

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto

Viešosios teisės katedra

Gabijos Vaivadaitės

Finansų ir mokesčių teisės studijų šakos

V kurso studentės

Magistro darbas

Mažosios bendrijos ir jų apmokestinimas: vertinimas, problematika

Small Partnerships and their taxation: assessment, legal issues

Vadovas: Doc. dr. Martynas Endrijaitis

Recenzentas: Asist. dr. Povilas Gruodis

Vilnius

2026

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame magistro darbe analizuojamas mažųjų bendrijų teisinis reglamentavimas ir apmokestinimas. Tyrimo objektą sudaro mažųjų bendrijų teisinio reglamentavimo ypatumai, pelno mokesčio, pridėtinės vertės mokesčio, nekilnojamojo turto mokesčio bei gyventojų pajamų mokesčio taikymas mažosioms bendrijoms ir jų nariams. Darbe identifikuojama su šiuo reguliavimu susijusi problematika, lyginamas mažosios bendrijos narių ir individualią veiklą vykdančių asmenų apmokestinimas gyventojų pajamų mokesčiu bei atliekama lyginamoji apmokestinimo analizė su pasirinktų Europos Sąjungos valstybių reguliavimu.

Pagrindiniai žodžiai: mažosios bendrijos, teisinis reglamentavimas, mokesčiai, teisinės problemos, lyginamoji analizė.

This master's thesis analyses the legal regulation and taxation of small partnerships. The object of the research encompasses the features of the legal regulation of small partnerships, as well as the application of corporate income tax, value added tax, real estate tax and personal income tax to small partnerships and their members. The thesis identifies legal problems related to this regulation, compares the taxation of small partnership members and self-employed individuals under personal income tax, and conducts a comparative analysis of taxation with the regulation of selected European Union member states.

Key words: small partnerships, legal regulation, taxes, legal issues, comparative analysis.

TURINYS

IŽANGA	3
1. MAŽŪJŲ BENDRIJŲ TEISINIS REGLAMENTAVIMAS LIETUVOJE	8
1.1. Mažųjų bendrijų teisinio reglamentavimo ypatumai	12
2. MAŽŪJŲ BENDRIJŲ, KAIP JURIDINIŲ ASMENŲ, APMOKESTINIMAS	18
2.1. Pelnų mokestis	19
2.2. Pridėtinės vertės mokestis.....	29
2.3. Nekilnojamojo turto mokestis.....	40
3. IŠ MAŽŪJŲ BENDRIJŲ GAUNAMŲ PAJAMŲ APMOKESTINIMAS GYVENTOJŲ PAJAMŲ MOKESČIU IR LYGINAMOJI ANALIZĖ	48
3.1. Mažųjų bendrijų narių bei samdomų darbuotojų pajamų apmokestinimas gyventojų pajamų mokesčiu	48
3.2. Mažosios bendrijos ir individualios veiklos palyginimas GPM kontekste.....	57
IŠVADOS	61
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	63
SANTRAUKA	74
SUMMARY	75

IŽANGA

Temos aktualumas. Mažųjų bendrijų teisinio reglamentavimo ir apmokestinimo tema, autorės nuomone, yra aktuali tiek Lietuvos teisės teorijai, tiek praktikai. Mažoji bendrija per palyginti trumpą laikotarpį tapo viena populiariausių verslo formų Lietuvoje - 2024 m. daugiau nei du trečdaliai visų naujai įregistruotų juridinių asmenų sudarė būtent mažosios bendrijos, o nuo 2026 m. įsigaliojusių mokestinių pakeitimų kontekste jų steigimas dar labiau suaktyvėjo. Tai rodo, kad šios verslo formos teisinio reguliavimo kokybė tiesiogiai veikia didelę dalį Lietuvos verslo subjektų.

Teisės teorijos požiūriu ši tema aktuali tuo, kad mažoji bendrija, nepaisant sparčiai augančio populiarumo, mokslinėje literatūroje išlieka nepakankamai ištirta juridinio asmens forma. Esami tyrimai dažniausiai apsiriboja atskirais aspektais - teisiniu reglamentavimu arba apskaitos klausimais, tačiau trūksta sisteminio mokslinio darbo, kuris kompleksiskai apimtų tiek mažųjų bendrijų teisinio reglamentavimo ypatumus, tiek su jų apmokestinimu susijusią problematiką. Dėl to Lietuvos teisės moksle nėra pakankamo pagrindo įvertinti, ar galiojantis mažųjų bendrijų teisinis reglamentavimas ir apmokestinimas yra nuoseklus, pagrįstas ir atitinkantis šios verslo formos paskirtį.

Teisės praktikos požiūriu tema aktuali tuo, kad galiojantis teisinis reguliavimas kelia konkrečių problemų. Teisinio reglamentavimo srityje kyla klausimų dėl narystės reikalavimų pagrįstumo, įnašų instituto reglamentavimo, atsakomybės mechanizmo veiksmingumo bei valdymo organų kompetencijų suderinamumo. Apmokestinimo srityje identifikuojamos pelno mokesčio, pridėtinės vertės mokesčio, nekilnojamojo turto mokesčio ir gyventojų pajamų mokesčio taikymo problemos - visos jos įgauna ypatingą reikšmę ir Lietuvoje vykstančių diskusijų dėl verslo formų įvairovės mažinimo kontekste.

Darbo tikslas - išanalizuoti mažųjų bendrijų teisinį reglamentavimą ir apmokestinimą, atskleidžiant su jais susijusią problematiką.

Šiam tikslui pasiekti keliama šie **uždaviniai**:

1. Atskeisti mažųjų bendrijų teisinio reglamentavimo ypatumus;
2. Įvertinti mažųjų bendrijų, kaip juridinių asmenų, apmokestinimo pelno mokesčiu, pridėtinės vertės mokesčiu ir nekilnojamojo turto mokesčiu teisinį reguliavimą ir su juo susijusią problematiką;
3. Įvertinti mažųjų bendrijų narių bei samdomų darbuotojų pajamų apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu teisinį reguliavimą ir su juo susijusią problematiką;

4. Palyginti mažosios bendrijos narių ir individualią veiklą vykdančių asmenų apmokestinimą gyventojų pajamų mokesčiu.

Darbo objektas - mažųjų bendrijų teisinio reglamentavimo ir apmokestinimo vertinimas bei problematika. Lyginamoji apmokestinimo analizė apima pelno mokestį, nekilnojamojo turto mokestį ir gyventojų pajamų mokestį ir yra atliekama su penkiomis Europos Sąjungos valstybėmis narėmis - Vokietija, Prancūzija, Olandija, Belgija ir Ispanija, - kurių juridinių asmenų teisinių formų požymiai iš dalies nulėmė mažosios bendrijos teisinio reguliavimo principus Lietuvoje. Pridėtinės vertės mokestis lyginamajai analizei nenagrinėjamas, kadangi šio mokesčio reguliavimas yra harmonizuotas Europos Sąjungos lygmeniu 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, todėl esminių skirtumų tarp valstybių narių reguliavimo nėra.

Tyrimo metodai. Šiame darbe taikyti keli tyrimo metodai, kurių derinys leido išsamiai įvertinti mažųjų bendrijų teisinį reglamentavimą ir jų apmokestinimą.

- Aprašomasis metodas taikytas pristatant mažųjų bendrijų teisinę formą, jos steigimo, valdymo ir narystės reglamentavimą, taip pat atskleidžiant kiekvieno nagrinėjamo mokesčio teisinį reguliavimą Lietuvoje ir pasirinktose Europos Sąjungos valstybėse.
- Sisteminis metodas taikytas visame darbe - mažųjų bendrijų teisinis reglamentavimas ir apmokestinimas nagrinėti kaip tarpusavyje susijusi visuma. Šis metodas leido atskleisti ryšius tarp mažosios bendrijos teisinės formos ypatumų ir iš jų kylančių mokestinių problemų.
- Analitinis metodas taikytas nagrinėjant teisės aktus - Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymą, Lietuvos Respublikos pelno mokesčio, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio, Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymus. Šis metodas sudarė prielaidas identifikuoti konkrečias teisinio reguliavimo problemas.
- Teleologinis teisės aiškinimo metodas taikytas siekiant nustatyti teisės normų tikslus ir įvertinti, ar galiojantis reguliavimas juos pasiekia.
- Statistinis metodas taikytas analizuojant mažųjų bendrijų steigimo dinamiką Lietuvoje 2012 - 2026 m. laikotarpiu. Remiantis Valstybės įmonės Registrų centro duomenimis buvo sudaryta linijinė diagrama, iliustruojanti įregistruotų mažųjų bendrijų skaičiaus augimo tendencijas.

- Lyginamasis metodas taikytas lyginant mažosios bendrijos narių ir individualią veiklą vykdančių asmenų apmokestinimą gyventojų pajamų mokesčiu, taip pat analizuojant Lietuvos mokestinį reguliavimą su kitų Europos Sąjungos valstybių reguliavimu.
- Kritinės analizės metodas taikytas visame darbe - teisės normos ne tik aprašytos, bet ir vertintos, identifikuojant jų trūkumus.

Darbo originalumas. Mažųjų bendrijų teisinio reglamentavimo ir apmokestinimo klausimai Lietuvos teisės doktrinoje yra nagrinėti, tačiau dažniausiai fragmentiškai. Teisinio reglamentavimo aspektai išsamiausiai analizuoti Vilniaus universiteto mokslininkų parengtoje mokslo studijoje „Įmonių teisinių formų konvergencija ir divergencija: ar Lietuvos mažoji bendrija išsiskiria Europos kontekste?“, kurioje nagrinėjami mažosios bendrijos teisinio reglamentavimo ypatumai, atliekama lyginamoji analizė su užsienio valstybių analogiškoms verslo formomis bei pateikiami teisinio reguliavimo tobulinimo pasiūlymai. Mažoji bendrija taip pat aptariama Virginijaus Bitės straipsnyje „Uždarnosios akcinės bendrovės teisinis reglamentavimas: sukūrimas, raida ir šių dienų tendencijos“, tačiau tik kaip atskiras Lietuvos įmonių teisinės sistemos elementas, o ne kaip savarankiškas tyrimo objektas. Ritos Bužinskienės ir Loretos Vaitaitienės straipsnyje „Mokestinė apskaita keičiantis verslo formai Lietuvoje“ lyginami mažosios bendrijos ir uždarnosios akcinės bendrovės apskaitos skirtumai, o Mildos Kvekšienės, Linos Striaukaitės ir Deimantės Kuzminskaitės straipsnyje „Mažųjų bendrijų ir labai mažų įmonių finansinių ataskaitų reglamentavimo palyginamoji analizė“ nagrinėjamas finansinių ataskaitų reglamentavimas. Taip pat pažymėtinas 2023 m. leidyklos „Pačiolis“ išleista darbo priemonė „Mažoji bendrija: apskaita ir atskaitomybė, mokesčiai, teisė“, kurioje aptariami mažųjų bendrijų teisinio reglamentavimo, apskaitos ir apmokestinimo klausimai. Vis dėlto šis leidinys orientuotas į praktinį teisės normų taikymą, o ne į mokslinio lygio teisinę analizę. Taigi nė viename iš minėtų darbų mažosios bendrijos teisinis reglamentavimas ir apmokestinimas nėra nagrinėjami kaip kompleksinis tyrimo objektas. Tuo tarpu užsienio teisės doktrinoje mažoji bendrija, kaip specifinė Lietuvos juridinio asmens forma, apskritai nėra nagrinėta.

Šio darbo originalumą lemia tai, kad jame pirmą kartą sistemingai sujungiamas mažosios bendrijos teisinio reglamentavimo ir apmokestinimo kompleksinis tyrimas. Skirtingai nuo esamų darbų, kurie apsiriboja arba teisinio reglamentavimo, arba apskaitos, arba mokesčių analize, šiame darbe identifikuojamos mažųjų bendrijų teisinio reglamentavimo ir apmokestinimo problemos, pateikiamas jų vertinimas ir atliekama

lyginamoji analizė su penkių Europos Sąjungos valstybių - Vokietijos, Prancūzijos, Olandijos, Belgijos ir Ispanijos - mokesčiniu reguliavimu. Toks kompleksinis požiūris, jungiantis teisinę analizę, problematikos identifikavimą ir lyginamąją perspektyvą, Lietuvos teisės moksle iki šiol nebuvo taikytas nagrinėjant mažąsias bendrijas.

Svarbiausi šaltiniai. Rašant šį darbą naudotos keturios pagrindinės šaltinių grupės: teisės aktai ir jų oficialūs komentarai, teismų praktika, specialioji literatūra bei kiti šaltiniai.

Svarbiausią šaltinių grupę sudaro Lietuvos Respublikos teisės aktai ir jų oficialūs komentarai. Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymas sudarė norminį pagrindą analizuojant mažųjų bendrijų teisinį reglamentavimą. Tuo tarpu Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas ir Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas su jų oficialiais komentarais sudarė norminį pagrindą mažųjų bendrijų apmokestinimo analizei. Lyginamajai analizei taip pat buvo pasitelkti Vokietijos, Prancūzijos, Olandijos, Belgijos ir Ispanijos teisės aktai.

Antrą šaltinių grupę sudaro teismų praktika - daugiausia Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo, Lietuvos Aukščiausiojo Teismo bei Europos Sąjungos Teisingumo Teismo bylos. Teismų praktika pasirinkta todėl, kad ji atskleidžia teisės normų turinį ir jų taikymo problemas, kurių neįmanoma identifikuoti vien iš teisės aktų.

Trečią šaltinių grupę sudaro specialioji literatūra. Mažųjų bendrijų teisinio reglamentavimo analizėje reikšmingiausi buvo Virginijaus Bitės darbai bei Vilniaus universiteto Privatinės teisės katedros mokslininkų - Lauros Mikalonienės, Valentino Mikelėno, Pauliaus Miliausko, Vytauto Mitkevičiaus ir Agnės Tikniūtės - parengta mokslo studija „Įmonių teisinių formų konvergencija ir divergencija: ar Lietuvos mažoji bendrija išsiskiria Europos kontekste?“. Šis šaltinis pasirinktas todėl, kad tai vienas išsamiausių darbų, nagrinėjančių mažosios bendrijos teisinę formą ir jos problematiką. Apmokestinimo srityje reikšmingi buvo Olego Fedosiuko straipsnis „Sukčiavimas pridėtinės vertės mokesčio srityje: samprata ir kvalifikavimo pagrindai“, Vytauto Šulijos darbai nekilnojamojo turto apmokestinimo klausimais, taip pat užsienio autorių publikacijos, naudotos atskirų mokesčių teoriniam kontekstui atskleisti.

Ketvirtą šaltinių grupę sudaro kiti šaltiniai. Valstybės įmonės Registrų centro duomenys naudoti analizuojant mažųjų bendrijų steigimo dinamiką 2012 - 2026 m. laikotarpiu, jų pagrindu sudaryta darbe pateikiama diagrama. Remtasi Valstybės duomenų

agentūros informacija, siekiant atskleisti smulkiojo ir vidutinio verslo bei individualią veiklą vykdančių asmenų skaičiaus tendencijas. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos informaciniai leidiniai naudoti mažųjų bendrijų apmokestinimo tvarkai Lietuvoje paaiškinti. Taip pat buvo remtasi ekspertų publikacijomis, siekiant išsamiau aptarti apmokestinimo klausimus bei iliustruoti analizę praktiniais pavyzdžiais.

1. MAŽŪJŲ BENDRIJŲ TEISINIS REGLAMENTAVIMAS LIETUVOJE

Smulkusis ir vidutinis verslas (toliau - SVV) yra „neatsiejama kiekvienos šiuolaikinės ekonomikos dalis“, kuri tiesiogiai veikia valstybės ekonominį vystymąsi.¹ Skirtingai nei stambiaus verslo įmonėse, SVV savininkai dažnai patys intensyviai prisideda prie įmonės veiklos ir palaiko tiesioginį ryšį su savo darbuotojais bei klientais.² Remiantis Lietuvos Respublikos smulkaus ir vidutinio verslo plėtros įstatymo 2 str. 15 d., SVV subjektais yra laikomi verslininkai bei labai mažos, mažos ar vidutinės įmonės, atitinkančios šiame įstatyme nustatytas sąlygas.³

Mokslinėje literatūroje pabrėžiama, kad SVV suteikia asmenims galimybę savarankiškai pritaikyti turimas žinias ir įgyvendinti verslo idėjas, taip prisidedant prie nedarbo mažinimo ir vidurinėsios klasės stiprinimo. Ekonominiu požiūriu SVV kuria naujas darbo vietas, skatina konkurenciją ir lanksčiau nei stambios įmonės prisitaiko prie besikeičiančių rinkos sąlygų. Taip pat akcentuotina, kad šie subjektai aktyviai prisideda prie inovacijų kūrimo - maždaug nuo 30 iki 60 proc. smulkių ir vidutinių verslų pasižymi inovatyvumu, o tai tiesiogiai lemia jų aukštesnį produktyvumą.⁴

Pažymėtina, jog SVV svarba akcentuojama ir tarptautiniu mastu. Europos Komisijos duomenimis, net 99 proc. visų Europos Sąjungoje (toliau - ES) veikiančių įmonių sudaro būtent SVV subjektai, kurie suteikia darbą daugiau kaip 85 mln. gyventojų. Šie rodikliai atskleidžia, kad SVV - tai inovacijų ir verslumo pamatas, todėl Europos Komisija yra įsipareigojusi remti šiuos verslus visą jų gyvavimo laikotarpį.⁵ Panaši situacija stebima ir Lietuvoje. Remiantis 2024 m. oficialiais statistikos duomenimis, šalyje veikė beveik 120 tūkst. SVV subjektų⁶, sugeneravusių daugiau nei 56 proc. bendrojo

¹ DAVULIS, Gediminas (2013). Smulkusis ir vidutinis verslas Lietuvoje ir jo makroekonominis efektyvumas. *Vadyba*, 1(22), p. 19.

² ČIBURIENĖ, Jadvyga (n.d.). Smulkusis ir vidutinis verslas. Iš: *Visuotinė lietuvių enciklopedija* [interaktyvus].

<https://www.vle.lt/straipsnis/smulkusis-ir-vidutinis-verslas/>.

³ Lietuvos Respublikos smulkaus ir vidutinio verslo plėtros įstatymas 1998 m. lapkričio 24 d. Nr. VIII-935. *Valstybės žinios*, 1998, 109-2993.

⁴ DAVULIS, Gediminas (2013). Smulkusis ir vidutinis verslas Lietuvoje ir jo makroekonominis efektyvumas. *Vadyba*, 1(22), p. 19–20.

⁵ Europos Komisija (n.d.). *Verslumas ir mažosios bei vidutinės įmonės (MVI)* [interaktyvus].

https://single-market-economy.ec.europa.eu/smes_en?prefLang=lt&etrans=lt.

⁶ Valstybės duomenų agentūra (atnaujinimo data 2024-01-24). *Veikiančių mažų ir vidutinių įmonių skaičius metų pradžioje* [interaktyvus].

<https://osp.stat.gov.lt/statistiniu-rodikliu-analize?hash=47d2396f-9242-4cb7-937c-defd27cc1504#/>.

vidauro produkto (toliau - BVP), o juose dirbo per 720 tūkst. gyventojų. Be to, net 99,7 proc. visų Lietuvos įmonių yra priskiriamos SVV kategorijai.⁷

Nepaisant reikšmingo SVV paplitimo ir jų indėlio į ekonomiką, šių subjektų veiklą apsunkina valstybės vykdoma mokesčių politika. Mokslinėje literatūroje pabrėžiama, kad mokestinė našta smulkiosioms įmonėms yra neproporcingai didesnė nei stambioms, o tyrimai, apėmę visas 27 ES valstybes nares, patvirtina, jog mokestinių prievolių gausa neigiamai veikia SVV veiklos rezultatus, nepriklausomai nuo šalies ekonominio išsivystymo lygio.⁸ Todėl akcentuojama, kad efektyvi mokesčių sistema SVV atžvilgiu turėtų būti grindžiama paprastumo, proporcingumo, aiškumo ir teisingumo principais, užtikrinant, kad mokestinės prievolės būtų lengvai administruojamos, jų laikymasis - nepernelyg apsunkinantis, o reguliavimas - pritaikytas prie skirtingo dydžio įmonių galimybių.⁹

Visa tai lemia, kad tolesnėje analizėje dėmesys bus sutelkiamas į mažąją bendriją (toliau - MB arba bendrija) - vieną iš SVV subjektų, kuri per palyginti trumpą laiką tapo viena populiariausių verslo formų Lietuvoje.¹⁰

Iš tiesų, mažosios bendrijos Lietuvos teisinėje sistemoje atsirado palyginti neseniai - tik 2012 m., priėmus Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymą (toliau - MBI).¹¹ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2011 m. rugpjūčio 31 d. nutarimu Nr. 1042 patvirtintoje „Numatomo mažųjų bendrijų teisinio reguliavimo koncepcijoje“ (toliau - Koncepcija) pažymima, kad šios verslo formos atsiradimą lėmė poreikis reaguoti į visoje Europoje vykstančius ekonominius pokyčius ir stiprinti SVV konkurencingumą. Kaip nurodoma Koncepcijoje, užsienio valstybių praktikoje prisitaikymas prie minėtų pokyčių vyko dviem kryptimis: supaprastinant reikalavimus jau veikiančioms ribotos atsakomybės bendrovėms arba kuriant visiškai naujas verslo organizavimo formas. Iš tiesų, Lietuvoje rengiant MB teisinį reguliavimą, be kita ko, buvo remtasi kai kurių ES valstybių narių juridinių asmenų

⁷ EMBank (2024-09-12). *Kaip mažos ir vidutinės įmonės skinasi kelių Lietuvos ekonomikoje* [interaktyvus]. <https://www.vz.lt/smulkusis-verslas/2024/09/12/kaip-mazos-ir-vidutines-imones-skinasi-kelia-lietuvos-ekonomikoje>.

⁸ ROMAN, Teodora; MARCU, Nicu; RUSU, Valentina Diana; DOACA, Erika Maria; SIRITEANU, Adelina Andreea (2023). Tax Payment and the Performance of SMEs: A Longitudinal Analysis on EU Countries. *Sustainability*, 15(2), 927, p. 4, 10-13 [interaktyvus]. <https://doi.org/10.3390/su15020927>.

⁹ PONORÎCA, Andreea Gabriela; AL-SAEDI, Ahmed H. Juhi (2015). The Importance of Taxation Systems for SME Tax Compliance. *Proceedings of the INTERNATIONAL MANAGEMENT CONFERENCE*, 9(1), p. 131-132.

¹⁰ VĮ Registrų centras (2025-01-14). *Registrų centras: naujų įmonių registravimas pasiekė naujas aukštumas* [interaktyvus]. <https://www.registrucentras.lt/naujienu-registru-centras-nauju-imoniui-registravimas-pasieke-naujas-aukstumas>.

¹¹ BITĖ, Virginijus. Uždarnosios akcinės bendrovės teisinis reglamentavimas: sukūrimas, raida ir šių dienų tendencijos. Iš: ŽILYS, Juozas (2014). *Privatinės teisės doktrina ir praktika. Liber Amicorum Vytautui Pakalniškiui*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, p. 173.

teisinių formų požymiais: Vokietijos ribotos atsakomybės bendrovės (vok. - *Gesellschaft mit beschränkter Haftung*, toliau - GmbH) ir verslininko bendrovės (vok. *Unternehmergeellschaft*, toliau - UG), Belgijos pradedančiosios privačios ribotos atsakomybės bendrovės (pranc. - *Société Privée à Responsabilité Limitée Starter*, toliau - Starter SPRL)¹², Prancūzijos ribotos atsakomybės bendrovės (pranc. - *Société à Responsabilité Limitée*, toliau - SARL) ir supaprastintos bendrovės (pranc. - *Société par Actions Simplifiée*, toliau - SAS), Olandijos privačios bendrovės (oland. - *Besloten Vennootschap*, toliau - B.V.) bei Ispanijos naujosios ribotos atsakomybės bendrovės (isp. - *Sociedad Limitada Nueva Empresa*, toliau - S.L.N.E.) požymiais.¹³ Kartu buvo tikimasi, kad mažoji bendrija užpildys tarp individualios įmonės ir uždarnosios akcinės bendrovės egzistuojančią teisinio reguliavimo nišą ir suteiks daugiau galimybių steigti smulkias įmones, pasirenkant ją vietoje neribotos atsakomybės individualios įmonės, individualios veiklos pagal pažymą arba verslo liudijimo.¹⁴

Atsižvelgiant į Konceptijoje suformuluotus tikslus, MBĮ buvo įtvirtinta supaprastinta steigimo tvarka, lanksti valdymo struktūra ir minimali administracinė našta.¹⁵ Šie privalumai, kartu su mažesne mokestine našta, lėmė, kad MB tapo itin patrauklia teisine forma pradedantiesiems verslininkams, siekiantiems veiklą organizuoti efektyviai ir mažesnėmis sąnaudomis.¹⁶ Tai patvirtina ir autorės sudaryta linijinė diagrama, kurioje pateikiami duomenys apie Lietuvoje įregistruotų mažųjų bendrijų skaičiaus augimą 2012 - 2026 m.

¹² Pažymėtina, kad 2019 m. gegužės 1 d. įsigaliojus Belgijos įmonių ir asociacijų kodekso reformai, Starter SPRL kaip atskira teisinė forma buvo panaikinta ir pertvarkyta į ribotos atsakomybės bendrovę (pranc. - *Société à Responsabilité Limitée*, SRL).

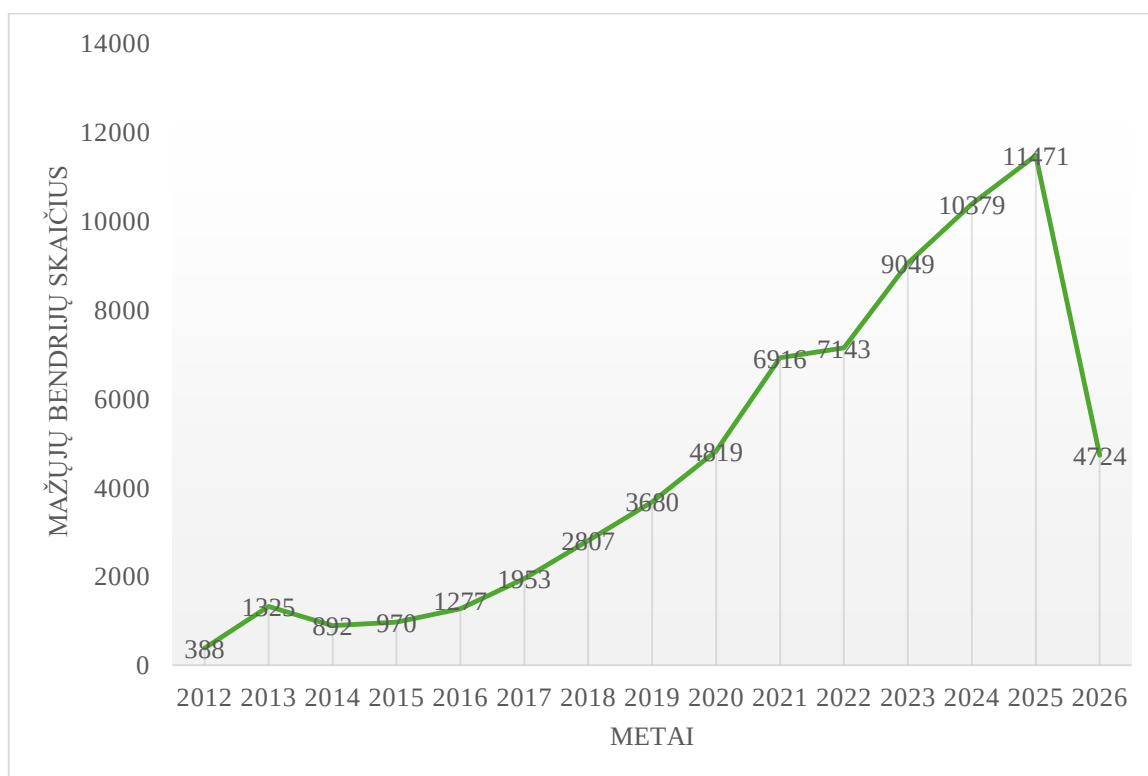
¹³ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2011 m. rugpjūčio 31 d. nutarimas Nr. 1042 „Dėl Numatomo mažųjų bendrijų teisinio reguliavimo koncepcijos patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2011, 111-5226.

¹⁴ BITĖ, Virginijus. Uždarnosios akcinės bendrovės teisinis reglamentavimas: sukūrimas, raida ir šių dienų tendencijos. Iš: ŽILYS, Juozas (2014). *Privatinės teisės doktrina ir praktika. Liber Amicorum Vytautui Pakalniškiui*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, p. 173.

¹⁵ Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymas 2012 m. birželio 29 d. Nr. XI-2159. *Valstybės žinios*, 2012, 83-4333.

¹⁶ Verslo žinios (2024-08-14). *Keletas neatsakytų klausimų apie populiarią MB* [interaktyvus]. <https://www.vz.lt/izvalgos/2024/08/14/keletas-neatsakytu-klausimu-apie-populiarija-mb>.

1 paveikslas. Įregistruotų mažųjų bendrijų skaičius Lietuvoje 2012 - 2026 metais



Šaltinis: Sudaryta autorės, remiantis: Valstybės įmonės Registrų centro duomenimis. Prieiga per internetą: <https://www.registrucentras.lt/atviri-duomenys-ir-statistika/jar-pirminiai-duomenys-raw-data>.

Iš 1 paveiksle pateiktų duomenų matyti, kad įregistruotų mažųjų bendrijų skaičius Lietuvoje nuosekliai didėjo nuo šios teisinės formos įtvirtinimo. 2012 m., kai tik įsigaliojo MBĮ, buvo įregistruotos 388 bendrijos. Jau kitais metais naujai įregistruotų MB skaičius šoktelėjo daugiau nei tris kartus ir pasiekė 1325. Vis dėlto 2014 - 2015 m. verslininkų susidomėjimas šia teisine forma šiek tiek sumažėjo - atitinkamai įregistruotų MB skaičius krito iki 892 ir 970 bendrijų. Nuo 2016 m. MB steigimo skaičius vėl ėmė kilti: 2016 m. įregistruota - 1277, 2017 m. - 1953, 2018 m. - 2807, 2019 m. - 3680 bendrijų. Ypač spartus skaičiaus augimas fiksuojamas nuo 2020 m., kai per vienerius metus naujai įregistruotų MB skaičius padidėjo nuo 3680 iki 4819, t. y. beveik trečdaliu, o 2021 m. - iki 6916, kas lyginant su 2020 m., reiškia beveik 43 proc. daugiau. Vėlesniais metais įregistruotų MB skaičius stabiliai didėjo: 2022 m. įregistruotos 7143, 2023 m. - 9049, o 2024 m. - 10379 bendrijos. Aukščiausias taškas pasiektas 2025 m., kai buvo įregistruota 11471 mažųjų bendrių, kas lyginant su 2012 m. reiškia beveik trisdešimt kartų didesnę skaičių. Ypač atkreiptinas dėmesys į 2026 m. duomenis - nors šie metai tik prasidėjo, per pirmuosius tris mėnesius jau įregistruotos 4724 MB, o tai sudaro beveik 41 proc. viso 2025 m. rodiklio.

Jei toks steigimo tempas išliktų, 2026 m. galutinis skaičius viršytų visų ankstesnių metų rodiklius. Autorės vertinimu, tokį spartų MB steigimų augimą galima sieti su nuo 2026 m. įsigaliojusiais mokestiniais pakeitimais, kurie detaliau bus aptariami kituose šio darbo skyriuose.¹⁷

Pažymėtina, kad mažosios bendrijos jau kelerius metus išlaiko pirmaujančias pozicijas tarp naujai steigiamų juridinių asmenų. Vien 2024 m. iš maždaug 16 tūkstančių naujų įmonių daugiau nei 10 tūkstančių sudarė MB. Analitikų vertinimu, 2020 m. laikytini lūžio tašku, kai mažosios bendrijos pagal steigimo skaičių aplenkė iki tol dominavusias uždarąsias akcines bendroves, taip įsitvirtindamos kaip populiariausia verslo forma pradedantiesiems.¹⁸

Taigi, atsižvelgiant į sparčiai augantį MB steigimų skaičių, būtina detaliau išnagrinėti pagrindinius jų teisinio reglamentavimo ypatumus bei su jais susijusias problemas.

1.1. Mažųjų bendrijų teisinio reglamentavimo ypatumai

Mažųjų bendrijų steigimą, valdymą, jų veiklą, pertvarkymo ir pabaigos tvarką, taip pat narių teises bei pareigas reglamentuoja MBI. Steigimo procesas pradedamas sudarant steigimo dokumentą: kai MB steigia du ar daugiau fizinių asmenų, sudaroma steigimo sutartis, o kai steigėjas yra vienas - steigimo aktas. Parengus steigimo dokumentą ir mažosios bendrijos nuostatus, jie kartu su kitais teisės aktuose nurodytais dokumentais pateikiami Valstybės įmonei Registrų centrui (toliau - Registrų centras).¹⁹ MB gali būti steigiama tiek popieriniu, tiek elektroniniu būdu.²⁰ Pažymėtina, jog teisinės pasekmės atsiranda tik nuo juridinio asmens įregistravimo - būtent nuo šio momento mažoji bendrija laikoma įsteigta, o jos steigėjai įgyja narių statusą.²¹

Atkreiptinas dėmesys, jog MBI nustato aiškius reikalavimus mažosios bendrijos steigėjams bei nariams - jais gali būti tik fiziniai asmenys ir jų skaičius negali viršyti

¹⁷VĮ Registrų centras (n.d). *Juridinių asmenų registre įregistruoti juridiniai asmenys* [interaktyvus]. <https://www.registrucentras.lt/atviri-duomenys-ir-statistika/jar-pirminiai-duomenys-raw-data>.

¹⁸VĮ Registrų centras (2025-01-14). *Registrų centras: naujų įmonių registravimas pasiekė naujas aukštumas* [interaktyvus]. <https://www.registrucentras.lt/naujienos/registru-centras-nauju-imoniu-registravimas-pasieke-naujas-aukstumas>.

¹⁹Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymas 2012 m. birželio 29 d. Nr. XI-2159. *Valstybės žinios*, 2012, 83-4333.

²⁰VĮ Registrų centras (n.d.). *Kokie veiksmai turi būti atlikti norint įsteigti mažąją bendriją?* [interaktyvus]. <https://www.registrucentras.lt/duk/atsakymas/kokie-veiksmai-turi-buti-atlikti-norint-isteigti-mazaja-bendrija>.

²¹Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymas 2012 m. birželio 29 d. Nr. XI-2159. *Valstybės žinios*, 2012, 83-4333.

dešimties.²² Toks teisinis reguliavimas grindžiamas *intuitu personae* principu, reiškiančiu, kad dalyvavimas juridinio asmens veikloje yra paremtas asmeninėmis dalyvių savybėmis ir tarpusavio pasitikėjimu.²³ Nors taip yra siekiama užtikrinti MB, kaip smulkiąjam verslui skirtą teisinę formą paskirtį, šis reguliavimas praktikoje kelia abejonių tiek dėl savo efektyvumo, tiek dėl pagrįstumo.²⁴

Pirmiausia pažymėtina, kad maksimalus dešimties narių skaičius neužtikrina glaudžių asmeninių ryšių tarp mažosios bendrijos narių. Kaip nurodoma teisės doktrinoje, net ir tokio dydžio grupėje realiai išlaikyti artimą ryšį tarp visų jos narių yra sudėtinga, todėl šis ribojimas tampa daugiau deklaratyvus nei veiksmingas. Lyginamuoju aspektu pažymėtina, kad tikrosiose ir komanditinėse ūkinėse bendrijose maksimalus dalyvių skaičius buvo panaikintas dar 2012 m. Taigi narių skaičiaus ribojimas nėra esminis *intuitu personae* principu grįstų verslo formų bruožas.²⁵

Intuitu personae principo deklaratyvumą patvirtina ir MB narių teisių perleidimo tvarka.²⁶ Remiantis MBĮ 10 str., mažosios bendrijos narys turi teisę perleisti savo nario teises kitam fiziniam asmeniui, laikydamasis įstatyme ir bendrijos nuostatuose nustatytos tvarkos. Įstatymas suteikia kitiems MB nariams tik pirmumo teisę įsigyti perleidžiamas teises, tačiau nenustato pareigos gauti jų sutikimą perleidžiant jas tretiesiems asmenims.²⁷ Tai reiškia, kad esami MB nariai neturi realios kontrolės dėl naujų narių patekimo į bendriją, o *intuitu personae* principas praktikoje faktiškai neveikia.²⁸

Taip pat, kritikos sulaukia ir draudimas juridiniams asmenims būti MB nariais. Nors šis ribojimas aiškinamas siekiu išlaikyti mažąją bendriją kaip smulkiąjam verslui skirtą teisinę formą, toks argumentas nėra įtikinamas. Iš tiesų, pats MBĮ nenustato jokių objektyvių kriterijų, galinčių riboti mažosios bendrijos verslo mastą. Minėtas teisės aktas nereguliuoja nei maksimalios metinės apyvartos, nei turto vertės, nei darbuotojų skaičiaus, nei narių investicijų dydžio. Be to, įstatyme nėra draudimo tam pačiam fiziniam asmeniui būti kelių MB nariu ar pačiai MB investuoti į kitus juridinius asmenis -

²² Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymas 2012 m. birželio 29 d. Nr. XI-2159. *Valstybės žinios*, 2012, 83-4333.

²³ BITĖ, Virginijus (2011). Uždarnosios bendrovės samprata ir požymiai. *Socialinių mokslų studijos*, 3 (1), p. 222.

²⁴ MIKALONIENĖ, Lina. Mažosios Bendrijos. Iš: MIKALONIENĖ, Lina (2017). *Įmonių teisinių formų konvergencija ir divergencija: ar Lietuvos teisinis reglamentavimas yra patrauklus tarptautiniame kontekste?* Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, p. 252.

²⁵ *Ibid*, p. 264-265.

²⁶ *Ibid*, p. 265.

²⁷ Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymas 2012 m. birželio 29 d. Nr. XI-2159. *Valstybės žinios*, 2012, 83-4333.

²⁸ MIKALONIENĖ, Lina. Mažosios Bendrijos. Iš: MIKALONIENĖ, Lina (2017). *Įmonių teisinių formų konvergencija ir divergencija: ar Lietuvos teisinis reglamentavimas yra patrauklus tarptautiniame kontekste?* Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, p. 265.

vadinasi, MB dalyvavimas įmonių grupėse iš esmės nėra eliminuotas. Pabrėžtina, kad Lietuvoje visos veikiančios ūkinės bendrijos, kurioms įstatymas leidžia turėti juridinių asmenų dalyvių ir nenustato maksimalaus jų skaičiaus, kvalifikuojamos kaip mažos ir vidutinio dydžio įmonės. Tai reiškia, kad MB įtvirtinti ribojimai dėl juridinių asmenų dalyvavimo MB veikloje faktiškai negarantuoja, kad ji bus pasitelkiama tik smulkiajame versle.²⁹

Pažymėtina ir tai, kad MB nariui yra draudžiama dirbti bendrijoje darbo sutarties pagrindu. 2015 m. šis draudimas buvo dar labiau sugriežtintas - bendrijos nariams buvo uždrausta ne tik dirbti pagal darbo sutartį, bet ir sudaryti civilines sutartis dėl paslaugų ar darbų atlikimo. Vienintelė išimtis buvo taikoma tik tuo atveju, kai civilinė paslaugų sutartis buvo sudaroma su bendrijos nariu, einančiu vadovo pareigas. Toks absoliutus draudimas praktikoje prieštaravo mažosios bendrijos, kaip asmeninio pobūdžio įmonės, esmei ir civilinėje teisėje vyraujančiam dispozityvumo principui. Dėl šios priežasties 2020 m. įsigaliojo nauja MBI 7 str. 4 d. redakcija, kuria buvo sušvelnintas minėtas reguliavimas. Remiantis ja, MB narys gali sudaryti civilines sutartis su bendrija, tačiau bendra pagal tokias sutartis gaunamo atlygio suma negali viršyti 100 000 eurų per kalendorinius metus. Toks pakeitimas vertintinas teigiamai, nes bendrijos nariai įgijo galimybę pasirinkti norimą santykių formą su bendrija. Tačiau ši redakcija turi ir konkrečių trūkumų. Pirma, nustatyta riba gali turėti mokestinių pasekmių - MB nariams, kurie nėra pridėtinės vertės mokesčio (toliau - PVM) mokėtojai, gavus daugiau nei 45 000 eurų per 12 mėnesių, atsiranda prievolė registruotis PVM mokėtoju ir mokėti PVM nuo gaunamų pajamų. Todėl 100 000 eurų riba tam tikrais atvejais veikia kaip mokestinė kliūtis, skatinanti narius riboti gaunamas pajamas iš bendrijos. Antra, 100 000 eurų riba nustatyta absoliučiu skaičiumi, neatsižvelgiant į konkrečios bendrijos veiklos mastą. Tai kelia klausimą, ar tokia vienoda riba visoms bendrijoms yra pagrįsta, o gal racionaliau būtų šią ribą, pavyzdžiui, sieti su bendrijos apyvarta?³⁰

Mažosios bendrijos išsiskiria ir tuo, kad joms nėra taikomas minimalaus įstatinio kapitalo reikalavimas. Skirtingai nei akcinių ir uždarytųjų akcinių bendrovių atveju, MBI kapitalo dydžio klausimą palieka pačių narių diskrecijai.³¹ Mokslinėje literatūroje ši įstatymų leidėjo pozicija vertinama dvejopai. Viena vertus, minimalaus kapitalo

²⁹ MIKALONIENĖ, Lina. Mažosios Bendrijos. Iš: MIKALONIENĖ, Lina (2017). *Įmonių teisinių formų konvergencija ir divergencija: ar Lietuvos teisinis reglamentavimas yra patrauklus tarptautiniame kontekste?* Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, p. 265-268.

³⁰ BALČIŪNĖ, Džiuginta (2020-12-09). *Mažųjų bendrijų nariai vėl galės teikti atlygintinas paslaugas bendrijoms* [interaktyvus]. <https://www.teise.pro/index.php/2020/12/09/d-balciune-mazuju-bendriju-nariai-vel-gales-teikti-atlygintinas-paslaugas-bendrijoms/>.

³¹ *Mažoji bendrija: apskaita ir atskaitomybė, mokesčiai, teisė* (2023). Vilnius: Pačiolis.

reikalavimo nebuvimas sudaro palankias sąlygas pradėti verslą asmenims, kurių finansiniai ištekliai yra riboti. Kita vertus, tai gali tretiesiems asmenims apsunkinti galimybę įvertinti mažosios bendrijos finansinę padėtį bei patikimumą.³²

Pažymėtina, kad skirtingai nei kapitalo bendrovėse, mažojoje bendrijoje įstatinio kapitalo doktrina kaip pagrindinė kreditorių interesų apsaugos priemonė netaikoma - vietoj to akcentuojamas asmeninis narių įsitraukimas ir realus jų indėlis.³³ Tokia pozicija dera su teisės literatūroje pateikiamais argumentais, kad tradicinis įstatinis kapitalas šiai dienai nėra laikomas efektyvia kreditorių apsaugos priemone: minimalus kapitalas dažnai yra tik formalus dydis, nesuteikiantis realios informacijos apie įmonės mokumą ir neretai netgi sudarantis nepagrįstas kliūtis smulkiojo verslo steigimui.³⁴

Nepaisant to, kiekvienai verslo pradžia, visgi, yra būtinos tam tikros apyvartinės lėšos. Todėl steigėjai patys sprendžia, kokio dydžio įnašai bus reikalingi konkrečiai planuojamai veiklai. Pagal MBI, bendrijos nario įnašu yra laikomas nuosavybės teise jam priklausantis ir mažajai bendrijai perduodamas turtas, kuris nuo perdavimo momento tampa įmonės nuosavybe. Įnašu gali būti pinigai ar kitas turtas, tačiau įstatyme *expressis verbis* įtvirtinta, kad darbai ir paslaugos negali būti laikomi įnašu.³⁵

Įnašai pirmiausia yra reikšmingi pačios mažosios bendrijos vidiniams santykiams - jie sudaro materialų pagrindą bendrijos veiklai, lemia narių tarpusavio teisių bei pareigų apimtį ir gali atlikti papildomą funkciją užtikrinant adekvačią įmonės kapitalizaciją. Vis dėlto, šiame kontekste kritiškai yra vertinamas įstatyme įtvirtintas absoliutus draudimas įnašais pripažinti darbus ir paslaugas. Pirma, šis draudimas prieštarauja MB, kaip *intuitu personae* principu grįstos įmonės, esmei - dalyvių asmeninis indėlis darbais ar paslaugomis yra ne mažiau reikšmingas nei piniginis įnašas. Antra, draudimas nėra veiksminga narių piktnaudžiavimo prevencijos priemonė. Kai dėl nesąžiningų dalyvių ar valdymo organų veiksmų MB tampa nemoki, kreditorių interesai turėtų būti ginami civilinės atsakomybės mechanizmais, o ne draudimu įnašais laikyti darbus ar kitokias paslaugas. Lyginamuoju aspektu pažymėtina, kad užsienio valstybėse, kuriose veikia panašaus pobūdžio įmonės, požiūris į įnašus yra liberalesnis. Pavyzdžiui, kai kurios JAV valstijos leidžia įnašus

³² DAUSKURDAS, Vaidotas; DOVIDAITĖ, Brigita; GALIN, Oksana ir kt. (2014). *Mažoji bendrija. Teisė, apskaita ir mokesčiai, atskaitomybė*. Vilnius: Pačiolis.

³³ MIKALONIENĖ, Lina. Mažosios Bendrijos. Iš: MIKALONIENĖ, Lina (2017). *Įmonių teisinių formų konvergencija ir divergencija: ar Lietuvos teisinis reglamentavimas yra patrauklus tarptautiniame kontekste?* Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, p. 275.

³⁴ PETROŠEVIČIENĖ, Olga (2011). *Kapitalo palaikymas kaip uždarytųjų akcinių bendrovių kreditorių teisių apsaugos priemonė*. Daktaro disertacija, Socialiniai mokslai, teisė (01, S), Mykolo Romerio universitetas. Vilnius: Baltijos kopija.

³⁵ Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymas 2012 m. birželio 29 d. Nr. XI-2159. *Valstybės žinios*, 2012, 83-4333.

paslaugomis, kitos pateikia galimų įnašų objektų sąrašą. Anglijoje įmonės steigėjai patys sprendžia dėl finansavimo būdo - gali įnešti įnašus arba suteikti paskolas. Šie pavyzdžiai rodo, kad draudimas daryti įnašus darbais ir paslaugomis nėra būtinas nei kreditorių apsaugai, nei MB asmeniniam pobūdžiui išlaikyti.³⁶

Taipogi, šiame darbe svarbu akcentuoti ir tai, jog Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (toliau - CK) juridinius asmenis skirsto į ribotos ir neribotos civilinės atsakomybės subjektus. Pažymėtina, kad, vadovaujantis CK 2.50 str. 4 d., individualios įmonės ir ūkinės bendrijos priskiriamos neribotos civilinės atsakomybės juridiniams asmenims, o akcinės ir uždarnosios akcinės bendrovės, kooperatinės bei žemės ūkio bendrovės ir mažosios bendrijos laikomos ribotos civilinės atsakomybės juridiniais asmenimis. Dėl šios priežasties, MB nariai pagal bendrąją taisyklę neatsako savo asmeniniu turtu už bendrijos prievolės - jų rizika apsiriboja tik investuotu turtu.³⁷

Žinoma, ribotos civilinės atsakomybės principas mažosiose bendrijose nėra absoliutus. CK 2.50 str. 3 d. numato išimtį, pagal kurią juridinio asmens dalyvis gali būti subsidiariai atsakingas savo turtu, jeigu juridinis asmuo negali įvykdyti prievolės dėl nesąžiningų dalyvio veiksmų.³⁸ Lietuvos Aukščiausiasis Teismas savo praktikoje yra pabrėžęs, kad ne kiekvienas nesąžiningas dalyvio veiksmas automatiškai lemia šios taisyklės taikymą. Subsidiari atsakomybė gali būti taikoma tik tada, kai įrodoma, jog būtent nesąžiningi dalyvio veiksmai lėmė juridinio asmens negalėjimą įvykdyti prievolės. Kitaip tariant, būtina nustatyti priežastinį ryšį tarp dalyvio elgesio ir juridinio asmens nepajėgumo pačiam patenkinti kreditoriaus reikalavimo.³⁹

Šis reguliavimas kelia dvi praktines problemas. Pirma, MB kreditorių interesai nėra apsaugoti nei neribota narių atsakomybe, kaip ūkinėse bendrijose, nei įstatinio kapitalo koncepcija, kaip kapitalizuotose bendrovėse. Tai reiškia, kad kreditorių galimybė patenkinti reikalavimus tiesiogiai priklauso nuo MB turto apimties, kuri dažnai būna ribota. Antra, subsidiarios atsakomybės mechanizmas praktikoje nėra veiksmingas - kreditoriams tenka įrodyti tiek nesąžiningus dalyvio veiksmus, tiek jų priežastinį ryšį su MB negalėjimu įvykdyti savo prievolių, o tai sudaro jiems pernelyg didelę įrodinėjimo našta.⁴⁰

³⁶ MIKALONIENĖ, Lina. Mažosios Bendrijos. Iš: MIKALONIENĖ, Lina (2017). *Įmonių teisinių formų konvergencija ir divergencija: ar Lietuvos teisinis reglamentavimas yra patrauklus tarptautiniame kontekste?* Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, p. 275-278.

³⁷ Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas 2000 m. liepos 18 d. Nr. VIII-1864. *Valstybės žinios*, 2000, 74-2262.

³⁸ *Ibid.*

³⁹ Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Civilinių bylų skyriaus 2014 m. gegužės 9 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-261/2014.

⁴⁰ MIKALONIENĖ, Lina. Mažosios Bendrijos. Iš: MIKALONIENĖ, Lina (2017). *Įmonių teisinių formų konvergencija ir divergencija: ar Lietuvos teisinis reglamentavimas yra patrauklus tarptautiniame kontekste?* Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, p. 317-318.

Galiausiai pažymėtina, jog mažosios bendrijos valdymo modelis išsiskiria ir savo lankstumu - MBĮ 12 str. 2 d. suteikia steigėjams galimybę pasirinkti vieną iš dviejų alternatyvių valdymo struktūrų: 1) „arba turėti tik MB narių susirinkimą, kartu esantį ir valdymo organu, arba 2) turėti narių susirinkimą ir vienasmenį valdymo organą - mažosios bendrijos vadovą“. ⁴¹

Pasirinkus pirmąjį, decentralizuotą modelį, ir bendrijoje esant daugiau nei vienam nariui, privaloma paskirti mažosios bendrijos atstovą. Nors šis atstovas nėra laikomas bendrijos organu, įstatymas numato, kad būtent jis atstovauja mažajai bendrijai santykiuose su trečiaisiais asmenimis, sudaro sandorius ir vykdo kitas MBĮ 21 str. 7 d. numatytas funkcijas.⁴² Vis dėlto, toks privalomas vienasmenis atstovavimas vertinamas prieštaringai. Teisės doktrinoje siūloma svarstyti galimybę išplėsti bendrijos narių dalyvavimo apimtį, numatant kiekvienam nariui teisę savarankiškai veikti bendrijos vardu santykiuose su trečiaisiais asmenimis. Tokia teisinio reguliavimo kryptis būtų labiau suderinama su *intuitu personae* bei sutarčių laisvės principu. Be to, šis modelis atitiktų šeimos verslams ir mažoms įmonėms būdingą praktiką, sudarydamas prielaidas aktyvesniam narių įsitraukimui tiek vidiniuose, tiek išoriniuose mažosios bendrijos teisiniuose santykiuose.⁴³

Pasirinkus antrąjį, centralizuotą mažosios bendrijos valdymo modelį, greta narių susirinkimo, atsakingo už strateginių ir išimtinių bendrijos veiklos klausimų sprendimą, veikia ir vienasmenis valdymo organas - mažosios bendrijos vadovas.⁴⁴ Vadovu gali būti išrinktas tiek bendrijos narys, tiek ir kitas fizinis asmuo.⁴⁵ Skirtingai nei uždarnosios akcinės bendrovės atveju, kur vadovas dirba darbo sutarties pagrindu, mažosios bendrijos vadovo veikla grindžiama civiline paslaugų sutartimi. Pasak prof. Virginijaus Bitės: „<...> tai rodo vis labiau švelnėjantį įstatymų leidėjo požiūrį į santykių su juridinio asmens vienasmeniu valdymo organu įforminimą <...>.“ ⁴⁶ Pažymėtina, jog vadovas veikia mažosios bendrijos vardu ir turi teisę vienvaldiškai sudaryti sandorius. Jam taip pat pavesta organizuoti kasdienę įmonės veiklą, priimti sprendimus dėl bendrijos dalyvavimo kituose juridiniuose

⁴¹ BITĖ, Virginijus. Uždarnosios akcinės bendrovės teisinis reglamentavimas: sukūrimas, raida ir šių dienų tendencijos. Iš: ŽILYS, Juozas (2014). *Privatinės teisės doktrina ir praktika. Liber Amicorum Vytautui Pakalniškiui*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, p. 174.

⁴² Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymas 2012 m. birželio 29 d. Nr. XI-2159. *Valstybės žinios*, 2012, 83-4333.

⁴³ MIKALONIENĖ, Lina. Mažosios Bendrijos. Iš: MIKALONIENĖ, Lina (2017). *Įmonių teisinių formų konvergencija ir divergencija: ar Lietuvos teisinis reglamentavimas yra patrauklus tarptautiniame kontekste?* Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, p. 270-271.

⁴⁴ *Mažoji bendrija: apskaita ir atskaitomybė, mokesčiai, teisė* (2023). Vilnius: Pačiolis.

⁴⁵ Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymas 2012 m. birželio 29 d. Nr. XI-2159. *Valstybės žinios*, 2012, 83-4333.

⁴⁶ BITĖ, Virginijus. Uždarnosios akcinės bendrovės teisinis reglamentavimas: sukūrimas, raida ir šių dienų tendencijos. Iš: ŽILYS, Juozas (2014). *Privatinės teisės doktrina ir praktika. Liber Amicorum Vytautui Pakalniškiui*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, p. 174.

asmenyse, steigti filialus ir atstovybes, tvirtinti jų nuostatus, skirti minėtų filialų ir atstovybių vadovus, sudaryti ir nutraukti darbo sutartis, administruoti bendrijos lėšas bei avansu išmokėti pelną nariams.⁴⁷ Taigi, vadovas faktiškai tampa pagrindiniu kasdienės bendrijos veiklos koordinatoriumi. Vis dėlto, šis modelis turi vieną praktinę problemą - MBĮ nuostatos dėl vadovo ir narių susirinkimo kompetencijų yra tarpusavyje nesuderintos. MBĮ 5 str. 4 d. leidžia nuostatuose nustatyti kitokį valdymo organų kompetencijų paskirstymą nei įtvirtinta įstatyme, o MBĮ 13 str. 15 p. narių susirinkimui suteikia išimtinę teisę spręsti jam nuostatuose priskirtus klausimus. Tačiau pagal Konceptiją narių susirinkimas papildomus sprendimus gali priimti tik klausimais, kurie nėra priskirti vadovo kompetencijai. Dėl šio prieštaravimo praktikoje neaišku, kur baigiasi vadovo ir kur prasideda narių susirinkimo kompetencija, todėl autorės vertinimu, tikslinga tai patikslinti pačiame įstatyme.⁴⁸

Taigi, atlikus MB teisinio reglamentavimo analizę, darytina išvada, kad MBĮ įtvirtintas teisinis reguliavimas, nors ir sukurtas smulkiojo verslo poreikiams tenkinti, praktikoje atskleidžia reikšmingų trūkumų bei probleminių aspektų, apimančių narių teisių ir statuso reguliavimą, kapitalo bei įnašų institutą, atsakomybės mechanizmą ir valdymo struktūrą. Visa tai suponuoja poreikį svarstyti atitinkamus MBĮ pakeitimus.

2. MAŽŪJŲ BENDRIJŲ, KAIP JURIDINIŲ ASMENŲ, APMOKESTINIMAS

Lietuvos Respublikos Konstitucijoje (toliau - Konstitucija) yra nurodyta, jog valstybinių mokesčių ir kitų privalomų mokėjimų nustatymas yra priskirtas Lietuvos Respublikos Seimo kompetencijai, o jų įtvirtinimas galimas tik įstatymu.⁴⁹ Atsižvelgiant į tai, teisės doktrinoje mokesčiai apibrėžiami kaip teisės aktų nustatytos piniginės prievolės, kurios periodiškai mokamos į valstybės ir savivaldybių biudžetus bei kitus piniginius fondus. Kitaip tariant, mokesčiai laikytini konstitucine prievole valstybei. Iš tiesų, šiems mokėjimams yra būdingas visuotinis privalomumas ir individualus neatlygintinumas, o mokesčių teisiniai santykiai yra priskiriami viešosios teisės reguliavimo sričiai.⁵⁰ Lietuvos

⁴⁷ Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymas 2012 m. birželio 29 d. Nr. XI-2159. *Valstybės žinios*, 2012, 83-4333.

⁴⁸ MIKALONIENĖ, Lina. Mažosios Bendrijos. Iš: MIKALONIENĖ, Lina (2017). *Įmonių teisinių formų konvergencija ir divergencija: ar Lietuvos teisinis reglamentavimas yra patrauklus tarptautiniame kontekste?* Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, p. 271-274.

⁴⁹ Lietuvos Respublikos Konstitucija. Lietuvos Respublikos piliečių priimta 1992 m. spalio 25 d. referendume. *Lietuvos aidas*, 1992, 220-0.

⁵⁰ SINKEVIČIUS, Vytautas (2009). Mokesčių konstitucinė doktrina: kai kurios formavimosi problemos. *Socialinių mokslų studijos*, 3, p. 26-27.

Respublikos Konstitucinio Teismo (toliau - Konstitucinis Teismas) jurisprudencijoje ne kartą buvo pabrėžta, jog mokesčiai yra esminė valstybės finansų sistemos dalis, kuri sudaro pagrindinę valstybės biudžeto pajamų dalį. Atitinkamai mokesčių nesumokėjimas ar pavėluotas jų sumokėjimas lemia biudžeto pajamų trūkumą, dėl kurio gali būti ribojamos valstybės galimybės tinkamai vykdyti jai priskirtas funkcijas.⁵¹

Kaip pažymima mokslinėje literatūroje, mokesčiai yra ir sudedamoji verslo dalis, o pareiga juos mokėti tenka visiems ūkio subjektams, nepriklausomai nuo jų teisinės formos ar veiklos pobūdžio.⁵² Mažosios bendrijos, kaip ir kiti juridiniai asmenys, vykdydamos savo ekonominę veiklą, patenka į mokesčių taikymo sritį - joms taip pat taikomi tiek pelno, tiek pridėtinės vertės, tiek nekilnojamojo turto mokesčių įstatymų reikalavimai. Vis dėlto jų apmokestinimui būdinga savita problematika, kurią verta aptarti plačiau.

2.1. Pelno mokestis

Atkūrus Lietuvos nepriklausomybę, buvo įtvirtinta juridinių asmenų pelno apmokestinimo tvarka. Šiuo tikslu 1990 m. buvo priimtas Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas, kuris buvo pradėtas taikyti nuo 1991 m. Pradžioje pajamos iš pelno mokesčio sudarė didelę valstybės biudžeto dalį - 1993 m. jos viršijo ketvirtadalį mokesčių biudžeto pajamų. Tačiau laikui bėgant ši dalis vis mažėjo. Kaip nurodoma mokslinėje literatūroje, pelno mokesčio reikšmės valstybės biudžetui mažėjimą lėmė pati apmokestinimo politika, dažni teisės aktų pakeitimai, nerezultatyvus mokesčio administravimas, sąmoningas jo vengimas ir, be abejo, šalies ekonominė situacija.⁵³

Dar iki 2000 m. buvo intensyviai svarstomi pelno mokesčio įstatymo pakeitimai, o Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 - 2004 m. programoje buvo numatyta atsisakyti minėto mokesčio, apmokestinant tik dividendus.⁵⁴ Pelno mokesčio problematiką nagrinėję mokslininkai teigė, jog šis mokestis iškreipia laisvos konkurencijos sąlygas, skatina mokesčių vengimą, blogina įmonių finansinę padėtį bei lemia dideles administravimo išlaidas. O Lietuvos laisvosios rinkos instituto analitikų nuomone, šio mokesčio panaikinimas skatintų užsienio investicijas ir verslo augimą, sumažintų valstybės išlaidas

⁵¹ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 109-4887.

⁵² STACIOKAS, Romas; MAŽEIKAS, Artūras; ŠERĖNIENĖ, Laima (2004). Mokesčių sistemos poveikis verslui ir jo vertinimo tendencijos. *Ekonomika*, 67 (2), p. 106.

⁵³ BUDRYTĖ, Algė; MAČIULAITYTĖ, Elena (2004). Pelno apmokestinimo tvarka ir veiksmingumas Lietuvoje. *Pinigų studijos*, 2, p. 54-58.

⁵⁴ MARTUŽAITĖ, Vilma (2011). Pajamų iš pelno mokesčio Lietuvoje ir Estijoje palyginamoji analizė. *Jaunasis mokslininkas: studentų mokslinės konferencijos straipsnių rinkinys*, p. 207 [interaktyvus]. <https://portalcris.vdu.lt/server/api/core/bitstreams/45a23bdc-a374-43c6-8d42-bda4e4901266/content>.

bei įmonių apskaitos sąnaudas, ribotų šešėlinę ekonomiką ir taip numalšintų įtampą tarp verslininkų ir mokesčių administratorių. Vis dėlto, šis siūlymas nesulaukė pritarimo. Ekonomistas Raimondas Kuodis Lietuvos Laisvosios rinkos instituto iniciatyvą panaikinti pelno mokesčių laikė abejotinu, argumentuodamas, kad šis mokestis sudaro prielaidas valstybei perimti dalį monopolinių pelnų, kurių Lietuvos ekonomijoje pasitaiko nemažai.⁵⁵ Socialinių mokslų daktarės Albinos Novošinskienės nuomone, vien dividendų apmokestinimas sudarytų nevienodas sąlygas individualioms įmonėms ir akcinėms bendrovėms, kadangi individualios įmonės dividendų nemoka. Taip pat, panaikinus pelno mokesčių ir apmokestinus tik dividendus, sumažėtų valstybės biudžeto pajamos, nes dividendus gauna tik dalis akcininkų.⁵⁶

Pažymėtina, jog klausimas, ar pelnas turėtų būti apmokestinamas, iki šiol išlieka aktualus. Tarptautiniu lygmeniu vykstanti mokesčių konkurencija ir toliau skatina valstybes mažinti pelno mokesčio tarifus, o kai kurios jų šio mokesčio nebetaiko. Dėl to vis dažniau diskutuojama, ar šis apmokestinimas yra tikslingas, ar prarastas biudžeto pajamas būtų racionaliau kompensuoti kitais mokesčiais.⁵⁷

Šiuo metu pelno mokesčio teisinį reguliavimą Lietuvoje įtvirtina Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (toliau - PMI), įsigaliojęs 2002 m. ir pakeitęs iki tol galiojusį Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymą. Remiantis PMI nuostatomis, pelno mokesčių Lietuvoje moka tiek Lietuvos, tiek užsienio apmokestinamieji vienetai, įskaitant ir mažąsias bendrijas.

Lietuvos apmokestinamojo vieneto pelno mokesčio bazę sudaro visos jo pasaulinės pajamos, neatsižvelgiant į jų gavimo šaltinį. Išimtis taikoma pajamoms, uždirbtoms per nuolatinės buveinės Europos ekonominės erdvės (toliau - EEE) valstybėse arba valstybėse, su kuriomis Lietuva sudariusi ir taiko dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis - jos neįtraukiamos į mokesčio bazę, jeigu buvo apmokestintos pelno mokesčiu ar jam tapačiu mokesčiu tose valstybėse.⁵⁸ Šiuo atveju yra taikomas atleidimo metodas - nuolatinei buveinei priskiriamas pelnas Lietuvoje neapmokestinamas. Žinoma, šiam metodui taikyti vienetas privalo turėti dokumentus, pagrindžiančius tiek nuolatinės buveinės buvimą

⁵⁵ BRUŽAUSKAS, Valentinas; STONČIUVIENĖ, Neringa (2012). Lietuvos įmonių pelno mokesčio apskaitos problemų sprendimai. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*, 1 (8), p. 29.

⁵⁶ MARTUŽAITĖ, Vilma (2011). Pajamų iš pelno mokesčio Lietuvoje ir Estijoje palyginamoji analizė. *Jaunasis mokslininkas: studentų mokslinės konferencijos straipsnių rinkinys*, p. 207-208 [interaktyvus]. <https://portalcris.vdu.lt/server/api/core/bitstreams/45a23bdc-a374-43c6-8d42-bda4e4901266/content>.

⁵⁷ DE MOOIJ, Ruud A.; KLEMM, Alexander D.; PERRY, Victoria J. (2021). *Corporate Income Taxes under Pressure: Why Reform Is Needed and How It Could Be Designed*. Washington: International Monetary Fund [interaktyvus]. DOI10.5089/9781513511771.071.

⁵⁸ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675. *Valstybės žinios*, 2001, 110-3992.

atitinkamoje valstybėje, tiek pajamų apmokestinimą joje. Kitokia tvarka taikoma tais atvejais, kai Lietuvos vienetas vykdo veiklą per nuolatinę buveinę valstybėje, nepriklausančioje EEE arba su kuria Lietuva nėra sudariusi (netaiko) dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties. Tokiu atveju pelnas apmokestinamas tiek užsienio valstybėje, tiek Lietuvoje. Dvigubas apmokestinimas panaikinamas taikant atskaitymo metodą - užsienio valstybėje sumokėta pelno mokesčio suma atskaitoma iš Lietuvoje mokėtino pelno mokesčio sumos pagal PMĮ 55 str.⁵⁹

PMĮ taip pat įtvirtina ir antivengimines normas, taikomas tiek Lietuvos, tiek užsienio apmokestinamiesiems vienetams. Pagal jas tam tikros pajamos įtraukiamos į pelno mokesčio bazę, nors įprastai nebūtų apmokestinamos. Pavyzdžiui: ne pagal paskirtį panaudota parama; per mokestinį periodą iš vieno paramos teikėjo grynaisiais pinigais gautos paramos dalis, viršijanti 250 bazinių socialinių išmokų; mokėjimo suma, susidariusi dėl mokesstinės tvarkos neatitikimo, kai ji atskaitoma mokėjimo valstybėje, tačiau neįtraukiama į pajamas Lietuvoje; pajamos, susidariusios dėl turto perkėlimo, apskaičiuotos PMĮ 40² str. nustatyta tvarka.⁶⁰

Pelno mokesčio apskaičiavimui yra reikšmingas ir pajamų bei sąnaudų pripažinimo momentas. PMĮ 7 str. 1 d. įtvirtinta, jog pajamos ir sąnaudos pripažįstamos taikant kaupimo principą bei kitus buhalterinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose įtvirtintus apskaitos principus.⁶¹ Pagal kaupimo principą pajamos pripažįstamos tada, kai jos uždirbamos, o sąnaudos - tada, kai jos patiriamos.⁶² Kaip nurodo Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau - LVAT): „<...> mokesčio mokėtojas pajamas apskaitoje turi registruoti tuomet, kai jos yra uždirbamos, nepriklausomai nuo to kada už jas bus apmokėta, t.y., pajamų uždirbimo momentu, kuris, paprastai, sutampa su prekių pardavimo diena (atitinkamos sąskaitos išrašymu, sandorio sudarymu), nepaisant to kada už jas bus apmokėta. O tais atvejais, kai už parduotas prekes negaunama visų ar dalies pajamų, tai susidariusi skola yra įtraukiama į ataskaitinio laikotarpio sąnaudas, neatsižvelgiant į tai, kurį laikotarpį (ankstesnį ar ataskaitinį) pajamos buvo pripažintos (uždirbtos)“.⁶³ Vis dėlto PMĮ numato ir išimtį - įstatyme nustatytais atvejais, gali būti taikomas ir pinigų apskaitos

⁵⁹ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675 apibendrintas komentaras (aktuali redakcija 2026-03-25).

⁶⁰ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675. *Valstybės žinios*, 2001, 110-3992.

⁶¹ *Ibid.*

⁶² Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-1161-12.

⁶³ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. balandžio 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-155-438/2016.

principas. Pagal jį pajamos pripažįstamos faktinio jų gavimo momentu - t.y. „<...> sumokėjimo pinigais, atsiskaitymo natūra (mainais į kitas prekes, paslaugas ar kt.), įsipareigojimų perdavimo arba kitokio atsiskaitymo <...> momentu.“ Tuo tarpu sąnaudos, pripažįstamos tokia pačia tvarka kaip ir taikant kaupimo principą. Pabrėžtina, jog pinigų apskaitos principą gali taikyti dvi subjektų grupės: pirma, Lietuvos vienetai, kurie jį taikė iki PMĮ įsigaliojimo ir kurių pajamos per paskutinius tris mokestinius laikotarpius nė per vieną jų neviršijo 30 000 eurų; antra, naujai įregistruoti Lietuvos vienetai, kurių pirmojo mokestinio laikotarpio planuojamos pajamos neviršys šios ribos. Į 30 000 eurų ribą įskaičiuojamos visos pajamos, įskaitant ir neapmokestinamąsias, tačiau neįtraukiami iš Lietuvos ir užsienio vienetų gauti dividendai. Mažoji bendrija, atitinkanti minėtas sąlygas, taip pat turi teisę taikyti šį principą, bet viršijus nustatytą pajamų ribą, ji privalo pereiti prie kaupimo principo kitą savo mokestinį laikotarpį. Galiausiai pažymėtina, jog PMĮ 10 str. įtvirtina galimybę savanoriškai pereiti prie kaupimo principo nuo bet kurių mokestinių metų pradžios, apie tai tinkamai informavus mokesčių administratorių. Vis dėlto, toks perėjimas yra negrįžtamas - vienetas nebegali grįžti prie pinigų apskaitos principo iki pat savo likvidavimo ar pabaigos.⁶⁴

Teismų praktikoje yra išaiškinta, jog išlaidos gali mažinti apmokestinamąjį pelną tik nustačius, jog atitinkama ūkinė operacija realiai įvyko ir jos turinys pagrįstas juridinę galią turinčiais dokumentais. Pareiga įrodyti pelno mokestį mažinančių sąnaudų realumą tenka pačiam mokesčių mokėtojui. O tai reiškia, jog būtent pats mokesčių mokėtojas privalo pateikti buhalterinės apskaitos dokumentus, patvirtinančius, kad išlaidos buvo patirtos siekiant uždirbti pajamas. LVAT jurisprudencijoje taip pat nurodoma, kad remiantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau - MAĮ) 10 str. mokesčių teisiniuose santykiuose pirmenybė teikiama ne veiklos formai, o jos turiniui. Todėl vertinant, ar sąnaudos pagrįstos teisinę galią turinčiais dokumentais, būtina nustatyti, ar minėti dokumentai atspindi tikrąjį įvykusios ūkinės operacijos turinį. Šiuo aspektu pabrėžtina, kad vien formalūs buhalterinės apskaitos dokumentų trūkumai patys savaime nepaneigia mokesčių mokėtojo teisės iš bendrųjų pajamų atimti sąnaudas, jeigu nustatoma, kad jos faktiškai buvo patirtos ir tai patvirtina byloje surinktų įrodymų visuma. Tačiau kartu akcentuojama, jog vien buhalterinės apskaitos dokumentų turėjimas nesuteikia pagrindo mažinti apmokestinamojo pelno, jei nėra įrodyta, kad sąnaudos buvo realiai patirtos. „<...> Taigi turinio viršenybės prieš formą principas įtvirtina tai, kad lemiamą reikšmę,

⁶⁴ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675 apibendrintas komentaras (aktuali redakcija 2026-03-25).

sprendžiant tai, ar patirtos išlaidos yra sąnaudos, turi tikrasis ūkinės operacijos turinys, o ne jos įforminimas atitinkamais buhalterines apskaitos dokumentais <...>“.⁶⁵

Apmokestinamasis pelnas yra apskaičiuojamas remiantis PMĮ 11 str. nustatyta tvarka. Visų pirma, iš mokestinio laikotarpio pajamų, pripažintų pagal PMĮ 7 str. 1 d. įtvirtintus principus, atimamos neapmokestinamosios pajamos. Prie jų priskiriamos, pavyzdžiui: draudimo išmokos, žalos atlyginimai, netesybos ir kitos PMĮ 12 str. nurodytos pajamos. Taip yra gaunamas tarpinis rezultatas, nuo kurio toliau atskaitomi leidžiami atskaitymai.⁶⁶ LVAT yra išaiškinęs, jog „<...> leidžiamais atskaitymais <...> pripažįstamos tik tokios vieneto sąnaudos, kurios atitinka šias turinčias egzistuoti kartu (kumuliatyvias) sąlygas: (1) vieneto sąnaudos turi būti faktiškai patirtos; (2) sąnaudos patirtos vienetui vykdant komercinę ar gamybinę savo veiklą; (3) komercine ar gamybine veikla, kurią vykdant patiriamos sąnaudos, vienetas siekia gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos; (4) sąnaudos turi būti įprastinės veiklai, kurią vykdant vienetas jas patiria; (5) sąnaudos turi būti būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti.“⁶⁷ Pažymėtina, jog leidžiami atskaitymai yra skirstomi į neribojamo dydžio leidžiamus atskaitymus, t.y. su pajamų uždirbimu ar ekonominės naudos išsaugojimu susijusias sąnaudas, ir ribojamo dydžio leidžiamus atskaitymus, kurių atskaitymo apimtys nustatomos pagal PMĮ 18 - 30³ str. nuostatas.⁶⁸

Teismų praktika atskleidžia, kad apmokestinamieji vienetai sistemingai mažina apmokestinamąjį pelną priskirdami sąnaudas, kurios faktiškai nebuvo patirtos arba nesusijusios su jų ekonomine veikla, taip pažeisdami PMĮ 17 str. Išryškėja trys tipiniai pažeidimų modeliai. Pirmasis - sąnaudos deklaruojamos be jokių jas patvirtinančių dokumentų. UAB „Open Banking LT“ bankroto byloje nebuvo nei pirminių apskaitos dokumentų, nei sąskaitų faktūrų, nei sutarčių. Mokesčių administratorius negalėjo patikrinti, ar deklaruotos sąnaudos apskritai siejosi su įmonės pajamų uždirbimu. Teismas aiškiai konstatavo, kad neįrodyti atskaitymai laikomi neegzistuojančiais,⁶⁹ o PMĮ 17 str. 1 d. komentaras tai dar kartą patvirtina - sąnaudos privalo būti grindžiamos galiojančiais

⁶⁵ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2014 m. kovo 20 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-236-14.

⁶⁶ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675. *Valstybės žinios*, 2001, 110-3992.

⁶⁷ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. balandžio 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-695-442/2017.

⁶⁸ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675. *Valstybės žinios*, 2001, 110-3992.

⁶⁹ Vilniaus apygardos teismo Civilinių bylų skyriaus 2025 m. vasario 27 d. nutartis civilinėje byloje Nr. eB2-506-852/2025.

sandoriais. Taigi, tokia apskaita rodo ne aplaidumą, o sąmoningą teisės aktų nepaisymą.⁷⁰ Antrasis modelis - su automobiliais susijusios sąnaudos priskiriamos leidžiamiesiems atskaitymams neturint įrodymų, kad jos susijusios su vykdoma ekonomine veikla. UAB „NTB Valda“ byloje kuro, nuomos, remonto, draudimo ir kitos išlaidos buvo atskaitomos, tačiau bendrovė nepajėgė pagrįsti, kad transporto priemonės buvo naudojamos jų ekonominėje veikloje. Teismas pažymėjo, kad nors įstatymas neįpareigoja pildyti kelionės lapų, juridiniams asmenims keliama aukštesni atidumo ir rūpestingumo reikalavimai - realus automobilių naudojimas turi būti pagrįstas objektyviais įrodymais, o ne vien žodiniais paaiškinimais.⁷¹ Trečiasis modelis - fiktyvūs paskolų sandoriai. G. B. įmonės „Rengmė“ byloje savininkas su savo įmone sudarė paskolų sutartis, kurių palūkanos kasmet buvo priskiriamos leidžiamiesiems atskaitymams. Apskaitos duomenys atskleidė, kad paskolų sumos nebuvo pervestos nei grynaisiais, nei banko pavedimais. Iš tiesų, savininkas darydavo įnašus į banką iš apyvartinių įmonės lėšų, o paskolų sutartys būdavo surašomos tik kitų metų pradžioje. Kitaip tariant, įmonė skolino sau pačiai, o suteiktos „paskolos“ palūkanas mokėjo savo savininkui. Kadangi sandorių tikslas buvo gauti mokestinę naudą, teismas pagrįstai taikė MAĮ 69 str. 1 d. turinio viršenybės prieš formą principą.⁷² Taigi, aptarti modeliai gali pasireikšti įvairių teisinių formų juridiniuose asmenyse, tačiau mažųjų bendrijų veikloje jų rizika yra ypač didelė. Tai lemia trys šiai formai būdingi bruožai. Pirma, apskaitą gali tvarkyti pats narys be profesionalaus buhalterio, todėl išorinė kontrolė yra minimali. Antra, nariai dažnai tuo pačiu metu disponuoja bendrijos lėšomis ir priima su jomis susijusius sprendimus, todėl bendrijos ir asmeniniai narių finansai praktikoje lengvai susipina. Trečia, nedidelis narių skaičius reiškia, kad nėra nepriklausomų kontrolės grandžių. Skirtingai nei akcinėse bendrovėse, kuriose stebėtojų taryba gali pastebėti ir užkirsti kelią pažeidimams, mažojoje bendrijoje visi nariai dažnai yra suinteresuoti tuo pačiu rezultatu, todėl vidaus kontrolė yra iš esmės yra ribota. Dėl šių priežasčių mažosios bendrijos laikytinos padidintos mokestinės rizikos subjektais, kurių veikloje ypač aktualus PMĮ 17 straipsnio reikalavimų laikymasis bei turinio viršenybės prieš formą principo taikymas.⁷³

Be to, analizuojant pelno mokesčio taikymą mažosioms bendrijoms, išryškėja ir dar viena mokestinė problema, susijusi su skirtingu MB nario pajamų gavimo formų

⁷⁰ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675 apibendrintas komentaras (aktuali redakcija 2026-03-25).

⁷¹ Vilniaus rūmų (Regionų administracinis teismas) 2023 m. liepos 20 d. sprendimas Nr. eI3-2586-983/2023.

⁷² Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. gegužės 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1390-438/2021.

⁷³ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas 2004 m. balandžio 13 d. Nr. IX-2112. *Valstybės žinios*, 2004, 63-2243.

mokestiniu vertinimu. Mažosios bendrijos narys gali pasirinkti vieną iš trijų pajamų gavimo būdų: sudaryti su bendrija civilinę paslaugų sutartį, išsiimti lėšas asmeniniams poreikiams arba išsimokėti dividendus.⁷⁴ Šis pasirinkimas mokestiniu požiūriu nėra neutralus. Išmokos pagal civilinę paslaugų sutartį, tiek, kiek neviršija 100 000 eurų per kalendorinius metus, bei narių asmeniniams poreikiams išimamos sumos, nuo kurių vadovaujantis Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo ir Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymų nustatyta tvarka apskaičiuojamos įmokos, priskiriamos leidžiamiesiems atskaitymams ir tiesiogiai mažina apmokestinamąjį pelną. Dividendai leidžiamiesiems atskaitymams nepriskiriami nepriklausomai nuo aplinkybių ir mokesčio bazei įtakos neturi.⁷⁵ Kol mažajai bendrijai taikomi lengvatiniai pelno mokesčio tarifai, ši problema gali nepasireikšti, tačiau pasibaigus lengvatos laikotarpiui atsiranda aiški ekonominė paskata struktūrizuoti pajamų gavimą taip, kad apmokestinamasis pelnas būtų kuo mažesnis - t. y. teikti pirmenybę civilinei sutarčiai ar lėšų išėmimui asmeniniams poreikiams, o ne dividendams. Narys šiuo atveju veikia teisėtai - renkasi vieną iš įstatyme numatytų formų. Problema kyla ne iš nario elgesio, o iš paties reguliavimo: įstatymų leidėjas suteikė pasirinkimo laisvę, tačiau nereguliavo skirtingo mokestinio šių formų vertinimo. Taigi esamas reguliavimas faktiškai skatina vengti dividendų kaip pajamų gavimo formos, tačiau teisinio instrumento šiai problemai spręsti nenumato.⁷⁶

Nuo 2026 m. mažosios bendrijos apmokestinamos standartiniu 17 proc. pelno mokesčio tarifu. Tarifas padidintas 1 procentiniu punktu, siekiant prisidėti prie valstybės gynybos finansavimo. Kartu buvo pakoreguotos ir lengvatos - lengvatinis tarifas padidintas iki 7 proc., o 0 proc. tarifo taikymo laikotarpis prailgintas nuo vienerių iki dvejų mokestinių laikotarpių.⁷⁷ Nors šios lengvatos formaliai skirtos smulkiojo verslo skatinimui, jų praktinis taikymas atskleidžia ir tam tikras teises problemas.

Remiantis PMĮ 5 str. 2 d., 7 proc. tarifas taikomas tada, kai tenkinamos dvi sąlygos: mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 300 000 eurų ir vienetas neatitinka PMĮ 5 str. 3 d. kriterijų.⁷⁸ PMĮ komentaras patikslina, kad į 300 000 eurų ribą įtraukiamos visos pajamos - tiek apmokestinamosios, tiek neapmokestinamosios, taip pat pajamos, uždirbtos per

⁷⁴ Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymas 2012 m. birželio 29 d. Nr. XI-2159. *Valstybės žinios*, 2012, 83-4333.

⁷⁵ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (2024-12-10). *Mažųjų bendrijų apmokestinimo ypatumai* [interaktyvus]. <https://www.vmi.lt/evmi/mažųjų-bendrijų-apmokestinimo-ypatumai>.

⁷⁶ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675. *Valstybės žinios*, 2001, 110-3992.

⁷⁷ RUDAITIS, Simas (2025-06-17). *Pelno mokestis didės iki 17 proc.* [interaktyvus]. https://www.lrs.lt/sip/portal.show?p_r=35435&p_k=1&p_t=292094.

⁷⁸ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675. *Valstybės žinios*, 2001, 110-3992.

nuolatinę buveinę užsienyje, išskyrus dividendus. Papildomai pažymėtina, kad net kai pirmasis mokestinis laikotarpis yra trumpesnis nei 12 mėnesių, 300 000 eurų riba vis tiek taikoma visa apimtimi. Tai reiškia, kad MB, pradėjusi veiklą, pavyzdžiui, liepos 10 d., privalo laikytis tokios pat pajamų ribos kaip vienetas, veikęs visus metus.⁷⁹ Autorės nuomone, ši taisyklė yra nepalanki naujai įsteigtoms MB, kadangi ji praktiškai verčia jas aktyviai valdyti pajamų lygį jau nuo pirmųjų veiklos mėnesių, užuot koncentravus į ūkinės veiklos plėtrą. Būtent dėl šios priežasties kyla rizika, kad mažoji bendrija realiai gautas pajamas dirbtinai priskirs kitam mokestiniam laikotarpiui, siekdama sudaryti įspūdį, jog PMĮ kriterijų laikomasi, nors tikrasis ekonominis turinys deklaruojamai formai prieštarauja. Nors tokiais atvejais mokesčių administratorius turi teisę taikyti turinio viršenybės prieš formą principą, pati reguliavimo logika išlieka problemiška.⁸⁰

Dar daugiau klausimų kelia 0 proc. pelno mokesčio tarifas. Jis taikomas naujai įregistruoto vieneto pirmojo ir antrojo mokestinių laikotarpių apmokestinamajam pelnui, jeigu mokestinio laikotarpio pajamos neviršija 300 000 eurų, vieneto dalyviai yra tik fiziniai asmenys ir neatitinkama PMĮ 5 str. 3 d. sąlygų. Be to, per tris vienas po kito einančius mokestinius laikotarpius, įskaitant pirmąjį ir antrąjį, mažosios bendrijos veikla nėra sustabdoma, vienetas nėra likviduojamas ar reorganizuojamas, o jo dalys - nėra perleidžiamos naujiems dalyviams.⁸¹ PMĮ komentaras nurodo, kad pažeidus šias sąlygas mažoji bendrija privalo perskaičiuoti apmokestinamąjį pelną, pateikti patikslintas deklaracijas ir sumokėti delspinigius.⁸²

Lengvatos išplėtimas turėjo akivaizdų poveikį praktikoje. „<...> Registrų centro duomenimis, nuo sausio 2 d. iki sausio 22 d. buvo įregistruota 1,76 tūkst. naujų MB ir 310 UAB. Pernai per visą sausį buvo įregistruotos 1,56 tūkst. MB ir 428 UAB <...>“. ⁸³ Šie skaičiai gali atspindėti tiek didėjančią verslininkų aktyvumą, tiek ir egzistuojančią teisinę problemą - lengvatos išplėtimas gali paskatinti jos naudojimą ne pagal paskirtį.

⁷⁹ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675 apibendrintas komentaras (aktuali redakcija 2026-03-25).

⁸⁰ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas 2004 m. balandžio 13 d. Nr. IX-2112. *Valstybės žinios*, 2004, 63-2243.

⁸¹ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675. *Valstybės žinios*, 2001, 110-3992.

⁸² Valstybinė mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675 apibendrintas komentaras (aktuali redakcija 2026-03-25).

⁸³ ELTA (2026-01-30). *Žiniasklaida: Seimo BFK formuos darbo grupę, kurioje svarstys atsisakyti MB verslo formos* [interaktyvus].

https://www.lrt.lt/naujienos/verslas/4/2822283/ziniasklaida-seimo-bfk-formuos-darbo-grupe-kurioje-svarstys-atsisakyti-mb-verslo-formos?utm_medium=Social&utm_campaign=echo&utm_source=Facebook&fbclid=IwZnRzaAPpqaNleHRuA2F1bQIxmQBzcnRjBmFwcF9pZAo2NjI4NTY4Mzc5AAEe6hpCm1sm5I1DC6tYk6suDfW4MJpAXrQ9OpVOSPrj3VMasglniTkglwcdxqk_aem_9E43L7JVZuIz092nGXDB6w#Echobox=1769784417.

Praktikoje pasitaiko atvejų, kai šia lengvata pasitelkiama ne naujai ekonominei veiklai pradėti, bet jau vykdytos veiklos tęstinumui užtikrinti. Tokiais atvejais formaliai yra pakeičiama tik pati verslo forma, bet ne senosios įmonės vykdoma veikla. Pavyzdžiui, yra nutraukiama individuali veikla ir vietoj jos steigiama mažoji bendrija, tęsianti tą pačią ekonominę veiklą, o pasibaigus lengvatos taikymo laikotarpiui - steigiama kita mažoji bendrija analogiškai veiklai vykdyti. Taip yra išvengiama pelno mokesčio ir gaunama mokestinė nauda. Žinoma, pats faktas, jog asmuo nutraukia vienos mažosios bendrijos veiklą dėl verslo nesėkmių ir vėliau steigia kitą, savaime nėra teisės pažeidimas. Tačiau mokesčių mokėtojas visada privalo būti pasirengęs pagrįsti, kokios realios ekonominės priežastys lėmė naujos verslo formos pasirinkimą. Ir tais atvejais, kai nustatoma, jog tie patys asmenys tai pačiai ekonominei veiklai tęsti nuosekliai registruoja naujus juridinius asmenis, siekdami mokestinės naudos, mokesčių administratorius turi taikyti turinio viršenybės prieš formą principą ir taip „<...> apmokestinti tęstines bendrijos pajamas nuo pirmosios veiklos dienos“.⁸⁴

PMĮ 5 str. 3 d. taisyklė minėtą problemą sprendžia tik iš dalies. Ji blokuoja lengvatą, kai susijusių vienetų bendros pajamos viršija 300 000 eurų, tačiau ji taikoma tik tada, kai abu vienetai egzistuoja vienu metu. Jei senoji mažoji bendrija yra likviduojama ir tik po to steigiama nauja, PMĮ 5 str. 3 d. neveikia, nes nėra dviejų vienu metu egzistuojančių susijusių vienetų.⁸⁵ Taigi PMĮ 5 str. 2 d. nustatyta lengvatų tvarka turi teisinę spragą - ji nesukuria mechanizmo, leidžiančio atskirti tikrai naują ekonominę iniciatyvą nuo esamos veiklos tęsimą nauju juridiniu asmeniu. Veiklos tęsimo per naują juridinį asmenį modeliui mažoji bendrija yra ypač tinkama, kadangi jos steigimas yra greitas, paprastas ir reikalauja minimalių sąnaudų.⁸⁶

Kyla klausimas, ar ši teisinė spraga yra būdinga tik Lietuvai, ar ji egzistuoja ir kitose ES valstybėse, kurių teisinės formos buvo panaudotos kuriant mažosios bendrijos modelį. Lyginamoji analizė leidžia teigti, kad šiuo aspektu Lietuva iš tiesų išsiskiria. Daugumoje nagrinėtų valstybių pelno mokesčio lengvatos nėra siejamos su įmonės steigimo momentu. Vokietijoje taikomas vienodas 15 proc. pelno mokesčio tarifas (su solidarumo mokesčiu - 15,825 proc.), nepriklausomai nuo to, kiek laiko įmonė veikia. Papildomai taikomas

⁸⁴ ŽEIMANTAS, V. Vytautas (2026-01-30). *Naujos MB įsteigimą vietoj senos MB ar individualios veiklos VMI gali priskirti piktnaudžiavimui* [interaktyvus]. <https://www.vz.lt/finansai/2026/01/30/naujos-mb-isteigima-vietoj-senos-mb-ar-individualios-veiklos-vmi-gali-priskirti-piktnaudziavimui-579604>.

⁸⁵ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675. *Valstybės žinios*, 2001, 110-3992.

⁸⁶ Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymas 2012 m. birželio 29 d. Nr. XI-2159. *Valstybės žinios*, 2012, 83-4333.

savivaldybių verslo mokestis (vok. - *Gewerbesteuer*) padidina bendrą mokestinę našlą iki maždaug 24 - 36 proc.⁸⁷ Panaši logika vyrauja ir kitose valstybėse. Prancūzijoje galioja 25 proc. standartinis pelno mokesčio tarifas, tačiau mažesnėms įmonėms taikoma lengvata siejama ne su jų steigimu, o su objektyviais kriterijais, t.y. su apyvarta ir kapitalo struktūra. Įmonėms, kurių apyvarta neviršija 10 mln. eurų ir kurių kapitalą bent 75 proc. valdo fiziniai asmenys, pirmiesiems 42 500 eurų pelno yra taikomas sumažintas 15 proc. tarifas.⁸⁸ Nyderlanduose bendrovės apmokestinamos 19 proc. tarifu iki 200 000 eurų pelno ir 25,8 proc. viršijus šią ribą,⁸⁹ o Belgijoje taikomas 25 proc. standartinis tarifas ir lengvatinis 20 proc. tarifas pirmiesiems 100 000 eurų pelno mažosioms ir vidutinėms įmonėms.⁹⁰ Abiem atvejais lengvatos grindžiamos pelno dydžiu ir natūraliai atspindi įmonės ekonominį pajėgumą, o ne formalų jų steigimo faktą. Tuo tarpu Ispanijos modelis iš dalies artimesnis Lietuvos reguliavimui, nes čia taip pat taikoma laikina lengvata naujai įsteigtoms įmonėms. Naujai įsteigtos įmonės apmokestinamos 15 proc. tarifu tiek pirmąjį mokestinį laikotarpį, per kurį jos gauna pelną, tiek ir kitą mokestinį laikotarpį. Vis dėlto esminis skirtumas yra tas, kad Ispanijos teisėje yra įtvirtinti kitokios lengvatos taikymo išimtys - lengvata netaikoma bendrovėms, kurios nevykdo aktyvios ūkinės veiklos; įmonių grupių narėms; taip pat tais atvejais, kai veikla faktiškai tęsiama per naują juridinį asmenį ir iki jo įsteigimo buvo vykdoma susijusio subjekto. Taip užtikrinama, kad lengvata būtų skirta tik tikrai naujoms ekonominėms iniciatyvoms, o ne esamų įmonių pertvarkymo atvejams. Be to, smulkusis verslas šioje valstybėje remiamas ir ilgalaikėje perspektyvoje, taikant diferencijuotus mažesnius tarifus mažoms ir labai mažoms įmonėms, priklausomai nuo jų apyvartos.⁹¹ Šis palyginimas leidžia daryti aiškią išvadą. Didžioji dalis aptartų valstybių - Vokietija, Prancūzija, Nyderlandai ir Belgija pelno mokesčio lengvatas sieja su vieneto dydžiu ar veiklos turiniu, o ne su steigimo faktu, todėl jų sistemose paskatų nuosekliai steigti naujus juridinius asmenis vien mokestinei naudai gauti nėra. Ispanija, pasirinkusi modelį, artimą Lietuvos reguliavimui, šią riziką neutralizavo norma, draudžiančia taikyti lengvatą nepriklausomai nuo pajamų dydžio ar vienu metu egzistuojančių vienetų skaičiaus. Lietuvos PMI 5 str. 3 d. taisyklė veikia siauriau - ji blokuoja lengvatą tik tada, kai susijusių vienetų bendros pajamos viršija 300 000 eurų ir kai jie egzistuoja vienu metu, todėl veiklos tęsimas per nuosekliai steigiamus naujus juridinius asmenis modelio ji

⁸⁷ Körperschaftsteuergesetz. 2002 m. spalio 15 d. redakcija. *Bundesgesetzblatt I*, 2002, 4144.

⁸⁸ Code général des impôts. 1950 m. balandžio 6 d. Nr. 50-478. *Journal officiel de la République française*, 1950.

⁸⁹ Wet op de vennootschapsbelasting 1969. 1969 m. spalio 8 d. *Staatsblad*, 1969, 445.

⁹⁰ Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. 1992 m. balandžio 10 d. *Belgisch Staatsblad*, 1992, 17120.

⁹¹ Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades. 2014 m. lapkričio 28 d. Nr. 27/2014. *Boletín Oficial del Estado*, 2014, 288.

neapima. Autorės vertinimu, Lietuvos įstatymų leidėjui tikslinga įtvirtinti normą, draudžiančią taikyti lengvatą tais atvejais, kai naujai įsteigtas juridinis asmuo, pavyzdžiui, mažoji bendrija tęsia iki tol susijusio subjekto vykdytą ekonominę veiklą.

Paminėtina ir tai, kad metinė pelno mokesčio deklaracija turi būti pateikta, o mokėtinas pelno mokestis sumokėtas pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, t.y. ne vėliau kaip iki kito mokestinio laikotarpio šešto mėnesio penkioliktos dienos. Tačiau, jeigu praėjusio mokestinio laikotarpio mažosios bendrijos apmokestinamosios pajamos viršija 300 tūkst. eurų, jai atsiranda prievolė mokėti ir avansinį pelno mokestį. Tokiu atveju minėtos deklaracijos pateikimo terminas priklauso nuo pasirinkto avansinio pelno mokesčio apskaičiavimo būdo.⁹²

Taigi, atlikus pelno mokesčio taikymo mažosioms bendrijoms analizę, darytina išvada, kad galiojančiame PMĮ reguliavimo išryškėja kelios reikšmingos mažųjų bendrijų apmokestinimo problemos. Mažųjų bendrijų struktūriniai ypatumai lemia didesnę riziką, susijusią su leidžiamų atskaitymų taikymu, o jų nariams suteikta diskrecija pasirinkti skirtingas pajamų gavimo formas sudaro prielaidas teisėtam, tačiau mokesčių sistemos tikslams prieštaraujančiam apmokestinamojo pelno mažinimui. Be to, lengvatinio 7 proc. tarifo taikymo sąlygos yra nepalankios naujai įsteigtoms mažosioms bendrijoms, o 0 proc. tarifo lengvata pasižymi teisine spraga, sudarančia sąlygas nesąžiningam lengvatos taikymui. Autorės vertinimu, tai reikalauja teisinio reguliavimo tobulinimo.

2.2. Pridėtinės vertės mokestis

PVM yra palyginti naujas mokestis. Jis pirmą kartą buvo įvestas Prancūzijoje prieš maždaug 70 metų ir iki XX a. septintojo dešimtmečio pabaigos buvo taikomas tik nedaugelyje valstybių.⁹³ Vėliau šis mokestis pradėjo plisti itin sparčiai. Mokslinėje literatūroje teigiama, kad sunku rasti kitą mokestį, kuris taip greitai būtų perėjęs nuo teorinės idėjos iki plačiai taikomos praktikos. Šiandien PVM yra reglamentuojamas daugelyje pasaulio valstybių ir nebėra siejamas vien tik su Europos Sąjunga.⁹⁴

PVM yra priskiriamas netiesioginiams bendrojo vartojimo mokesčiams, kuriais apmokestinama prekių tiekimo ar paslaugų teikimo metu sukuriamą pridėtinę vertę, taip

⁹² Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675 apibendrintas komentaras (aktuali redakcija 2026-03-25).

⁹³ EBRILL, Liam P.; KEEN, Michael; PERRY, Victoria J. (2001). *The Modern VAT*. Washington: International Monetary Fund [interaktyvus]. DOI10.5089/9781589060265.071.

⁹⁴ TAIT, Alan A. (1988). *Value Added Tax: International Practice and Problems*. Washington: International Monetary Fund [interaktyvus]. DOI10.5089/9781557750129.071.

pat importuojamos prekės ir paslaugos.⁹⁵ Remiantis Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau - ESTT) jurisprudencija, PVM yra nustatomas proporcingai kainai, kurią apmokestinamasis asmuo gauna už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas. Šis mokestis yra renkamas kiekviename gamybos ir distribucijos proceso etape, įskaitant mažmeninės prekybos etapą, neatsižvelgiant į iki tol įvykdytų sandorių skaičių. Tačiau, nepaisant tokio plataus taikymo, PVM sistema yra grindžiama atskaitos mechanizmu, kuris užtikrina, kad kiekviename etape būtų apmokestinama tik sukurta pridėtinė vertė, o mokėjimo našta tektų galutiniam vartotojui.⁹⁶

Iš tiesų, šis mokestis yra laikomas vienu pagrindinių ES valstybių narių pajamų šaltinių, o jo reikšmę pagrindžia ir statistiniai duomenys - 2024 m. PVM pajamos siekė 7,1 proc. ES BVP ir sudarė 15,5 proc. visų valdžios sektoriaus pajamų. Dėl šios priežasties PVM vaidina svarbų vaidmenį viešųjų paslaugų finansavimui ir valstybių narių fiskalinio stabilumo užtikrinimui. Vertinant PVM reikšmę platesniame kontekste, pažymėtina, kad šis mokestis yra reikšmingas ir ES biudžeto formavimui, kadangi dalis jo pajamų priskiriama ES nuosaviems ištekliams. Tuo pačiu, PVM politika ir šio mokesčio administravimas daro poveikį ekonomikos veikimui bei prisideda prie ES bendrosios rinkos formavimo.⁹⁷

Mokslinėje literatūroje pabrėžiama, kad PVM populiarumą lemia jo atitiktis esminiams apmokestinimo principams - teisingumui, ekonominiam efektyvumui, administraciniam paprastumui bei mokestinių įplaukų produktyvumui ir elastingumui. Kadangi šis mokestis yra glaudžiai susijęs su vartojimu, jis laikomas politiškai priimtiniu, o dėl palygintinai koncentruotos apmokestinimo bazės paprastai nesukelia didelio visuomenės dėmesio.⁹⁸

Pridėtinės vertės mokestį Lietuvoje reglamentuoja Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (toliau - PVMĮ), įsigaliojęs 2002 m. Pagal jį, PVM mokėtojais laikomi tiek Lietuvos, tiek užsienio fiziniai ir juridiniai asmenys, kurie šalies teritorijoje vykdo bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą. Taip pat, PVM mokėtojais yra pripažįstami ir juridinio asmens statuso neturintys, tačiau Lietuvoje įsteigti kolektyvinio investavimo

⁹⁵SMALAKIENĖ, Egidija (2004). Pridėtinės vertės mokesčio atskaitos probleminiai aspektai. *Jurisprudencija*, 51 (43), p. 64.

⁹⁶ *Mechel Nemunas* [ESTT], Nr. C-119/08, [2009-02-05]. ECLI:EU:C:2009:53.

⁹⁷ European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Syntesia, CASE (2025) *VAT gap in Europe: report 2025*. Publications Office of the European Union [interaktyvus]. DOI10.2778/7868422.

⁹⁸ SMALAKIENĖ, Egidija (2004). Pridėtinės vertės mokesčio atskaitos probleminiai aspektai. *Jurisprudencija*, 51 (43), p. 64.

subjektai - investiciniai fondai. Atsižvelgiant į tai, nenuostabu, kad tam tikrais atvejais prievolė mokėti PVM atsiranda ir mažosioms bendrijoms bei jų nariams.⁹⁹

Apibrėžus PVM mokėtojų ratą, tikslinga aptarti ir vieną esminių šio mokesčio elementų - PVM objektą. PVMĮ 3 str. 1 d. nustato, kad PVM objektas yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, tačiau tik tuomet kai yra tenkinamos šios sąlygos: tiekimas ar teikimas vykdomas už atlygį; jis vyksta šalies teritorijoje ir jį vykdo apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo ekonominės veiklos ribose.¹⁰⁰ Pirmiausia pažymėtina, kad atlygintinumo sąvoka suprantama plačiai. Atlygiu laikoma ne tik piniginė suma, bet ir bet kokia kita gauta ar gautina vertė, įskaitant atsiskaitymą prekėmis ar paslaugomis. Be to, svarbu tai, kad atlygis neprivalo būti sumokėtas iš karto - PVM objektu laikomas ir apskaitos dokumentuose nurodytas gautinas atlygis, net jeigu faktinis atsiskaitymas įvyksta vėliau. Kita svarbi sąlyga yra tiekimo ar teikimo vieta. Tai reiškia, jog prekių tiekimas ar paslaugų teikimas turi vykti Lietuvos teritorijoje. O tais atvejais, kai pagal teisės aktus prekių tiekimo ar paslaugų teikimo vieta nelaikoma Lietuva, toks tiekimas ar teikimas nėra laikomas Lietuvos PVM objektu. Galiausiai, reikšminga ir prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo statuso sąlyga. Ji reiškia, kad PVM taikomas tik tuomet, kai sandorį vykdo apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo ekonominės veiklos ribose. Dėl šios priežasties, kai fizinis asmuo parduoda jam priklausančią turtą, tačiau nevykdo ekonominės veiklos, toks pardavimas PVM neapmokestinamas. Vis dėlto ši taisyklė turi išimtį - kai į kitą valstybę narę tiekiamos naujos transporto priemonės, PVM objektas atsiranda nepriklausomai nuo tiekėjo statuso.¹⁰¹ PVM objektu taip pat laikomas prekių įsigijimas iš kitos ES valstybės narės už atlygį, kai šį įsigijimą Lietuvoje vykdo apmokestinamasis asmuo savo ekonominės veiklos tikslais.¹⁰² Vis dėlto ši bendroji taisyklė nėra absoliuti ir turi tam tikrų išimčių, susijusių su pardavėjo statusu. Pavyzdžiui, PVM objektu nelaikomas prekių įsigijimas iš pardavėjo, kuriam jo valstybėje taikoma supaprastinta apmokestinimo schema mažiems mokesčių mokėtojams, taip pat iš pardavėjo, kuris neviršijo nustatytos PVM registracijos ribos, arba kai pardavėjas parduoda jam priklausančią turtą nevykdydamas ekonominės veiklos. Kita vertus, egzistuoja ir išimtys, kurios veikia priešinga kryptimi, t. y. PVM objektas atsiranda besąlygiškai, nepriklausomai nuo sandorio šalių statuso. Tokiais atvejais naujų transporto priemonių įsigijimas iš kitos valstybės narės visada laikomas PVM objektu Lietuvoje.

⁹⁹ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX-751. *Valstybės žinios*, 2002, 35-1271.

¹⁰⁰ *Ibid.*

¹⁰¹ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX-751 apibendrintas komentaras (aktuali redakcija 2026-03-27).

¹⁰² Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX-751. *Valstybės žinios*, 2002, 35-1271.

Analogiškai, akcizais apmokestinamų prekių, tokių kaip alkoholis, tabakas ar kuras, įsigijimas iš kitos valstybės narės taip pat laikomas PVM objektu, kai prievolė apskaičiuoti akcizus atsiranda Lietuvos Respublikoje, išskyrus fizinius asmenis, kurie nevykdo ekonominės veiklos.¹⁰³ Be to, PVMĮ 3 straipsnio 3 dalyje reglamentuojamas importo PVM, kurio objektas yra prekių importas, kai pagal įstatymo nuostatas prekės laikomos importuotomis Lietuvos Respublikos teritorijoje. Galiausiai, pagal PVMĮ 3 straipsnio 4 dalį, PVM objektas atsiranda ir tais atvejais, kai susiklosto PVMĮ 53 straipsnyje nurodytos aplinkybės.¹⁰⁴

Įdomu tai, kad PVMĮ nustato tiek privalomo, tiek savanoriško registravimosi PVM mokėtoju galimybes. Kalbant apie privalomą registravimąsi, MB arba jos narių pareiga registruotis PVM mokėtojais gali atsirasti keliais atvejais. Visų pirma, tokia prievolė kyla tuomet, kai per praėjusius arba einamuosius kalendorinius metus, vykdant ekonominę veiklą šalies teritorijoje, patiektų prekių ir (arba) suteiktų paslaugų vertė viršija 45 000 eurų ribą. Šiuo atveju PVM turi būti pradėtas skaičiuoti nuo to mėnesio, kuriuo ši riba buvo viršyta, o mokestis apskaičiuojamas už visas prekes ir paslaugas, dėl kurių ši riba buvo viršyta. Kitas privalomojo registravimosi PVM mokėtoju pagrindas yra siejamas su prekių įsigijimu iš kitų ES valstybių narių. Jeigu iš ES PVM mokėtojų ar asmenų, privalančių jais būti, įsigytų prekių vertė per kalendorinius metus viršija 14 000 eurų ribą (neįskaitant PVM sumokėto ES), MB privalo registruotis PVM mokėtoja ir apskaičiuoti PVM už visas prekes, dėl kurių ši riba buvo viršyta. Registracijos pareiga taip pat kyla dėl tam tikrų paslaugų įsigijimo ar teikimo, pavyzdžiui, kai MB įsigyja paslaugų iš užsienio valstybių apmokestinamųjų asmenų, už kurias pagal PVMĮ 95 str. 2 d. ji privalo apskaičiuoti ir sumokėti PVM, arba kai pati MB teikia paslaugas, kurių teikimo vieta yra kita valstybė narė.¹⁰⁵

Pagal PVMĮ 71 str. 7 d., kai tas pats asmuo kontroliuoja kelis juridinius asmenis, PVM registracijos prievolė vertinama ne kiekvieno subjekto atskirai, o bendrai - sudedamos visų kontroliuojamų asmenų gautos arba gautinos atlygio sumos. Jeigu ši bendra suma tiek praėjusiais, tiek einamaisiais kalendoriniais metais viršija 45 000 eurų ribą, visi kontroliuojami juridiniai asmenys privalo registruotis PVM mokėtojais, net jeigu kiekvieno iš jų atskira apyvarta šios ribos nevirsija. Analogiška prievolė registruotis PVM mokėtojais kyla ir tuomet, kai bendra iš kitos ES valstybės narės įsigyjamų prekių vertė per

¹⁰³ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX-751 apibendrintas komentaras (aktuali redakcija 2026-03-27).

¹⁰⁴ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX-751. *Valstybės žinios*, 2002, 35-1271.

¹⁰⁵ *Ibid.*

kalendorinius metus viršija 14 000 eurų ribą. Pažymėtina, kad ši taisyklė taikoma ne tik tada, kai kelis juridinius asmenis kontroliuoja tas pats asmuo, bet ir tada, kai juos kontroliuoja tarpusavyje susiję asmenys. Pagal PVMĮ 2 str. 31 d. susijusių asmenų ratas yra itin platus - jis apima sutuoktinius, sugyventinus, giminaičius tiesiąja linija iki antrojo laipsnio ir šonine linija iki ketvirtąjo laipsnio, taip pat valdymo organų narius ir dalyvius ir t.t. Tai reiškia, kad minėta taisyklė gali būti taikoma ir tada, kai skirtingas MB valdo, pavyzdžiui, tėvas ir sūnus ar sutuoktiniai.¹⁰⁶ Šios taisyklės praktinė reikšmė MB atveju yra didesnė nei kitų juridinių asmenų atžvilgiu. Kadangi MB steigimui nekeliamas minimalaus kapitalo reikalavimas, o pats steigimo procesas yra itin paprastas, susidaro palankios sąlygos tiek tam pačiam asmeniui, tiek su juo susijusiems asmenims steigti kelias MB ir tarp jų dirbtinai skaidyti apyvartą - tokiu būdu siekiant, kad nė viena iš jų atskirai neviršytų PVM registracijos slenksčio.¹⁰⁷ Būtent šią riziką ir siekia neutralizuoti įtvirtintas mechanizmas. Vis dėlto pažymėtina, kad nuo 2023 m. ši taisyklė nėra absoliuti. Ji netaikoma tais atvejais, kai kontroliuojami asmenys gali įrodyti, kad jų valdymo organai ir atskiri valdymo organo nariai nėra tie patys asmenys, jų faktiškai vykdoma ekonominė veikla nėra to paties pobūdžio ir jie neveikia vienas kito naudai ar interesais. Svarbu tai, kad visos trys sąlygos turi būti įvykdytos vienu metu - jei bent viena jų netenkinama, pajamos sumuojamos bendrai. Atsižvelgiant į tai, kad susijusių asmenų sąvoka pagal PVMĮ 2 str. 31 d. yra plati ir apima ne tik patį kontroliuojantį asmenį, bet ir jo sutuoktinius, giminaičius bei kitus su juo susijusius asmenis, išimties taikymo galimybės praktikoje yra gerokai siauresnės, nei gali pasirodyti iš pirmo žvilgsnio.¹⁰⁸

Be privalomojo registravimosi, PVMĮ suteikia galimybę registruotis PVM mokėtoju ir savanoriškai. Ši galimybė aktuali MB, kuri nors ir neprivalo registruotis, tačiau jau vykdo arba planuoja vykdyti apmokestinamąją veiklą, taip pat tuomet, kai MB numato, kad artimiausiu metu bus viršytos PVMĮ 71 ar 71¹ str. nustatytos ribos.¹⁰⁹ Savanoriškas registravimasis gali būti ir ekonomiškai naudingas - toliau aptariami tik kai kurie iš galimų privalumų. Visų pirma, MB, įsigyjanti prekes ar paslaugas iš kitų PVM mokėtojų, įgyja teisę atskaityti pirkimo PVM, taip sumažindama savo faktines sąnaudas. Antra, perkant prekes iš ES valstybių narių PVM mokėtojams taikomas nulinis tarifas, o neregistruotiems

¹⁰⁶ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX-751. *Valstybės žinios*, 2002, 35-1271.

¹⁰⁷ Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymas 2012 m. birželio 29 d. Nr. XI-2159. *Valstybės žinios*, 2012, 83-4333.

¹⁰⁸ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX-751 apibendrintas komentaras (aktuali redakcija 2026-03-27).

¹⁰⁹ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX-751. *Valstybės žinios*, 2002, 35-1271.

subjektams tenka mokėti tos valstybės PVM. Trečia, kai pagrindiniai MB klientai yra kiti PVM mokėtojai, registracija gali tapti konkurenciniu pranašumu - verslo klientai, rinkdamiesi tiekėją, dažnai atsižvelgia į tai, ar jis išrašo PVM sąskaitas faktūras. Vis dėlto savanoriškas registravimasis ne visada yra tikslinga priemonė. MB, kurių apyvarta yra nedidelė, kurių pagrindiniai klientai yra fiziniai asmenys arba kurių veiklos sąnaudos su PVM yra minimalios, registracija PVM mokėtoja gali būti neefektyvi - ji padidina administracinę naštą ir gali sumažinti kainų konkurencingumą galutinių vartotojų atžvilgiu. Taigi sprendimas registruotis PVM mokėtoju savanoriškai turėtų būti priimamas įvertinus konkrečios MB veiklos ypatumus.¹¹⁰

Atskirai pažymėtina MB vadovui ir nariams būdinga situacija PVM prievolės atsiradimo atžvilgiu. Pavyzdžiui, akcinių ir uždarytųjų akcinių bendrovių vadovai privalo sudaryti darbo sutartį su bendrove pagal Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo 37 str. 4 d.,¹¹¹ todėl jų darbo užmokestis pagal PVMĮ 2 str. 7 d. laikomas su darbo santykiais susijusiomis pajamomis ir į asmeninę PVM apmokestinamąją bazę neįtraukiamas.¹¹² MB vadovui tokia galimybė yra objektyviai neįmanoma - su MB vadovu dėl vadovavimo paslaugų negali būti sudaryta darbo sutartis nepriklausomai nuo to, ar jis yra MB narys, ar ne.¹¹³ Dėl šios priežasties MB vadovo atlygis visais atvejais laikomas savarankiška ekonomine veikla pagal PVMĮ 2 str. 8 d. ir įtraukiamas į jo asmeninę apmokestinamąją bazę. Jeigu šios pajamos per einamuosius arba praėjusius kalendorinius metus viršija 45 000 eurų ribą, MB vadovui atsiranda prievolė registruotis PVM mokėtoju.¹¹⁴ Panaši situacija susidaro ir MB narių atžvilgiu. Pagal MBĮ 7 str. 4 d. MB nariai su bendrija gali sudaryti civilines sutartis dėl paslaugų teikimo ar darbų atlikimo, išskyrus darbo santykių požymius turinčias sutartis.¹¹⁵ Tokių sutarčių pagrindu gautas atlygis taip pat laikomas savarankiška ekonomine veikla pagal PVMĮ 2 str. 8 d. ir įtraukiamas į nario asmeninę apmokestinamąją bazę skaičiuojant 45 000 eurų PVM registracijos slenkstį.¹¹⁶ Tačiau MB

¹¹⁰ SABALIAUSKAITĖ, Gabija (2021-10-03). *Savanoriška registracija PVM mokėtoju: 5 klausimai, kada verta* [interaktyvus]. <https://www.vz.lt/smulkusis-verslas/2021/10/03/savanoriska-registracija-pvm-moketoju-5-klausimai-kada-vera>.

¹¹¹ Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas 2000 m. liepos 13 d. Nr. VIII-1835. *Valstybės žinios*, 2000, 64-1914.

¹¹² Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX-751. *Valstybės žinios*, 2002, 35-1271.

¹¹³ Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymas 2012 m. birželio 29 d. Nr. XI-2159. *Valstybės žinios*, 2012, 83-4333.

¹¹⁴ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX-751. *Valstybės žinios*, 2002, 35-1271.

¹¹⁵ Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymas 2012 m. birželio 29 d. Nr. XI-2159. *Valstybės žinios*, 2012, 83-4333.

¹¹⁶ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX-751. *Valstybės žinios*, 2002, 35-1271.

narių padėtis šiuo atžvilgiu skiriasi - jiems egzistuoja dvi alternatyvos: dividendai arba asmeniniams poreikiams išimamos lėšos.¹¹⁷ Pagal PVMĮ komentarą nei dividendai, nei asmeniniams poreikiams išimamos lėšos neįeina į ekonominės veiklos pajamų apimtį, todėl į 45 000 eurų slenkščio skaičiavimą neįskaičiuojami. Tai reiškia, kad MB nariai, pasirinkę šias pajamų gavimo formas, išvengia PVM registracijos prievolės. Vertintina, kad dabartinis reglamentavimas nesudaro vienodų sąlygų skirtingų teisinių formų subjektams - MB vadovas vien dėl MB valdymo modelio ypatumų visais atvejais yra struktūriškai nepalankesnėje padėtyje nei akcinių ar uždarytųjų akcinių bendrovių vadovas, kuriam darbo sutarties sudarymo galimybė leidžia išvengti PVM registracijos prievolės. MB nariai, priešingai, turi galimybę pasirinkti dividendus ar asmeniniams poreikiams skirtas lėšas ir tokiu būdu išvengti savarankiškos PVM registracijos prievolės atsiradimo.¹¹⁸

Be abejo, tapus PVM mokėtoju, asmeniui atsiranda pareiga laikytis ir PVM apskaičiavimo, deklaravimo bei mokėjimo tvarkos. Akcentuotina, jog PVM mokestinis laikotarpis paprastai yra kalendorinis mėnuo, o fizinio asmens, pavyzdžiui, mažosios bendrijos nario ar vadovo - kalendorinis pusmetis. Tačiau, tam tikrais atvejais įstatymas numato galimybę taikyti ir kitokį mokestinį laikotarpį, pavyzdžiui, kalendorinį ketvirtį. Jeigu mokestinis laikotarpis yra kalendorinis mėnuo, PVM deklaracija turi būti pateikta ir mokėtina PVM suma sumokėta ne vėliau kaip iki kito mėnesio 25 dienos. Pažymėtina, jog apskaičiuojant mokėtiną PVM sumą yra taikomas standartinis PVM tarifas - 21 proc., tačiau PVMĮ yra įtvirtintos ir išimties bei lengvatiniai 12, 5 ar 0 proc. tarifai.¹¹⁹

Nepaisant išsamaus PVM teisinio reglamentavimo nacionaliniu ir ES lygmeniu, praktinis šio mokesčio taikymas atskleidė, kad PVM tapo „patraukliausiu nesąžiningo verslo taikiniu“. Tokią išvadą pagrindžia tiek gausi Lietuvos teismų, tiek Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau - ESTT) praktika. Dėl šios priežasties, kyla poreikis atkleisti aplinkybes, lėmusias šios problemos atsiradimą. Visų pirma, PVM kaip apyvartos mokestis, pasižymi tuo, kad vykdant apmokestinamuosius sandorius ūkio subjektų apskaitoje laikinai sukaupiamos reikšmingos valstybės biudžetui mokėtinų sumos. Iki jų pervedimo į biudžetą, šios lėšos faktiškai lieka mokesčių mokėtojų dispozicijoje, nors teisiškai jos priklauso valstybei. Todėl susidaro prielaidos neteisėtam šių lėšų pasisavinimui ar panaudojimui. Taip pat, papildomą riziką kelia ir pats PVM surinkimo

¹¹⁷ Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymas 2012 m. birželio 29 d. Nr. XI-2159. *Valstybės žinios*, 2012, 83-4333.

¹¹⁸ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX-751 apibendrintas komentaras (aktuali redakcija 2026-03-27).

¹¹⁹ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX-751. *Valstybės žinios*, 2002, 35-1271.

mechanizmas - nors ekonominę šio mokesčio našą patiria galutinis vartotojas, tačiau PVM nėra tiesiogiai mokamas į biudžetą, o pervedamas per prekių ar paslaugų pardavėją. Tačiau, dažnu atveju praktikoje subjektai PVM piktnaudžiavimui ir sukčiavimui pasitelkia taip vadinamą sudedamąją PVM mechanizmo dalį - teisę į PVM atskaitą.¹²⁰

Iš tiesų, teisė į PVM atskaitą laikytina vienu pagrindinių bendrosios PVM sistemos principų. Kaip nurodo ESTT: „<...> atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo bet kokios vykdant ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrina bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumą, neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatą, su sąlyga, kad pati ši veikla iš principo būtų apmokestinama PVM“. ¹²¹ Vis dėlto, atkreiptinas dėmesys, kad teisė į PVM atskaitą nėra absoliuti, kadangi ja galima pasinaudoti tik tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo laikosi tiek materialųjų, tiek formaliųjų reikalavimų ar sąlygų, įtvirtintų 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvoje 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau - Direktyva) ¹²². Šiame kontekste ESTT taip pat pabrėžia, kad vien formaliųjų reikalavimų, pavyzdžiui, PVM sąskaitos faktūros neatitiktis Direktyvos 226 str. 6 ir 7 punkto nustatytiems reikalavimams, savaime negali lemti teisės į PVM atskaitą paneigimo, jeigu iš pateiktų duomenų galima objektyviai nustatyti, jog yra įvykdytos esminės su šia teise susijusios sąlygos.¹²³ Kita vertus, net ir tais atvejais, kai sandoris yra realiai įvykdytas, teisė į PVM atskaitą gali būti paneigta, jeigu remiantis objektyviais įrodymais, nustatoma, kad ja buvo naudojamosi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant. ESTT pažymi, jog kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra vienas iš Direktyvos įtvirtintų tikslų, todėl asmenys, veikiantys nesąžiningai, negali remtis ES teisės normomis.¹²⁴ Žinoma, šią poziciją išplėtojo ir LVAT, nurodydamas, kad sukčiavimo ar piktnaudžiavimo faktas gali būti konstatuotas tik „<...> objektyviai įvertinus realų nagrinėjamų sandorių pobūdį, jų prasmę, turinį ir paskirtį, sudarymo priežastis ir ekonominį kontekstą, teisinius, ekonominius, asmeninius sandoriuose dalyvaujančių subjektų ryšius <...>“. ¹²⁵

Verta atkreipti dėmesį į tai, kad teisė į PVM atskaitą gali būti paneigiama ne tik tada, kai pats apmokestinamasis asmuo sukčiauja, bet ir tuomet, kai yra nustatoma, jog jis

¹²⁰ FEDOSIUK, Oleg (2010). Sukčiavimas pridėtinės vertės mokesčio srityje: samprata ir kvalifikavimo pagrindai. *Jurisprudencija*, 4 (122), p. 171-173.

¹²¹ *Dankowski* [ESTT], Nr. C-438/09, [2010-12-22]. ECLI:EU:C:2010:818.

¹²² *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (TVA - Acquisition fictive)* [ESTT], Nr. C-114/22, [2023-05-25]. ECLI:EU:C:2023:430.

¹²³ *DGRFP Cluj* [ESTT], Nr. C-519/21, [2023-02-16]. ECLI:EU:C:2023:106.

¹²⁴ *Aquila Part Prod Com* [ESTT], Nr. C-512/21, [2022-12-01]. ECLI:EU:C:2022:950.

¹²⁵ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo Teisinės analizės ir informacijos departamentas (2012). *Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 metų praktikos apžvalga*. Vilnius, p. 11-12 [interaktyvus].

<https://www.lvat.lt/data/public/uploads/2018/01/metinis-pranesimas-2012.pdf>.

žinojo arba turėjo žinoti, kad įsigydamas prekes ar paslaugas dalyvauja su PVM sukčiavimu susijusiame sandoryje. Tokiais atvejais, remiantis Direktyvos nuostatomis ir ESTT suformuota praktika, apmokestinamasis asmuo yra laikomas dalyvaujančiu sukčiavimo procese kaip bendrininkas, nepriklausomai nuo to, ar vėliau perparduodamas šias prekes ar naudodamas paslaugas savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis gauna ekonominę naudą. Antra vertus, asmenys, kurie veikė sąžiningai ir neturėjo galimybės nustatyti, jog jų sudaromas sandoris yra susijęs su PVM sukčiavimu, negali prarasti teisės į PVM atskaitą vien todėl, kad kitas tiekimo grandinės dalyvis pažeidė teisės aktų reikalavimus.¹²⁶ Be to, ESTT bei LVAT pabrėžia, jog teisės į PVM atskaitą paneigimas negali būti grindžiamas vien prielaidomis ar prezumpcijomis dėl galimo sukčiavimo. Priešingai, mokesčių administratorius privalo pateikti objektyvius įrodymus, patvirtinančius apmokestinamojo asmens sąmoningą dalyvavimą sukčiavime arba bent jau tai, kad asmuo žinojo ar turėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, buvo susijęs su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvavusio tiekimo grandinėje, vykdytu PVM sukčiavimu.¹²⁷

Be kita ko, teismų jurisprudencijoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad piktnaudžiavimas gali būti konstatuojamas tik tada, kai yra tenkinamos tam tikros sąlygos. Visų pirma, sandoriais turi būti gaunama mokestinė nauda, kurios suteikimas prieštarauja Direktyvos bei ją į nacionalinę teisę perkeliančių teisės aktų tikslui, net jei formaliai visos nustatytos sąlygos yra įvykdytos. Antra, iš objektyvių aplinkybių visumos turi būti aišku, kad pagrindinis tokių sandorių siekis yra būtent šios mokestinės naudos gavimas. Tuo pačiu, ESTT pažymi, jog vien šis siekis savaime negali būti laikomas piktnaudžiavimu. Apmokestinamasis asmuo, turėdamas galimybę pasirinkti iš kelių galimų sandorių ar veiklos variantų, neprivalo rinktis to, kuris lemia didžiausią mokėtiną PVM sumą. Priešingai, jis turi teisę organizuoti savo ekonominę veiklą taip, kad jo mokestinė prievolė būtų kuo mažesnė. Todėl teigtina, kad „draudimo piktnaudžiauti principu, taikomu PVM srityje, siekiama uždrausti visiškai dirbtinius, ekonomiškai nepagrįstus darinius, kuriais siekiama vienintelio tikslo - gauti mokestinės naudos, kurios suteikimas prieštarautų Direktyvos 2006/112 tikslams“. ¹²⁸ Nustačius piktnaudžiavimą, atitinkami sandoriai turi būti iš naujo apibrėžti, atkuriant apmokestinimo situaciją, kuri būtų susiklosčiusi nesant

¹²⁶ *Ferimet* [ESTT], Nr. C-281/20, [2021-11-11]. ECLI:EU:C:2021:910.

¹²⁷ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo Teisinės analizės ir informacijos departamentas (2012). *Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 metų praktikos apžvalga*. Vilnius, p. 12 [interaktyvus].
<https://www.lvat.lt/data/public/uploads/2018/01/metinis-pranesimas-2012.pdf>.

¹²⁸ *A.T.S. 2003* [ESTT], Nr. C-289/22, [2023-01-09]. ECLI:EU:C:2023:26.

minėtoms sąlygoms. Pavyzdžiui, gali būti iš naujo nustatoma paslaugų teikimo vieta, o PVM perkeliamas tai valstybei narei, kurioje mokestis iš tikrųjų turėjo būti sumokėtas.¹²⁹

Analizuojant tiek mokslinę literatūrą, tiek teismų praktiką, matyti, kad sukčiavimas ir piktnaudžiavimas PVM srityje dažniausiai pasireiškia per fiktyvių sandorių kūrimą. Viena labiausiai paplitusių tokių schemų yra vadinamasis karuselinio sukčiavimo (dingusio prekybininko) modelis, kuriame dalyvauja keli ūkio subjektai. Tokiose schemose fiktyviai įforminamas prekių įsigijimas iš realios ūkinės veiklos nevykdančios įmonės, kuri pagal tai išrašo PVM sąskaitas faktūras. Iš tiesų, realus prekių tiekimas nėra vykdomas, o gavėjas šias neegzistuojančias prekes toliau „perparduoda“ kitiems PVM grandinės dalyviams, taip sukuriant tariamų sandorių seką. Galutinėje šios grandinės stadijoje esantis ūkio subjektas, remdamasis fiktyviai suformuotu pirkimo PVM, įgyja galimybę neteisėtai susimažinti arba visiškai panaikinti realiai susidariusią mokestinę prievolę. Be to, siekiant apsunkinti tokių schemų atskleidimą, į sandorių grandines dažnai sąmoningai įtraukiamos ir teisėtai veiklą vykdančios įmonės, kurios sudaro sandorių realumo iliuziją, o tuo tarpu įmonė, per kurią formaliai sukaupiama didžiausia PVM prievolė, dažniausiai bankrutuoja arba nutraukia veiklą, todėl mokėtinas PVM faktiškai lieka nesumokėtas valstybės biudžetui.¹³⁰ Kaip nurodo, Vytauto Didžiojo universiteto docentai: „<....> įprastinis dingusio prekiautojo ir karuselinio sukčiavimo tikslas - didelės vertės produktai, kaip antai mobilieji telefonai, kompiuteriniai lustai ir taurieji metalai, taipogi jie apima nematerialų turtą, pavyzdžiui, anglies dioksido kreditus, dujų ir elektros bei žaliosios energijos sertifikatus <...>“.¹³¹

Visgi, neteisėta ūkio subjektų veikla PVM srityje pasireiškia ne vien karuselinio (dingusio prekybininko) schemomis. Praktikoje taip pat nustatomi atvejai, kai prekės yra įsigijamos iš asmenų, neturinčių PVM mokėtojo statuso, tačiau apskaitos dokumentuose yra melagingai nurodoma, jog jos buvo pirktos iš apmokestinamųjų asmenų, taip dirbtinai sukuriant pagrindą PVM atskaitai. Taipogi, neretai į įmonių apskaitą yra įtraukiamos suklastotos PVM sąskaitas faktūras, kuriose sąmoningai iškraipomi sandorių duomenys - t.y., dirbtinai didinama pirkimo kaina ir pati PVM suma arba priešingai, mažinama pardavimo kaina bei mokėtinas PVM. Be to, pasitaiko atvejų, kai kaip su ekonomine veikla susiję sandoriai apskaitomi pirkimai, faktiškai skirti vadovų asmeniniams poreikiams tenkinti.¹³²

¹²⁹ *WebMindLicenses* [ESTT], Nr. C-419/14, [2017-12-17]. ECLI:EU:C:2015:832.

¹³⁰ FEDOSIUK, Oleg (2010). Sukčiavimas pridėtinės vertės mokesčio srityje: samprata ir kvalifikavimo pagrindai. *Jurisprudencija*, 4 (122), p. 172.

¹³¹ ČERKA, Paulius; GRIGIENĖ, Jurgita (2017). Piktnaudžiavimas mokesčių teisėje, kurio pagrindu prarandama teisė į PVM atskaitą. *Teisės apžvalga*, 2 (16), p. 102.

¹³² FEDOSIUK, Oleg (2010). Sukčiavimas pridėtinės vertės mokesčio srityje: samprata ir kvalifikavimo pagrindai. *Jurisprudencija*, 4 (122), p. 172-173.

Tačiau ne kiekvienas sandoris sudėtingoje tiekimo grandinėje gali būti automatiškai laikomas fiktyviu. Kvalifikuojant konkrečius sandorius kaip tokius, būtina paisyti teisiškai numatyto neatsiskleidusio tarpininko modelio ribų. Pagal PVMĮ 2 str. 17 d. neatsiskleidęs tarpininkas yra apmokestinamasis asmuo, kuris tarpininkauja prekių tiekimo sandoryje savo vardu, nors ir kito sąskaita, o PVMĮ 11 str. 2 d. nustato, kad tokiu atveju laikoma, jog prekės pirmiausiai patiekto tarpininkui, net jei fiziškai perduodamos tiesiai galutiniam pirkėjui. Vadinasi, sandorio struktūra, kurioje dalyvis neturi sandėliavimo patalpų ar pats nevykdo logistikos, savaime nėra fiktyvumo požymis - tai gali būti teisėtas ir ekonomiškai racionalus verslo modelis. Šiuos principus konkrečiai iliustruoja Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2025 m. sausio 28 d. nutartis byloje Nr. 2K-51-813/2025. Byloje apeliacinės instancijos teismas MB „RLTA sprendimai“ ir jos direktorių I. Č. nuteisė už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą ir neteisingų duomenų pateikimą mokesčių administratoriui, remdamasis tuo, kad nebuvo važtaraščių, sandėliavimo aktų ar kitų fizinių prekių judėjimą patvirtinančių dokumentų, o pardavėjas prekes įsigijo vėliau, nei jas pardavė. LAT šį vertinimą atmetė, konstatavęs, kad išankstinis apmokėjimas ir sąskaitų faktūrų išrašymas iki prekių faktinio perdavimo yra teisiškai leistinas, o sandorio fiktyvumas negali būti preziumuojamas vien dėl fizinio prekių judėjimo nepatvirtinimo. Be to, LAT pažymėjo, kad esant vienai prekių judėjimo grandinei baudžiamoji atsakomybė negali būti taikoma selektyviai tik vienam jos dalyviui, kai kitiems tos pačios grandinės dalyviams ikiteisminis tyrimas buvo nutrauktas. Ši byla patvirtina, kad fiktyvių sandorių konstatavimas reikalauja objektyvių įrodymų - vien fizinio prekių judėjimo nepatvirtinimas ar dokumentų formalūs trūkumai negali būti pakankamas pagrindas sandorį laikyti fiktyviu ir taikyti atsakomybę.¹³³

Iš tiesų, ūkio subjektai pasitelkia įvairius metodus, leidžiančius sumažinti mokėtiną PVM sumą arba dirbtinai padidinti PVM atskaitą. Tačiau, analizuojant mažąsias bendrijas, išryškėja konkretus rizikos aspektas. Kaip jau buvo minėta, MB nėra taikomas minimalaus įstatinio kapitalo reikalavimas, todėl jų steigimas yra palyginti paprastas ir nereikalaujantis didelių pradinių išteklių. Praktikoje tokia situacija sudaro prielaidas steigti aibę formaliai egzistuojančių, tačiau realios ekonominės veiklos nevykdančių mažųjų bendrijų.¹³⁴ Tokios įmonės gali būti pasitelkiamos kaip instrumentas apsimestiniams sandoriams forminti - tarpusavyje išrašomos nepagrįstos PVM sąskaitos faktūros, kuriomis dirbtinai didinamos pirkimo PVM sumos. Šių dokumentų pagrindu vėliau formuojamos tariamos teisės į PVM

¹³³ Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2025 m. sausio 28 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-51-813/2025.

¹³⁴ Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymas 2012 m. birželio 29 d. Nr. XI-2159. *Valstybės žinios*, 2012, 83-4333.

atskaitą, taip iškraipant PVM neutralumo principą ir mažinant valstybės biudžeto pajamas.¹³⁵ Be to, MB teisinės formos ypatumas, kai vienas asmuo yra ir vienintelis narys, ir vadovas, ir faktiškai atsakingas už apskaitos dokumentavimą, eliminuoja bet kokią vidinę kontrolę. Tai papildomai palengvina minėtų schemų įgyvendinimą ir apsunkina jų atskleidimą.¹³⁶

Apibendrinant, PVM taikymas mažosioms bendrijoms atskleidžia kelis teisinio reglamentavimo probleminius aspektus. Pirma, MB vadovas, skirtingai nei akcinių ar uždarųjų akcinių bendrovių vadovai, negali sudaryti darbo sutarties su bendrija, todėl jo atlygis visais atvejais kvalifikuojamas kaip savarankiška ekonominė veikla ir įskaičiuojamas į PVM registracijos slenkstį - tai tiesioginis MB valdymo modelio ypatumas, kuris MB vadovą struktūriškai išskiria iš kitų teisinių formų vadovų. Antra, MB nariai turi galimybę pasirinkti dividendus ar asmeniniams poreikiams skirtas lėšas ir tokiu būdu PVM registracijos prievolės išvengti. Tai atskleidžia tos pačios teisinės formos viduje egzistuojančią subjektų teisinę nelygybę. Trečia, MB teisinei formai būdingas minimalaus kapitalo reikalavimo nebuvimas ir vieno asmens koncentruota kontrolė sudaro prielaidas neteisėtam asmenų elgesiui PVM srityje. Visa tai rodo, kad esamas PVM reglamentavimas MB atžvilgiu reikalauja įstatymų leidėjo peržiūros.

2.3. Nekilnojamojo turto mokestis

Nekilnojamojo turto apmokestinimas yra įtvirtintas praktiškai kiekvienoje pasaulio valstybėje. Daugelyje jų nekilnojamojo turto mokestis (toliau - NTM) administruojamas vietos savivaldos lygmeniu ir yra laikomas svarbiu jų pajamų šaltiniu. Skirtingai nei kiti apmokestinimo objektai, nekilnojamasis turtas fiziškai negali būti perkeltas į kitą vietą siekiant išvengti mokestinės prievolės.¹³⁷ Būtent todėl mokslinėje literatūroje jis apibūdinamas kaip vienas nemėgstamiausių visuomenės mokesčių.¹³⁸

Išties, dar prieš įvedant NTM Lietuvoje jis buvo plačiai kritikuojamas. Buvo teigiama, kad šis mokestis esą bus neefektyvus dėl sudėtingo jo administravimo, galimai

¹³⁵ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX-751. *Valstybės žinios*, 2002, 35-1271.

¹³⁶ Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymas 2012 m. birželio 29 d. Nr. XI-2159. *Valstybės žinios*, 2012, 83-4333.

¹³⁷ BIRD, Richard M. ir SLACK, Enid. Land and Property Taxation in 25 Countries: A Comparative Review. Iš: BIRD, Richard M. ir SLACK, Enid (red.) (2004). *International Handbook of Land and Property Taxation*. Cheltenham: Edward Elgar, p. 34 [interaktyvus]. DOI:10.4337/9781845421434.00007.

¹³⁸ NORREGAARD, John (2013). Taxing Immovable Property: Revenue Potential and Implementation Challenges. IMF Working Papers, 2013/129. *Washington: International Monetary Fund*. [interaktyvus]. <https://doi.org/10.5089/9781484369050.001>.

pažeis mažas pajamas gaunančių gyventojų interesus ir dar labiau apsunkins verslo sąlygas. Ekonomistė Rūta Vainienė pabrėžė, kad NTM - tai „nepateisinama klaida, mažinanti žmonių socialinio saugumo jausmą, iniciatyvą ir ūkiškumą“. Nepaisant to, šiandien NTM suteikia savivaldybėms finansinę autonomiją ir užtikrina stabilias bei lengvai prognozuojamas pajamas.¹³⁹

NTM teisinį reguliavimą nustato 2006 m. įsigaliojęs Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas (toliau - NTMI). Šį mokestį moka nekilnojamojo turto savininkai, išskyrus įstatyme įtvirtintus atvejus, todėl jis yra aktualus ir mažosioms bendrijoms. NTM objektą sudaro mažajai bendrijai nuosavybės teise priklausantis nekilnojamasis turtas, esantis Lietuvos Respublikos teritorijoje. Vis dėlto, aktuali NTMI 4 str. 2 d. redakcija aiškiai nustato ir tam tikras išimtis, kurioms esant nekilnojamasis turtas nėra laikomas mokesčio objektu. Pirmiausia, tai - nebaigtas statyti ir faktiškai nenaudojamas nekilnojamasis turtas, kai: (1) nuo statybą leidžiančio dokumento išdavimo yra praėję ne daugiau kaip dešimt metų ir (2) per penkis metus nuo nebaigto statyti nekilnojamojo turto įregistravimo Nekilnojamojo turto registro informacinėje sistemoje dienos statybos metu pasikeitę kadastro duomenys yra patikslinti Nekilnojamojo turto registro informacinėje sistemoje, kaip tai nustatyta Statybos įstatymo 39 straipsnio 3 dalyje. Taip pat, mokesčio objektu nelaikomas nekilnojamasis turtas, sukurtas ar įgytas valdžios ir privataus sektorių partnerystės pagrindu, kol galioja atitinkama partnerystės sutartis ir turtas naudojamas pagal joje nustatytą paskirtį. Atkreiptinas dėmesys, kad nekilnojamojo turto mokesčio prievolė mažosioms bendrijoms atsiranda ir tais atvejais, kai jos naudojami fizinių asmenų perduotu nekilnojamoju turtu ar jo dalimi neterminuotai arba ilgesniam kaip vieno mėnesio laikotarpiui. Be to, pagal finansinės nuomos (lizingo), pirkimo - pardavimo išsimokėtinai ar išperkamosios nuomos sutartį įsigyjamam nekilnojamajam turtui NTM moka ne formalusis savininkas, bet turtą įsigyjantis juridinis asmuo, jeigu duomenys apie atitinkamą sandorį yra įrašyti Nekilnojamojo turto registro informacinėje sistemoje.¹⁴⁰

Vis dėlto praktikoje NTM mokėtojo nustatymas kelia teisinių neaiškumų tais atvejais, kai nuosavybės teisė į nekilnojamąjį turtą faktiškai pereina pagal sandorį ar perdavimo - priėmimo aktą, tačiau šis savininkų pasikeitimas nėra laiku įregistruojamas Nekilnojamojo turto registro informacinėje sistemoje. Tokiose situacijose mokestinė prievolė gali būti priskiriama neteisingam subjektui, ypač kai yra remiamasi viešojo

¹³⁹ ŠULIJA, Vytautas (2004). Nekilnojamojo turto apmokestinimo reforma ir jos perspektyvos Lietuvoje. *Jurisprudencija*, 59 (51), p. 116-120.

¹⁴⁰ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas 2005 m. birželio 7 d. Nr. X-233. *Valstybės žinios*, 2005, 76-2741.

registro duomenimis kaip pagrindu savo mokestinėms pareigoms nustatyti. Ši praktinė problema buvo nagrinėta ir LVAT. Teismas konstatavo, kad nekilnojamojo turto mokesčio mokėtojas nustatomas pagal faktinį nuosavybės teisės perėjimo momentą, o ne pagal nuosavybės teisės įregistravimą viešajame registre. Teismų praktikoje pabrėžiama, jog nuosavybės teisių įregistravimas Nekilnojamojo turto registro informacinėje sistemoje nuosavybės teisės nesukuria, o tik ją išviešina, todėl mokestinė prievolė atsiranda nuo nuosavybės perleidimo fakto, net jeigu registracija dar nėra atlikta. Dėl šios priežasties juridinio asmens sumokėtas NTM, kai jis faktiškai nebeturėjo nuosavybės teisės, nelaikomas žala, atsiradusia dėl viešojo administravimo subjekto veiksmų, bet vertinamas kaip mokestis, sumokėtas už kitą asmenį, kurio susigrąžinimas galimas tik pasinaudojus civilinės ar mokesčių teisės numatytais mechanizmais.¹⁴¹

Svarbu pažymėti, jog NTM bazę sudaro nekilnojamojo turto vidutinė rinkos vertė, kuri nustatoma taikant NTMĮ įtvirtintus rinkos vertinimo metodus ir būdus.¹⁴² Ši nekilnojamojo turto vertinimą atlieka turto vertintojas - Registrų centras. Paminėtina ir tai, kad nekilnojamojo turto vertinimas atliekamas periodiškai - ne rečiau kaip kas tris metus, taip užtikrinant mokesčio bazės atitiktį realioms rinkos sąlygoms.¹⁴³

NTM tarifų nustatymas yra priskirtas savivaldybių tarybų kompetencijai, kuri įgyvendinama laikantis NTMĮ 6 str. nustatytų ribų. Įstatyme yra įtvirtinta, kad pagrindinis tarifas gali svyruoti nuo 0,5 iki 3 proc. nekilnojamojo turto mokestinės vertės, išskyrus įstatyme nustatytas išimtis. Viena iš jų - apleisto ar neprižiūrimo nekilnojamojo turto apmokestinimas. Šiuo atveju savivaldybės taryba privalo taikyti nuo 1 iki 5 proc. tarifą, *mutatis mutandis* vadovaudamasi NTMĮ 6 str. 2 d. įtvirtintais kriterijais.¹⁴⁴ Be to, pažymėtina, kad nuo šių metų komerciniam nekilnojamam turtui taikomas papildomas 0,2 proc. tarifas, skirtas Valstybės gynybos fondo pajamoms didinti.¹⁴⁵

Iš pirmo žvilgsnio, toks NTM tarifų nustatymo priskyrimas savivaldybių taryboms gali kelti abejonių, vertinant jį Konstitucijos 67 str. 15 p. ir 127 str. 3 d. kontekste, kuriuose nustatyta, jog valstybinius mokesčius ir kitus privalomuosius mokėjimus gali nustatyti tik

¹⁴¹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. lapkričio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-548-10.

¹⁴² Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas 2005 m. birželio 7 d. Nr. X-233. *Valstybės žinios*, 2005, 76-2741.

¹⁴³ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 2005 m. birželio 7 d. Nr. X-233 apibendrintas komentaras (aktuali redakcija 2026-01-01).

¹⁴⁴ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas 2005 m. birželio 7 d. Nr. X-233. *Valstybės žinios*, 2005, 76-2741.

¹⁴⁵ Lietuvos Respublikos finansų ministerija (2025-04-16). *Teikiamas mokestinių pasiūlymų paketas: siekiama socialiai teisingesnės ir efektyvesnės mokesčių sistemos* [interaktyvus]. <https://finmin.lrv.lt/lt/naujienos/teikiamas-mokestiniu-pasiulymu-paketas-siekiama-socialiai-teisingesnes-ir-efektyvesnes-mokesciu-sistemos/>.

Seimas įstatymu. Dėl šios priežasties gali susidaryti įspūdis, kad savivaldybių tarybos neturi teisės savarankiškai nustatinėti mokesčio tarifų.¹⁴⁶ Vis dėlto, Konstitucinio Teismo praktika leidžia daryti priešingą išvadą. Teismas yra suformulavęs aiškią doktriną, pagal kurią įstatyme turi būti įtvirtinti esminiai mokesčio elementai: mokėtojas, objektas, mokesčio dydžiai, išimtys, lengvatos ir mokėjimo terminai.¹⁴⁷ Jeigu šie elementai įstatyme apibrėžti, kitiems subjektams gali būti suteikta teisė konkretizuoti tam tikrus kintamuosius mokesčio elementus.¹⁴⁸ Nekilnojamojo turto mokesčio atveju būtent taip ir yra - NTMĮ nustato minimalias ir maksimalias mokesčio tarifo ribas, todėl savivaldybių tarybos, nustatydamos konkretų tarifą, neperima Konstitucijoje įtvirtintų Seimo galių, o tik įgyvendina įstatymų leidėjo suformuotą pareigą. Taigi, tokiu būdu savivaldybėms suteikiama galimybė racionaliai reaguoti į konkrečios teritorijos socialinius ir ekonominius poreikius, kartu išlaikant konstitucinę tvarką.¹⁴⁹

Be to, savivaldybės taryba, nustatydama konkretų NTM tarifą, privalo vadovautis įstatyme išvardytais kriterijais. Tarifai gali būti diferencijuojami atsižvelgiant į nekilnojamojo turto paskirtį, naudojimą, teisinį statusą, mokestinę vertę, technines savybes, taip pat į mokesčio mokėtojų kategoriją, juridinio asmens teisinę formą, dydį, darbuotojų skaičių ar apyvartą ir t.t.¹⁵⁰ Šių kriterijų sąrašas yra baigtinis, todėl savivaldybių tarybos negali remtis kitais, įstatyme nenumatytais pagrindais. Kaip pažymima NTMĮ komentare, savivaldybės tarybos sprendimas toje dalyje, kurioje NTM tarifas siejamas su įstatyme nenumatytais kriterijais, neturi poveikio mokesčių mokėtojų teisei padėčiai - taikytinomis laikomos tik tos tarifo nuostatos, kurios remiasi bent vienu iš NTMĮ 6 straipsnio 3 dalyje išvardintų kriterijų.¹⁵¹ Vis dėlto, savivaldybių tarybų nukrypimai nuo įstatyme nustatytų kriterijų aiškiai atsispindi teismų praktikoje. Vienoje iš bylų Palangos miesto savivaldybės taryba padidintą NTM tarifą taikė subjektams, įrašytiems į VMI sudaromą didžiųjų mokesčių mokėtojų (toliau - DMM) sąrašą. LVAT konstatavo, kad DMM sąrašas sudaromas išskirtinai mokesčių administravimo tikslais, atsižvelgiant į subjekto apyvartą ir darbuotojų skaičių, ir negali būti tapatinamas su mokesčio mokėtojų kategorija NTMĮ prasme, nes šie požymiai neatskleidžia jokių nekilnojamojo turto mokesčio objektui

¹⁴⁶ ŠULIJA, Vytautas (2005). Nekilnojamojo turto apmokestinimo konstitucingumo problema. *Jurisprudencija*, 70 (62), p. 70-71.

¹⁴⁷ Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 2002 m. birželio 3 d. nutarimas. *Valstybės Žinios*, 55 - 2199.

¹⁴⁸ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1998 m. spalio 9 d. nutarimas. *Valstybės Žinios*, 91 - 2533.

¹⁴⁹ ŠULIJA, Vytautas (2005). Nekilnojamojo turto apmokestinimo konstitucingumo problema. *Jurisprudencija*, 70 (62), p. 70-71.

¹⁵⁰ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas 2005 m. birželio 7 d. Nr. X-233. *Valstybės žinios*, 2005, 76-2741.

¹⁵¹ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 2005 m. birželio 7 d. Nr. X-233 apibendrintas komentaras (aktuali redakcija 2026-01-01).

reikšmingų savybių. Teismas pabrėžė, kad mokesčio mokėtojų kategorija turi būti grindžiama objektyviais įstatymuose nustatytais kriterijais, siejamais su nekilnojamojo turto valdymu ar naudojimu, o ne administracinio pobūdžio klasifikatoriais. Dėl to susidarė situacija, kai subjektai, faktiškai valdantys nedaug nekilnojamojo turto, buvo apmokestinami didesniu tarifu vien dėl ekonominio dydžio, o tai pažeidžia konstitucinį lygiateisiškumo principą.¹⁵² Analogišką problemą LVAT nustatė byloje, kurioje savivaldybė diferencijavo tarifu pagal Lietuvos Respublikos smulkiojo ir vidutinio verslo plėtros įstatyme (toliau - SVVPĮ) nustatytus įmonių dydžio kriterijus (darbuotojų skaičių, metines pajamas, turto balansinę vertę), skirdama mažesnius tarifu labai mažoms ir mažoms įmonėms, o didesnius - vidutinėms ir kitoms įmonėms. Teismas konstatavo, kad SVVPĮ įmonių skirstymas yra skirtas valstybės paramos smulkiajam ir vidutiniam verslui tikslams ir neapima jokių su nekilnojamojo turto mokesčio objektu susijusių požymių. Todėl tokių kriterijų taikymas NTM tarifų diferencijavimui prieštarauja NTMĮ 6 straipsnio 2 daliai - susidaro padėtis, kai subjektui taikomas didesnis tarifas nepriklausomai nuo faktiškai valdomo nekilnojamojo turto kiekio ar vertės.¹⁵³ Nors įstatymų leidėjas šiuo metu tiesiogiai įtvirtino galimybę diferencijuoti tarifu pagal juridinio asmens teisinę formą, apyvartą ar darbuotojų skaičių, tai savaime neišsprendžia problemos - savivaldybėms palikta plati diskrecija interpretuoti šių kriterijų turinį sudaro sąlygas juos taikyti neatsižvelgiant į nekilnojamojo turto mokesčio objekto savybes, taip pažeidžiant lygiateisiškumo principą.¹⁵⁴

Autores nuomone, NTM teisinis reguliavimas kelia problemų ir patiems juridiniams asmenims. Kadangi NTM bazę sudaro nekilnojamojo turto vidutinė rinkos vertė, o konkretų mokesčio tarifą kiekviena savivaldybė nusistato savarankiškai, tos pačios paskirties, dydžio ar kitų analogiškų sąlygų nekilnojamas turtas skirtingose savivaldybėse gali būti apmokestinamas nevienodai. Dėl šios priežasties, juridiniai asmenys atsiduria nelygioje mokesstinėje padėtyje, nors jų valdomas nekilnojamas turtas iš esmės nesiskiria. Be to, toks reguliavimas skatina ne veiklos poreikius, o mokesčiais motyvais grindžiamus verslo sprendimus. Iš tiesų, juridiniai asmenys yra netiesiogiai skatinami rinktis steigimo vietą ar perkelti veiklą į tas savivaldybes, kuriose taikoma mažesnė NTM našta, o tai gali lemti netolygų juridinių asmenų pasiskirstymą savivaldybių teritorijose. Galiausiai

¹⁵² Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. spalio 7 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-1107-492/2015.

¹⁵³ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2018 m. birželio 6 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-1256-442/2018.

¹⁵⁴ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas 2005 m. birželio 7 d. Nr. X-233. *Valstybės žinios*, 2005, 76-2741.

juridiniams asmenims tampa sudėtinga iš anksto planuoti savo mokestinę naštą ilgesniam laikotarpiui, kadangi nekilnojamojo turto rinkos vertės bei tarifai yra nepastovūs.¹⁵⁵

Pažymėtina, kad analogiška problema - skirtingų savivaldybių taikomi nevienodi nekilnojamojo turto mokesčio tarifai - būdinga ir toms valstybėms, kurių juridinių asmenų teisinių formų modeliai iš dalies nulėmė Lietuvos mažosios bendrijos instituto formavimąsi. Vokietijoje nekilnojamojo turto mokestis yra vietos valdžios institucijų renkamas metinis mokestis, kurio tarifą lemia kiekvienos savivaldybės nustatomas koeficientas, todėl GmbH ar UG formos bendrovės, valdančios analogišką turtą skirtinguose miestuose, patiria nevienodą mokestinę naštą.¹⁵⁶ Prancūzijoje SARL ir SAS formos juridiniai asmenys moka du atskirus su nekilnojamoju turtu susijusius mokesčius - *taxe foncière*, kurio tarifą kasmet nustato savivaldybės, ir *Cotisation Foncière des Entreprises*, apskaičiuojamą nuo turto nuomos vertės pagal savivaldybių nustatytus tarifus.¹⁵⁷ Nyderlanduose metinis nekilnojamojo turto mokestis grindžiamas turto rinkos verte, o jo tarifą nustato savivaldybės.¹⁵⁸ Ispanijoje nekilnojamojo turto mokestis yra metinis savivaldybinis mokestis, kurį moka visi nekilnojamojo turto savininkai, įskaitant S.L.N.E. formos įmones.¹⁵⁹ Belgijoje nekilnojamojo turto mokestis apskaičiuojamas nuo kadastrinės vertės, kuri yra kasmet indeksuojama. Mokesčio tarifas priklauso nuo turto buvimo vietos, kadangi galutinę mokesčio naštą lemia regiono, aglomeracijos ir savivaldybės mokesčių derinys.¹⁶⁰ Apibendrinant, šiose valstybėse NTM juridiniams asmenims administruojamas savivaldybių lygmeniu ir kiekviena savivaldybė tarifus nustato savarankiškai, todėl jose kyla analogiška problema kaip ir Lietuvoje - tos pačios paskirties turtą valdantys juridiniai asmenys skirtingose savivaldybėse patiria nevienodą mokestinę naštą.

Šiame darbe svarbu paminėti ir tai, jog NTM apskaičiuojamas pagal nekilnojamojo turto mokestinę vertę, taikant įstatyme nustatytus mokesčio tarifus ir atsižvelgiant į NTMĮ numatytas mokestines lengvatas. NTMĮ 7 str. 2 d. yra nustatyta, jog tam tikrų juridinių asmenų, pavyzdžiui, labdaros ir paramos fondų, profesinių sąjungų nekilnojamasis turtas

¹⁵⁵ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas 2005 m. birželio 7 d. Nr. X-233. *Valstybės žinios*, 2005, 76-2741.

¹⁵⁶ PwC (atnaujinimo data 2026-01-19). *Germany - Corporate - Other taxes* [interaktyvus]. <https://taxsummaries.pwc.com/germany/corporate/other-taxes>.

¹⁵⁷ PwC (atnaujinimo data 2025-06-05). *France - Corporate - Other taxes* [interaktyvus]. <https://taxsummaries.pwc.com/france/corporate/other-taxes>.

¹⁵⁸ PwC (atnaujinimo data 2025-12-08). *Netherlands - Corporate - Other taxes* [interaktyvus]. <https://taxsummaries.pwc.com/netherlands/corporate/other-taxes>.

¹⁵⁹ PwC (atnaujinimo data 2025-12-31). *Spain - Corporate - Other taxes* [interaktyvus]. <https://taxsummaries.pwc.com/spain/corporate/other-taxes>.

¹⁶⁰ PwC (atnaujinimo data 2026-02-13). *Belgium - Corporate - Other taxes* [interaktyvus]. <https://taxsummaries.pwc.com/belgium/corporate/other-taxes>.

nėra apmokestinamas. Vis dėlto, ši lengvata taikoma tik tuo atveju, kai nekilnojamasis turtas naudojamas išimtinai nekomercinei veiklai. Autorės vertinimu, toks teisinis reguliavimas gali sudaryti prielaidas mokestiniam piktnaudžiavimui. Praktikoje tai gali pasireikšti situacijomis, kai komercinę veiklą vykdančio subjektas nuomojasi nekilnojamąjį turtą iš pelno nesiekiančio juridinio asmens, savo komercinei veiklai vykdyti, taip formaliai išvengdamas NTM. Taip pat, kai juridinio asmens akcininkas arba narys specialiai įsteigia nekomercinę veiklą vykdančią juridinę asmenį, o vėliau šiam priklausantis neapmokestinamas nekilnojamasis turtas nuomos pagrindu perduodamas komercinei veiklai, tokiu būdu išvengiant mokesčio mokėjimo.¹⁶¹ Akivaizdu, kad tokia praktika prieštarauja mokesčių teisės normoms ir principams. Todėl tais atvejais, kai nustatoma, jog pelno nesiekiančiam juridiniam asmeniui priklausantis nekilnojamasis turtas faktiškai naudojamas komercinei veiklai, mokesčių administratorius turi teisę taikyti turinio viršenybės prieš formą principą ir apskaičiuoti susidariusią NTM nepriemoką, delspinigius bei baudas.¹⁶²

Pažymėtina, jog kartais juridiniams asmenims atsiranda pareiga mokėti ir nekilnojamojo turto avansinį mokestį. Tokia prievolė kyla tada, kai metinė mokesčio suma, apskaičiuota pagal einamųjų metų sausio 1 dienos apmokestinamojo nekilnojamojo turto mokestinę vertę, viršija 500 eurų. Tokiu atveju kiekviena avansinė įmoka sudaro vieną ketvirtadalį metinės mokesčio sumos ir mokama trimis įstatyme nustatytais terminais - atitinkamai iki kovo 15, birželio 15 ir rugsėjo 15 dienos. Žinoma, avansiniai mokesčiai mokami tik už juridinio asmens nuosavybės teise priklausančią ar jo įsigyjamą nekilnojamąjį turtą - pareiga mokėti avansinius mokesčius nekyla už iš fizinių asmenų neterminuotai ar ilgesniam kaip vieno mėnesio laikotarpiui perimtą naudotis turtą. Siekiant išvengti staigios mokestinės naštos padidėjimo dėl turto vertės pokyčių, įstatymų leidėjas leidžia avansinį mokestį apskaičiuoti pagal praėjusių metų nekilnojamojo turto mokestinę vertę, jeigu einamaisiais metais ši vertė yra didesnė. Vis dėlto pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, mokestis turi būti perskaičiuotas ir sumokėtas pagal einamaisiais metais galiojančią mokestinę vertę. Be to, įstatymų leidėjas numato lankstų reguliavimą tais atvejais, kai juridinis asmuo nekilnojamąjį turtą perleidžia mokestinio laikotarpio eigoje. Jeigu juridinis asmuo perleidžia visą mokestinio laikotarpio pradžioje turėtą nekilnojamąjį turtą, jis gali

¹⁶¹ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas 2005 m. birželio 7 d. Nr. X-233. *Valstybės žinios*, 2005, 76-2741.

¹⁶² Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas 2004 m. balandžio 13 d. Nr. IX-2112. *Valstybės žinios*, 2004, 63-2243.

patikslinti praėjusio mokestinio laikotarpio deklaraciją ir nebemokėti likusių avansinių mokesčių.¹⁶³

Atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad jeigu nekilnojamasis turtas juridiniam asmeniui priklausė ne visą mokestinį laikotarpį, mokestis apskaičiuojamas proporcingai - tik už tuos mėnesius, kuriais turtas faktiškai jam priklausė. Juridiniai asmenys mokestį pradeda skaičiuoti nuo mėnesio, einančio po mėnesio, kurį įgijo nuosavybės teisę, perėmė valdyti įsigyjamą turtą, jiems grąžintos teisės į įsigyjamą turtą arba kurį fizinis asmuo perdavė turtą naudotis neterminuotai ar ilgesniam kaip vieno mėnesio laikotarpiui. Mokesčio nebeskaičiuoja nuo mėnesio, einančio po mėnesio, kurį nuosavybės teisę perleido, perleido teises į įsigyjamą turtą ar jų neteko, arba kurį grąžino iš fizinio asmens perimtą naudotis turtą. Jeigu nekilnojamasis turtas išnyksta - nugriaunamas, sudega ar kitaip fiziškai prarandamas - mokestis nebemokamas nuo mėnesio, einančio po mėnesio, kurį tas turtas išnyko.¹⁶⁴

Galiausiai pažymėtina, jog juridiniai asmenys privalo mokesčio deklaraciją pateikti mokesčių administratoriui ir sumokėti mokestį už nuosavybės teise priklausančią nekilnojamąjį turtą mokestiniam laikotarpiui pasibaigus iki kitų metų vasario 15 dienos. Jeigu metų eigoje buvo mokėti avansiniai mokesčiai, iki minėtos datos sumokamas tik skirtumas tarp visos mokėtinos sumos ir jau sumokėtų avansinių įmokų. Susidarius permokai ar nepriemokai, ji grąžinama arba išieškoma MAĮ nustatyta tvarka.¹⁶⁵

Apibendrinant, nekilnojamojo turto mokestis yra aktualus mažosioms bendrijoms, tačiau jo teisinis reguliavimas kelia tam tikras praktines problemas. Pirma, nors savivaldybių teisė diferencijuoti tarifus yra ribojama baigtinio įstatyminio kriterijų sąrašo, teismų praktika rodo, kad šios ribos ne visada laikomasi - tarifai diferencijuojami pagal požymius, nesusijusius su nekilnojamojo turto mokesčio objektu, taip pažeidžiant lygiateisiškumo principą. Antra, savivaldybių savarankiškai nustatomi tarifai lemia nevienodą analogiško turto apmokestinimą skirtingose teritorijose, o tai sudaro sąlygas mokestiniais motyvais grindžiamiems verslo sprendimams. Pažymėtina, kad ši problema būdinga ir lyginamosioms valstybėms, kuriose nekilnojamojo turto mokestis taip pat administruojamas savivaldybių lygmeniu. Trečia, įstatymo numatytos lengvatos pelno nesiekiantiems juridiniams asmenims gali sudaryti prielaidas neteisėtam nekilnojamojo turto mokesčio išvengimui.

¹⁶³ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 2005 m. birželio 7 d. Nr. X-233 apibendrintas komentaras (aktuali redakcija 2026-01-01).

¹⁶⁴ *Ibid.*

¹⁶⁵ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas 2005 m. birželio 7 d. Nr. X-233. *Valstybės žinios*, 2005, 76-2741.

3. IŠ MAŽŲJŲ BENDRIJŲ GAUNAMŲ PAJAMŲ APMOKESTINIMAS GYVENTOJŲ PAJAMŲ MOKESČIU IR LYGINAMOJI ANALIZĖ

Šiame darbo skyriuje analizuojamas mažųjų bendrijų narių ir samdomų darbuotojų pajamų apmokestinimas gyventojų pajamų mokesčiu (toliau - GPM). Valstybinio socialinio draudimo ir privalomojo sveikatos draudimo įmokos šiame darbe nėra nagrinėjamos. Toks autorės pasirinkimas grindžiamas tuo, kad mokslinėje literatūroje GPM yra laikomas vienu svarbiausių viešųjų pajamų šaltinių. Šio mokesčio našta tiesiogiai priklauso nuo asmens gaunamų pajamų dydžio, todėl jis atlieka pagrindinį vaidmenį įgyvendinant pajamų perskirstymo politiką.¹⁶⁶ Pirmajame poskyryje nagrinėjami GPM taikymo ypatumai MB narių ir samdomų darbuotojų pajamoms bei aptariama su tuo susijusios problemos. Antrajame poskyryje, siekiant įvertinti ar MB steigimas yra palankus GPM požiūriu, atliekama lyginamoji analizė su individualia veikla - forma, kurią verslo subjektai dažnai renkasi vietoj MB.

3.1. Mažųjų bendrijų narių bei samdomų darbuotojų pajamų apmokestinimas gyventojų pajamų mokesčiu

ES vidaus rinka grindžiama keturiomis pagrindinėmis laisvėmis - laisvu asmenų, prekių, paslaugų ir kapitalo judėjimu.¹⁶⁷ Šių laisvių užtikrinimas tiesiogiai veikia ir valstybių narių mokesčių sistemas - jos negali įtvirtinti tokių teisės normų, kurios ribotų ar trukdytų minėtų laisvių įgyvendinimui. Iš tiesų, siekiant sudaryti sąlygas sklandžiam vidaus rinkos veikimui, ES lygmeniu jau kelis dešimtmečius yra vykdomas mokesčių harmonizavimo procesas. Atkreiptinas dėmesys, jog šis procesas nėra universalus - jis daugiausia apima netiesioginius mokesčius, o tiesioginių mokesčių reguliavimas iš esmės paliekamas valstybių narių kompetencijai. Toks kompetencijų pasiskirstymas lemia, jog GPM, kaip tiesioginis mokestis, ES lygmeniu nėra harmonizuojamas, todėl jo teisinis reglamentavimas valstybėse narėse gali skirtis. Nepaisant šių skirtumų, valstybių narių praktikos analizė leidžia įžvelgti ir tam tikras bendras tendencijas, tokias kaip progresinių tarifų taikymas bei neapmokestinamųjų pajamų įtvirtinimas. Taigi, nors GPM reguliavimas formaliai

¹⁶⁶ SZAROWSKÁ, Irena (2014). Personal Income Taxation in a Context of a Tax Structure. *Procedia Economics and Finance*, 12, p. 662–663 [interaktyvus]. DOI:10.1016/S2212-5671(14)00391-8.

¹⁶⁷ MEHOVIC, Sead (2025). Law of the Internal Market of the European Union. *Journal of Bio-based Marketing*, 1, p. 91-94 [interaktyvus].
https://journalbbm.wordpress.com/wp-content/uploads/2024/12/article_7.pdf.

priklauso nacionalinės teisės sričiai, valstybių narių apmokestinimo modeliai pasižymi ir specifiniais panašumais.¹⁶⁸

Svarbu paminėti, jog GPM yra laikomas vienu seniausių ir pagrindinių mokesčių, taikomų įvairaus išsivystymo lygio valstybėse.¹⁶⁹ Ne išimtis ir Lietuvos Respublika, kurioje GPM yra įtvirtintas kaip sudėtinė nacionalinės mokesčių sistemos dalis.¹⁷⁰ Šio mokesčio teisinį reglamentavimą nustato Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (toliau - GPMĮ), įsigaliojęs 2003 m. sausio 1 d. ir pakeitęs iki tol galiojusį laikinąjį Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymą.¹⁷¹

Vertinant GPM nacionaliniu mastu, pažymėtina, kad teisės doktrinoje gyventojų pajamų apmokestinimo lygis Lietuvoje apibūdinamas kaip santykinai aukštas, lyginant jį tiek su kapitalo apmokestinimu, tiek su darbo apmokestinimu kitose ES valstybėse.¹⁷² Vis dėlto aukštas apmokestinimo lygis neužtikrina mažesnės pajamų nelygybės. „Eurostat“ duomenimis, 2024 m. Lietuvos Gini koeficientas, matuojantis pajamų nelygybę šalyje, siekė 35,3, kai tuo tarpu ES vidurkis buvo 29,4.¹⁷³ Tai antras blogiausias rodiklis ES po Bulgarijos. Šis rodiklis ilgą laiką išlieka stabilus ir nemažėja, nepaisant vykdytų mokesčių reformų.¹⁷⁴

Siekiant geriau suprasti GPM teisinį reguliavimą, pirmiausia būtina aptarti esminius šio mokesčio elementus - mokesčio mokėtoją ir apmokestinimo objektą. Pagal GPMĮ 3 str. pajamų mokestį privalo mokėti Lietuvos Respublikos gyventojas, gaunantis ir (arba) uždirbantis pajamas. Pažymėtina, kad įstatymas gyventojus skirsto į nuolatinius ir nenuolatinius, o šis skirstymas lemia, kokios jų pajamos bus apmokestinamos.¹⁷⁵ Nuolatinio Lietuvos gyventojų pajamų mokesčio objektą paprastai sudaro visos jo gautos (uždirbtos) pajamos, nepriklausomai nuo to, ar jų šaltinis yra Lietuvoje, ar užsienyje. Tačiau įstatymas numato ir išimtį. Remiantis GPMĮ 5 str. 3 d., tam tikrais atvejais nuolatinio gyventojų apmokestinimo objektu laikomos tik tos pajamos, kurių šaltinis yra

¹⁶⁸ BUGINSKIS, Valdas; MACKEVIČIUS, Ramūnas (2007). Gyventojų pajamų mokesčio analizė. *Ekonomika ir vadyba*, 12, p. 181-182.

¹⁶⁹ SLAVINSKAITĖ, Neringa; KREIZAITĖ, Orinta; STONYTĖ, Monika (2015). Gyventojų pajamų mokesčio įtaka savivaldybių pajamoms. *Mokslas - Lietuvos ateitis*, 7(2), p. 246-247.

¹⁷⁰ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas 2004 m. balandžio 13 d. Nr. IX-2112. *Valstybės žinios*, 2004, 63-2243.

¹⁷¹ BUGINSKIS, Valdas; MACKEVIČIUS, Ramūnas (2007). Gyventojų pajamų mokesčio analizė. *Ekonomika ir vadyba*, 12, p. 182.

¹⁷² RAMANAUSKIENĖ, Eglė (2007). Gyventojų pajamų mokesčio tarifo mažinimas, kaip priemonė didinti Lietuvos mokesčių sistemos konkurencingumą. *Ekonomika ir vadyba*, 12, p. 843.

¹⁷³ Eurostat (atnaujinimo data 2026-03-26). *Gini coefficient of equivalised disposable income* [interaktyvus]. <https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/tessi190/default/table?lang=en>.

¹⁷⁴ BUDRAUSKAS, Rokas (2025-08-01). *Pajamų nelygybė: neišsprendžiama ar nesprenžžiama problema?* [interaktyvus].

<https://www.lb.lt/lt/naujienos/pajamu-nelygybe-neissprendžiama-ar-nesprendžiama-problema>.

¹⁷⁵ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas 2002 m. liepos 2 d. Nr. IX-1007. *Valstybės žinios*, 2002, 73-3085.

Lietuvoje. Tokia taisyklė taikoma tuomet, kai asmuo yra laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju pagal GPMĮ 4 str. 1 d. 3 ar 4 p. ar 3 d., nėra Lietuvos Respublikos pilietis ir tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu mokesčių tikslais laikomas nuolatiniu kitos valstybės, su kuria Lietuva yra sudariusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, gyventoju, apie tai informavus mokesčių administratorių. Tuo tarpu nenuolatinio Lietuvos gyventojų atveju apmokestinamos tik tos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje.¹⁷⁶ Svarbu paminėti, jog GPMĮ 5 str. 4 d. įtvirtina baigtinį pajamų, laikomų gautomis Lietuvoje, sąrašą. Prie tokių pajamų priskiriamos, pavyzdžiui, palūkanos, pajamos iš paskirstytojo pelno, honorarai, su darbo santykiais susijusios pajamos, taip pat pajamos, gautos už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybės nekilnojamąjį daiktą, esantį Lietuvoje, bei kitos įstatyme *expressis verbis* išvardintos pajamų rūšys.¹⁷⁷

Apibrėžus mokesčio mokėtoją ir apmokestinimo objektą, ne mažiau svarbu šiame darbe yra aptarti ir pajamų pripažinimo momentą bei apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimo tvarką. Kadangi šie elementai lemia mokestinės prievolės atsiradimą ir jos dydį, LVAT išplėstinė teisėjų kolegija yra pažymėjusi, kad GPMĮ nuostatos, įtvirtinančios apmokestinimo momentą, negali būti aiškinamos plečiamai ir turi būti taikomos griežtai bei tiksliai, nes būtent su šiomis nuostatomis yra siejamas mokesčių mokėtojų prievolių atsiradimas.¹⁷⁸ GPMĮ 8 str. yra įtvirtinta bendroji taisyklė, pagal kurią pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu, t.y. taikomas pinigų apskaitos principas. Žinoma, šis principas nėra absoliutus - įstatymų leidėjas yra nustatęs ir tam tikras išimtis. Kaip vieną iš jų galima paminėti A klasės pajamų pripažinimą jų išmokėjimo, o ne faktinio gavimo momentu. Tuo tarpu apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimo tvarką detalizuoja GPMĮ 16 str. Vadovaujantis šio straipsnio 1 d. apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas, iš per mokestinį laikotarpį gautų (uždirbtų) pajamų yra atimamos: GPMĮ 17 str. išvardytos neapmokestinamosios pajamos; pajamos, kurios buvo apmokestintos fiksuotu pajamų mokesčiu (t.y. įsigijus verslo liudiją); leidžiami atskaitymai, susiję su individualios veiklos pajamomis (GPMĮ 18 str.); per mokestinį laikotarpį perleisto ne individualios veiklos turto įsigijimo kaina bei su jo perleidimo susijusios išlaidos (GPMĮ 19 str.); neapmokestinamasis pajamų dydis; taip pat GPMĮ 21 str. numatytos išlaidos, mažinančios apmokestinamąją GPM bazę. Tuo tarpu, nenuolatinio Lietuvos gyventojų individualios veiklos, vykdomos

¹⁷⁶ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2002 m. liepos 2 d. Nr. IX-1007 apibendrintas komentaras (aktuali redakcija 2025-10-10).

¹⁷⁷ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas 2002 m. liepos 2 d. Nr. IX-1007. *Valstybės žinios*, 2002, 73-3085.

¹⁷⁸ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. vasario 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1798-968/2020.

per nuolatinę bazę, pajamų apskaičiavimui taikoma speciali tvarka. Pagal GPMĮ 16 str. 2 d. iš visų per nuolatinę bazę gautų (uždirbtų) pajamų atimamos: neapmokestinamosios individualios veiklos pajamos (GPMĮ 17 str.) bei leidžiami atskaitymai, susiję su šių pajamų gavimu (uždirbimu).¹⁷⁹ Kaip pažymima GPMĮ komentare „<...> leidžiami atskaitymai atimami ne iš bendros mokestinio laikotarpio apmokestinamųjų pajamų sumos, o iš individualios veiklos, vykdytos per nuolatinę bazę Lietuvoje, bendros pajamų sumos <...>“. Atkreiptinas dėmesys, jog GPMĮ 16 str. 3 d. įtvirtina gyventojų pasirinkimo teisę iš pajamų neatimti šio straipsnio 1 d. 4 p. nurodytų išlaidų. Tai reiškia, kad tiek nuolatinis, tiek nenuolatinis Lietuvos gyventojas gali pats nuspręsti, ar iš bendros metinės pajamų sumos atimti per mokestinį laikotarpį perleisto ne individualios veiklos turto įsigijimo kainą bei su jo perleidimo susijusias išlaidas.¹⁸⁰ Kartu pabrėžtina, jog ši teisė nėra absoliuti - teismų praktikoje yra išaiškinta, kad „<...> mokesčių mokėtojas iš apmokestinamųjų pajamų gali atimti turto įsigijimo (pasigaminimo) išlaidas ir su turto pardavimu susijusias išlaidas, jei egzistuoja dvi esminės sąlygos: 1) tokio pobūdžio sumos (išlaidos) realiai buvo patirtos, 2) jas mokesčių mokėtojas gali pagrįsti atitinkamais tai patvirtinančiais dokumentais. Netenkinus bent vienos iš šių sąlygų, mokesčių mokėtojas netenka teisės iš apmokestinamųjų pajamų atimti paminėto pobūdžio sumų <...>“. ¹⁸¹ Galiausiai paminėtina, jog per investicinę sąskaitą gautos apmokestinamosios pajamos apskaičiuojamos pagal specialią tvarką, nustatytą GPMĮ 12¹ str.¹⁸²

Nuo 2026 m. įsigaliojo GPMĮ pakeitimai, susiję su gyventojų pajamų apmokestinimo tvarka. Pagal pakeistą GPMĮ 6 str. didžioji dalis per mokestinį laikotarpį gyventojų gautų pajamų yra sumuojamos ir apmokestinamos taikant progresinius tarifus. Kitaip tariant, darbo santykių, individualios veiklos bei kitos įstatyme nurodytos pajamos vertinamos kaip „bendras pajamų krepšelis“, kuriam, priklausomai nuo pasiektos metinės pajamų ribos, taikomas vienas iš trijų progresinių tarifų - 20, 25, 32 proc.¹⁸³ Į bendrą progresiniais tarifais apmokestinamą pajamų sumą, be kita ko, įtraukiamos: „tantjemos, autoriniai atlyginimai iš darbdavio; MB vadovo, kuris nėra tos MB narys, pajamos už vadovavimo veiklą; ne individualios veiklos pajamos už atliekų pardavimą ir kt.“ Visgi,

¹⁷⁹ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas 2002 m. liepos 2 d. Nr. IX-1007. *Valstybės žinios*, 2002, 73-3085.

¹⁸⁰ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2002 m. liepos 2 d. Nr. IX-1007 apibendrintas komentaras (aktuali redakcija 2025-10-10).

¹⁸¹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. gegužės 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-867-11.

¹⁸² Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas 2002 m. liepos 2 d. Nr. IX-1007. *Valstybės žinios*, 2002, 73-3085.

¹⁸³ ENDRIJAITIS, Martynas (atnaujinimo data 2026-02-04). *Gyventojų pajamų mokesčio pakeitimai nuo 2026 m.* [interaktyvus]. <https://saskaita123.lt/blog/gyventoju-pajamu-mokescio-pakeitimai-nuo-2026-m/>.

įstatymų leidėjas numato ir išimtis - tam tikroms pajamų rūšims progresiniai tarifai netaikomi, o jos apmokestinamos fiksuotu 15 proc. GPM tarifu. Toks apmokestinimas, *inter alia*, taikomas, pavyzdžiui: pajamoms iš paskirstyto pelno; ne per investicinę sąskaitą įgytų akcijų (dalių, pajų) pardavimo pajamoms, jeigu šios akcijos (dalys, pajai) buvo išlaikyti ilgiau nei 5 m. iki jų pardavimo dienos; iš investicinės sąskaitos išmokėtoms lėšoms, kurios viršija išmokėjimo metu investicinėje sąskaitoje buvusį įnašą; bei kitais GPMĮ 6 str. 6 d. numatytais atvejais.¹⁸⁴

Verslo atstovai akcentuoja, kad šie pakeitimai didins darbo jėgos kainą ir apsunkins specialistų išlaikymą. Darbdavys, siekiantis išlaikyti darbuotojo neto tame pačiame lygyje privalės didinti bruto atlyginimą. O tai tiesiogiai didins ir darbo fondo išlaidas. Šis spaudimas bus ypač juntamas finansų, inžinerijos ir technologijų srityse, kur atlyginimai dažniausiai viršija pirmąją progresinę pajamų ribą. Be to, didėjanti mokestinė našta paskatins darbdavius peržiūrėti savo investicinius sprendimus - kai kurios įmonės rinksis plėtrą kitose valstybėse arba atidės naujų darbo vietų kūrimą Lietuvoje. Kitas nurodomas progresinių tarifų įvedimo padarinys - aukštos kvalifikacijos specialistų migracijos augimas. Informacinių technologijų, finansų ar inžinerijos srityse dirbantys darbuotojai, kurių veikla nesusieta su konkrečia geografine vieta, turės realią galimybę rinktis nuotolinį darbą užsienio įmonėse arba persikelti į valstybes, kuriose mokestinė našta bus mažesnė. Įvairios užsienio šalys siūlys konkurencingas sąlygas tiek neto užmokesčio dydžiu, tiek verslo aplinkos stabilumu. Jei Lietuvos mokesčių sistema taps mažiau patraukli aukštas pajamas gaunantiems specialistams, tai ilgainiui neigiamai paveiks šalies ekonominį konkurencingumą ir inovacijų potencialą. Vis dėlto šiuo metu išdėstytos rizikos grindžiamos verslo atstovų vertinimais, o ne statistiniais duomenimis. Kadangi pakeitimai įsigaliojo tik 2026 m. jų realus poveikis darbo sąnaudoms, specialistų migracijai kol kas nėra statistiškai įvertintas. Tai bus galima objektyviai vertinti tik sukaupus pakankamai duomenų ir palyginus situaciją prieš pakeitimus ir po jų.¹⁸⁵

Minėti GPM pakeitimai aktualūs ir MB nariams bei jų samdomiems darbuotojams. Priklausomai nuo gautų pajamų rūšies, jiems gali būti taikomi tiek progresiniai, tiek fiksuoti GPM tarifai. Skirtingi apmokestinimo modeliai praktikoje kelia klausimų, todėl toliau tikslinga aptarti iš MB gaunamų pajamų apmokestinimo ypatumus.

¹⁸⁴ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (atnaujinimo data 2026-01-15). *Mokesčių įstatymų pakeitimai nuo 2026-01-01* [interaktyvus].

<https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/391071/Mokesčių+įstatymo+pakeitimai+nuo+2026-01-01.pdf/>.

¹⁸⁵ JUOZAITIS, Mantas (2025-05-08). *GPM tarifų didinimas ir NPD taikymo pokyčiai - kaip tai gali paveikti verslus?* [interaktyvus].

<https://motieka.com/lt/naujienos/gpm-tarifu-didinimas-ir-npd-taikymo-pokyciai-kaip-tai-gali-paveikti-verslus/>.

Visų pirma, pagal galiojantį teisinį reguliavimą MB narys negali sudaryti darbo sutarties su savo mažąja bendrija, todėl jis nėra laikomas jos darbuotoju. Tačiau siekdamas socialinių garantijų, MB narys gali gauti iš MB lėšas, kurios kvalifikuojamos kaip su darbo santykiais susijusios pajamos.¹⁸⁶ Tokios pajamos apmokestinamos taikant progresinius GPM tarifus nuo visos išmokėtos sumos: metinė pajamų dalis, neviršijanti 36 VDU (VDU nuo 2026 m. - 2 312,15 euro), apmokestinama 20 proc. tarifu; dalis, viršijanti 36 VDU, bet neviršijanti 60 VDU - 25 proc. tarifu, o pajamų dalis, viršijanti 60 VDU - 32 proc. tarifu. Toks apmokestinimo modelis MB nariams nėra itin palankus - net ir mažiausias taikomas tarifas siekia 20 proc. Dėl šios priežasties praktikoje neretai pasirenkama išsimokėti tik minimalias su darbo santykiais susijusias pajamas, pritaikant neapmokestinamąją pajamų dydį (toliau - NPD) mokestinei naštai sumažinti. Pažymėtina, kad galiojantis reguliavimas struktūriškai skatina mokestinę optimizaciją - MB nariui ekonomiškai racionalu derinti skirtingas pajamų gavimo formas taip, kad bendra mokestinė našta būtų kuo mažesnė: išsimokėti nedidelį su darbo santykiais susijusių pajamų dydį su pritaikytu NPD, o likusią dalį gauti kaip paskirstytąjį pelną arba pagal civilinę paslaugų sutartį. Tokiu būdu bendra mokestinė našta gali būti ženkliai mažesnė nei gaunant visas pajamas su darbo santykiais susijusia forma.¹⁸⁷

Kita vertus, MB narys gali sudaryti su savo bendrija ir civilines paslaugų ar darbų atlikimo sutartis, jeigu tokios sutartys neturi darbo santykiams būdingų požymių. Pagal šias sutartis MB nariams yra mokamas atlygis už vadovavimą, turto nuomą ar kitų paslaugų teikimą pačiai bendrijai. Pabrėžtina, kad MBĮ įtvirtina per kalendorinius metus pagal tokias civilines sutartis gautų pajamų ribą - 100 000 eurų, o šią ribą viršijanti dalis yra laikoma pelno paskirstymu arba lėšomis, skirtomis MB nario asmeniniams poreikiams.¹⁸⁸ Analizuojant šių pajamų apmokestinimą, pažymėtina, kad jis skiriasi nuo su darbo santykiais susijusių pajamų apmokestinimo tvarkos. Jeigu pagal civilines sutartis gautos pajamos neviršija 12 VDU per mokestinį laikotarpį, jos apmokestinamos taikant 15 proc. GPM tarifą. Vis dėlto tais atvejais, kai MB narys gauna ir kitų pajamų, visos jos yra sumuojamos, o 12 VDU viršijanti dalis apmokestinama taikant progresinius 20, 25, 32

¹⁸⁶ ENDRIJAİTIS, Martynas (2024-03-27). *Mažųjų bendrijų narių apmokestinimas - ką svarbiausia žinoti* [interaktyvus]. <https://www.vz.lt/finansai-apskaita/2024/03/27/mazuju-bendriju-nariu-apmokestinimas--ka-svarbiausia-zinoti>.

¹⁸⁷ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas 2002 m. liepos 2 d. Nr. IX-1007. *Valstybės žinios*, 2002, 73-3085.

¹⁸⁸ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (atnaujinimo data 2024-10-22). *Mažosios bendrijos ir jos narių mokami mokesčiai* [interaktyvus]. <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/391071/MB+pdf.pdf/6a467907-dc32-4002-f115-61ec4ae6b911?t=1729499532653>.

proc. tarifas. Autorės nuomone, toks reguliavimas gali sukelti praktinių sunkumų patiems bendrijos nariams. MB narys, planuodamas savo pajamas, turi įvertinti ne tik pagal civilines sutartis gaunamų pajamų dydį, bet ir bendrą visų per mokestinį laikotarpį gaunamų pajamų sumą, nuo kurios priklausys galutinis taikytinas GPM tarifas. Tai ypač aktualu tais atvejais, kai MB nario pajamos yra kintančios. Net ir santykinai nedidelis pajamų padidėjimas gali lemti papildomą progresinių tarifų taikymą 12 VDU viršijančiai pajamų daliai, o tai savo ruožtu gali sąlygoti didesnę mokestinę naštą nei buvo iš anksto planuota. Dėl šios priežasties praktikoje gali kilti ne tik pajamų planavimo sunkumų, bet ir mokestinių ginčų rizika, susijusi su tinkamu GPM apskaičiavimu.¹⁸⁹

Atskirai aptartinas ir pajamų iš paskirstyto pelno apmokestinimo modelis. Kaip žinia, MB nariams gali būti išmokami dividendai, kuriems yra taikomas fiksuotas 15 proc. GPM tarifas, nepriklausomai nuo gautos sumos dydžio. Be to, skirtingai nei darbo ar veiklos pajamos, dividendai nėra įtraukiami į progresinio apmokestinimo sistemą ir jie nėra sumuojami su kitomis gyventojų pajamomis. Iš tiesų, tokio reguliavimo pagrindas dažniausiai grindžiamas dvigubo apmokestinimo išvengimo argumentu, kadangi - „dividendai mokami iš pelno po pelno mokesčio“. Nepaisant to, minėtas apmokestinimo modelis kelia tam tikrų diskusijų teisės doktrinoje. Viena vertus, tokiu reguliavimu yra siekiama išvengti situacijos, kai tos pačios pajamos būtų apmokestinamos du kartus. Tačiau kartu yra nukrypstama nuo principo, kad mokestinė našta turėtų būti siejama su bendru mokesčių mokėtojo pajamų dydžiu, o ne jų pobūdžiu. Būtent dėl to praktikoje gali susidaryti probleminė situacija - MB nariai gali sąmoningai rinktis pajamų gavimą dividendų forma, taip siekdami susimąžinti savo mokestinę naštą ir išvengti progresinio apmokestinimo. O tai lemia, kad dideles kapitalo pajamas gaunantys asmenys faktiškai apmokestinami mažesniu tarifu nei analogiško dydžio darbo ar veiklos pajamas gaunantys gyventojai. Autorės vertinimu, toks apmokestinimo modelis kelia pagrįstų abejonių dėl jo teisingumo. Nors dividendų apmokestinimas fiksuotu tarifu turi aiškų teisinį pagrindą, praktikoje jis sudaro sąlygas tikslingam mokestinės naštos mažinimui.¹⁹⁰ Siekiant įvertinti, ar nurodytas modelis yra pagrįstas, tikslinga apžvelgti pasirinktų ES valstybių narių praktiką. Pažymėtina, kad visos nagrinėjamos valstybės taiko aukštesnius dividendų mokesčio tarifus nei Lietuva. Visų pirma, Vokietijoje dividendų pajamos apmokestinamos fiksuotu 25 proc. tarifu, papildomai taikant 5,5 proc. solidarumo mokestį, taigi efektyvus

¹⁸⁹ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas 2002 m. liepos 2 d. Nr. IX-1007. *Valstybės žinios*, 2002, 73-3085.

¹⁹⁰ STANKEVIČIUS, Evaldas (2026-01-07). *GPM reforma: kas susumuojama, o kas neličiama - kai progresija sustoja ties dividendais* [interaktyvus]. <https://ktu.edu/news/gpm-reforma-kas-susumuojama-o-kas-nelieciama-kai-progresija-sustoja-ties-dividendais/>.

tarifas siekia 26,375 proc., papildomai gali būti taikytinas ir bažnyčios mokestis. Be to, mokesčių mokėtojai suteikiama 1 000 eurų metinė neapmokestinamoji investicinių pajamų suma.¹⁹¹ Prancūzijoje dividendams nuo 2018 m. taikomas vieningas fiksuoto mokesčio (pranc.- *Prélèvement Forfaitaire Unique*) 31,4 proc. tarifas, tačiau mokesčių mokėtojai išlaikoma teisė pasirinkti bendrąjį progresinį apmokestinimą. Tokiu atveju dividendams taikoma 40 proc. lengvata, leidžiama atskaityti išlaidas ir galima sumažinti mokestinę naštą, jei pajamų lygis yra žemas.¹⁹² Ispanijoje dividendai įtraukiami į atskirą taupymo pajamų (isp. - *rentas del ahorro*) krepšelį, apmokestinamą progresine skale: 19 proc. iki 6 000 eurų, 21 proc. nuo 6 000 iki 50 000 eurų, 23 proc. nuo 50 000 iki 200 000 eurų, 27 proc. nuo 200 000 iki 300 000 eurų ir 30 proc. viršijant 300 000 eurų - taip net kapitalo pajamos Ispanijoje apmokestinamos progresyviai.¹⁹³ Belgijoje dividendams taikomas 30 proc. išskaičiuojamojo mokesčio tarifas, neapmokestinant pirmųjų 859 eurų.¹⁹⁴ Olandijos modelis išsiskiria tuo, kad dividendų pajamos tiesiogiai neapmokestinamos - vietoj to taikoma fiksuotos grąžos prielaida (*box 3* sistema), pagal kurią fizinio asmens turtas laikomas generuojančiu fiksuotą grąžą, apmokestinamą 36 proc. tarifu, o neapmokestinamoji suma siekia 59 357 eurus.¹⁹⁵ Šis lyginimas leidžia daryti kelias svarbias išvadas. Pirma, visos nagrinėtos valstybės, pasirinkusios fiksuotą tarifą, nustato jį gerokai aukštesnį nei Lietuva, o Ispanija apskritai taiko progresinį modelį. Antra, Prancūzija leidžia mokesčių mokėtojai pačiam pasirinkti, ar mokėti fiksuotą, ar progresinį tarifą - taip išvengiama nepalankių situacijų nepažeidžiant teisingumo principo. Visa tai rodo, kad MB nariams Lietuvoje susidaro didesnė ekonominė paskata rinktis dividendų formą nei bet kurioje kitoje nagrinėtoje valstybėje. Autorės vertinimu, tikslinga svarstyti dividendų tarifo didinimą arba jų įtraukimą į bendrą progresinio apmokestinimo bazę.

Be aptartų pajamų rūšių, tam tikrais atvejais MB nariai gali gauti ir kitų išmokų. Viena iš jų - komandiruočių dienpinigiai. Dienpinigiai yra apskaičiuojami ir išmokami pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimuose įtvirtintas taisykles. Atkreiptinas dėmesys, kad jeigu dienpinigiai neviršija nustatytų dydžių, GPM jiems netaikomas. Komandiruotės Lietuvos Respublikoje atveju dienpinigių norma siekia 28 eurų už

¹⁹¹ Einkommensteuergesetz. 2009 m. spalio 8 d. redakcija. *Bundesgesetzblatt I*, 2009, 3366.

¹⁹² Direction de l'information légale et administrative (2026-02-10). *Évolution du taux du Prélèvement Forfaitaire Unique (PFU)* [interaktyvus]. <https://entreprendre.service-public.gouv.fr/actualites/A18796>.

¹⁹³ Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. 2006 m. lapkričio 29 d. Nr. 35/2006. *Boletín Oficial del Estado*, 2006, 285.

¹⁹⁴ Code des impôts sur les revenus 1992. 1992 m. balandžio 10 d. *Moniteur belge*, 1992, 1992041050.

¹⁹⁵ Wet inkomstenbelasting 2001. 2000 m. gegužės 11 d. *Staatsblad*, 2000, 215.

kiekvieną komandiruočės dieną.¹⁹⁶ Tačiau viršijus šią normą, viršijanti dienpinigių dalis apmokestinama GPM ir deklaruojama kaip su darbo santykiais susijusios pajamos arba kaip dividendai.¹⁹⁷

Galiausiai akcentuotina, kad beveik visos MB nario - nuolatinio Lietuvos gyventojo - iš mažosios bendrijos gautos pajamos yra priskiriamos B klasės pajamoms. Tai reiškia, kad pasibaigus kalendoriniams metams mažoji bendrija iki kitų metų vasario 15 d. privalo pateikti metinę GPM deklaraciją. Tuo tarpu, MB narys iki kitų metų gegužės 1 d. privalo pateikti ne tik metinę pajamų deklaraciją, bet ir sumokėti GPM. Kadangi gegužės 1 d. Lietuvoje yra nedarbo diena, šis terminas faktiškai perkeliamas į artimiausią darbo dieną. Žinoma, pasitaiko praktikoje atvejų, kai MB nariai yra ir nenuolatiniai Lietuvos gyventojai. Tokiu atveju, jų iš MB gautos pajamos yra priskiriamos A klasės pajamoms, o GPM deklaravimo bei sumokėjimo pareiga tenka pačiai mažajai bendrijai.¹⁹⁸

Apibendrinant nagrinėtus gyventojų pajamų apmokestinimo modelius, pažymėtina, kad galiojantis teisinis reguliavimas yra gana sudėtingas. Nors GPM reforma deklaruoja aiškų siekį didinti progresyvumą ir teisingiau paskirstyti mokestinę naštą, autorės nuomone, šis tikslas yra įgyvendintas tik iš dalies. Taip yra todėl, kad progresiniai tarifai yra taikomi ne visoms gaunamų pajamų rūšims. Pavyzdžiui, dividendai ir toliau apmokestinami fiksuotu 15 proc. GPM tarifu ir nėra įtraukiami į bendrą progresinio apmokestinimo sistemą. Dėl šios priežasties tas pats asmuo, gaunantis pajamas skirtingomis formomis, per vieną mokestinį laikotarpį gali būti apmokestinamas pagal kelis skirtingus režimus. Tai apsunkina mokestinių prievolių planavimą, o tikroji mokestinė našta gyventojams dažnai paaiškėja tik pateikus metinę GPM deklaraciją. Taip pat, minėtas reguliavimas sudaro prielaidas ir piktnaudžiauti pajamų gavimo forma. MB nariai gali sąmoningai rinktis dividendus ar gauti iki 12 VDU atlygį pagal civilines paslaugų sutartis, taip išvengdami progresinio apmokestinimo ir tokiu būdu mokėdami mažiau mokesčių nei analogiško dydžio darbo ar veiklos pajamas gaunantys asmenys. Tad, tai ne visais atvejais

¹⁹⁶ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. sausio 28 d. nutarimas Nr. 99 „Dėl komandiruočių sąnaudų atskaitymo iš pajamų taisyklių patvirtinimo”. *Valstybės žinios*, 2003, 11-396;

Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 29 d. nutarimas Nr. 526 „Dėl dienpinigių ir kitų komandiruočių išlaidų apmokėjimo”. *Valstybės žinios*, 2004, 74-2555.

¹⁹⁷ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (n.d.). *Mažosios bendrijos. Klausimai-atsakymai (parengta pagal teisės aktų nuostatas, galiojančias 2023 m. sausio 1 d.)* [interaktyvus]. <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/391092/KD-0001788+Klausimai+ir+atsakymai+dėl+Mažųjų+bendrijų+apmokestinimo.pdf/8263bc51-b2cc-ed74-52ce-e60b93e7e926?t=1644569976081>.

¹⁹⁸ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas 2002 m. liepos 2 d. Nr. IX-1007. *Valstybės žinios*, 2002, 73-3085.

užtikrina mokesčių sistemos teisingumą. Todėl egzistuoja pagrįstas poreikis svarstyti galimas šio teisinio reguliavimo tobulinimo kryptis.¹⁹⁹

Atkreiptinas dėmesys, jog MB veikloje dalyvauja ne tik jos nariai. Bendrija gali samdyti ir kitus asmenis, kuriems taikoma kitokia pajamų apmokestinimo tvarka. Skirtingai nei MB narys, kiti gyventojai gali sudaryti darbo sutartį su bendrija ir būti laikomi jos darbuotojais.²⁰⁰ Jų su darbo santykiais susijusios pajamos apmokestinamos taikant progresinius - 20, 25, 32 proc. GPM tarifus. Kiek kitokia situacija susiklosto MB vadovo atveju. Jei vadovas nėra MB narys, su juo sudaroma civilinė paslaugų, o ne darbo sutartis. Nepaisant to, tokio vadovo gautos pajamos mokestine prasme prilyginamos su darbo santykiais susijusioms pajamoms ir taip pat apmokestinamos progresiniais GPM tarifais. Be to, nuo 2026 m. įsigaliojus GPM pakeitimams, šios pajamos yra įtraukiamos į bendrą gyventojų pajamų krepšelį. Todėl vadovams, gaunantiems pajamas iš kelių šaltinių, bendras apmokestinamas GPM gali padidėti.²⁰¹ Pažymėtina, kad abiem atvejais pareiga apskaičiuoti, išskaičiuoti ir į valstybės biudžetą sumokėti GPM tenkam pačiai mažajai bendrijai. Ji, kaip darbdavys, apskaičiuodama darbuotojams išmokamą darbo užmokestį, gali taikyti neapmokestinamųjų pajamų dydį GPM 20 str. nustatyta tvarka.²⁰²

Taigi, samdomo darbuotojo statusas mokestiniu požiūriu yra mažiau palankus nei MB nario. Skirtingai nei MB narys, kuris gali pasirinkti jam palankiausią pajamų gavimo formą ir taip sąmoningai valdyti savo mokestinę naštą, samdomas darbuotojas tokios galimybės neturi. Jo gaunamos pajamos apmokestinamos pagal iš anksto nustatytą progresinio apmokestinimo modelį.

3.2. Mažosios bendrijos ir individualios veiklos palyginimas GPM kontekste

Išnagrinėjus MB narių ir samdomų darbuotojų pajamų apmokestinimą, kyla praktinis klausimas - ar mažosios bendrijos steigimas iš tiesų yra palankesnis GPM požiūriu nei kitos verslo formos. Šis klausimas tampa vis aktualesnis, kadangi vis daugiau asmenų Lietuvoje renkasi vykdyti savarankišką ekonominę veiklą. Siekiant tai įvertinti, tikslinga palyginti MB narių pajamų apmokestinimo modelį su individualią veiklą vykdančių asmenų

¹⁹⁹ STANKEVIČIUS, Evaldas (2026-01-07). *GPM reforma: kas susumuojama, o kas neličiama - kai progresija sustoja ties dividendais* [interaktyvus]. <https://ktu.edu/news/gpm-reforma-kas-susumuojama-o-kas-neličiama-kai-progresija-sustoja-ties-dividendais/>.

²⁰⁰ Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymas 2012 m. birželio 29 d. Nr. XI-2159. *Valstybės žinios*, 2012, 83-4333.

²⁰¹ ENDRIJAITYS, Martynas (atnaujinimo data 2026-02-04). *Gyventojų pajamų mokesčio pakeitimai nuo 2026 m.* [interaktyvus]. <https://saskaita123.lt/blog/gyventoju-pajamu-mokescio-pakeitimai-nuo-2026-m/>.

²⁰² Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas 2002 m. liepos 2 d. Nr. IX-1007. *Valstybės žinios*, 2002, 73-3085.

apmokestinimu. Toks palyginimas pasirinktas neatsitiktinai - individuali veikla yra viena populiariausių verslo formų, dažnai pasirenkama vietoj MB dėl paprastesnio administravimo.

Pagal GPMĮ 2 str. 7 d., individuali veikla apibrėžiama kaip - „savarankiška veikla, kuria versdamasis gyventojas siekia gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos per tęstinį laikotarpį“.²⁰³ Remiantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės oficialios statistikos duomenimis, 2024 m. Lietuvoje individualia veikla užsiėmė daugiau nei 250 000 fizinių asmenų. Tai patvirtina, kad ši veiklos forma šalyje yra itin populiari tarp verslo subjektų.²⁰⁴

Pažymėtina, kad individuali veikla gali būti vykdoma dviem būdais - įsigijus verslo liudijimą arba vykdant veiklą pagal individualios veiklos pažymą.²⁰⁵ Nors abu būdai leidžia vykdyti ekonominę veiklą, jie skiriasi veiklos organizavimu ir apmokestinimo tvarka. Individuali veikla pagal pažymą suteikia daugiau galimybių - nėra griežtų apribojimų veiklos rūšims, leidžiama samdyti darbuotojus, o sustabdyti veiklą galima bet kuriuo metu. Tuo tarpu verslo liudijimas taikomas tik ribotam veiklų sąrašui ir galioja nustatytą laikotarpį.²⁰⁶

Analizuojant šių gyventojų pajamų apmokestinimą, pirmiausia aptartina verslo liudijimo turėtojų situacija. Kaip ir anksčiau, jiems yra taikomas fiksuoto dydžio pajamų mokesčio modelis. Tai reiškia, kad šis mokestis yra sumokamas iš anksto, dar prieš faktiškai gaunant pajamas. Tačiau nuo 2026 m. toks modelis taikomas tik toms pajamoms, kurios per kalendorinius metus neviršija 50 000 eurų. Šią ribą viršijanti pajamų dalis yra įtraukiama į progresiniais tarifais apmokestinamų pajamų sumą. Išimtis taikoma nekilnojamojo turto nuomos atveju - 50 000 eurų viršijanti pajamų dalis yra priskiriama prie su darbo santykiais nesusijusių pajamų ir, jeigu neviršija 12 VDU, apmokestinama 15 proc. GPM tarifu. Tad, verslo liudijimo turėtojams apmokestinimo tvarka išlieka gana paprasta ir lengvai prognozuojama, tačiau tik tol, kol jų gaunamos pajamos neperžengia įstatyme nustatytos ribos.²⁰⁷

²⁰³ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas 2002 m. liepos 2 d. Nr. IX-1007. *Valstybės žinios*, 2002, 73-3085.

²⁰⁴ Valstybės duomenų agentūra (atnaujinimo data 2025-10-27). *Fizinių asmenų, vykančių individualią veiklą, skaičius* [interaktyvus]. <https://osp.stat.gov.lt/statistiniu-rodikliu-analize?hash=15aa28c3-c1cb-4b34-9e02-843ae0838e50#/>.

²⁰⁵ BUKEVIČIUS, Jonas; DMITRIJEVA, Alina (2011). Smulkaus verslo aplinkos sisteminis interpretavimas. *14-osios Lietuvos jaunųjų mokslininkų konferencijos „Mokslas – Lietuvos ateitis“ 2011 metų teminės konferencijos "Verslas XXI amžiuje", įvykusios Vilniuje 2011 m. vasario 3 d., pranešimai*, p. 2.

²⁰⁶ ENDRIJAİTIS, Martynas (atnaujinimo data 2025-10-21). *Individuali veikla pagal pažymą ar verslo liudijimas?* [interaktyvus]. <https://saskaita123.lt/blog/individuali-veikla-pagal-pazyma-ar-verslo-liudijimas/>.

²⁰⁷ ENDRIJAİTIS, Martynas (2025-12-22). *Individualios veiklos pajamų apmokestinimas GPM 2026 m.: svarbiausi pokyčiai* [interaktyvus]. <https://www.vz.lt/finansai/2025/12/22/individualios-veiklos-pajamu-apmokestinimas-gpm-2026-m-svarbiausi-pokyčiai-578318>.

Kiek kitokia situacija susiklosto individualios veiklos pagal pažymą atveju. Anksčiau šią veiklą vykdančiams gyventojams pajamos buvo apmokestinamos 5 arba 15 proc. GPM tarifu, priklausomai nuo pelno dydžio. Nuo 2026 m. pasikeitė tiek tarifai, tiek ribos, nuo kurių pradedamas taikyti progresinis apmokestinimas, todėl individualią veiklą pagal pažymą vykdančys asmenys susiduria su iš esmės pakitusia mokestine aplinka, reikalaujančia atidesnio pajamų planavimo. Kai metinis pelnas neviršija 20 000 eurų, taikomas 5 proc. GPM tarifas. Kai pelnas siekia nuo 20 000 iki 42 500 eurų, tarifas palaipsniui didėja nuo 5 proc. iki 20 proc., pagal kredito formulę. Tačiau viršijus 42 500 eurų ribą, pajamos jau apmokestinamos progresiniais 20, 25 arba 32 proc. tarifais. Dėl šios priežasties individualią veiklą pagal pažymą vykdančių asmenų mokestinė našta nuo 2026 m. didėja, o jų pajamų apmokestinimas tampa vis panašesnis į darbo užmokesčio apmokestinimą.²⁰⁸

Atsižvelgiant į aptartus pajamų apmokestinimo modelius, vienareikšmio atsakymo, kuri veiklos forma yra palankiausia GPM požiūriu, nėra - tai priklauso nuo gaunamų pajamų dydžio ir jų stabilumo. Kol metinis pelnas neviršija 20 000 eurų, individuali veikla pagal pažymą yra aiškiai palankesnė - taikomas 5 proc. tarifas gerokai skiriasi nuo bet kurio MB nariui taikomo tarifo. Verslo liudijimas tokiu atveju taip pat gali būti tinkamas pasirinkimas, tačiau tik tiems asmenims, kurių pajamos yra stabilios ir nuspėjamos - mokestis mokamas iš anksto, todėl pajamoms nesusidarius kaip tikėtasi, jis tampa finansiškai neefektyvus. Situacija keičiasi pajamoms augant. Kai individualios veiklos pagal pažymą pelnas viršija 42 500, o verslo liudijimo atveju - 50 000 eurų ribą, abi šios veiklos formos praranda savo privalumus, nes pajamos patenka į progresinio apmokestinimo sistemą ir mokestinė našta reikšmingai išauga. MB narys tokioje situacijoje turi galimybę, kurios individualią veiklą vykdančias asmuo neturi - pasirinkdamas pajamas gauti dividendų forma arba atlygį pagal civilinę paslaugų sutartį iki 12 VDU, jis išvengia progresinio apmokestinimo ir moka fiksuotą 15 proc. GPM tarifą. Nuo 2026 m. įsigaliojusi mokesčių reforma tik sustiprino MB mokestinį pranašumą didesnes pajamas uždirbančių asmenų atžvilgiu. Didėjanti individualios veiklos mokestinė našta ir išliekantis fiksuotas 15 proc. GPM tarifas tiek dividendams, tiek atlygiui pagal civilinę paslaugų sutartį iki 12 VDU lemia, kad asmenys gali rinktis MB steigimą vietoj paprastesnės ir mažesnės

²⁰⁸ Teise.Pro (2025-07-22). Mokesčių reforma 2026: kokie pokyčiai laukia? [interaktyvus]. <https://www.teise.pro/index.php/2025/07/22/mokesciu-reforma-2026-kokie-pokyciai-laukia/>.

administracinės naštos reikalaujančios individualios veiklos formos - išimtinai dėl mokestinės naudos.²⁰⁹

Apibendrinant, lyginamoji analizė atskleidė, kad mažesnių pajamų atveju individuali veikla pagal pažymą paprastai yra pranašesnė, tačiau didėjant pajamoms galiojantis GPM reguliavimas tampa aiškiai palankesnis MB nariams.

²⁰⁹ ENDRIJAİTIS, Martynas (atnaujinimo data 2026-01-14). *Ar 2026 metais apsimoka pereiti iš individualios veiklos į MB?* [interaktyvus]. <https://saskaita123.lt/blog/ar-2026-metais-apsimoka-pereiti-is-individualios-veiklos-i-mb/>.

IŠVADOS

1. Mažųjų bendrijų teisinis reglamentavimas pasižymi lankstumu, supaprastinta valdymo struktūra ir mažesne administracine našta. Šiai juridinių asmenų formai būdinga, kad nariais gali būti tik fiziniai asmenys (ne daugiau kaip dešimt), taikoma ribota civilinė atsakomybė, netaikomas minimalaus įstatinio kapitalo reikalavimas, nariams draudžiama dirbti darbo sutarties pagrindu, o steigėjams suteikiama galimybė pasirinkti vieną iš dviejų valdymo modelių.
2. Mažųjų bendrijų apmokestinimas pelno mokesčiu, pridėtinės vertės mokesčiu ir nekilnojamojo turto mokesčiu vykdomas bendra tvarka - joms taikomi tie patys įstatymų reikalavimai kaip ir kitiems juridiniams asmenims. Vis dėlto mažųjų bendrijų teisinės formos ypatumai formuoja specifinę apmokestinimo problematiką, kurios esamas teisinis reguliavimas tinkamai neišsprendžia. Pelno mokesčio srityje nustatytos keturios esminės problemos: mažosios bendrijos struktūra sudaro prielaidas neteisėtam leidžiamų atskaitymų taikymui; nario pajamų gavimo režimas nėra mokestiniu požiūriu neutralus ir sudaro ekonominę paskatą vengti išsimokėjimo dividendais; 0 proc. tarifo lengvata turi teisinę spragą, leidžiančią tą pačią ekonominę veiklą tęsti per pakaitines bendrijas išvengiant pelno mokesčio; 7 proc. lengvatinio tarifo taikymo sąlyga yra nepalanki naujai įsteigtoms bendrijoms, nes 300 000 eurų pajamų riba taikoma visa apimtimi nepriklausomai nuo faktinės veiklos trukmės. Pridėtinės vertės mokesčio srityje mažosios bendrijos vadovas negali sudaryti darbo sutarties su bendrija, todėl jo atlygis visais atvejais įskaičiuojamas į PVM registracijos slenkstį - skirtingai nei kitų teisinių formų vadovų; tuo tarpu nariai gali pajamas gauti dividendų ar asmeniniams poreikiams skirtų lėšų forma ir taip registracijos prievolės išvengti - tai atskleidžia mažosios bendrijos vadovo ir narių nevienodą teisinę padėtį PVM srityje; vidinės kontrolės stoka mažosiose bendrijose sudaro palankias sąlygas apsimestinių sandorių sudarymui ir neteisėtos PVM atskaitos formavimui. Nekilnojamojo turto mokesčio srityje savivaldybės ne visada laikosi įstatyme nustatytų tarifų diferencijavimo ribų, taip pažeisdamos lygiateisiškumo principą, o skirtingi tarifai skirtinguose šalies miestuose skatina mokestiniais motyvais grindžiamus verslo sprendimus; galiausiai, įstatyme numatytos lengvatos pelno nesiekiantiems juridiniams asmenims gali sudaryti prielaidas neteisėtam mokesčio sumažinimui, kai neapmokestinamas turtas faktiškai naudojamas komercinei veiklai vykdyti.

3. Mažųjų bendrijų narių pajamų apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu teisinis reguliavimas yra diferencijuotas ir sudaro nevienodas skirtingų pajamų formų apmokestinimo sąlygas. Narys gali pasirinkti pajamų gavimo formą: pagal civilinę paslaugų sutartį, asmeniniams poreikiams skirtas lėšas ar dividendus - ir kiekviena jų apmokestinama skirtingai, todėl susidaro ekonominė paskata derinti pajamų formas ir mažinti mokestinę naštą. Dividendų neįtraukimas į progresinę sistemą lemia, kad juos pasirinkęs narys faktiškai moka mažiau mokesčių nei analogiško dydžio darbo pajamas gaunantis asmuo. Samdomas darbuotojas tokios pasirinkimo galimybės neturi - jo pajamos visada apmokestinamos progresiniais tarifais, todėl jo mokestinė padėtis yra mažiau palanki nei mažosios bendrijos nario.
4. Palyginus mažosios bendrijos narių ir individualią veiklą vykdančių asmenų pajamų apmokestinimą gyventojų pajamų mokesčiu nustatyta, kad šių veiklos formų mokestinis patrauklumas priklauso nuo gaunamų pajamų dydžio. Mažesnių pajamų atveju individuali veikla yra palankesnė dėl žemesnių apmokestinimo tarifų, tačiau pajamoms didėjant mokestinė našta reikšmingai išauga dėl progresinių tarifų taikymo. MB nariai, priešingai, turi galimybę pasirinkti pajamų gavimo formas, leidžiančias išvengti progresinio apmokestinimo ir taikyti fiksuotą tarifą. Todėl didesnių pajamų atveju ši veiklos forma tampa mokestiniu požiūriu palankesnė. Tokia skirtinga apmokestinimo logika lemia, kad veiklos formos pasirinkimą praktikoje gali nulemti siekis sumažinti mokestinę naštą.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

I. TEISĖS AKTAI

Lietuvos Respublikos teisės aktai:

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija. Lietuvos Respublikos piliečių priimta 1992 m. spalio 25 d. referendume. *Lietuvos aidas*, 1992, 220-0.
2. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas 2000 m. liepos 18 d. Nr. VIII-1864. *Valstybės žinios*, 2000, 74-2262.
3. Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas 2000 m. liepos 13 d. Nr. VIII-1835. *Valstybės žinios*, 2000, 64-1914.
4. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas 2002 m. liepos 2 d. Nr. IX-1007. *Valstybės žinios*, 2002, 73-3085.
5. Lietuvos Respublikos mažųjų bendrijų įstatymas 2012 m. birželio 29 d. Nr. XI-2159. *Valstybės žinios*, 2012, 83-4333.
6. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas 2004 m. balandžio 13 d. Nr. IX-2112. *Valstybės žinios*, 2004, 63-2243.
7. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas 2005 m. birželio 7 d. Nr. X-233. *Valstybės žinios*, 2005, 76-2741.
8. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675. *Valstybės žinios*, 2001, 110-3992.
9. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX-751. *Valstybės žinios*, 2002, 35-1271.
10. Lietuvos Respublikos smulkiojo ir vidutinio verslo plėtros įstatymas 1998 m. lapkričio 24 d. Nr. VIII-935. *Valstybės žinios*, 1998, 109-2993.
11. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. sausio 28 d. nutarimas Nr. 99 „Dėl komandiruočių sąnaudų atskaitymo iš pajamų taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2003, 11-396.
12. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 29 d. nutarimas Nr. 526 „Dėl dienpinigių ir kitų komandiruočių išlaidų apmokėjimo“. *Valstybės žinios*, 2004, 74-2555.
13. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2011 m. rugpjūčio 31 d. nutarimas Nr. 1042 „Dėl Numatomo mažųjų bendrijų teisinio reguliavimo koncepcijos patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2011, 111-5226.

Užsienio valstybių teisės aktai:

14. Code des impôts sur les revenus 1992. 1992 m. balandžio 10 d. *Moniteur belge*, 1992, 1992041050.
15. Code général des impôts. 1950 m. balandžio 6 d. Nr. 50-478. *Journal officiel de la République française*, 1950.
16. Einkommensteuergesetz. 2009 m. spalio 8 d. redakcija. *Bundesgesetzblatt I*, 2009, 3366.
17. Körperschaftsteuergesetz. 2002 m. spalio 15 d. redakcija. *Bundesgesetzblatt I*, 2002, 4144.
18. Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades. 2014 m. lapkričio 28 d. Nr. 27/2014. *Boletín Oficial del Estado*, 2014, 288.
19. Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. 2006 m. lapkričio 29 d. Nr. 35/2006. *Boletín Oficial del Estado*, 2006, 285.
20. Wet inkomstenbelasting 2001. 2000 m. gegužės 11 d. *Staatsblad*, 2000, 215.
21. Wet op de vennootschapsbelasting 1969. 1969 m. spalio 8 d. *Staatsblad*, 1969, 445.
22. Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. 1992 m. balandžio 10 d. *Belgisch Staatsblad*, 1992, 17120.

II. SPECIALIOJI LITERATŪRA

24. BIRD, Richard M.; SLACK, Enid. Land and Property Taxation in 25 Countries: A Comparative Review. Iš: BIRD, Richard M.; SLACK, Enid (red.) (2004). *International Handbook of Land and Property Taxation*. Cheltenham: Edward Elgar, 34-42.
25. BITĖ, Virginijus (2011). Uždarnosios bendrovės samprata ir požymiai. *Socialinių mokslų studijos*, 3 (1), 213-229.
26. BITĖ, Virginijus. Uždarnosios akcinės bendrovės teisinis reglamentavimas: sukūrimas, raida ir šių dienų tendencijos. Iš: ŽILYS, Juozas (2014). *Privatinės teisės doktrina ir praktika. Liber Amicorum Vytautui Pakalniškiui*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 150-180.

27. BRUŽAUSKAS, Valentinas; STONČIUVIENĖ, Neringa (2012). Lietuvos įmonių pelno mokesčio apskaitos problemų sprendimai. *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos*, 1 (8), 28-35.
29. BUDRYTĖ, Algė; MAČIULAITYTĖ, Elena (2004). Pelno apmokestinimo tvarka ir veiksmingumas Lietuvoje. *Pinigų studijos*, 2, 54-78.
30. BUGINSKIS, Valdas; MACKEVIČIUS, Ramūnas (2007). Gyventojų pajamų mokesčio analizė. *Ekonomika ir vadyba*, 12, 181-187.
31. BUKEVIČIUS, Jonas; DMITRIJEVA, Alina (2011). Smulkaus verslo aplinkos sisteminis interpretavimas. *14-osios Lietuvos jaunųjų mokslininkų konferencijos „Mokslas - Lietuvos ateitis“ 2011 metų teminės konferencijos „Verslas XXI amžiuje“, įvykusios Vilniuje 2011 m. vasario 3 d., pranešimai*, 1-6.
32. ČERKA, Paulius; GRIGIENĖ, Jurgita (2017). Piktnaudžiavimas mokesčių teisėje, kurio pagrindu prarandama teisė į PVM atskaitą. *Teisės apžvalga*, 2 (16), 100-112.
34. DAUSKURDAS, Vaidotas; DOVIDAITĖ, Brigita; GALIN, Oksana ir kt. (2014). *Mažoji bendrija. Teisė, apskaita ir mokesčiai, atskaitomybė*. Vilnius: Pačiolis.
35. DAVULIS, Gediminas (2013). Smulkusis ir vidutinis verslas Lietuvoje ir jo makroekonominis efektyvumas. *Vadyba*, 1 (22), 19-29.
36. DE MOOIJ, Ruud A.; KLEMM, Alexander D.; PERRY, Victoria J. (2021). *Corporate Income Taxes under Pressure: Why Reform Is Needed and How It Could Be Designed*. Washington: International Monetary Fund [interaktyvus]. DOI10.5089/9781513511771.071.
37. EBRILL, Liam P.; KEEN, Michael; PERRY, Victoria J. (2001). *The Modern VAT*. Washington: International Monetary Fund [interaktyvus]. DOI10.5089/9781589060265.071.
41. European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Syntesia, CASE (2025) *VAT gap in Europe: report 2025* Publications Office of the European Union [interaktyvus]. DOI10.2778/7868422.
42. FEDOSIUK, Oleg (2010). Sukčiavimas pridėtinės vertės mokesčio srityje: samprata ir kvalifikavimo pagrindai. *Jurisprudencija*, 4 (122), 169-187.
43. *Mažoji bendrija: apskaita ir atskaitomybė, mokesčiai, teisė* (2023). Vilnius: Pačiolis.
44. MARTŪZAITĖ, Vilma (2011). Pajamų iš pelno mokesčio Lietuvoje ir Estijoje palyginamoji analizė. *Jaunasis mokslininkas: studentų mokslinės konferencijos straipsnių rinkinys*, 207-213 [interaktyvus].

<https://portalcris.vdu.lt/server/api/core/bitstreams/45a23bdc-a374-43c6-8d42-bda4e4901266/content> .

45. MEHOVIC, Sead (2025). Law of the Internal Market of the European Union. *Journal of Bio-based Marketing*, 1, 91-102 [interaktyvus].
https://journalbbm.wordpress.com/wp-content/uploads/2024/12/article_7.pdf.
46. MIKALONIENĖ, Lina. Mažosios Bendrijos. Iš: MIKALONIENĖ, Lina (2017). *Įmonių teisinių formų konvergencija ir divergencija: ar Lietuvos teisinis reglamentavimas yra patrauklus tarptautiniame kontekste?* Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 251-322.
47. NORREGAARD, John (2013). Taxing Immovable Property: Revenue Potential and Implementation Challenges. IMF Working Papers, 2013/129. *Washington: International Monetary Fund* [interaktyvus].
<https://doi.org/10.5089/9781484369050.001>.
48. PETROŠEVIČIENĖ, Olga (2011). *Kapitalo palaikymas kaip uždaruųjų akcinių bendrovių kreditorių teisių apsaugos priemonė*. Daktaro disertacija, Socialiniai mokslai, teisė (01, S), Mykolo Romerio universitetas. Vilnius: Baltijos kopija.
49. PONORÎCĂ, Andreea Gabriela; AL-SAEDI, Ahmed H. Juhi (2015). The Importance of Taxation Systems for SME Tax Compliance. *Proceedings of the INTERNATIONAL MANAGEMENT CONFERENCE*, 9(1), p. 129-136.
49. RAMANAUSKIENĖ, Eglė (2007). Gyventojų pajamų mokesčio tarifo mažinimas, kaip priemonė didinti Lietuvos mokesčių sistemos konkurencingumą. *Ekonomika ir vadyba*, 12, 843-848.
50. ROMAN, Teodora; MARCU, Nicu; RUSU, Valentina Diana; DOACA, Erika Maria; SIRITEANU, Adelina Andreea (2023). Tax Payment and the Performance of SMEs: A Longitudinal Analysis on EU Countries. *Sustainability*, 15(2), 927, p. 4, 1-15. [interaktyvus].
<https://doi.org/10.3390/su15020927>.
52. SINKEVIČIUS, Vytautas (2009). Mokesčių konstitucinė doktrina: kai kurios formavimosi problemos. *Socialinių mokslų studijos*, 3, 25-51.
53. SLAVINSKAITĖ, Neringa; KREIZAITĖ, Orinta; STONYTĖ, Monika (2015). Gyventojų pajamų mokesčio įtaka savivaldybių pajamoms. *Mokslas - Lietuvos ateitis*, 7 (2), 246-252.
54. SMALAKIENĖ, Egidija (2004). Pridėtinės vertės mokesčio atskaitos probleminiai aspektai. *Jurisprudencija*, 51 (43), 62-69.

55. STAČIOKAS, Romas; MAŽEIKAS, Artūras; ŠERĖNIENĖ, Laima (2004). Mokesčių sistemos poveikis verslui ir jo vertinimo tendencijos. *Ekonomika*, 67 (2), 105-116.
57. SZAROWSKÁ, Irena (2014). Personal Income Taxation in a Context of a Tax Structure. *Procedia Economics and Finance*, 12, 662-669 [interaktyvus]. DOI10.1016/S2212-5671(14)00391-8.
58. ŠULIJA, Vytautas (2004). Nekilnojamojo turto apmokestinimo reforma ir jos perspektyvos Lietuvoje. *Jurisprudencija*, 59 (51), 114-124.
59. ŠULIJA, Vytautas (2005). Nekilnojamojo turto apmokestinimo konstitucingumo problema. *Jurisprudencija*, 70 (62), 65-73.
60. TAIT, Alan A. (1988). *Value Added Tax: International Practice and Problems*. Washington: International Monetary Fund [interaktyvus]. DOI10.5089/9781557750129.071.
62. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2002 m. liepos 2 d. Nr. IX-1007 apibendrintas komentaras (aktuali redakcija 2025-10-10).
63. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 2005 m. birželio 7 d. Nr. X-233 apibendrintas komentaras (aktuali redakcija 2026-01-01).
64. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675 apibendrintas komentaras (aktuali redakcija 2026-03-25).
65. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtas Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2002 m. kovo 5 d. Nr. IX-751 apibendrintas komentaras (aktuali redakcija 2026-03-27).

III. TEISMŲ PRAKTIKA

Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika:

66. *Mechel Nemunas* [ESTT], Nr. C-119/08, [2009-02-05]. ECLI:EU:C:2009:53.
67. *Dankowski* [ESTT], Nr. C-438/09, [2010-12-22]. ECLI:EU:C:2010:818.
68. *WebMindLicenses* [ESTT], Nr. C-419/14, [2017-12-17]. ECLI:EU:C:2015:832.
69. *Ferimet* [ESTT], Nr. C-281/20, [2021-11-11]. ECLI:EU:C:2021:910.
70. *Aquila Part Prod Com* [ESTT], Nr. C-512/21, [2022-12-01]. ECLI:EU:C:2022:950.

71. *A.T.S. 2003* [ESTT], Nr. C-289/22, [2023-01-09]. ECLI:EU:C:2023:26.
72. *DGRFP Cluj* [ESTT], Nr. C-519/21, [2023-02-16]. ECLI:EU:C:2023:106.
73. *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (TVA - Acquisition fictive)* [ESTT], Nr. C-114/22, [2023-05-25]. ECLI:EU:C:2023:430.

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo praktika:

74. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1998 m. spalio 9 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 91-2533.
75. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2002 m. birželio 3 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 55-2199.
76. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 109-4887.

Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktika:

77. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Civilinių bylų skyriaus 2014 m. gegužės 9 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-261/2014.
78. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2025 m. sausio 28 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-51-813/2025.

Apygardų teismų praktika:

79. Vilniaus apygardos teismo Civilinių bylų skyriaus 2025 m. vasario 27 d. nutartis civilinėje byloje Nr. eB2-506-852/2025.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika:

80. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. lapkričio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-548-10.
81. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. gegužės 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-867-11.
82. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-1161-12.
83. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2014 m. kovo 20 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-236-14.
84. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. spalio 7 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-1107-492/2015.

85. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. balandžio 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-155-438/2016.
86. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. balandžio 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-695-442/2017.
87. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2018 m. birželio 6 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-1256-442/2018.
88. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. vasario 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1798-968/2020.
89. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. gegužės 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1390-438/2021.

Regionų administracinio teismo praktika:

90. Vilniaus rūmų (Regionų administracinis teismas) 2023 m. liepos 20 d. sprendimas Nr. eI3-2586-983/2023.

IV. KITI ŠALTINIAI

91. BALČIŪNĖ, Džiuginta (2020-12-09). *Mažųjų bendrijų nariai vėl galės teikti atlygintinas paslaugas bendrijoms* [interaktyvus].
<https://www.teise.pro/index.php/2020/12/09/d-balciune-mazuju-bendriju-nariai-vel-gales-teikti-atlygintinas-paslaugas-bendrijoms/>.
92. BUDRAUSKAS, Rokas (2025-08-01). *Pajamų nelygė: neišsprendžiama ar nesprendžiama problema?* [interaktyvus].
<https://www.lb.lt/lt/naujienos/pajamu-nelygybe-neissprendziama-ar-nesprendziama-problema>.
93. ČIBURIENĖ, Jadvyga (n.d.). Smulkusis ir vidutinis verslas. Iš: *Visuotinė lietuvių enciklopedija* [interaktyvus].
<https://www.vle.lt/straipsnis/smulkusis-ir-vidutinis-verslas/>.
94. Direction de l'information légale et administrative (2026-02-10). *Évolution du taux du Prélèvement Forfaitaire Unique (PFU)* [interaktyvus].
<https://entreprendre.service-public.gouv.fr/actualites/A18796>.
95. ELTA (2026-01-30). *Žiniasklaida: Seimo BFK formuos darbo grupę, kurioje svarstys atsisakyti MB verslo formos* [interaktyvus].

- https://www.lrt.lt/naujienos/verslas/4/2822283/ziniasklaida-seimo-bfk-formuos-darbo-grupe-kurioje-svarstys-atsisakyti-mb-verslo-formos?utm_medium=Social&utm_campaign=echo&utm_source=Facebook&fbclid=IwZnRzaAPpqaNleHRuA2FlbQIxMQBZcnRjBmFwcF9pZAo2NjI4NTY4Mzc5AAEe6hpCm1sm5lIDC6tYk6suDfW4MJpAXrQ9OpVOSPrj3VMasg1niTkgIwc dxqk_aem_9E43L7JVZuIz092nGXDB6w#Echobox=1769784417.
96. EMBank (2024-09-12). *Kaip mažos ir vidutinės įmonės skinasi kelią Lietuvos ekonomikoje* [interaktyvus].
<https://www.vz.lt/smulkusis-verslas/2024/09/12/kaip-mazos-ir-vidutines-imones-skinasi-kelia-liuvos-ekonomikoje>.
97. ENDRIJAİTIS, Martynas (2024-03-27). *Mažųjų bendrijų narių apmokestinimas - ką svarbiausia žinoti* [interaktyvus].
<https://www.vz.lt/finansai-apskaita/2024/03/27/mazuju-bendriju-nariu-apmokestinimas--ka-svarbiausia-zinoti>.
98. ENDRIJAİTIS, Martynas (atnaujinimo data 2025-10-21). *Individuali veikla pagal pažymą ar verslo liudijimas?* [interaktyvus].
<https://saskaita123.lt/blog/individuali-veikla-pagal-pazyma-ar-verslo-liudijimas/>.
99. ENDRIJAİTIS, Martynas (2025-12-22). *Individualios veiklos pajamų apmokestinimas GPM 2026 m.: svarbiausi pokyčiai* [interaktyvus].
<https://www.vz.lt/finansai/2025/12/22/individualios-veiklos-pajamu-apmokestinimas-gpm-2026-m-svarbiausi-pokyciai-578318>.
100. ENDRIJAİTIS, Martynas (atnaujinimo data 2026-01-14). *Ar 2026 metais apsimoka pereiti iš individualios veiklos į MB?* [interaktyvus].
<https://saskaita123.lt/blog/ar-2026-metais-apsimoka-pereiti-is-individualios-veiklos-i-mb/>.
101. ENDRIJAİTIS, Martynas (atnaujinimo data 2026-02-04). *Gyventojų pajamų mokesčio pakeitimai nuo 2026 m.* [interaktyvus].
<https://saskaita123.lt/blog/gyventuju-pajamu-mokescio-pakeitimai-nuo-2026-m/>.
102. Europos Komisija (n.d.). *Verslumas ir mažosios bei vidutinės įmonės (MVI)* [interaktyvus].
https://single-market-economy.ec.europa.eu/smes_en?prefLang=lt&etrans=lt.
103. Eurostat (atnaujinimo data 2026-03-26). *Gini coefficient of equivalised disposable income* [interaktyvus].
<https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/tessi190/default/table?lang=en>.

104. JUOZAITIS, Mantas (2025-05-08). *GPM tarifų didinimas ir NPD taikymo pokyčiai - kaip tai gali paveikti verslus?* [interaktyvus].
<https://motieka.com/lt/naujienos/gpm-tarifu-didinimas-ir-npd-taikymo-pokyciai-kaip-tai-gali-paveikti-verslus/>.
105. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo Teisinės analizės ir informacijos departamentas (2012). *Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 metų praktikos apžvalga*. Vilnius, 1-88 [interaktyvus].
<https://www.lvat.lt/data/public/uploads/2018/01/metinis-pranesimas-2012.pdf>.
106. Lietuvos Respublikos finansų ministerija (2025-04-16). *Teikiamas mokestinių pasiūlymų paketas: siekiama socialiai teisingesnės ir efektyvesnės mokesčių sistemos* [interaktyvus].
<https://finmin.lrv.lt/lt/naujienos/teikiamas-mokestiniu-pasiulymu-paketas-siekiama-socialiai-teisingesnes-ir-efektyvesnes-mokesciu-sistemos/>.
107. PwC (atnaujinimo data 2026-02-13). *Belgium - Corporate - Other taxes* [interaktyvus].
<https://taxsummaries.pwc.com/belgium/corporate/other-taxes>.
108. PwC (atnaujinimo data 2025-06-05). *France - Corporate - Other taxes* [interaktyvus].
<https://taxsummaries.pwc.com/france/corporate/other-taxes>.
109. PwC (atnaujinimo data 2026-01-19). *Germany - Corporate - Other taxes* [interaktyvus].
<https://taxsummaries.pwc.com/germany/corporate/other-taxes>.
110. PwC (atnaujinimo data 2025-12-08). *Netherlands - Corporate - Other taxes* [interaktyvus].
<https://taxsummaries.pwc.com/netherlands/corporate/other-taxes>.
111. PwC (atnaujinimo data 2025-12-31). *Spain - Corporate - Other taxes* [interaktyvus].
<https://taxsummaries.pwc.com/spain/corporate/other-taxes>.
112. RUDAITIS, Simas (2025-06-17). *Pelno mokestis didės iki 17 proc.* [interaktyvus].
https://www.lrs.lt/sip/portal.show?p_r=35435&p_k=1&p_t=292094.
113. SABALIAUSKAITĖ, Gabija (2021-10-03). *Savanoriška registracija PVM mokėtoju: 5 klausimai, kada verta* [interaktyvus].
<https://www.vz.lt/smulkusis-verslas/2021/10/03/savanoriska-registracija-pvm-moketoju-5-klausimai-kada-verta>.

114. STANKEVIČIUS, Evaldas (2026-01-07). *GPM reforma: kas susumuojama, o kas neličiama - kai progresija sustoja ties dividendais* [interaktyvus].
<https://ktu.edu/news/gpm-reforma-kas-susumuojama-o-kas-neličiama-kai-progresija-sustoja-ties-dividendais/>.
115. Teise.Pro (2025-07-22). *Mokesčių reforma 2026: kokie pokyčiai laukia?* [interaktyvus].
<https://www.teise.pro/index.php/2025/07/22/mokesciu-reforma-2026-kokie-pokyciai-laukia/>.
116. Valstybės duomenų agentūra (atnaujinimo data 2024-01-24). *Veikiančių mažų ir vidutinių įmonių skaičius metų pradžioje* [interaktyvus].
<https://osp.stat.gov.lt/statistiniu-rodikliu-analize?hash=47d2396f-9242-4cb7-937c-defd27cc1504#/>.
117. Valstybės duomenų agentūra (atnaujinimo data 2025-10-27). *Fizinių asmenų, vykdančių individualią veiklą, skaičius* [interaktyvus].
<https://osp.stat.gov.lt/statistiniu-rodikliu-analize?hash=15aa28c3-c1cb-4b34-9e02-843ae0838e50#/>.
118. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (n.d.). *Mažosios bendrijos. Klausimai - atsakymai (parengta pagal teisės aktų nuostatas, galiojančias 2023 m. sausio 1 d.)* [interaktyvus].
<https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/391092/KD-0001788+Klausimai+ir+atsakymai+dėl+Mažųjų+bendrijų+apmokestinimo.pdf/8263bc51-b2cc-ed74-52ce-e60b93e7e926?t=1644569976081>.
119. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (atnaujinimo data 2024-10-22). *Mažosios bendrijos ir jos narių mokami mokesčiai* [interaktyvus].
<https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/391071/MB+pdf.pdf/6a467907-dc32-4002-f115-61ec4ae6b911?t=1729499532653>.
120. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (2024-12-10). *Mažųjų bendrijų apmokestinimo ypatumai* [interaktyvus].
<https://www.vmi.lt/evmi/mažųjų-bendrijų-apmokestinimo-ypatumai>.
121. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (atnaujinimo data 2026-01-15). *Mokesčių įstatymų pakeitimai nuo 2026-01-01* [interaktyvus].
<https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/391071/Mokesčių+įstatymo+pakeitimai+nuo+2026-01-01.pdf/>.

122. VĮ Registrų centras (n.d.). *Juridinių asmenų registre įregistruoti juridiniai asmenys* [interaktyvus].
<https://www.registrucentras.lt/atviri-duomenys-ir-statistika/jar-pirminiai-duomenys-raw-data>.
123. VĮ Registrų centras (n.d.). *Kokie veiksmai turi būti atlikti norint įsteigti mažąją bendriją?* [interaktyvus].
<https://www.registrucentras.lt/duk/atsakymas/kokie-veiksmai-turi-buti-atlikti-norint-isteigti-mazaja-bendrija>.
124. VĮ Registrų centras (2025-01-14). *Registrų centras: naujų įmonių registravimas pasiekė naujas aukštumas* [interaktyvus].
<https://www.registrucentras.lt/naujienos/registru-centras-nauju-imoniu-registravimas-pasieke-naujas-aukstumas>.
125. Verslo žinios (2024-08-14). *Keletas neatsakytų klausimų apie populiariąją MB* [interaktyvus].
<https://www.vz.lt/izvalgos/2024/08/14/keletas-neatsakytu-klausimu-apie-populiariaja-mb>.
126. ŽEIMANTAS, V. Vytautas (2026-01-30). *Naujos MB įsteigimą vietoj senos MB ar individualios veiklos VMI gali priskirti piktnaudžiavimui* [interaktyvus].
<https://www.vz.lt/finansai/2026/01/30/naujos-mb-isteigima-vietoj-senos-mb-ar-individualios-veiklos-vmi-gali-priskirti-piktnaudziavimui-579604>.

Mažosios bendrijos ir jų apmokestinimas: vertinimas ir problematika

Gabija Vaivadaitė

Magistro darbe analizuojamas mažųjų bendrijų teisinis reglamentavimas ir apmokestinimas, remiantis Lietuvos Respublikos teisės aktais, jų oficialiais komentariais, teismų praktika ir mokslinė literatūra. Mažoji bendrija, kaip supaprastinta ir lanksti juridinio asmens forma, buvo sukurta siekiant sudaryti palankias sąlygas smulkiąjam verslui, tačiau galiojantis teisinis reguliavimas ne visais atvejais atitinka šį tikslą - tiek teisinio reglamentavimo, tiek apmokestinimo srityse kyla problemų, kurių esamas reguliavimas tinkamai neišsprendžia.

Darbe nagrinėjami mažųjų bendrijų teisinio reglamentavimo ypatumai ir su jais susijusios praktinės problemos, analizuojamas pelno mokesčio, pridėtinės vertės mokesčio ir nekilnojamojo turto mokesčio taikymas mažosioms bendrijoms kaip juridiniams asmenims, taip pat mažųjų bendrijų narių ir samdomų darbuotojų pajamų apmokestinimas gyventojų pajamų mokesčiu. Lyginamoji analizė su penkių Europos Sąjungos valstybių: Vokietijos, Prancūzijos, Olandijos, Belgijos ir Ispanijos teisiniu reguliavimu leidžia įvertinti Lietuvos apmokestinimo ypatumus platesniame kontekste.

Tyrimo rezultatai atskleidė, kad mažosios bendrijos teisinės formos ypatumai lemia specifinę apmokestinimo problematiką kiekvieno nagrinėjamo mokesčio srityje, o galiojantis reguliavimas šių problemų tinkamai neišsprendžia. Nustatyta, kad mažosios bendrijos narių ir individualią veiklą vykdančių asmenų apmokestinimas gyventojų pajamų mokesčiu skiriasi priklausomai nuo gaunamų pajamų dydžio. Tai lemia, kad pasirinkimas tarp šių veiklos formų praktikoje dažnai grindžiamas mokesčiais motyvais.

SUMMARY

Small Partnerships and their taxation: assessment, legal issues

Gabija Vaivadaite

This master's thesis examines the legal regulation and taxation of small partnerships, drawing on the legislation of the Republic of Lithuania, its official commentaries, case law and academic literature. The small partnership, as a simplified and flexible legal form, was established with the aim of creating favorable conditions for small businesses. However, the current legal regulation does not always fulfil this purpose - problems arise in both the area of legal regulation and taxation that the existing framework fails to adequately address.

The thesis analyses the distinctive features of the legal regulation of small partnerships and the practical problems associated therewith, examines the application of corporate income tax, value added tax and real estate tax to small partnerships, as well as the taxation of small partnership members and employed workers under personal income tax. A comparative analysis with the legal regulation of five European Union member states: Germany, France, the Netherlands, Belgium and Spain allow the distinctive features of the Lithuanian tax model to be assessed in a broader context.

The findings of the research reveal that the distinctive nature of the small partnership gives rise to specific taxation problems in each area of tax examined, which the current regulation fails to adequately resolve. It was established that the personal income taxation of small partnership members and self-employed individuals differs depending on the amount of income received. This results in the choice between these business forms being frequently driven by tax motives in practice.