deklaracijoje 02 pajamų rūšies kodu deklaruotos sumos.

Apmokestinant MB nario iš MB gautas su darbo santykiais susijusias pajamas (pajamų rūšies kodas 02), joms gali būti taikomas mėnesio neapmokestinamasis pajamų dydis. Pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (2002 m. liepos 19 d.) (toliau - GPMĮ) 20 str. 1 d. NPD taikomas tik su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusioms pajamoms. Metinis NPD (toliau – MNPD), jeigu nenustatyta kitaip, negali būti didesnis negu 4 800 eurų, jeigu gyventojo metinės pajamos (toliau – GMP) neviršija minimaliosios mėnesinės algos, galiojusios einamųjų kalendorinių metų sausio 1 dieną, dvylikos dydžių sumos. Kai GMP viršija minimaliosios mėnesinės algos, galiojusios einamųjų kalendorinių metų sausio 1 dieną, dvylikos dydžių sumą, MNPD, jeigu nenustatyta kitaip, negali būti didesnis negu suma, apskaičiuota pagal nustatytą formulę.

Metams pasibaigus, įvertinamos metinės pajamos (GMP) ir nuo GMP apskaičiuojamas metinis NPD. Tokiu būdu, jei MB narys gavo kitų nei su darbo santykiais susijusių pajamų, jo GMP bus didesnė nei su darbo santykiais susijusios pajamos, nuo kurių buvo skaičiuojamas NPD, todėl MB narys, teikdamas metinę pajamų deklaraciją, turės gražinti GMP nuo per daug pritaikyto mėnesio NPD ar jo dalies.

Pagal VSD įstatymo 11 str. 2 d. VSD įmokų galima nemokėti, jeigu:

- Tai pirma savarankiška veikla nuo 2018-01-01;
- MB narys gauna (yra paskirta) pensiją ar netekto darbingumo (invalidumo) pensiją;
- MB narys gauna šalpos pensiją ar šalpos kompensaciją, išskyrus šalpos našlaičių pensiją;
- MB narys gauna pensiją iš Europos sąjungos narės;
- MB narys yra laisvės atėmimo vietoje, psichikos sveikatos priežiūros įstaigose;
- MB narys sukakęs senatvės pensijos amžių.

PSD įmokų tarifas: 6,98 proc. jos apskaičiuojamos nuo tos pačios bazės kaip ir VSD įmokos. Kiekvieną mėnesį, iki einamojo mėnesio paskutinės dienos, mokamos ne mažesnės nei 6,98 proc. dydžio PSD įmokos nuo minimalios mėnesio algos (toliau – MMA). MB narių, metinė PSD įmokų suma negali būti mažesnė kaip 6,98 proc. nuo 12 MMA, galiojančios tų metų atitinkamą mėnesį, išskyrus asmenis išvardintus:

- Sveikatos draudimo įstatymo 17 straipsnio 1, 5, ir 7 dalyse bei 6 straipsnio 4 dalyje;
- VSD įstatymo 4 straipsnio 4 dalyje.

Jei MB laikinai nevykdo veiklos ir apie tai informavo VMI arba turi likviduojamos ar bankrutuojančios įmonės statusą, bendrijos nariai už save turi mokėti 6,98 proc. PSD įmoką. To daryti nereikia, jei nariai priklauso asmenims, kurie išvardinti Sveikatos draudimo įstatymo 17 straipsnio 2 - 5 ir 7 - 10 dalyse arba 6 straipsnio 4 dalyje.

*Deklaravimas ir mokėjimas:*

Pagal Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto sudarymo ir vykdymo taisykles, patvirtintas Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 m. birželio 14 d. nutarimu Nr. 647 „Dėl Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto sudarymo ir vykdymo taisyklių patvirtinimo“ 42 p. mažosios bendrijos už mažųjų bendrijų narius, kurie nepriskiriami asmenims, išvardytiems Sveikatos draudimo įstatymo 6 straipsnio 4 dalyje, 17 straipsnio 1 ir 5 dalyse, kiekvieną mėnesį, ne vėliau kaip iki einamojo mėnesio paskutinės dienos, turi mokėti Sveikatos draudimo įstatymo 17 straipsnio 6 ir 12 dalyse nustatyto dydžio privalomojo sveikatos draudimo įmokas. PSD įmokos mokamos atskiru įmokos kodu ir apskaitomos Valstybinio socialinio draudimo ir sveikatos draudimo fondų lėšų finansinėje ataskaitoje. Sveikatos draudimo įmokos (sumokėtų įmokų ir mokėtinų įmokų sumų skirtumas), kai jų bazė priklauso nuo asmens pajamų, gautų praėjusiais metais, turi būti sumokėtos iki metinės pajamų mokesčio deklaracijos pateikimo VMI termino paskutinės dienos.

Metinės pajamų deklaracijos pildymo, pateikimo ir tikslinimo taisyklės patvirtintos VMI prie FM viršininko 2019 m. gruodžio 12 d. įsakymu Nr. VA-93 „Dėl pavyzdinės pajamų mokesčio deklaracijos GPM311 formos ir jos priedų formų ir jų užpildymo, pateikimo bei tikslinimo taisyklių patvirtinimo“.

Nagrinėjant mokesčius jų poveikio fiziniams ir juridiniams asmenims aspektu akivaizdu, kad mokesčiai yra kiekvienos tikslingos gamybinės ir komercinės veiklos, t. y. verslo, sudedamoji dalis. Juos paprastai moka (arba privalo mokėti) visi: ir besiverčiantys individualia ūkine komercine veikla asmenys, ir tokią veiklą plėtojančios personalinės verslo įmonės bei įvairių rūšių ūkinės bendrovės (tikrosios, komandinės, akcinės ir uždarnosios akcinės), ir biudžetinės įstaigos. Atitinkamais mokesčiais apmokestinamos verslo sukurtos pajamos (pelnas) ir pridėtinė vertė, samdomiems darbuotojams išmokėtas darbo užmokestis, akcininkų gauti dividendai, įsigytas nekilnojamas turtas ir pan. (Stačiokas, Mažeika, Šernienė, 2004).

Pagal MBI 7 str. 4 d. nuo 2020 m. lapkričio 19 d. mažosios bendrijos narys gali sudaryti civilines sutartis su mažąja bendrija dėl paslaugų teikimo ir (ar) darbų mažajai bendrijai atlikimo, išskyrus darbo santykių požymius turinčias sutartis. Bendra pagal mažosios bendrijos

nario su mažąja bendrija sudarytas civilines sutartis suteiktų paslaugų ir darbų suma negali viršyti šimto tūkstančių eurų per kalendorinius metus. Viršijanti nustatytą dydį suma yra laikoma mažosios bendrijos pelno paskirstymu arba lėšomis, skirtomis mažosios bendrijos narių asmeniniams poreikiams. MB narys iš MB gali gauti rinkos kainas atitinkantį atlygį už MB suteiktas paslaugas (įskaitant ir vadovavimo MB paslaugas, suteiktas nuo 2020 m. lapkričio 19 d.).

Iki 2020 m. lapkričio 18 d. MB narys negalėjo su MB sudaryti civilinių sutarčių dėl paslaugų su MB teikimo ar darbų atlikimo, išskyrus su MB vadovu sudaromą civilinę (paslaugų) sutartį.

Išmokėtos MB nariui sumos pagal civilinę sutartį gali būti priskirtos išmokėtiems pelnui arba lėšoms, skirtoms mažosios bendrijos nario asmeniniams poreikiams. Tai gali atsitikti, jeigu patikrinimo metu bus nustatyta:

- kad paslaugos (darbų) kaina neatitiko rinkos kainos;
- buvo viršyta 100 000 Eur riba per kalendorinius metus (bus priskirta viršijanti dalis);
- sudaryta sutartis turi darbo santykių požymius – narys įsipareigoja nuolatos atlikti tam

tikros profesijos, specialybės ar kvalifikacijos darbą, o mažoji bendrija įsipareigoja užtikrinti tinkamas darbo sąlygas, tas pačias funkcijas atlieka ir kiti įmonės darbuotojai, nėra nario savarankiškumo požymių ir kt.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, formuodamas vienodą teismų praktiką yra nurodęs, kad įstatymai nedraudžia asmeniui savo darbą panaudoti sudarant civilinės teisės reguliuojamas sutartis, užsiimti savarankiška veikla, kuria versdamasis siekia gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos (2009 m. sausio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. N575-3332/2009). Darbo sutartis turi esminių požymių, skiriančių ją nuo kitų sutarčių. Visų pirma, tai, kad darbuotojas privalo dirbti tam tikrą darbą arba eiti tam tikras pareigas, reiškia, kad jis turi atlikti ne konkrečias užduotis, o vykdyti tam tikrą darbo funkciją. Tuo darbo sutartis skiriasi nuo civilinių sutarčių: rangos, pavidimo, paslaugų teikimo, jungtinės veiklos (partnerystės). Civilinių sutarčių esmė – šalių įsipareigojimas atlikti tam tikrą iš anksto apibrėžtą užduotį, o darbo sutarties atveju darbuotojas privalo atlikti tam tikrą tęstinio pobūdžio funkciją, nesiejamą su gaunamu rezultatu. Kita darbo santykių ypatybė yra tai, kad atlikdamas darbo funkciją, darbuotojas privalo laikytis darbo tvarkos ir paklusti darbdavio nurodymams, o civilinėse sutartyse šalių pavaldumo nėra (2010 m. liepos 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. N575-1458/2010; Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Civilinių bylų skyriaus 2002 n. vasario 11 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-264/2002).

Toks išmokų perkvalifikavimas lems atsiradusius didesnius mokesčius. Priskyrus išmokėtam pelnui, tokių sutarčių atlygiu nebus galima sumažinti savo mokesčio pelno (t. y. padidės mokėtinas pelno mokestis), o priskyrus lėšoms, skirtoms mažosios bendrijos nario asmeniniams poreikiams, atsiras papildomos socialinio draudimo ir sveikatos draudimo įmokos. Taip pat galios ir MBI nurodytas draudimas, kad narys negali išsimokėti daugiau, negu buvo uždirbta pelno, o jeigu išsimokėjo daugiau, tai privalo grąžinti per daug išsimokėtą sumą mažajai bendrijai. Šiuo atveju jis tampa skolingas mažajai bendrijai, o įmonės bankroto atveju bankroto administratorius tiesiogiai gali pareikšti reikalavimus mažosios bendrijos nariui – grąžinti išsimokėtas lėšas (Galimybės ir rizikos, panaikinus draudimą mažosios....).

Jeigu, nepaisant MBI numatyto apribojimo, vis tiek su MB nariais sudaromos civilinės sutartys dėl paslaugų MB teikimo ar darbų atlikimo, MB nario nuo 2015 m. gegužės 28 d. gautos pajamos pagal tokią civilinę sutartį, laikytinos MB nario pajamomis, kurios deklaruojamos metams pasibaigus ir apmokestinamos arba kaip su darbo santykiais susijusios pajamos (02 pajamų rūšies kodas), arba kaip pajamos iš paskirstytojo pelno (dividendai, 26 pajamų rūšies kodas).

## **2.2. Mažosios bendrijos vadovo pajamų apmokestinimo ypatumai**

Pagal MBI 22 str. mažosios bendrijos vadovas veikia MB vardu kaip valdymo organas, turi teisę vienvaldiškai sudaryti sandorius MB vardu pagal nuostatuose nustatytą kompetenciją. Su mažosios bendrijos vadovu sudaroma civilinė (paslaugų) sutartis. Sprendimą dėl mažosios bendrijos vadovo paskyrimo ir atšaukimo, sutarties sąlygų ar jos nutraukimo priima mažosios bendrijos narių susirinkimas. Daugiau ar mažiau daugeliui sutarčių yra būdingas rezultatyvus ir neretai glaudus santykių pobūdis, t.y. šalys, sudarydamos sutartį, ketina ją vykdyti ir tikisi to paties iš kitos šalies, viliasi gauti iš sutarties teisėtos naudos, pasitiki viena kita (Didžiulis, 2007). CK 1.137 str. 2 d. įpareigoja civilinės teisės subjektus, kad šie, įgyvendindami savo teises bei vykdydami pareigas, laikytųsi įstatymų, gerbtų bendro gyvenimo taisykles ir geros moralės principus bei veiktų sąžiningai, laikytųsi protingumo ir teisingumo principų. CK 6.38 str. ir 6.200 str. numato, kad prievolės turi būti vykdomos sąžiningai, tinkamai bei nustatytais terminais pagal įstatymų ar sutarties nurodymus, o kai tokių nurodymų nėra, - vadovaujantis protingumo kriterijais; kiekviena šalis turi atlikti savo pareigas kuo ekonomiškiau ir vykdydama prievolę bendradarbiauti su kita šalimi (šalių pareiga kooperuotis). Atlygintinių paslaugų sutarties atveju kasacinis teismas yra išaiškinęs, kad *sprendžiant dėl sutartinės*

*atsakomybės už netinkamą atlygintinų paslaugų teikimą, turi būti įvertinta, ar paslaugų teikėjo veiksmai atitinka CK 6.717 straipsnio taisyklės, kurios įpareigoja teikėją veikti sąžiningai, protingai, kad paslaugų teikimas labiausiai atitiktų kliento interesus, atsižvelgiant į paslaugų rūšį, laikytis nusistovėjusios praktikos ir atitinkamos profesijos standartų, neteikti paslaugų, jeigu kliento nurodymai prieštarauja įstatymams, nusistovėjusioms profesinės veiklos ir etikos taisyklėms, standartams, sutarties sąlygoms ir pan (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2012 m. gruodžio 19 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-564/2012). Prievolių skirstymas pagal intensyvumo lygį aktualus ir atribojant tam tikras sutarčių rūšis, dėl kurių pažeidimo gali kilti sutartinė atsakomybė. Pavyzdžiui, kasacinio teismo praktikoje yra išplėta rangos ir paslaugų sutarčių takoskyra: *nors ir rangos, ir paslaugų sutartys sudaromos dėl veiksmų atlikimo, svarbiausias skiriamasis šių sutarčių grupių požymis yra tai, jog pagal atlygintinų paslaugų sutartis įsipareigojama rūpestingai (atidžiai) atlikti tam tikrą veiklą (veiksmus), o pagal rangos sutartis įsipareigojama sukurti ar pasiekti tam tikrą darbo rezultatą ir perduoti jį, kaip atskirą objektą ar tam tikrą jo dalį, kitai šaliai. Kitaip tariant, pirmuoju atveju įsipareigojama dėti tam tikras rūpestingas pastangas atliekant veiksmus, o antruoju – dėti tam tikras pastangas ir pasiekti tam tikrą rezultatą. Nuo to priklauso ir taikytina atsakomybė: jeigu įsipareigojama dėti pastangas vykdant tam tikrą veiklą, tai tokios prievolės skolininkas atsako už netinkamas pastangas (nerūpestingą veiklą), bet neatsakys dėl to, kad nebuvo sukurtas konkretus rezultatas, nes tokios pareigos jis neturėjo. Jeigu įsipareigojama dėl rezultato, tai atsakomybė bus taikoma būtent už rezultato nebuvimą. Atribojant rangos ir paslaugų sutartis svarbu nustatyti, ar šalys susitarė atlikti darbus, kuriais bus sukuriamas ar pagaminamas atskiriamas nuo pačių veiksmų objektas, turintis savarankišką vertę, kuri būtų įmanoma savarankiškai perduoti užsakovui (rangos sutartis), ar buvo susitarta dėl tam tikros veiklos, kurios rezultatas neatskiriamas nuo pačių veiksmų (paslaugų teikimas) (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2012 m. gruodžio 5 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-543/2012).**

Mažosios bendrijos vadovas veikia mažosios bendrijos vardu ir turi teisę vienvaldiškai sudaryti sandorius (MBĮ 22 str. 7 d.). Pagal MBĮ 22 str. 8 dalį mažosios bendrijos vadovas organizuoja kasdienę mažosios bendrijos veiklą, priima sprendimą mažajai bendrijai tapti kitų juridinių asmenų steigėja, dalyve, steigti mažosios bendrijos filialus ir atstovybes, tvirtina mažosios bendrijos filialų ir atstovybių nuostatus, priima sprendimą dėl šių filialų ar atstovybių vadovų paskyrimo, mažosios bendrijos nuostatuose nustatyta tvarka ir sąlygomis paima mažosios bendrijos lėšų ir išmoka jas mažosios bendrijos nariams kaip avansu išmokamą pelną, sudaro ir nutraukia darbo sutartis su darbuotojais.

Taip pat pagal MBĮ 22 str. 10 d. mažosios bendrijos vadovas atsako už:

- 1) mažosios bendrijos narių susirinkimo sušaukimą mažosios bendrijos nuostatuose nustatyta tvarka;
- 2) informacijos ir dokumentų pateikimą mažosios bendrijos narių susirinkimui;
- 3) finansinių ataskaitų rinkinio sudarymą šio įstatymo nustatytais atvejais;
- 4) mažosios bendrijos dokumentų, duomenų ir kitos Juridinių asmenų registro tvarkytojui teiktinos informacijos pateikimą Juridinių asmenų registro tvarkytojui;
- 5) informacijos viešą paskelbimą mažosios bendrijos nuostatuose nurodytame šaltinyje;
- 6) informacijos ir dokumentų pateikimą mažosios bendrijos nariams;
- 7) kitų šiame įstatyme, kituose įstatymuose ir teisės aktuose, taip pat mažosios bendrijos nuostatuose ir civilinėje (paslaugų) sutartyje su mažąja bendrija nustatytų pareigų vykdymą.

10 lentelė. **Mažosios bendrijos vadovo gautų pajamų apmokestinimas**

MB vadovų, kurie yra MB nariai, gautos pajamos pagal civilines paslaugų sutartis už vadovavimą	MB vadovų, kurie nėra MB nariai, gautos pajamos pagal civilines paslaugų sutartis už vadovavimą.
B klasės pajamos. 15 proc. – metinių pajamų dalis, neviršijanti 120 VDU; 20 proc. – metinių pajamų dalis, viršijanti 120 VDU. Ne PSD ir VSD objektai. NPD netaikomas.	A klasės pajamos. 20 proc. – metinių pajamų dalis, neviršijanti 84 VDU; 27 proc. – metinių pajamų dalis, viršijanti 84 VDU. Taikomas PSD – 6,98 proc., VSD – 8,72 proc. 10,82 proc., jeigu apdraustasis moka papildomą 2,1 proc. pensijų įmoką savo lėšomis. 11,72 proc., jeigu apdraustasis moka papildomą 3proc. pensijų įmoką savo lėšomis. NPD netaikomas.

*Šaltinis:* sudaryta autoriaus pagal Mažųjų bendrijų apmokestinimo ypatumai. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/evmi/ma%C5%BE%C5%B3j%C5%B3-bendrij%C5%B3-apmokestinimo-ypatumai?inheritRedirect=true>

MB nuostatuose gali būti nustatyta, kokiems sprendimams priimti ir sandoriams sudaryti MB vadovui būtinas mažosios bendrijos narių susirinkimo pritarimas. MB narių susirinkimo pritarimas nepanaikina mažosios bendrijos vadovo atsakomybės už priimtus sprendimus ir sudarytus sandorius.

Mažųjų bendrijų vadovai, kurie nėra tų bendrijų nariai, draudžiami tik pensijų socialiniu draudimu. Jei MB vadovai nėra tų mažųjų bendrijų nariai, socialinio draudimo įmokos apskaičiuojamos pagal civilinę (paslaugų) sutartį už vadovavimo veiklą gautas pajamas, nuo kurių skaičiuojamas gyventojų pajamų mokestis. Mažųjų bendrijų vadovai, nesantys bendrijos nariais, socialinio draudimo įmokas moka ne vėliau kaip iki kito mėnesio 15 dienos.

Pagal VSD įstatymo 12 str. 1 ir 2 d. reikalavimus: „1. Draudėjo ir apdraustojo asmens socialinio draudimo įmokas į Fondą priskaičiuoja, išskaito ir moka draudėjas nuo tos dienos, kurią apdraustasis asmuo pradeda dirbti <...> 2. Priskaičiuotas socialinio draudimo įmokas draudėjas sumoka ne vėliau kaip iki kito mėnesio 15 dienos“. Pagal Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo (2002 m. gruodžio 3 d.) (toliau SDĮ) 17 str. 1 d. reikalavimą, „Draudėjai moka 3 procentų dydžio privalomojo sveikatos draudimo įmokas nuo Valstybinio socialinio draudimo įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuotų pajamų, nuo kurių skaičiuojamos socialinio draudimo įmokos, už asmenis: 1) dirbančius pagal darbo sutartis“, 2 dalies reikalavimą, nurodantį, kad „Asmenys, nurodyti šio straipsnio 1 dalyje <...> moka 6 procentų dydžio privalomojo sveikatos draudimo įmokas nuo Valstybinio socialinio draudimo įstatymo nustatyta tvarka asmeniui apskaičiuotų pajamų, nuo kurių skaičiuojamos socialinio draudimo įmokos“. Taip pat VSD mokėjimą nustato ir Lietuvos Respublikos pensijų kaupimo įstatymo (2003 m. liepos 4 d.) 10 str. 1 d. nuostatos, numatančias, kad „Valstybinio socialinio draudimo įmokos, kurių sudedamoji dalis yra pensijų įmoka, ir papildomos dalyvio lėšomis mokamos įmokos, draudėjų apskaičiuojamos ir pervedamos Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos biudžetui Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka“.

Pagal pajamų rūšį MB vadovo (ne nario) už jo vadovavimą MB gautos pajamos priskiriamos kitoms su darbo santykiais nesusijusioms ir ne individualios veiklos pajamoms.

Egzistuoja įmonių išmokančių papildomą darbo užmokestį kitų išmokų (pvz., transporto priemonių nuomos) pavidalu schemas. Tokiu atveju priskaičiuojami papildomi mokesčiai, bet ir apskaičiuojami delspinigiai bei skiriamos baudos. Tokio pobūdžio bylose taikomos MAĮ 69 straipsnio nuostatos. LVAT (2015 m. sausio 26 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A-26-602/2015) yra pažymėjęs, kad „MAĮ 69 straipsnis taikytinas tais atvejais, kai nustatomos dvi būtinos sąlygos: 1) ūkinės operacijos atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas atitinkamą mokesčių nustatančiuose teisės aktuose, dėl to yra įgyjamas mokesstinis pranašumas, kuris prieštarauja įstatymo tikslams; 2) pagrindinis ūkinių operacijų tikslas yra mokesstinio pranašumo įgijimas, tačiau transakcija neturi ekonominio ir verslo pagrindimo. Dėl minėtų MAĮ 69 straipsnio taikymo sąlygų nustatymo kartu konstatuojamas ir mokesčio mokėtojo piktnaudžiavimas, taigi mokesčių mokėtojo veiksmai nelaikomi teisėtu mokesčių planavimu. Mokesčių administratorius, nustatęs piktnaudžiavimo teise faktą, taiko turinio viršenybės prieš formą principą, būtent atkuria tikrąsias sandorių aplinkybes ir priima sprendimą, paneigiantį tam tikras mokesčio mokėtojo teises. Teismas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. gegužės 15 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-958-575/2019) vertina, kad

MAI 69 straipsnio 1 dalies nuostatos, be kita ko, yra skirtos dirbtiniams, savo forma turinio ir tikslų neatitinkantiems sandoriams ir jų grandinėms, kurių tikslas yra mokestinė nauda. Tokiais sandoriais nepasiekiami jiems būdingi teisiniai, ekonominiai, verslo tikslai, kurie paprastai turėtų būti pasiekiami sudarant tokio pobūdžio sandorius, jie nepagrindžiami ekonomine logika, racionalia verslo rizika ir pan.

Apibendrinant reikia pažymėti, kad mažosios bendrijos narių, vadovų pajamų apmokestinimo reglamentavimas yra pakankamai sudėtingas. Mažosios bendrijos nariams yra numatyta nemažai išimčių, lengvatų, tačiau skirtingi pajamų deklaravimo terminai, apmokestinimo bazės skirtumai, tarifų įvairovė gali tapti kliūtimi steigiant mažąją bendriją.



### **3. MAŽOSIOS BENDRIJOS, KAIP JURIDINIO ASMENS APMOKESTINIMO YPATUMAI**

#### **3.1. Veiklos rezultato (pelno) apmokestinimo ypatumai**

Levišauskaitė, Šinkūnienė (2006) pažymi, kad pelno mokesčio moralė, kaip noras mokėti pelno mokestį, ir apskritai mokesčius, elgiantis objektyviai ir moraliai ne tik savo, bet ir kitų subjektų atžvilgiu, kaip viena iš pelno mokesčio mentaliteto sudedamųjų dalių, yra glaudžiai susijusi su pelno apmokestinimo principais, mokestiniu švietimu bei pelno mokesčio kultūros didinimu, t. y. pelno mokesčio kultūros elementais bei jų praktiniu pritaikymu. Pelno mokesčio mokėjimo vengimas turi nemažą neigiamą įtaką valstybės finansiniams interesams, nesilaikoma vieno iš esminių pelno mokesčio teisės principų, pagal kurį pelno mokestį privalo mokėti visi pelno mokesčio mokėtojai. Mokesčių mokėtojo pareiga apskaičiuoti mokesčius, be kita ko, yra įtvirtinta Mokesčių administravimo įstatymo 66 straipsnio 1 dalyje. Šioje nuostatoje įtvirtinta, jog vadovaudamasis mokesčių teisės aktais, priklausantį mokėti mokestį apskaičiuoja pats mokesčių mokėtojas, išskyrus atitinkamuose mokesčių teisės aktuose numatytas išimtis. Pastebėjęs, kad mokestis buvo apskaičiuotas neteisingai, mokesčių mokėtojas jį perskaičiuoja. Taigi mokesčių mokėtojas turi pareigą pats teisingai apskaičiuoti mokestį (Mokesčių administravimo įstatymo 40 str. 4 p.).

Štarolytė S. (2018) teigia, kad įmonių veiklos rezultatus lemia ne tik gebėjimas vykdyti efektyvią ir konkurencingą veiklą rinkoje, bet ir šalyje taikoma apskaitos sistema. Finansinės apskaitos tvarkymą Lietuvoje reglamentuoja LR buhalterinės apskaitos įstatymas (2017), kuriuo remiantis ūkio subjektai apskaitą privalo tvarkyti pagal verslo apskaitos standartus, tarptautinius apskaitos standartus arba viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartus.

Pagrindinis pelno mokesčio apskaitos tikslas yra teisingai nustatyti šio mokesčio bazės dydį. Mokslininkai analizuoja pelno mokesčio įtaką apmokestinamoms pajamoms (Saez, Slemrod, Giertz, 2012), tiria pelno mokesčio bazės kitimą įvairiose šalyse (Spengel, Lazar, Evers, Zinn, 2012).

Mažosios bendrijos buhalterinę apskaitą privalo vesti pagal Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymą (2001 m. lapkričio 28 d.) (toliau - BAĮ). BAĮ nenumato jokių išimčių mažajai bendrijai, išskyrus tai, kad mažoji bendrija neprivalo turėti vyriausiojo buhalterio. Vadovaujantis BAĮ 10 str. 6 p. nuostatomis mažosios bendrijos apskaitą, be

vyriausiojo buhalterio ar pagal sutartį apskaitos paslaugas teikiančios įmonės, ar apskaitos paslaugas savarankiškai teikiančio asmens, gali tvarkyti tos bendrijos narys. Kaip turėtų sudaryti finansines ataskaitas nurodo Lietuvos Respublikos finansinės atskaitomybės įstatymas (2001 m. lapkričio 28 d.) (toliau -FAĮ). Pagal FAĮ nuostatas mažųjų bendrijų ir FAĮ 2 str. 2 d. nurodytų neribotos civilinės atskaitomybės juridinių asmenų finansinių ataskaitų rinkinio sudėties ir sudarymo reikalavimus nustato verslo apskaitos standartai, jeigu finansinės ataskaitos sudaromos pagal verslo apskaitos standartus. Verslo apskaitos standartai leidžia rinktis ir sudaryti finansines ataskaitas dviem būdais: pagal visus verslo apskaitos standartus, išskyrus 38 VAS arba taikyti tik 38 VAS „Neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų ir mažųjų bendrijų buhalterinė apskaita ir finansinės ataskaitos“. Vadovaujantis BAĮ 9 str. reikalavimais MB vadovas turi pasirinkti apskaitos politiką ir ją įgyvendinti, atsižvelgdamas į konkrečias sąlygas, veiklos pobūdį ir vadovaudamasis arba verslo apskaitos standartais arba tarptautiniais apskaitos standartais arba viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartais, arba kitais teisės aktais, reglamentuojančiais apskaitą ir finansinę atskaitomybę. MB vadovo patvirtintoje apskaitos politikoje turi būti nurodoma:

1. MB apskaitai taikomi apskaitos standartai ar kiti teisės aktai, reglamentuojantys apskaitą ir finansinę atskaitomybę;
2. finansinių ataskaitų rinkinio sudėtis ir finansinėms ataskaitoms sudaryti taikomi apskaitos principai;
3. apskaitos metodai ir taisyklės, kuriais vadovaudamasi registruojami MB turtą, nuosavą kapitalą, finansavimo sumas, įsipareigojimus, pajamas, sąnaudas ir (ar) pinigų srautus.

Vadovaujantis BAĮ 6 str. 2 d. reikalavimais į apskaitą privaloma įtraukti visas ūkines operacijas ir ūkinius įvykius, susijusius su turto, nuosavo kapitalo, finansavimo sumų, įsipareigojimų dydžio arba struktūros pasikeitimu; 6 str. 3 d. reikalavimais MB apskaitai tvarkyti taiko dvejybinio įrašo būdą. Vadovaujantis BAĮ 12 str. 1 d. reikalavimais visos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai turi būti pagrįsti apskaitos dokumentais, išskyrus šio straipsnio 2 dalyje numatytu atveju. Apskaitos dokumentais surašomi ūkinės operacijos ar ūkinio įvykio metu arba jiems pasibaigus ar įvykus, 12 str. 4 d. reikalavimais apskaitos registruose ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių duomenys užregistruojami ūkines operacijos arba ūkinio įvykio dieną, arba iškart po to, kai yra galimybė tai, padaryti bet ne vėliau kaip per 4 mėnesius. Pagal BAĮ 16 str. 2, 3 dalis apskaitos registru formą, turinį ir skaičių nusistato MB pagal savo poreikius. Apskaitos registruose ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai registruojami pagal

apskaitos dokumentus chronologine, sistetine, chronologine – sistetine tvarka. Apskaitos registrą pasirašo jį sudaręs asmuo asmeniškai arba „saugiu kvalifikuotu elektroniniu parašu“.

Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme (2001 m. gruodžio 29 d.) (toliau - PMI) nustatyta, kad pelno mokesčio bazė yra visos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje:

- uždirbtos Lietuvos Respublikoje;
- uždirbtos užsienyje.

Pagal PMI 11 str. apskaičiuojant MB apmokestinamąjį pelną, iš pajamų:

- atimamos neapmokestinamosios pajamos;
- atskaitomi leidžiami atskaitymai;
- atskaitomi ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai.

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 Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyti papildomi rekvizitai. LVAT plenarinės sesijos nutartis (2004 m. spalio 27 d. nutartis (bylos Nr. A-1-355/2004)), kurioje konstatuojama, kad, ar sąnaudos yra patvirtintos juridinę galią turinčiais dokumentais, nustatoma įvertinus, ar apskaitos dokumentai patvirtina tikrąjį ūkinės operacijos turinį. Šioje nutartyje teismas konstatavo, kad svarbu turėti omenyje, jog vien formalūs buhalterinės apskaitos dokumento trūkumai negali paneigti mokesčių mokėtojo teisės iš bendrųjų pajamų atimti tam tikras sąnaudas, jeigu jos faktiškai buvo patirtos ir tai patvirtina byloje esančių įrodymų visuma. Ir atvirkščiai, vien buhalterinės apskaitos dokumento turėjimas nesuteikia teisės sumažinti apmokestinamąjį pelną, jeigu sąnaudos faktiškai nėra patirtos. LVAT nurodė, kad aplinkybę, jog lemiamą reikšmę turi tikrasis ūkinės operacijos turinys, o ne jos įforminimas atitinkamais buhalterinės apskaitos dokumentais, patvirtina ir Mokesčių administravimo įstatymo 10 straipsnis, kuris įtvirtina turinio viršenybės prieš formą principą. Atsižvelgdamas į šias aplinkybes, LVAT padarė išvadą, kad tik realus ūkinės operacijos atlikimas ir šios operacijos turinį leidžiantis nustatyti įforminimas buhalterinės apskaitos dokumentais yra teisiškai reikšmingos aplinkybės, leidžiančios teigti, kad pirkėjas turi teisę į patirtų išlaidų priskyrimą sąnaudoms, mažinančioms apmokestinamąjį pelną.

Atskaitymų, susijusių su pajamų uždirbimu per nuolatinės buveines, tvarka nustatyta Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. kovo 5 d. nutarimu Nr. 321 “Dėl atskaitymų,

susijusių su pajamų uždirbimu per nuolatinės buveinės, nustatymo tvarkos ir nuolatinės buveinės pirmo ir paskutinio mokestinių laikotarpių nustatymo tvarkos patvirtinimo”.

Pagal PMĮ 5 straipsnio 1 dalies 1 punktą Lietuvos vieneto, nuolatinių buveinių apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 15 procentų mokesčio tarifą. Tai reiškia, jog Lietuva turi pilną kompetenciją apmokestinti, savo teritorijoje įsteigtus (t. y. mokestiniais rezidentais esančius) bei nuolatinę buveinę turinčius verslo subjektus. Kalbant apie verslo subjektus, reguliavimas turi tam tikrų ypatumų. pagal PMĮ, nuolatinė buveinė yra užsienio vieneto veiklos Lietuvos Respublikoje išraiška. Užsienio vienetas laikomas veikiančiu per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikos teritorijoje, jeigu jis Lietuvos Respublikoje: nuolat vykdo veiklą; arba vykdo savo nuolatinę veiklą per priklausomą atstovą (agentą); arba naudoja statybos teritoriją, statybos, surinkimo ar įrangos objektą; arba gamtos išteklių tyrimui ar gavybai nuolat naudoja įrangą arba konstrukciją, įskaitant tam naudojamus gręžinius arba laivus. Nuolatinumo apibrėžimą, atstovo (agento) statuso priklausomumo ar nepriklausomumo kriterijus nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė arba jos įgaliota institucija.

Pagal PMĮ nuostatas mažųjų bendrijų atžvilgiu nėra nustatyta jokių išimčių iš pelno ir (ar) gautų pajamų apmokestinimo pelno mokesčiu taisyklių. Todėl mažųjų bendrijų atžvilgiu taikomos tokios pačios PMĮ nuostatos kaip ir kitiems vienetais.

Pagal PMĮ 7 str. 1 d. pajamos ir sąnaudos pripažįstamos pagal pajamų ir sąnaudų kaupimo bei kitus buhalterinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytus apskaitos principus, išskyrus atvejus, kai pagal PMĮ II skyriaus nuostatas pajamos gali būti pripažįstamos, taikant pinigų apskaitos principą, ir PMĮ 7 str. nuostatas. ĮFAĮ 4 str. 2 d. bei 1-ojo VAS 31 p. įtvirtintas reikalavimas įmonėms, vedant finansinę apskaitą ir sudarant finansines ataskaitas, vadovautis 10 bendrųjų finansinės apskaitos principų (įmonės, veiklos tęstinumo, periodiškumo, pastovumo, piniginio mato, kaupimo, palyginimo, atsargumo, neutralumo, turinio viršenybės prieš formą).

Endrijaitis (2018) daro išvadą, kad pelno mokesčio bazė (apmokestinamasis pelnas) yra „dirbtinis dydis“. Jis apskaičiuojamas pagal pelno mokesčio įstatymus, nepaisant to, kad paprastai de jure šio mokesčio bazė būna susieta su įmonės veiklos rezultatais, nustatomais pagal finansinę apskaitą reglamentuojančius teisės aktus.

Nagrinėjant sandorius (ūkinės operacijas), sudaromus siekiant mokestinės naudos, iš Vyriausiojo administracinio teismo praktikos matyti, kad mokesčių mokėtojai tam tikrais atvejais sudaro sandorius tik dėl akių, jų realiai ne(i)vykdo, o juos ir jų pagrindu išrašytus fiktyvius apskaitos dokumentus, siekdami mokestinės naudos, naudoja, pavyzdžiui,

apmokestinamoms pajamoms iš kitų šaltinių pagrįsti, į apskaitą įtraukti nepatirtas išlaidas ir pan. (2011 m. balandžio 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A438-953/2011). Tam tikri nebūtini tarpiniai sandoriai (ūkinės operacijos) susijusių sandorių (ūkinių operacijų) grandinėje dėl to paties objekto (jo dalies), kaip matyti iš Vyriausiojo administracinio teismo praktikos, neretai sudaromi (ūkinės operacijos – atliekamos) siekiant sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo.

Kaip išaiškino Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas (2011 m. balandžio 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A438-953/2011) pagal savo esmę pati mokesčio lengvata iš esmės yra tam tikra išimtis iš mokesčių mokėtojų lygybės bei mokesčio visuotinio privalomumo principų. Minėtose nutartyse teismas pažymėjo, kad mokesčio lengvata ir jos turinys negali būti aiškinami plečiamai – t. y. lengvatą reglamentuojanti nuostata negali būti taikoma į pastarosios įstatymo nuostatos taikymo sritį nepatenkančių mokestinių teisinių santykių dalyviams. Todėl lengvatas reglamentuojanti nuostata, turinti aiškias įstatymų leidėjo apibrėžtas taikymo ribas, negali būti taikoma teisiniams mokestiniamis santykiams, kurie neatitinka tokios lengvatos įstatyme apibrėžtų taikymo sąlygų.

Apskaičiuojant mažųjų bendrijų apmokestinamąjį pelną, taikomas 15% arba 5% pelno mokesčio tarifas.

5 % pelno mokesčio tarifas taikomas bendrijoms, kurios tenkina žemiau pateiktas sąlygas:

- Vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius neviršija 10 žmonių ir
- Mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 300000 Eur ir neatitinka PMĮ 5 str. 3 dalyje nustatytų sąlygų.

PMĮ 5 str. 3 dalyje reglamentuojama, kad PMĮ 5 straipsnio 2 dalies nuostatos netaikomos, kai šioje dalyje nurodytų susijusių vienetų bendras vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius viršija 10 žmonių ir (arba) mokestinio laikotarpio bendros pajamos viršija 300 000 eurų (*nuostatos taikomos apskaičiuojant ir deklaruojant 2021 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pelno mokestį*). Apskaičiuojant 2019 metų ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pelno mokestį, lengvatiniai pelno mokesčio tarifai (0 proc. ir 5 proc.) taikomi ir susijusiems vienetams, lygiai ta pačia apimtimi kaip ir nesusijusiems. Anksčiau susijusiems vienetams, nurodytiems PMĮ 5 straipsnio 3 dalyje, mokesčio lengvata išvis nebuvo taikoma.

Nuo 2018 mokestinio laikotarpio naujai įsteigtų mažųjų bendrijų pirmojo mokestinio laikotarpio apmokestinamasis pelnas apmokestinamas:

0% pelno mokesčio tarifu, jeigu:

-Vidutinis sąrašuose esančių darbuotojų skaičius ne didesnis kaip 10 žmonių, t. y. mažiau arba lygus 10;

- Pirmojo mokesčio laikotarpio pajamos ne didesnės kaip 300000 Eur;
- Vienetas neatitinka PMĮ 5 str. 3 dalyje nustatytų sąlygų;
- Vieneto dalyvis (dalyviai) yra tik fizinis asmuo (ar fiziniai asmenys);
- Per tris vienas po kito einančius mokesčius laikotarpius, įskaitant pirmąjį mokesčio laikotarpį: vieneto veikla nėra sustabdoma, vienetas nėra likviduojamas, reorganizuojamas ir vieneto akcijos (dalys, pajai) nėra perleidžiamos naujiems dalyviams.

Mažosios bendrijos pelnas gali būti skirstomas bendrijos nariams:

- a) Pasibaigus metams – už praėjusius finansinius metus;
- b) Metų bėgyje – už trumpesnę negu finansiniai metai laikotarpį.

Pajamos iš paskirstytojo pelno, t.y. dividendai (26 pajamų rūšies kodas) apmokestinami 15% gyventojų pajamų mokesčiu. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2019-07-18 administracinėje byloje Nr. EA-1777-438/2019 nustatė, kad vieninteliu pareiškėjo akcininku ir tuometiniu jo vadovu buvo P. G., kurio sprendimais ir buvo suteiktos paskolos, o ne išmokėti dividendai. Pareiškėjas paskolų (1900000 Lt) suteikimo P. G. metu turėjo nepaskirstyto pelno, kuris galėjo būti išmokėtas P. G. kaip dividendai, o ne paskola. Paskolų sutartys buvo sudarytos ilgam laikui – 35 m., nenustačius paskolų grąžinimo užtikrinimo priemonių (įkeitimo; garantijos ir pan.), o nuo 2015 m. nenumatant už suteiktas paskolas ir palūkanų mokėjimo. Pagal GPMĮ nuostatas asmens gautos paskolos nėra pripažįstamos jo pajamomis ir GPM neapmokestinamos (GPMĮ 2 str. 14 d.; 15 d.). Ir priešingai, asmens gautos lėšos iš paskirstytojo pelno pripažįstamos A klasės pajamomis, nuo kurių 20 procentų GPM tarifą turi apskaičiuoti bei sumokėti mokesčių išskaičiuojantis asmuo, šiuo atveju pareiškėjas (GPMĮ 5 str. 4 d. 2 p.; 6 str. 2 d.; 22 str. 2 d.; 23 str. 1 d.). Aptartos faktinės bylos aplinkybės ir teisinis reglamentavimas patvirtina, kad suteikiant P. G. paskolas, o ne išmokant dividendus, kaip pajamas iš paskirstytojo pelno, buvo išvengta GPM mokėjimo į biudžetą. Visa tai, atitinkamai patvirtina mokesčių administratoriaus ir ginčą nagrinėjusių institucijų išvadą, kad paskolų sandoriais buvo siekiama neteisėtos mokesčių naudos. O tai savo ruožtu sudarė prielaidas ir sąlygas mokesčių administratoriui paskolų sutarčių atžvilgiu taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas bei neatsižvelgti į formalią šių sandorių išraišką.

Jei mažosios bendrijos narys metų bėgyje avansu išsimokėjo daugiau lėšų, negu jam paskirta metinio pelno dalis, narys turi grąžinti skirtumą, įskaitant mažosios bendrijos

sumokėtus mokesčius. Jei mažosios bendrijos narys metų bėgyje avansu išsimokėjo mažiau lėšų, negu jam paskirta metinio pelno dalis, jam išmokamas tik skirtumas.

Mažosios bendrijos nariai negali priimti sprendimo skirstyti pelno, jeigu tenkinama bent viena iš šių sąlygų:

1. Mažoji bendrija dirba nuostolingai;
2. Nėra patvirtintas mažosios bendrijos metinių finansinių ataskaitų rinkinys;
3. Mažoji bendrija turi neįvykdytų prievolių, kurių įvykdymo terminai suėjo iki sprendimo priėmimo.

Metinių pelno mokesčio deklaracijų formos ir jų užpildymo taisyklės, patvirtintos VMI prie FM viršininko 2007-01-15 įsakymu Nr. VA-2. Metinė pelno mokesčio ir (arba) metinė fiksuoto pelno mokesčio deklaracija turi būti pateikiama ne vėliau kaip iki kito mokestinio laikotarpio šešto mėnesio 15 dienos (iki kitų metų birželio 15 dienos, jei mokestinis laikotarpis yra kalendoriniai metai), o paskutinio mokestinio laikotarpio – ne vėliau kaip per 30 dienų nuo veiklos pabaigos.

Išanalizavus mažųjų bendrijų pelno apmokestinimą galima pažymėti, kad mažosioms bendrijoms netaikoma paprastesnė apskaita, tačiau taikomi progresiniai pelno mokesčio tarifai, diferencijuojama apmokestinimo bazė. Kaip pagrindinius pelno apmokestinimo trūkumus galima įvardinti apskaitos sudėtingumą.

### **3.2. Kiti mažosios bendrijos mokesčiai**

Pagrindinis teisės aktas, reglamentuojantis nekilnojamojo turto mokestį, yra Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas (toliau – NTMĮ). Pagal NTMĮ 4 str. Mokesčio objektas yra nekilnojamas turtas, esantis Lietuvos Respublikoje, išskyrus:

1) faktiškai nenaudojamą nekilnojamąjį turtą, kurio statyba neužbaigta Lietuvos Respublikos statybos įstatymo nustatyta tvarka;

2) valdžios ir privataus subjektų partnerystės, kaip tai apibrėžta Lietuvos Respublikos investicijų įstatyme, pagrindu sukurtą ar įgytą nekilnojamąjį turtą, kol vykdoma atitinkama valdžios ir privataus subjektų partnerystės sutartis ir šis nekilnojamas turtas naudojamas pagal toje sutartyje nustatytą paskirtį.

Vadovaujantis NTMĮ 6 str. nuostatomis mokesčio tarifas – nuo 0,5 procento iki 3 procentų nekilnojamojo turto mokestinės vertės. Savivaldybės, kurios taryba nėra nustačiusi 2020 metų mokestiniu laikotarpiu taikomo nekilnojamojo turto mokesčio tarifo arba yra

nustačiusi mažesnę negu NTMĮ nurodytas minimalus mokesčio tarifas, arba keičia jau nustatytus 2020 metų nekilnojamojo turto mokesčio tarifus, teritorijoje 2020 metų mokestiniu laikotarpiu taikomas 0,5 procento nekilnojamojo turto mokesčio tarifas. Savivaldybės taryba, siekdama, kad naujas konkretus mokesčio tarifas galiotų šios savivaldybės teritorijoje nuo kito mokestinio laikotarpio pradžios, naują konkretų mokesčio tarifą turi nustatyti iki einamojo mokestinio laikotarpio liepos 1 dienos.

Jeigu, vadovaujantis NTMĮ 9 str. 3 d., nuo kito mokestinio laikotarpio mokestis už šio įstatymo 9 str. 2 d. 1 ir 2 punktuose nurodytą nekilnojamąjį turtą bus skaičiuojamas taikant naujai atlikto nekilnojamojo turto masinio vertinimo metu nustatytą vertę, kitą mokestinį laikotarpį galiosiantį naują konkretų mokesčio tarifą savivaldybės taryba gali nustatyti iki einamojo mokestinio laikotarpio gruodžio 1 dienos. Savivaldybės taryba gali nustatyti ir kelis konkrečius mokesčio tarifus, kurie diferencijuojami tik atsižvelgiant į vieną arba kelis iš šių kriterijų: nekilnojamojo turto paskirtį, naudojimą, teisinį statusą, jo technines savybes, priežiūros būklę, apleistumą, mokesčio mokėtojų kategorijas (dydį ar teisinę formą, ar socialinę padėtį) ar nekilnojamojo turto buvimo savivaldybės teritorijoje vietą (pagal strateginio planavimo ir teritorijų planavimo dokumentuose nustatytus prioritetus). Jeigu savivaldybės taryba per šioje dalyje nurodytus terminus nenustato naujų konkrečių mokesčio tarifų, kitą mokestinį laikotarpį galioja paskutiniai nustatyti konkretūs mokesčio tarifai.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegijos (Administracinė byla Nr. EA-383-556/2019) vertinimu, sisteminiu ir lingvistiniu požiūriu NTMĮ 6 straipsnio 2 dalies nuostata, kad savivaldybės taryba gali nustatyti ir kelis konkrečius mokesčio tarifus, kurie diferencijuojami tik atsižvelgiant į vieną arba kelis iš šių kriterijų: nekilnojamojo turto paskirtį, naudojimą, teisinį statusą, jo technines savybes, priežiūros būklę, mokesčio mokėtojų kategorijas (dydį ar teisinę formą, ar socialinę padėtį) – turi būti suprantama kaip suteikianti diskreciją savivaldybės tarybai diferencijuoti nekilnojamojo turto mokesčio tarifus atsižvelgiant į įstatyme nustatytus kriterijus – būtent nekilnojamojo turto mokesčio mokėtojų kategorijas, jų dydį ar teisinę formą, ar socialinę padėtį. Pagal Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo 4 straipsnį, įmonės priskiriamos labai mažoms, mažoms, vidutinėms ir didelėms įmonėms atsižvelgiant į balanse nurodyto turto vertę ir į kriterijus, kurie susiję su subjekto apyvartos dydžiu ir darbuotojų skaičiumi ir neapima mokamo nekilnojamojo turto mokesčio dydžio. Teismo vertinimu, didelės įmonės kriterijus negali būti tapatinamas su konkrečia mokesčio mokėtojų kategorija, nes nėra išskiriami reikšmingi nekilnojamojo turto mokesčio mokėtojų požymiai, pagrindžiantys tokios subjektų grupės (nekilnojamojo turto



mokesčio mokėtojų) priskyrimą dideliems nekilnojamojo turto mokesčio subjektams. Kai nėra nekilnojamojo turto mokesčio mokėtojų kategorijos pagal jų dydį išskyrimo objektyvių kriterijų, nėra aišku, kodėl vieni subjektai į šią kategoriją patenka, nors nekilnojamojo turto neturi arba turi nedaug, tačiau nekilnojamojo turto mokesčio tarifas jiems yra didesnis, negu subjektams, nepatenkantiems į didelės įmonės kategoriją, tačiau, yra tokia galimybė, valdo daugiau nekilnojamojo turto, kuris tokiu atveju bus apmokestinamas mažesniu nekilnojamojo turto mokesčio tarifu. Įstatyme nustatytos nekilnojamojo turto mokesčio mokėjimo sąlygos skiriasi pagal nuosavybės teisių objektų, o ne mokesčių mokančių subjektų požymius, todėl nustatyto teisiniu reguliavimu negali būti pažeidžiamas konstitucinis asmenų lygiateisiškumo principas. Situacija, kai nekilnojamojo turto mokesčio mokėtojų kategorija apibrėžiama neatsižvelgiant į nekilnojamojo turto valdymą ir/ar naudojimą, kaip to reikalauja NTMI 3 straipsnis, yra iš esmės neteisinga, neproporcinga ir iškreipia tikslus, kurių siekiama NTMI – iš esmės tapačioje padėtyje esančių nekilnojamojo turto mokesčių mokančių subjektų valdomą Nekilnojamojo turto registre registruojamą turtą – patalpas, inžinerinius ir kitus statinius, t. y. konkrečius objektus – apmokestinti vienodomis sąlygomis. Taigi teismas sutiko ir su pareiškėjo prašyme nurodyta aplinkybe, kad Mažeikių rajono savivaldybės taryba nepagrįstai ir neteisėtai tik juridiniams asmenims nustatė didesnę mokesčio tarifą, nors kaip nekilnojamojo turto savininkai (pagal turimo turto kiekį ir vertę) jie gali nesiskirti nuo fizinių asmenų.

2006 m. kovo 22 d. aiškinamajame rašte „Dėl Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 6 ir 15 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo projekto“ nurodyta, jog įstatymo leidėjas, keisdamas ir pildydamas NTMI 6 straipsnį, siekė savivaldybių taryboms suteikti diskrecijos teisę, įvertinant vietos poreikius bei prioritetus, nekilnojamojo turto mokesčio poveikį mokesčių mokėtojams bei verslo subjektų vystymąsi, nustatyti atitinkamą nekilnojamojo turto mokesčio tarifą. Tačiau savivaldybių tarybos turi vadovautis iš Konstitucijos, NTMI, Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo ir LVAT praktikos kylančiais imperatyvais, kad skirtingas apmokestinimas nekilnojamojo turto mokesčiu (toliau – NT mokesčiai) turi būti grindžiamas tik NTMI numatytais tikslais ir uždaviniais, negali būti selektyvus ir be aiškaus pagrindimo privilegijuojantis ir diskriminuojantis. Byloje Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija (Administracinė byla Nr. A-3016-968/2019) nustatė, kad Palangos miesto savivaldybės tarybos įtvirtintas NT mokesčio tarifų skirstymas neturi jokio aiškaus pagrindimo, nėra objektyviai teisingas, nepagrindžiamas jokių viešuoju interesu. Sprendimo nuostatos prieštarauja tiek bendriesiems asmenų lygybės ir proporcingumo principams, tiek NTMI 6 straipsnio 2 daliai ir ją aiškinančiai teismų praktikai,

kuria remiantis skirtingas apmokestinimas NT mokesčiu gali būti grindžiamas išimtinai tik NTMI numatytais tikslais ir uždaviniais. Be to, Sprendimu be jokio aiškaus pagrindimo diferencijuojamas gamybinės-pramoninės veiklos nekilnojamojo turto apmokestinimas, nenurodant jokių priežasčių, kodėl vienas gamybinės-pramoninės paskirties veiklos nekilnojamasis turtas privilegijuojamas arba diferencijuojamas kito panašaus turto atžvilgiu.

Pagal NTMI 6 str. 3 d. nuostatas, jeigu savivaldybės taryba kito mokestinio laikotarpio konkrečius mokesčio tarifus nustato arba pakeičia po šio straipsnio 2 dalyje nurodytų terminų, nustatyti (pakeisti) konkretūs mokesčio tarifai savivaldybės teritorijoje taikomi dar kitą mokestinį laikotarpį po ateinančio mokestinio laikotarpio.

Pavyzdžiui, Vilniaus miesto savivaldybės tarybos 2020 m. kovo 25 d. sprendimu Nr. 1-460 „Dėl nekilnojamojo turto, žemės ir valstybinės žemės nuomos mokesčių lengvatų suteikimo“ nuo nekilnojamojo turto, žemės ir valstybinės žemės nuomos mokesčių mokėjimo už laikotarpį nuo 2020 m. kovo 16 d. iki karantino Lietuvos Respublikos teritorijoje pabaigos, įskaitant karantino galiojimo pabaigos mėnesį atleisti asmenys, už Vilniaus mieste esantį privačios nuosavybės teise valdomą nekilnojamąjį turtą ir žemės sklypus, kur yra vykdoma: kultūros, laisvalaikio, pramogų, sporto, sveikatinimo paslaugų centrų, sanatorijų, poilsio centrų, viešbučių, viešojo maitinimo įstaigų, restoranų, kavinių, barų, naktinių klubų ir kitų pasilinksminimo vietų, grožio paslaugų teikimo, lošimo namų (kazino) ir lošimo automatų salonų veikla, parduotuvių, prekybos ir (arba) pramogų centrų, išskyrus, kurių pagrindinė veikla yra maisto, veterinarijos, vaistinių, optikos prekių ir ortopedijos techninių priemonių pardavimas, veikla, taip pat turgaviečių, išskyrus maisto.

Kauno rajono savivaldybės taryba 2018 m. balandžio 26 d. sprendimu Nr. TS-105 „Dėl nekilnojamojo turto mokesčio 2019 m. tarifų nustatymo“ išskyrė smulkias įmones, kaip atskirą mokesčio mokėtojo kategoriją ir nustatė šiai kategorijai atskirą nekilnojamojo mokesčio tarifą, t.y. 1.2 p. nustatė 0,3 proc. nekilnojamojo turto mokestinės vertės – smulkiojo ir vidutinio verslo subjektams, atitinkantiems Lietuvos Respublikos smulkiojo ir vidutinio verslo plėtros įstatymo reikalavimus, o 1.3. p. nurodė, kad 0,5 proc. nekilnojamojo turto mokestinės vertės – kitiems juridiniams asmenims.

Klaipėdos miesto savivaldybės taryba 2019 m. gegužės 30 d. sprendimu Nr. T2-165 „Dėl 2020 metų mokestinio laikotarpio nekilnojamojo turto mokesčio tarifų nustatymo“ nustatė 0,5 proc. nekilnojamojo turto mokestinės vertės nekilnojamajam turtui labai mažų ir mažų įmonių, atitinkančių Lietuvos Respublikos smulkiojo ir vidutinio verslo plėtros įstatymo reikalavimus, įsteigtų einamaisiais kalendoriniais metais. Taip pat galima išskirti Panevėžio miesto

savivaldybės tarybos 2019 m. gegužės 30 d. sprendimą Nr. 1-174 „Dėl nekilnojamojo turto mokesčio tarifų 2020 metams nustatymo“, kuriame lengvatų bei išimčių nenustatyta ir įtvirtintas vienas 0,8 procento tarifas nekilnojamojo turto mokestinės vertės nekilnojamajam turtui.

Pagal NTMI 12 str. 3 d. juridiniai asmenys moka avansinį mokestį. Kiekvienas avansinis mokestis sudaro  $\frac{1}{4}$  sumos, apskaičiuotos pagal einamųjų kalendorinių metų sausio 1 dieną juridinio asmens turimo apmokestinamojo nekilnojamojo turto, už kurį pagal šio įstatymo 3 straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatas jis privalo mokėti mokestį, mokestinę vertę taikant šio įstatymo 6 straipsnyje nustatytą mokesčio tarifą. Avansiniai mokesčiai sumokami atitinkamai iki einamųjų kalendorinių metų kovo 15 dienos, birželio 15 dienos ir rugsėjo 15 dienos. Jeigu suma, apskaičiuota pagal einamųjų kalendorinių metų sausio 1 dieną juridinio asmens turimo apmokestinamojo nekilnojamojo turto, už kurį pagal šio įstatymo 3 straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatas jis privalo mokėti mokestį, mokestinę vertę taikant šio įstatymo 6 straipsnyje nustatytą mokesčio tarifą, neviršija 500 eurų, juridinis asmuo avansinio mokesčio neprivalo mokėti. Jeigu einamaisiais kalendoriniais metais nekilnojamojo turto mokestinė vertė yra didesnė už praėjusiais kalendoriniais metais buvusią mokestinę vertę, avansinis mokestis už tą nekilnojamąjį turtą gali būti skaičiuojamas pagal praėjusiais kalendoriniais metais buvusią nekilnojamojo turto mokestinę vertę.

Tam tikrais atvejais, mažoji bendrija privalo registruotis ir pridėtinės vertės mokesčio (PVM) mokėtoja, jeigu pajamos per paskutinius 12 mėnesių viršija 45 000 eurų arba prekių, įsigytų iš kitų valstybių narių, vertė praėjusiais kalendoriniais metais viršijo 14 000 eurų. Standartinis PVM tarifas – 21 proc. Teikdamas paslaugas ar atlikdamas darbus pagal civilinę sutartį, narys tampa asmeniu, vykdančiu ekonominę veiklą, kuris teikia paslaugas (atlieka darbus) už atlygį. Šiuo atveju nariui, kaip asmeniui, galioja privaloma registravimosi PVM riba – 45 000 Eur per dvylika paskutinių mėnesių. Viršijus šią ribą, narys privalės pats, kaip asmuo, mokėti PVM ir registruotis PVM mokėtoju.

Apibendrinant mažosios bendrijos apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais aspektus galima teigti, kad teisinis reguliavimas, kuris nustatytas mažosios bendrijos įsteigimui, aiškus nesudėtingas, tačiau vertinant mažosios bendrijos apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais teisinį reguliavimą, galima pažymėti, kad pagrindinės problemos mažajai bendrijai yra teisinis apskaitos reguliavimas bei nekilnojamojo turto mokesčio tarifų nustatymo atskirose savivaldybėse režimai. Daugelis teisinių nuostatų, reguliuojančių tiesioginių mokesčių apskaitą, yra sudėtingos, skirtos tiek smulkiam, tiek stambiam verslui, kuris turi *a priori*

palankesnes sąlygas, lyginant su mažomis įmonėmis. Todėl tikslinga supaprastinti apskaitos teisinį reglamentavimą mažosioms bendrijoms. Realiam mažosios bendrijos apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais supaprastinimo įgyvendinimui tikslinga parengti vieną norminį dokumentą, kuriame būtų reglamentuojamos sąlygos, atvejai, išimtys, tarifai, deklaravimo terminai. Dabartiniu metu tikslinga teisės aktuose, reglamentuojančiuose VSD, PSD, GPM, pelno mokesčio sumokėjimą ir deklaravimą, įtvirtinti vieningą įmokų ir mokesčių sumokėjimą terminą (pvz. teisės aktuose, nustatyti, kad VSD, PSD įmokos ir gyventojų pajamų ir pelno mokesčiai mokami vieną kartą per metus, iki kiekvienų metų spalio 15 d.). Rekomenduoti arba imperatyviai nurodyti savivaldybių taryboms, kad tvirtinant nekilnojamojo turto mokesčių tarifus, bent jau ribotam laikui (pvz. pirmus trejus MB veiklos metus) netaikyti arba taikyti dvigubai mažesnę nekilnojamojo turto mokestį nei kitiems juridiniams asmenims. Šios nuostatos savivaldybių tarybų sprendimuose turi būti įtvirtintos kiekvienų metų savivaldybių tarybų sprendime.

## IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. Kiekvienoje šalyje smulkaus verslo subjektų apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais režimai yra pakankamai skirtingi, priklausomai nuo tikslų ir sąlygų, kuriomis jie taikomi. Dėl šių skirtumų apmokestinimo sistemas sunku palyginti ir todėl pakankamai sunku nustatyti bendrus bruožus. Galima išskirti pajamų apmokestinimo užsienio šalyse bendrus modelius, sąlygas ir tendencijas: ribojamas mažos įmonės pajamų ir jos darbuotojų skaičius; viena reikšmingiausių tiesioginių mokesčių lengvatų smulkiajam verslui yra pajamų mokesčio tarifo sumažinimas. Be to, kaip atskira lengvatinė priemonė mažoms įmonėms gali būti taikomi ne tokie griežti mokesčių ir apskaitos dokumentų reikalavimai, o įvairių ataskaitų pateikimo tvarka gali būti žymiai supaprastinta. Taikomos paprastesnės įmonių įsteigimo sąlygos, nereikalaujamas įstatinis kapitalas.

2. Mažosios bendrijos narių, vadovų pajamų pelno apmokestinimo reglamentavimas yra pakankamai sudėtingas. Mažosios bendrijos nariams yra numatyta nemažai išimčių, lengvatų, tačiau skirtingi deklaravimo terminai, apmokestinimo bazės skirtumai, tarifų įvairovė gali tapti kliūtimi steigiant mažąją bendriją, Mažosioms bendrijoms netaikoma paprastesnė apskaita, tačiau taikomi progresiniai pelno mokesčio tarifai, diferencijuojama apmokestinimo bazė. Kaip pagrindinį apmokestinimo trūkumą galima įvardinti apskaitos sudėtingumą. Dėl sudėtingų administracinių procedūrų smulkiam verslui (savarankiškai dirbantiems) dažnai sunku įgyvendinti teisės aktų reikalavimus, kadangi dažnu atveju nepakanka administracinių resursų.

3. Egzistuoja neaiškūs, dviprasmiški nekilnojamojo turto mokesčio tarifų, nustatymo atskirose savivaldybėse, režimai.

4. Daugelis teisinių nuostatų, reguliuojančių tiesioginių mokesčių apskaitą, yra sudėtingos, skirtos tiek smulkiam, tiek stambiam verslui, kuris turi *a priori* palankesnes sąlygas, lyginant su mažomis įmonėmis.

5. Todėl tikslinga:

- supaprastinti apskaitos teisinį reglamentavimą mažosioms bendrijoms.
- Realiam mažosios bendrijos apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais supaprastinimo įgyvendinimui tikslinga parengti vieną norminį dokumentą, kuriame būtų reglamentuojamos sąlygos, atvejai, išimties, tarifai, deklaravimo terminai.

- Dabartiniu metu tikslinga teisės aktuose, reglamentuojančiuose VSD, PSD, GPM, pelno mokesčio sumokėjimą ir deklaravimą, įtvirtinti vieningą įmokų ir mokesčių

sumokėjimą terminą (pvz. teisės aktuose, nustatyti, kad VSD, PSD įmokos ir gyventojų pajamų ir pelno mokesčiai mokami vieną kartą per metus, iki kiekvienų metų spalio 15 d.).

- Rekomenduoti arba imperatyviai nurodyti savivaldybių taryboms, kad tvirtinant nekilnojamojo turto mokesčių tarifus, ribotam laikui (pvz. pirmus trejus MB veiklos metus) netaikyti arba taikyti dvigubai mažesnę nekilnojamojo turto mokestį nei kitiems juridiniams asmenims. Šios nuostatos savivaldybių tarybų sprendimuose turi būti įtvirtintos kiekvienų metų savivaldybių tarybų sprendime.

## ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

### Teisės norminiai aktai:

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija (1992). *Valstybės žinios*, 33-1014.
2. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (2000). *Valstybės žinios*, 74-2262.
3. Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas (1991). *Lietuvos aidas*, 107-0.
4. Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymas (1996). *Valstybės žinios*, 55-1287.
5. Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas (2000). *Valstybės žinios*, 64-1914.
6. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas (2001). *Valstybės žinios*, 99-3515.
7. Lietuvos Respublikos finansinės atskaitomybės įstatymas (2001). *Valstybės žinios*, 99-3516.
8. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (2001). *Valstybės žinios*, 110-3992.
9. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (2002). *Valstybės žinios*, 73-3085.
10. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (2004). *Valstybės žinios*, 63-2243.
11. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas (2005). *Valstybės žinios*, 76-2741.
12. Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymas (2012). *Valstybės žinios*, 83-4333.
13. Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto 2017 metų rodiklių patvirtinimo įstatymas (2016). TAR, 29796.
14. Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto 2018 metų rodiklių patvirtinimo įstatymas (2017). TAR, 20569.
15. Lietuvos Respublikos smulkaus ir vidutinio verslo plėtros įstatymas (2017). TAR, 1325.
16. Lietuvos Respublikos pensijų kaupimo įstatymo Nr. IX-1691 pakeitimo įstatymas (2018). TAR, 11459.
17. Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto 2019 metų rodiklių patvirtinimo įstatymas (2018). TAR, 20701.
18. Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto 2020 metų rodiklių patvirtinimo įstatymas (2019). TAR, 21412.

19. Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto 2021 metų rodiklių patvirtinimo įstatymas (2020). TAR, 28978.
20. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. kovo 5 d. nutarimas Nr. 321 “Dėl atskaitymų, susijusių su pajamų uždirbimu per nuolatinės buveines, nustatymo tvarkos ir nuolatinės buveinės pirmo ir paskutinio mokestinių laikotarpių nustatymo tvarkos patvirtinimo”. *Valstybės žinios*, 26-931.
21. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 m. birželio 14 d. nutarimas Nr. 647 “Dėl Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto sudarymo ir vykdymo taisyklių patvirtinimo”. TAR, 5415.
22. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2011 m. rugpjūčio 31 d. nutarimas Nr. 1042 „Dėl Numatomo mažųjų bendrijų teisinio reguliavimo koncepcijos patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 111-5226.
23. Lietuvos Respublikos ūkio ministro 2008 m. kovo 31 d. įsakymas Nr. 4-126 “Dėl smulkiojo ir vidutinio verslo subjektų vidutinio metų sąrašinio darbuotojų skaičiaus apskaičiavimo tvarkos aprašo patvirtinimo”. *Valstybės žinios*, 38-1408.
24. Lietuvos Respublikos ūkio ministro 2012 m. rugpjūčio 31 d. įsakymas Nr. 4-878 „Dėl Mažosios bendrijos pavyzdinių steigimo aktų ir steigimo sutarčių formų, Mažosios bendrijos pavyzdinių nuostatų ir jų pildymo rekomendacijų patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 104-5292.
25. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2007 m. sausio 15 d. įsakymas Nr. VA-2 „Dėl Metinių pelno mokesčio deklaracijų PLN204, PLN204A, PLN204N, PLN204U formų bei jų užpildymo taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 8-333.
26. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2019 m. gruodžio 12 d. įsakymas Nr. VA-93 „Dėl pavyzdinės pajamų mokesčio deklaracijos GPM311 formos ir jos priedų formų ir jų užpildymo, pateikimo bei tikslinimo taisyklių patvirtinimo”. TAR, 20014.
27. Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2012 m. spalio 16 d. įsakymas Nr. VAS-18 „Dėl 38-ojo verslo apskaitos standarto „Neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų ir mažųjų bendrijų buhalterinė apskaita ir finansinės ataskaitos“ tvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 121-6090.
28. Kauno rajono savivaldybės tarybos 2018 m. balandžio 26 d. sprendimas Nr. TS-105 „Dėl nekilnojamojo turto mokesčio 2019 m. tarifų nustatymo“. TAR, 6980.



29. Klaipėdos miesto savivaldybės taryba 2019 m. gegužės 30 d. sprendimas Nr. T2-165 „Dėl 2020 metų mokestinio laikotarpio nekilnojamojo turto mokesčio tarifų nustatymo“. TAR, 9210.
30. Panevėžio miesto savivaldybės tarybos 2019 m. gegužės 30 d. sprendimas Nr. 1-174 „Dėl nekilnojamojo turto mokesčio tarifų 2020 metams nustatymo“. TAR, 8667.
31. Vilniaus miesto savivaldybės tarybos 2020 m. kovo 25 d. sprendimas Nr. 1-460 „Dėl nekilnojamojo turto, žemės ir valstybinės žemės nuomos mokesčių lengvatų suteikimo“. TAR, 6208.

### **Specialioji literatūra:**

32. Bitė V., (2011). Uždarnosios bendrovės samprata ir požymiai. *Socialinių mokslų studijos*, 3(1), 213–229.
33. Didžiulis L., (2007). Numatomo sutarties pažeidimo doktrina: samprata, kvalifikavimo pagrindai ir teisinis poveikis. *Teisės problemos*. 1 (55), 1-30.
34. Endrijaitis, M. (2015). *Finansinės apskaitos standartų taikymas apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu*. Daktaro disertacija, socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilniaus universitetas. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
35. Endrijaitis, M. (2018), Kitų nei kaupimo ir palyginimo bendrųjų finansinės apskaitos principų taikymas apmokestinant juridinius asmenis pelno mokesčiu. *Teisė*, 107, 35-50.
36. Gruodis P. (2017). *Kredito įstaigų veiklos reguliavimas mokesčių teisės normomis*. Daktaro disertacija, socialiniai mokslai, teisė (01 S). Vilniaus universitetas. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
37. Levišauskaitė, K., Šinkūnienė K., (2006). Mokesčių kultūros ir mokesčių mentaliteto aspektai efektyvioje valstybės mokesčių sistemoje. *Viešoji politika ir administravimas*, 15, 9-18.
38. Limantė A., (2017). Teisėkūros tobulinimo keliu: teisės aktų vertinimas, jo rūšys bei plėtotė. *Teisės problemos*, 2, 22–23. Medelienė A., Sudavičius B. (2011). Finansų ir mokesčių teisė kaip mokslinio tyrimo objektas. Būklė ir perspektyvos. *Teisė*, 78, 104-118.
39. Medelienė, A., Sudavičius, B. (2011). *Mokesčių teisė*. Vilnius: Teisinės informacijos centras.
40. Mikalonienė L. (2010). Subsidiari akcininko atsakomybė. *Teisė*, 76, 176-189.

41. Mikalonienė L., (2010). Jungtinės veiklos (partnerystės) sutarties teisinė kilmė ir samprata. *Teisė*, 75, 81-92.
42. Puzinskaitė, E. (2013). Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą. *Jurisprudencija*, 20, 1409-1426.
43. Stačiokas R., Mažeika A., Šernienė R. (2004). Mokesčių sistemos poveikis verslui ir jo vertinimo tendencijos. *Ekonomika*. 67 (2), 1-12.
44. Steponavičienė, I. (2018). Kovos su tiesioginių mokesčių vengimu taisyklių harmonizavimas ES ir jo įtaka nacionalinėms kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu taisyklėms. *Jurisprudencija*, 25, 498–526.
45. Štarolytė S. (2018). Verslo apskaitos standartų ir LR pelno mokesčio įstatymo nuostatų taikymo vertinimas. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, tomai 17–18.
46. Užubalis G. (2012). *Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė)*. Daktaro disertacija, socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilniaus universitetas. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
47. Vildžiūnaitė, V. (2020). Turinio viršenybės prieš formą principo taikymas palankia mokesčių mokėtojams kryptimi. *Jurisprudencija*, 27, 58–74.

#### **Teismų praktika:**

48. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 109-4887.
49. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2015 m. rugsėjo 22 d. nutarimas. TAR, 14100.
50. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 23-585.
51. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2002 m. birželio 3 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 55-2199.
52. Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 67-1967.
53. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Civilinių bylų skyriaus 2002 n. vasario 11 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-264/2002.
54. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2012 m. gruodžio 19 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-564/2012.

55. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2012 m. gruodžio 5 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-543/2012.
56. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2013 m. sausio 16 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-110/2013.
57. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2014 m. balandžio 11 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-201/2014.
58. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. vasario 20 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-250/2008.
59. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. balandžio 11 d. išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimas administracinėje byloje Nr. A442-724/2013.
60. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. lapkričio 12 d. išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimą administracinėje byloje Nr. A556-715/2013.
61. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A442-66/2011.
62. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. spalio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A438-1128/2010.
63. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. sausio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. N575-3332/2009.
64. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. liepos 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. N575-1458/2010.
65. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. sausio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-26-602/2015.
66. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. gegužės 15 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-958-575/2019.
67. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1-355/2004.
68. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. balandžio 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A438-953/2011.
69. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. rugpjūčio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556 - 2164/2011.
70. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. rugsėjo 15 d. nutartis administracinėje byloje A 442 -2316/2011.

71. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2019 m. liepos 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. EA-1777-438/2019.
72. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. rugsėjo 25 d. nutartis administracinėje byloje Nr. EA-383-556/2019.
73. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. gruodžio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-3016-968/2019.
74. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimas (I dalis), (2018). Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis Nr. 21, 556-638.

**Kiti šaltiniai:**

75. European Code of Social Security. Council of Europe, Strasbourg. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list/-/conventions/rms/090000168006b65e> [žiūrėta 2021 m. kovo 15 d.].
76. A Complete Guide to Starting a Business in Sweden – Legal Forms, Tax System and Trade Unions. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://1office.co/blog/complete-guide-to-company-formation-and-taxes-in-sweden/> [žiūrėta 2021 m. kovo 15 d.].
77. Annual enterprise statistics by size class for special aggregates of activities. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: Eurostat - Data Explorer (europa.eu) [žiūrėta 2021 m. kovo 5 d.].
78. Belgium: operating a business. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://santandertrade.com/en/portal/establish-overseas/belgium/operating-a-business> [žiūrėta 2021 m. kovo 21 d.].
79. European Tax Handbook, (2014). *Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation*. 754.
80. Galimybės ir rizikos, panaikinus draudimą mažosios bendrijos nariui teikti paslaugas mažajai bendrijai. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.skaiciumazgas.lt/2020/12/20/galimybes-ir-rizikos-panaikinus-draudima-mazosios-bendrijos-nariui-teikti-paslaugas-mazajai-bendrijai/> [žiūrėta 2021 m. vasario 19 d.].
81. Klausimai ir atsakymai apie Komisijos pasiūlymą pagerinti visų darbuotojų ir savarankiškai dirbančių asmenų socialinės apsaugos galimybes. [interaktyvus]. Prieiga

- per internetą: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/lt/MEMO\\_18\\_1623](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/lt/MEMO_18_1623) [žiūrėta 2021 m. kovo 12 d.].
82. Limited Liability Company (LLC). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.investopedia.com/terms/l/llc.asp> [žiūrėta 2021 m. kovo 10 d.].
  83. Limited Liability Company in France. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.french-property.com/guides/france/working-in-france/starting-a-business/legal-structure/sarl> [žiūrėta 2021 m. vasario 20 d.].
  84. Madsen, L. (2015). Taxation of Partnerships - Legal general report for the Nordic Tax Research Council's annual meeting on 22 May 2015 in Aarhus. <https://doi.org/10.1515/ntaxj-2015-0005>.
  85. Mažųjų bendrijų apmokestinimo ypatumai. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/evmi/ma%C5%BE%C5%B3j%C5%B3-bendrij%C5%B3-apmokestinimo-ypatumai?inheritRedirect=true> [žiūrėta 2021 m. vasario 23 d.].
  86. OECD, (2014). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en>.
  87. Ordynskaya, M., Silina, T., Karpenko, S., Divina, L. (2016). Tax Incentives for Small and Medium Businesses in European Union Countries in the Crisis Period. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 6(S2), 212-218.
  88. Part III Social security contributions, (2020). *OECD tax database explanatory annex*, 1-60.
  89. Report to the Public Accounts Committee on transparency of tax expenditures (tax exemptions, allowances, etc.). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [https://ec.europa.eu/economy\\_finance/publications/economic\\_paper/2014/pdf/ecp523\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/economic_paper/2014/pdf/ecp523_en.pdf) [žiūrėta 2021 m. kovo 1 d.].
  90. Saez, E., Slemrod, J.B., Giertz, S.H., (2012). The Elasticity of Taxable Income with Respect to Marginal Tax Rates: A Critical Review. *Journal of economic literature*, 50, 3-50.
  91. Spengel, C., Wendt, C. (2007). A Common Consolidated Corporate Tax Base for Multinational Companies in the European Union: some issues und options. *Oxford university centre for business taxation*.

- file:///C:/Users/User/Downloads/A\_Common\_Consolidated\_Corporate\_Tax\_Base\_for\_Multi.pdf [žiūrėta 2021 m. vasario 17 d.].
92. Structures of the Taxation Systems in the European Union, Data 1995–2005, (2007). Theme Economy and Finance. *European Commission Edition*, 146.
  93. Taymaz, E. Are Small Firms Really Less Productive? An Analysis of Productivity Differentials and Firm Dynamics. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [https://www.researchgate.net/publication/5158325\\_Are\\_Small\\_Firms\\_Really\\_Less\\_Productive/link/0deec515dc6cd37bc7000000/download](https://www.researchgate.net/publication/5158325_Are_Small_Firms_Really_Less_Productive/link/0deec515dc6cd37bc7000000/download) [žiūrėta 2021 m. kovo 5 d.].
  94. Taxation Trends in the European Union – Data for the EU Member States and Norway. (2014), *European Commission*, 3-304.
  95. The Minimum Share Capital in Germany. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.lawyersgermany.com/the-share-capital-in-germany> [žiūrėta 2021 m. kovo 20 d.].
  96. The new reform of the social insurance system in Greece. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <file:///C:/Users/User/Downloads/ESPN%20-%20Flash%20report%202020%20-%2011%20-%20EL%20-%20March%202020.pdf> [žiūrėta 2021 m. kovo 2 d.].
  97. Weichenrieder, A., J., (2007). Survey on the taxation of small and medium-sized enterprises. Prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/39597756.pdf> [žiūrėta 2021 m. vasario 12 d.].
  98. Колосова Е.Н. Экономическое содержание и основные параметры специальных налоговых режимов. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://elibrary.lt/resursai/Uzsienio%20leidiniai/MFTI/2004/149.pdf> [žiūrėta 2021 m. vasario 17 d.].

## SANTRAUKA

### Mažųjų bendrijų apmokestinimas tiesioginiais mokesčiais

**Arnoldas Gritė**

Darbe analizuojami smulkaus verslo (savarankiškai dirbančių) apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais bendrieji aspektai užsienio šalyse: režimų principai, charakteristikos, atskirų šalių taikomos smulkaus verslo (savarankiškai dirbančių) apmokestinimo schemas tiesioginiais mokesčiais. Taip pat šiame darbe analizuojamos mažųjų bendrijų steigimosi tendencijos bei jų veiklos teisiniai aspektai.

Šiame magistro darbe nagrinėjamas mažųjų bendrijų narių bei vadovų pajamų apmokestinimo (VSD, PSD, GPM) teisinis reglamentavimas, apskaitos bei deklaravimo teisės normos, taip pat apmokestinimo pelno, nekilnojamojo turto mokesčiais reglamentavimas. Analizės rezultatai rodo, kad mažosios bendrijos narių, vadovų pajamų pelno apmokestinimo reglamentavimas yra pakankamai sudėtingas. Nors mažosios bendrijos nariams ir yra numatyta nemažai išimčių, lengvatų, tačiau skirtingi deklaravimo terminai, apmokestinimo bazės skirtumai, tarifų įvairovė gali tapti nemenka kliūtimi steigiant mažąją bendriją. Mažosioms bendrijoms nėra taikoma paprastesnė apskaita, bei taikomi progresiniai pelno mokesčio tarifai, diferencijuojama apmokestinimo bazė. Kaip pagrindinius pelno apmokestinimo trūkumus galima įvardinti apskaitos sudėtingumą. Dėl sudėtingų administracinių procedūrų smulkiam verslui (savarankiškai dirbantiems) dažnai sunku įgyvendinti teisės aktų reikalavimus, nes ne retai nepakanka administracinių išteklių. Taip pat galima sutikti ir neaiškius, dviprasmiškus nekilnojamojo turto mokesčio tarifų, nustatymo atskirose savivaldybėse, režimus.

## **SUMMARY**

### **Direct Taxation of Small Partnerships**

**Arnoldas Gritė**

This master's thesis analyzes the general aspects of small business (self-employed) direct taxation in foreign countries: principles, characteristics, regimes of small companies (self-employed) direct taxation schemes applied by individual countries. Moreover, this work covers the tendencies of establishing small partnerships and the legal aspects of their activities.

Furthermore, the paper analyzes the legal regulation of small partnerships income taxation (VSD, PSD, GPM), accounting and declaration laws as well as regulation of taxation of profit and real estate taxes. The analysis results show that the rules of income taxation for members and managers of the small partnership are pretty complicated. There are several exceptions and benefits for members of a small partnership, but differences among declaration deadlines, tax base, variety of tariffs can be an obstacle in establishing a small partnership, which is not subject to more superficial accounting since the progressive corporate tax rates are applied. The main shortcomings of corporate taxation can be identified as the complexity of accounting. Complicated administrative procedures often make it difficult for small businesses (the self-employed) to implement legal requirements because they often do not have enough administrative resources. There are also unclear, ambiguous regimes for setting real estate tax rates in individual municipalities.