MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
VIEŠOJO VALDYMO IR VERSLO FAKULTETAS

EGLĖ GRUŠAUSKAITĖ

MOKESČIŲ SISTEMA IR JOS ĮTAKOS SMULKIOJO IR VIDUTINIO VERSLO SUBJEKTAMS ANALIZĖ LIETUVOJE

Magistro baigiamasis darbas

Vadovas
Prof. dr. Lukas Giriūnas

VILNIUS, 2021

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
VIEŠOJO VALDYMO IR VERSLO FAKULTETAS

MOKESČIŲ SISTEMA IR JOS ĮTAKOS SMULKIOJO IR VIDUTINIO VERSLO SUBJEKTAMS ANALIZĖ LIETUVOJE

Finansų valdymo magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 6211LX065

Vadovas
prof. dr. L. Giriūnas
2021 04 30

Recenzentas

2021 04 30

Atliko
FVvmis19-1 gr. stud.
E. Grušauskaitė
2021 04 30

Vilnius, 2021

TURINYS

ĮVADAS ... 7

1. MOKESČIŲ SISTEMA IR JOS POVEIKIO SMULKAUS IR VIDUTINIO VERSLO PLĖTRAI TEORINIAI ASPEKTAI ... 9

1.1. Mokesčių sistemos samprata ... 9

1.2. Mokesčių mokėtojų apmokestinimo principai ... 17

1.3. Mokesčio struktūra ... 20

1.4. Mokesčių naštos tenkančios smulkiojo ir vidutinio verslo atovams vertinimo apsektai 23

1.5. SVV subjektų ir Lietuvos mokesčių sistemos ryšys ... 28

1.6. Smulkiojo ir vidutinio verslo apmokestinimas ... 34

1.7. SVV subjektų apmokestinimo problematika ... 42

2. MOKESČIŲ SISTEMOS KAIP SVV PLĖTRĄ SĄLYGOJANČIO VEIKSNIO TYRIMO METODIKA ... 51

3. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS POVEIKIO SVV SUBJEKTAMS ANALIZĖ ... 56

IŠVADOS IR SIŪLYMAI ... 79

LITERATŪRA ... 81

ANOTACIJA LIETUVIŲ IR ANGLŲ KALBOMIS ... 87

SANTRAUKA ... 88

SUMMARY ... 90

1 PRIEDAS. Ekspertinio vertinimo apklausos klausimynas ... 92

2 PRIEDAS. Ekspertų vertinimo atvirų klausimų atsakymai ... 95

3 PRIEDAS. Akademinio sąžiningumo deklaracija ... 99

LENTELĖS

1 lentelė. Mokesčių sistemos samprata ... 10
2 lentelė. Klasikinės mokesčių teorijos ... 11
3 lentelė. Klasikinės apmokestinimo teorijos ... 17
4 lentelė. Mokesčių naštos mažinimo prielaidos ... 27
5 lentelė. Smulkaus ir vidutinio verslo subjekto sąvoka ... 30
6 lentelė. Kriterijai taikomi SVV nustatymui ... 31
7 lentelė. SVV įtakos ekonomikai klasikinės teorijos ... 32
8 lentelė. Fizinių asmenų, vykdančių ekonominę veiklą mokami mokesčiai ... 35
9 lentelė. A ir B klasės apmokestinamųjų pajamų skirstymas ... 36
10 lentelė. GPM tarifai vykdant veiklą pagal individualios veiklos pažymą ... 37
11 lentelė. Juridinių asmenų mokami mokesčiai ... 37
12 lentelė. PVM lengvatiniai tarifai ... 39
13 lentelė. Pelno mokesčio lengvatiniai tarifai ir lengvatos ... 40
14 lentelė. Tiesinės koreliacijos ryšio stiprumo reikšmių lentelė ... 54
17 lentelė. Pagrindinių MVĮ mokesčių ir bendrosios pagrindinių mokesčių naštos santykis ... 64
18 lentelė. Ryšio tarp mokesčių bei bendros pagrindinių mokesčių naštos analizė ... 65
19 lentelė. Ryšio tarp mokesčių bei sąnaudų susijusių su darbo santykiais analizė ... 67
20 lentelė. Ekspertų nuomonių suderinamumo bei klausimyno vientisumo koeficientų analizė . 70
21 lentelė. Ekspertų nuomonių suderinamumo bei klausimyno vientisumo koeficientų analizė eliminavus klausimyno vientisumą iškreipiantį klausimą ... 71
15 lentelė. Ekspertų nuomonė apie MVĮ tarifų tobulinimą ... 95
16 lentelė. Ekspertų nuomonė apie verslininkų mokesčių tarifų tobulinimą ... 95
23 lentelė. Ekspertų nuomonė apie MVĮ, kuriomioms tenka didžiausia mokestinė našta ... 97
24 lentelė. Ekspertų vertinimas pelno mokesčio panaikinimo klausimu ... 97

PAVEIKSLAI

1 pav. Mokesčių funkcijos ... 13
2 pav. Mokesčių klasifikacija ... 14
3 pav. Lietuvos mokesčių struktūra ... 16
4 pav. Apmokestinimo principai ... 18
5 pav. Mokesčių naštos rūšys ... 24
6 pav. Makroekonominiai elementai turintys įtakos mokesčių naštai ... 25
7 pav. Mokesčių naštos mažinimo būdai ... 26
8 pav. Mokesčių planavimas ... 28
9 pav. SVV poveikis šalies ekonomikai ... 33
10 pav. SVV subjektų teisinės formos ... 35
11 pav. 2020 m. pelno mokesčio tarifo palyginimas ES ... 40
12 pav. Įregistruotų, išregistruotų ir bankrutavusių įmonių santykis Lietuvoje 2015-2019 m. ... 43
13 pav. Pagrindiniai barjerai SVV plėtrai ... 44
14 pav. Pagrindinės SVV apmokestinimo problemos ... 45
15 pav. Ekspertų vertinimas mokesčių įtakos verslui klausimu ... 56
16 pav. Smulkiojo ir vidutinio verslo apmokestinimo problemos ... 57
17 pav. Mokestinės naštos smulkiojo ir vidutinio verslo subjektams lygis ... 59
18 pav. Mokesčiai, kurių MVĮ sumoka daugiausiai ... 60
19 pav. Mokesčiai, kurių verslininkai sumoka daugiausiai ... 61
20 pav. Pagrindinių MVĮ mokesčių struktūra ... 63
21 pav. Su darbo santykiais susijusių mokesčių ir sąnaudų palyginimas ... 67
22 pav. Su darbo santykiais susijusių mokesčių pasiskirstymas pagal MVĮ dydį ... 68
23 pav. Pridėtinės vertės mokesčio pasiskirstymas pagal MVĮ dydį ... 69
24 pav. 2015-2019 m. laikotarpiu veikusių MVĮ skaičius pagal dydį ... 70
25 pav. Likerto skalės teiginiai susiję su apmokestinimu ir įstatymine baze ... 72
26 pav. Likerto skalės teiginiai susiję su apmokestinimu ir administracine našta ... 74
27 pav. Likerto skalės teiginiai susiję su mokestinėmis lengvatomis ... 75
28 pav. Ekspertų nuomonė apie apmokestinimo principų įgyvendinimą ... 77

SANTRUMPOS

BVP – bendrasis vidaus produktas;

DU – darbo užmokestis;

ES – Europos Sąjunga;

GPM – gyventojų pajamų mokestis;

LEZ – laisvoji ekonominė zona;

LR – Lietuvos Respublikos;

MMA – minimali mėnesinė alga;

MTEP – moksliniai tyrimai ir eksperimentinė plėtra

NTM – nekilnojamojo turto mokestis;

PSD – privalomasis sveikatos draudimas;

PVM – pridėtinės vertės mokestis;

SoDra – Socialinio draudimo fondas;

SVV subjektas – smulkiojo ir vidutinio verslo subjektas;

VDU – vidutinis darbo užmokestis;

VSD – valstybinis socialinis draudimas;

VMI – Valstybinė mokesčių inspekcija;

ŽŪM – Žemės ūkio ministerija.

ĮVADAS

Temos aktualumas. Atsiradus globalioms rinkoms bei tarptautinei konkurencijai, kuri nulėmė tarptautinius finansų, prekybos santykius, verslui atsivėrė galimybės pritraukti tiesiogines užsienio investicijas, gauti Europos Sąjungos paramą, sudarant galimybes plėsti savo veiklą šalyje, užsienio rinkose, konkuruoti tarptautiniu mastu. (Giriūnienė, 2014) Suteikiant galimybes kurtis bei veikti šalies verslams skatinamas vartojimas, įgalinus lygiavertę konkurenciją rinkoje siūlomos žemesnės kainos, sukuriama daugiau darbo vietų, mažinamas nedarbas šalyje ir taip užtikrinama stabili ekonomikos cirkuliacija. Visuomet yra siektina balanso sukurti tokią monolitinę mokestinę politiką, kuri per mokesčių sistemą ne tik stimuliuotų ekonominį augimą (per verslo skatinimą), bet ir būtų išlaikomas valstybės finansinis stabilumas, surenkant pakankamai mokesčių į valstybės biudžetą, kurie kaip valstybės pajamų šaltinis gebėtų padengti valstybės patiriamas išlaidas. Deja, riba tarp mokesčių mokėtojų, šiuo atveju verslo atstovų bei valstybės biudžeto gerovės yra labai plona. Valstybei maksimaliai aspiruojant Lietuvos mokesčių mokėtojų, šiuo atveju verslo subjektų, gerbūvį ir mažinant jiems tenkančią naštą, iškyla rizika į valstybės biudžetą surinkti nepakankamai lėšų, o tai reikštų, jog tektų didinti valstybės skolą. Tuo tarpu, nors ir skiriama nemaža paskata verslui iš valstybės biudžeto ar Europos Sąjungos (toliau - ES) paramos fondų, visgi pasigirsta nuomonių, kad mokestinė politika šalyje yra nepalanki verslo kūrimuisi ir plėtrai. Manoma, jog įvedant naujus įstatymus ar jų pakeitimus, skiriamas nepakankamas laikotarpis pasiruošti, įsigilinti, tiek mokesčių administratoriui, tiek mokesčių mokėtojui, smulkiojo ir vidutinio verslo (toliau - SVV) subjektus, kaip mokesčių mokėtojus slegia administracinė našta, aušti mokesčių tarifai, gauto pelno apmokestinimas keletą kartų. Nors šiuo metu taikoma nemažai mokestinių lengvatų tenkančių smulkiam ir vidutiniam verslui, vis garsiau šnekama apie šalyje didėjančią mokestinę naštą, kuri tampa nepakeliama verslams. Ekonomistas A. Laffer XX a. pateikė savo atliktą tyrimą, kuriame nustatė, kad mokesčio tarifui artėjant prie 100 procentų, į valstybės biudžetą pajamos iš mokesčių mokėtojų gali būti nebesurenkamos t. y. lėšų surinkimas tampa lygus 0 proc., kadangi prarandama motyvacija dirbti, plėsti verslą, skatinama šešėlinė ekonomika, atsiranda terpė mokesčių slėpimui bei vengimui. (Lakis ir Linčauskienė, 2014, p. 122). Taigi, verslas, o ypatingai smulkusis ir vidutinis verslas, yra pagrindinis šalies ekonomikos variklis bei valstybės pajamų šaltinis, todėl svarbu atsižvelgti, koks apmokestinimo lygis šalyje padėtų skatinti verslo atstovus investuoti ir vykdyti plėtrą Lietuvoje, tačiau tuo pačiu nenukentėtų valstybė. Dėl šios priežasties svarbu periodiškai tirti verslo, o ypač SVV subjektų, kurių Lietuvoje, kaip ir visoje Europoje yra daugiausia, patiriamą mokesčių naštą tenkančią dėl sumokamų mokesčių bei jų administravimo bei palyginti su kitomis ES šalimis.

Darbo problema. Smulkus ir vidutinis verslas, ypatingai per pirmuosius penkis metus nuo įsteigimo susiduria su egzistencinėmis išlikimo problemomis. Apyvartinių lėšų trūkumas verslo pradžioje, žinių stoka, biurokratizmas, finansavimo trūkumas, piniginių srautų nesuvaldymas (kai

išlaidos viršija įplaukas), įstatymų kaita bei jų sudėtingumas tampa dažna smulkių įmonių bankroto priežastimi. Verslo subjektų nuomone, viena opiausių problemų trukdančių verslams augti yra Lietuvos mokestinė sistema ir kartu su ja tenkanti mokestinė našta verslams. Tačiau palyginus su kitomis ES šalimis, mokestinė našta tenkanti SVV subjektams yra pakankamai nedidelė. Užsienio literatūroje mokesčių sistemos bei jos įtakos verslui tema nagrinėjama plačiai, tačiau dėl kiekvienos šalies mokesčių sistemos savitumo aklai pasitikėti užsienio šalių tyrimais nereikėtų, tačiau idėjų pasisemti siekiant kurti tobulesnę mokesčių sistemą visada galima. Tarp Lietuvos mokslininkų mokesčių sistemos ir verslo plėtros suderinamumo klausimas nagrinėjamas taip pat gana plačiai, kadangi tai yra pakankamai aktuali ir opi visų laikų tema, tačiau dauguma tyrimų yra senesni kaip penkerių metų laikotarpis, kas tokiai dinamiškai sričiai kaip mokesčiai yra pakankamai ilgas laikotarpis. Todėl šiuo tyrimu bus apžvelgiama verslo apmokestinimo situacija laikotarpiu 2015-2019 m. Matoma, jog dažnai literatūroje yra minima didelė mokesčių našta, dvigubas pelno apmokestinimas, didelė mokestinė našta, greitai kintanti mokestinė bazė, tad natūraliai kyla šios tyrimo problemos: Ar smulkiojo ir vidutinio verslo apmokestinimą reglamentuojantys įstatymai kinta per greitai? Ar mokestinė našta tenkanti smulkiajam ir vidutiniam verslui Lietuvoje yra per didelė? Ar mokesčių administravimo našta slegia smukųjį ir vidutinį verslą? Ar dvigubas pelno apmokestinimas nėra teisingas?

Darbo objektas – Lietuvos mokesčių sistema.

Darbo tikslas – ištirti Lietuvos esamos mokesčių sistemos įtaką smulkaus ir vidutinio verslo plėtrai.

Darbo uždaviniai:

1) išnagrinėti mokesčių sistemos sampratą bei reikšmę smulkiojo ir vidutinio verslo subjektams remiantis moksline literatūra bei identifikuoti mokestinės sistemos veiksnius darančius neigiamą įtaką SVV kūrimuisi Lietuvoje;
2) apibendrinti tyrimo metodus skirtus mokesčių sistemos įtakos verslui vertinimui ir išrinkti tinkamiausią tyrimo tikslui pasiekti;
3) pateikti mokesčių sistemos ir SVV subjektų ryšio analizę.

Tyrimo metodai:

1) Teorinėje dalyje taikomi turinio analizės bei sintezės metodai, vadovaujantis prieinamomis mokslinėmis duomenų, teisės aktų bazėmis bei kitais šaltiniais;
2) Ekspertinio vertinimo metodas, vykdant anketinę apklausą internetu;
3) Statistinė analizė;
4) Mokesčių sistemos ir SVV ryšio analizė, naudojant tiesinės koreliacijos (Pearson) koeficientą.

1. MOKESČIŲ SISTEMA IR JOS POVEIKIO SMULKAUS IR VIDUTINIO VERSLO PLĖTRAI TEORINIAI ASPEKTAI

Europos Komisija vienareikšmiškai sutinka, jog verslas yra vienas iš pagrindinių Europos ekonomikos augimą sąlygojančių veiksnių. Tuo tarpu mokesčių sistema veikia kaip ekonomikos stabilizavimo bei pajamų išlyginimo mechanizmas. (Europos Komisija, 2015) Taigi, kiekvienos šalies pagrindinis tikslas yra padidinti realųjį bendrąjį vidaus produktą arba kitaip tariant ekonomikos augimas, kurio metu gerėja pragyvenimo lygis. Tai apima mažėjančią gyventojų emigracija, didėja vartojimas skatinantis ekonomiką, šalis tampa patrauklesnė, tiek Lietuvos, tiek užsienio kapitalo įmonėms įsikurti Lietuvoje, pritraukiama daugiau investicijų. Auganti ekonomika daro teigiamą įtaką efektyvesniam mokesčių surinkimui į biudžetą, tokiu būdu užtikrinamas didesnių asignavimų skyrimas, sukuriamos geresnės sąlygos ir patiems mokesčių mokėtojams t. y. gyventojams bei verslui. Dėl didėjančio vartojimo, augančių užsakymų apimčių mažėja nedarbas, didėja minimali mėnesinė alga (toliau – MMA), o tai reiškia gerėja ir gyventojų pragyvenimo lygis, didėja įmonių gaunamos pajamos. Tuo tarpu, šalyje esant recesijai, didėja mokesčių tarifai, dėl sumažėjusio vartojimo verslai praranda didžiąją dalį savo pajamų, nebesugeba išlaikyti darbo jėgos, todėl ir į valstybės biudžetą surenkamų mokesčių mažėja. Tokiu būdu, mokestinė sistema tiesiogiai koreliuoja su verslo finansine situacija ir galimu ateities augimu.

Remiantis World Economic forum duomenimis, J. Sekliuckienė ir A. Repečkienė nustatė, jog verslo vystymas, kuris kaip anksčiau minėta skatina ekonomikos augimą, Lietuvoje yra ribojamas šių penkių pagrindinių veiksnių: biurokratijos, mokesčių tarifų, mokesčių reguliavimo, suvaržyto darbo santykių reguliavimo, korupcijos. (Sekliuckienė ir Repečkienė, 2014) Taigi, du iš penkių veiksnių stabdančių verslo plėtra yra sietini su Lietuvos mokesčių sistema, o tai tik dar kartą įrodo kad mokesčiai ir verslas yra vienas nuo kito priklausantys elementai. Tačiau, prieš pradedat nagrinėti kaip ir kokį poveikį verslui turi Lietuvos mokesčių sistema, visų pirma derėtų išsiaiškinti mokesčių sistemos ir verslo koncepcija.

1.1. Mokesčių sistemos samprata

Lietuvių kalbos žodyne žodis „sistema“ apibūdinamas kaip *ko nors išsidėstymas, tvarka, visuma.* (Lietuvių kalbos išteklių informacinė sistema, 2015) Taigi, mokesčių sistema gali būti įvardijama kaip mokesčių visuma. (Christea, Voda, Ungureanu, 2020) Atlikus literatūros analizę galima pastebėti, kad dauguma autorių mokesčių sistemą apibūdinama: kaip tarpusavyje susijusių mokestinės sistemos komponentų visumą, išryškinant jų reikšmę nacionalinei ekonomikai bei ekonomikos sektoriams, gyvnetojams. (žr. 1-ą lentelę) Tačiau nuo XX a. pradėjusios formuotis skirtingos mokesčių doktrinos (Kazlauskienė, 2012), įgalina teigti, jog vieningos opinijos apie mokesčius nėra. (žr. 1 lent.)

1 lentelė. Mokesčių sistemos samprata

Autorius	Samprata
Buškevičiūtė, Pukelienė, 1998	Mokesčių sistema – visuma įstatymais reglamentuojamų tarp savęs glaudžiai susijusių mokesčių bei rinkliavų rūšių, privalomų mokėti valstybei ar teritoriniam vienetui.
Imbrasienė, 2008	Mokesčių sistema – valstybės įrankis, darantis įtaką ekonomikos plėtrai, socialinei raidai ir užtikrinantis, kad svarbiausios valstybės funkcijos būtų įvykdytos.
Smith, 1937	Mokesčių sistema – sistemingas uždirbtų pajamų dalies paėmimas iš savarankiškai dirbančių asmenų.
Čepienė, Meidūnas, Puzinauskas, 1994	Mokesčių sistema – tai visuma mokesčių, kuriuos nustato valdžia ir ima vykdomieji organai.
Tirole, 2010	Mokesčių sistema – valstybėje nustatyti mokesčiai, kurie sudaro teisiškai ir ekonomiškai pagrįstą visumą.
Jones, Rhoades-Catanach, 2013; Miller, Oats 2012	Mokesčių sistema – kiekvienai valstybei būdingų tarpusavyje susijusių, vienas kitą lemiančių mokesčių, nustatytų sprendžiant apmokestinimui keliamus uždavinius, visuma.
Suits, 1977	Mokesčių sistema – tai vieno ir daugiau šalyje egzistuojančių mokesčių, išreikštų tam tikrais procentiniais ar absoliutiniais dydžiais visuma.
Žvirblis, 1998	Mokesčių sistema – kintantis nesuderintų mokesčių rinkinys.
Koncevičienė, Prievelis, 2012	Mokesčių sistema – pagrindinis šalies ekonomiką lemiantis veiksnys, užtikrinantis pagrindinių valstybės funkcijų vykdymą bei institucijų išlaikymą.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Buškevičiūtė, Pukelienė, 1998; Imbrasienė, 2008; Smith, 1937; Čepienė, Meidūnas, Puzinauskas, 1994; Tirole, 2010; Jones, Rhoades-Catanach, 2013; Miller, Oats 2012; Suits, 1977; Žvirblis, 1998; Koncevičienė, Prievelis, 2012

Išanalizavus lietuvių mokslininkų E. Buškevičiūtės, V. Pukelienės (1998), I. Čepienės, V. Meidūno, P. Puzinausko (1994), A. Žvirblio (1998) bei užsienio mokslininkų ir ekonomikos srities klasikų J. Tirole (2010), S. Jones, S. Rhoades-Catanach (2013), A. Miller, L. Oats (2012), D. B. Suits (1977) apibėžimus mokesčių sistema gali būti apibrėžiama kaip mokesčių ar tarpusavyje nesuderintų mokesčių visuma, kuri yra vienas iš pagrindinių ekonomikos elementų (Imbrasienė, 2008; Kancevičienė, Prievelis, 2012), kadangi užtikrina būtinųjų valstybės funkcijų vykdymą I. Kancevičienė, M. Prievelis (2012), A. Imbrasienė (2008) ir yra formuojama valdančiosios valdžios (Čepienė, Meidūnas, Puzinauskas, 1994).

Iki šių dienų yra išlikusios trys populiariausios teorijos apibrėžiančios mokesčius. Pirmoji – mokesčiai kaip atlygis už valstybės teikiamas paslaugas. Šią teoriją plėtojo ekonomistai A. Smitas, D. Rikardas. Vėlesniu laikotarpiu, po Antrojo pasaulinio karo ši teorija taikyta ir Dž. Hikso bei Dž. Bjukaneno. Teigiama, jog Valstybė atsižvelgia į visuomenės poreikius ir taip vykdo savo politiką, mokesčiai mokami į valstybės biudžetą yra atlygis už Vyriausybės veiklą. Antroji mokesčių teorija buvo sukurta Dž. Keinso, kuris teigė, kad mokesčiai veikia kaip ekonomikos stabilizatorius. Valstybė per

apmokestinimą turi reguliuoti ekonomiką. Produkcijai, kuri turi didelę paklausą, bet mažą pasiūlą bei veiklos sritims, kurios neturi didelės paklausos, siekiant padėti įsitvirtinti ekonomikoje, reikia taikyti mažesnius mokesčių tarifus, lyginant su kitomis ekonominės veiklos sritimis. Po antrojo pasaulinio karo ši teorija skilo į dvi atšakas: neokeinsistų, kurie palaikė šią Dž. Keinso idėja bei neoklasikų, kurie teigė priešingai, jog valstybė neturėtų kištis į ekonomiką. Po Antrojo pasaulinio karo susiformavo dvi šios teorijos atšakos: neokeinsistų ir neoklasikų. Neokeinsistai (K. Klarkas, A. Hansenas, E. Domaras) teigė, jog mokesčiai veikia kaip kaupimo reguliatorius, skatinantis ekonomikos augimą. Pritarė Dž. Keinso teorijai. Palaikė idėją, jog verslo gaunamas pelnas už parduotas prekes ar paslaugas neturėtų būti apmokestinamas, nes tai stabdo verslo plėtrą. Teigta, jog mokesčių pagalba lėšos, turėtų būti perskirstomos taip, kad būtų atsižvelgta, tiek į privačius, tiek į ir viešuosius poreikius, užtikrinama socialinė gerovė. Vietoje prekių pardavimo mokesčių, turi būti įvedami progresiniai vartojimo mokesčiai, kurie padėtų mažinti skurdą, bei pristabdytų infliaciją, kuri kyla dėl per didelio vartojimo. Tuo tarpu neoklasikai (Dž. Mydas, M. Fridmanas) prieštaravo Dž. Keinso idėjoms ir teigė, kad ekonomika neturi būti reguliuojama valstybės, kadangi per didelis kišimasis į ekonomiką stabdo verslo subjektų iniciatyvumą, tokiu būdu užkertamas kelias inovacijoms bei investicijų pritraukimui. Trečiosios teorijos šalininkai S. Kuznecas ir R. Tiboldas teigia, jog mokesčiai veikia kaip pajamų išlyginimo įrankis. Palaiko idėją, kad mokesčių pagalba turi būti mažinama socialinė nelygybė, perskirstant lėšas iš didesnes pajamas gaunančių asmenų, mažiau pasiturintiems. Tokiu būdu sukuriamos vienodos pragyvenimo sąlygos. Pasak reformistų tai gali būti įgyvendinama tiesioginiams mokesčiams pritaikant progresiniais tarifus. Jų nuomone, turi būti ribojamas verslo subjektų apmokestinimą, kad nebūtų stabdoma gamybos ir naujų technologijų plėtra. (žr. 2 lent.)

2 lentelė. Klasikinės mokesčių teorijos

Teorijos šalininkai	Teorija
Klasikinė mokesčių teorija (A. Smitas, D. Rikardas, Dž. Hiksas, Dž. Bjukanenas, D. Ricardo , J.B. Say)	Mokesčiai – atlygis už valstybės teikiamas paslaugas.

2 lentelės tęsinys kitame puslapyje

2 lentelės tęsinys

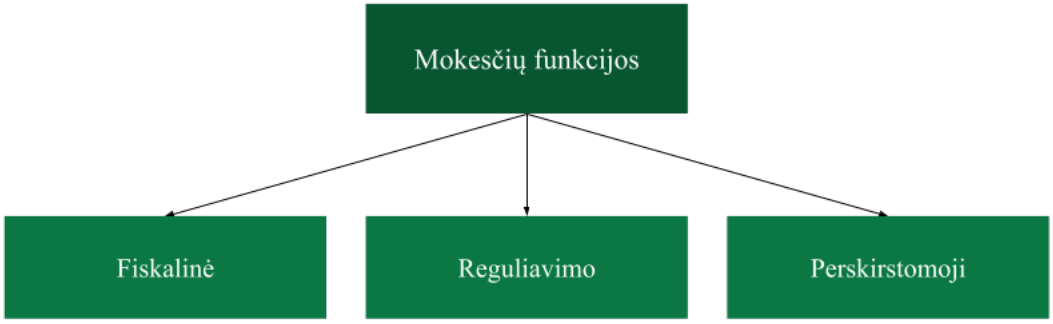
Teorijos šalininkai	Teorija
Keinsistinė mokesčių teorija (Dž. Keinsas)	Mokesčiai – ekonomikos stabilizatorius.
Neokeinsistinė mokesčių teorija (C. G. Clarkas, A. Hansenas, E. D. Domaras)	
Neoklasikinė mokesčių teorija (Dž. Mydas, M. Fridmanas)	
Reformistinė mokesčių teorija (S. S. Kuznetsas, R. Tiboldas, J. Fourastié)	Mokesčiai – pajamų išlyginimo įrankis.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal Kazlauskienė, 2012

Apžvelgus tris pagrindines mokesčių koncepcijas formuotas klasikų, keinsistų, neoklasikų, neokeinsistų bei reformistų, matoma, kad vieningos nuomonės apie mokesčių vaidmenį bei poveikį politinei, socialinei bei ekonominei aplinkai nėra. (Kazlauskienė, 2012) Šalys yra veikiamos skirtingų ekonominių, socialinių veiksnių, kaip antai skirtingas išsivystymo lygis, demografija, gamtiniai ištekliai, socialinė atskirtis, bendrojo vidaus produkto augimas, įstatyminės bazės kaita. Tos pačios priemonės naudojamos šalies ekonomikai reguliuoti, veikia skirtingai, todėl ir vadovaujamasi skirtingomis teorijomis sudarant šalies mokesčių politiką, vienur akcentuojama socialinė atskirtis ir kaip būdą ją sumažinti siekiama įvesti progresinius mokesčius, kitose šalyse pasigirsta nuomonių, jog taip stabdomas produktyvumas dėl didėjančios mokesčių naštos. (Dudzevičiūtė, 2015) Dar kitose šalyse, pavyzdžiui Estijoje, skatinant verslo plėtrą, o tuo pačiu ir ekonomikos augimą verslo subjektų gaunamas pelnas nėra apmokestinamas pelno mokesčiu (Grecu, 2004), tuo tarpu Lietuvoje vyrauja nuomonė, kad panaikinus pelno mokestį biudžete atsivertų „skylė“, kurios nebūtų kaip padengti, kadangi pelno mokestis vidutiniškai sudaro apie 6,98 proc. visų biudžeto pajamų (Finansų ministerija, 2021), valstybė negalėtų daryti poveikio verslo plėtrai. (Snitkienė, Senkus, Budrionytė, 2018 cit. iš Pranckėnienė, 2001; Kuodis, 2008) (Bružauskas, Stončiuvienė, 2012) Taigi, galima teigti, jog dauguma šalių iki šių dienų yra linkusios vadovautis neoklasikų ir neokeinsistų iškeltomis teorijomis, pastebima tokia tendencija: vyrauja laisva rinka, tačiau rinka vis tiek veikiama valstybės per mokesčių sistemą.

Anot E. Buškevičiūtės (2005) besiformuojant valstybei atsirado reikiamybė į valstybės biudžetą surinkti pajamų, kurių vienas iš didžiausių šaltinių – mokesčiai. Surinktų mokesčių resursais padengiamos planuotos bei neplanuotos valstybės išlaidos. Mokesčių svarbą valstybei bei jos biudžetui galima pastebėti analizuojant 2021 metų valstybės biudžeto projektą. Mokesčiai tarp visų planuojamų surinkti pajamų sudaro 76,78 proc. visų į valstybės biudžetą surinktų pajamų. Daugiausia į valstybės biudžetą planuojama surinkti pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM), akcizų, pelno mokesčio. (Finansų ministerija, 2021)

Pasak V. Kazlauskienės (2012) mokesčiai turi tiesioginį poveikį politinei, socialinei bei ekonominei aplinkai, o mokesčių įtaka pasireiškia per tris svarbiausias mokesčių funkcijas (žr. 1 pav):



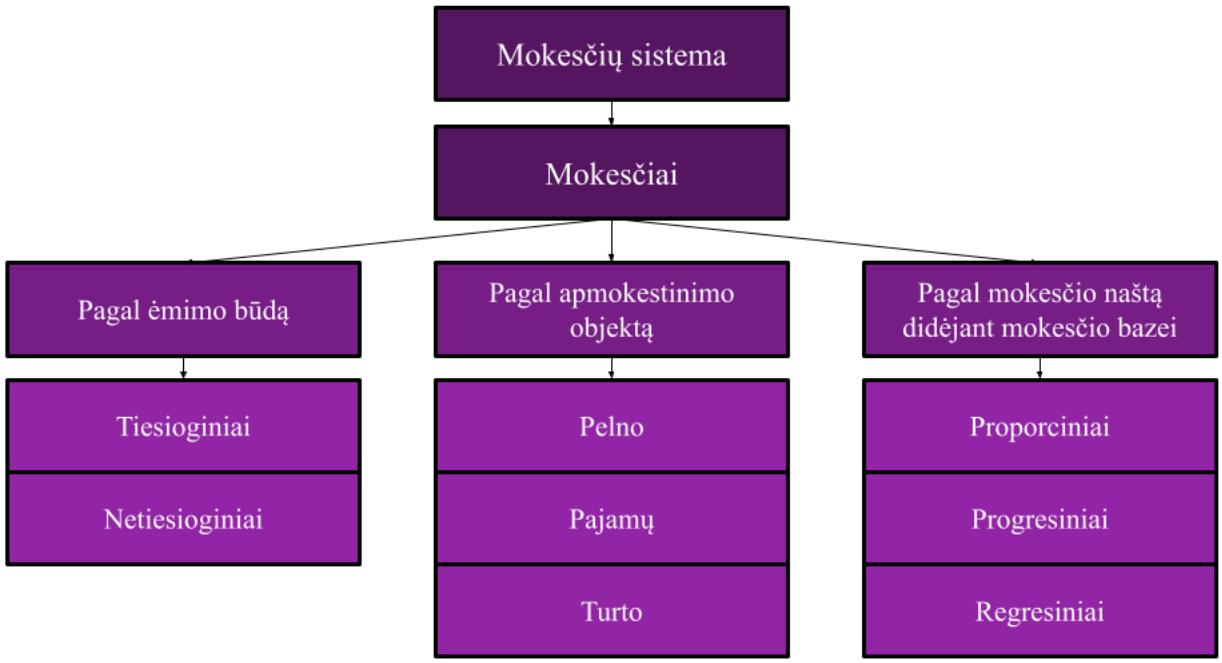
Šaltinis: sudaryta pagal Kazlauskienę, 2012

1 pav. Mokesčių funkcijos

Fiskalinė funkcija yra pati pirmoji atsiradusi mokesčių funkcija, kurios paskirtis – piniginių išteklių kaupimas į valstybės biudžetą. Pajamos į biudžetą gali būti kaupiamos ir kitais būdais, pavyzdžiui, spausdinant pinigus. Tačiau, pinigų spausdinimas kaip piniginių išteklių kaupimo priemonė atneštų daugiau žalos, nei naudos, kadangi rinkoje padidėjus pinigų kiekiui jie nuvertėtų, kitaip tariant padidėtų infliacija. Kaip lėšų kaupimas į valstybės biudžetą gali būti naudojamas ir pinigų skolinimasis, tačiau skolinantis lėšas reikia grąžinti su palūkanomis, tad ši priemonė laikina. Taigi, dėl lėšų kaupimo priemonių trūkumų, mokesčiai naudojami kaip pagrindinė pininių lėšų į valstybės biudžetą kaupimo priemonė. Iš surinktų mokesčių finansuojamos valstybės funkcijos, kurių negali atlikti patys ūkio subjektai – teisingumas, saugumas, lėšų perskirstymas. Mokesčiai atlieka ir reguliavimo funkciją. Valstybė gali paskatinti ekonomikos pakilimą arba nuosmukį pasitelkdama makroekonominio reguliavimo priemones, tam įtakos turėjo J. M. Keynes iškelta ekonomikos ciklišumo teorija, kuria mokslininkas pagrindė, jog valstybė gali sušvelninti ekonomikos ciklus recesijos metu taikydama ekspansinę politiką, kuri per mokesčių mažinimą veikia kaip ekonomiką skatinanti reguliavimo priemonė, tuo tarpu pakilimo metu taikoma restruktyvi politika, kuri apsaugo ekonomiką nuo „perdegimo“ valstybė stabdo prekių ir paslaugų vartojimą, o kaip vienas iš būdų yra mokesčių didinimas. Mokesčiai atlieka perskirstymo funkciją, kuri sietina su fiskaline funkcija. Surinktos į biudžetą lėšos (fiskalinė funkcija) yra perskirstomos tarp gyventojų, verslo subjektų. Biudžeto lėšų perskirstymas kinta perskirstymas didėjant biudžeto išlaidoms, o tuo pačiu biudžeto pajamoms t. y. mokesčiams.

Perskirstymo funkcija taip pat pasireiškia, kai siekiama tolygiai paskirstyti pajamas tarp visų visuomenės narių, pritaikant progresinius mokesčių tarifus. Tokiu būdu mokesčius visuomenėje perskirstomos ekonominės gėrybės tarp pačių visuomenės narių. (Kazlauskienė, 2012)

Mokesčiai, kurie bendrai sudaro mokesčių sistemą, gali būti vertinami keliais aspektais: pagal mokesčių ėmimo būdą, pagal apmokestinimo objektą, mokesčio naštą didėjant mokesčio bazei. (žr. 2 pav.)



Šaltinis: sudaryta pagal Stačiokas, Rimas, 2004; Inceu, Zai, Mara, 2013; Melnykaitė, Ramanauskaitė, 2013

2 pav. Mokesčių klasifikacija

Mokesčių tipai bei jų kiekis įvairiose šalyse gali būti skirtingas, tačiau visose šalyse, įskaitant ir Lietuvą, mokesčiai yra skirtomi pagal mokesčių paėmimo būdą t. y. tiesioginius bei netiesioginius mokesčius. (Stačiokas, Rimas, 2004) Prie tiesioginių mokesčių galima priskirti pajamų ir turto mokesčius, kadangi šie mokesčiai yra sumokami konkretaus mokesčių mokėtojo, kuriam priklauso turto ar kuris gauna pajamas. Šių mokesčių mokėtojai gali būti tiek fiziniai, tiek juridiniai asmenys. Prie turto ar pajamų mokesčių gali būti priskiriami mokesčiai mokami gaunant pelną, apmokestinant gyventojų pajamas, nekilnojamojo turto mokestis, žemės mokestis. (Stačiokas, 2003) Tuo tarpu netiesioginiai mokesčiai yra mokesčiai, kuriuos sumoka galutinis vartotojas, kuris perka prekes ar paslaugas. (Inceu, Zai, Mara, 2013) Netiesioginiams mokesčiams gali būti priskiriama nemažai mokesčių, tačiau dažniausiai kalbant apie netiesioginius mokesčius turima omenyje akcizus bei pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM). Šių mokesčių pagrindinė ypatybė – mokestis dažniausiai įskaičiuojamas kartu su prekės gamintojo ar paslaugos teikėjo nustatyta kaina. (Pukelienė, Juozėnaitė, Didžgalvytė, 2017 cit. iš Coady,

D., 2006). Dėl šios priežasties tokio tipo mokesčius surinkti į valstybės biudžetą yra kur kas lengviau, kadangi jie yra mažiau pastebimi galutiniam vartotojui, kuris ir moka šį mokestį. (Rakauskienė, 2006) Dažniausiai dėl pakilusio netiesioginio mokesčio tarifo yra kaltinamas prekės tiekėjas ar paslaugos teikėjas, nes didėja bendra prekės ar paslaugos kaina, o vartotojas mato tik galutinį rezultatą t. y. prekės ar paslaugos kainą, galvodamas, kad kaina pakito dėl padidėjusio prekės ar paslaugos antkainio, bet ne dėl mokesčio tarifo. Išsivysčiusiose šalyse vyrauja tiesioginiai mokesčiai ir užtikrina didesnį lėšų perskirstymą. Manoma, kad netiesioginių mokesčių mokėjimo mokesčių mokėtojams yra sunkiau išvengti, tad tai yra efektyviau surenkami mokesčiai, nors jie ir pažeidžia lygybės principą, kadangi nepriklausomai nuo gaunamų pajamų yra mokamas tas pats mokesčio dydis t. y. šie mokesčiai yra regresiniai. (Melnykaitė, Ramanauskaitė, 2013) Lietuvoje šiuo metu vyrauja netiesioginiai mokesčiai, kurių į valstybės biudžetą, remiantis 2021 m. biudžetu yra surenkama apie 55 proc., o tai yra daugiau nei pusė biudžeto pajamų. (Finansų ministerija, 2021) Taigi, galima teigti, jog Lietuvoje kaip besivystančioje šalyje vis dar vyrauja netiesioginiai mokesčiai, o tai lemia anksčiau minėtos priežastys, tokios kaip šių mokesčių surinkimo bei mokesčių tarifų didinimo paprastumas, deficitinis Lietuvos biudžetas, kuriam reikalinga surinkti kuo daugiau pajamų ir taip subalansuoti biudžetą. Bendrai mokesčiai taip pat gali būti skirstomi pagal tai kaip kinta mokesčio našta didėjant mokestinei bazei, taigi pagal šį skirtymą mokesčiai skirstomi į proporcinius, progresinius bei regresinius. (Melnykaitė, Ramanauskaitė, 2013) Proporciniai mokesčiai yra tokie mokesčiai, kuriems taikomas pastovus tarifas. (Dubauskas, 2011) Vadinasi nepriklausomai nuo to kiek yra gaunama pajamų, mokestis visiems mokesčių mokėtojams yra vienodas ir tai motyvuoja daugiau uždirbti, kadangi mokestinis tarifas nesikeičia. Tačiau, tokiu būdu yra diskriminuojami mažesnes pajamas gaunantys šalies gyventojai. Iki 2019 metų pradžios Lietuvoje taip pat vyravo proporciniai mokesčiai. Tačiau 2018 m. patvirtintas GPM mokesčio (antras pagal dydį pagal surenkamų pajamų į biudžetą kiekį mokestis) įstatymo pakeitimo projektas, kuriuo nuspręsta keisti GPM mokestį taikant progresinį tarifą. (Lietuvos Respublikos Seimas, 2018) Manoma, kad šis tarifas padėtų šalyje įgyvendinti lygybės principą, kadangi taikant progresinius mokesčių tarifus skirtingas pajamas gaunantiems subjektams yra taikomi skirtingi mokesčių tarifai. Kuo didesnės pajamos yra gaunamos, tuo didesnis mokesčių tarifas yra taikomas. (Melnykaitė, Ramanauskaitė, 2013) Taigi, tokiu būdu galima mažinti atskirtį tarp mažas pajamas gaunančių ir pasiturinčių asmenų. Tuo tarpu, regresiniai mokesčiai išsiskiria tuo, jog didėjant pajamoms, mažėja mokesčio tarifas, o tai reiškia, kad daugiausiai mokesčio naštos tenka mažiausias pajamas ganantiems asmenims. Manoma, kad šis apmokestinimas skatina skurdą bei turtinę nelygybę. (Medelienė, Sudavičius, 2011). Kadangi Lietuvoje ne vienus metus eskaluojama problema dėl augančio skurdo lygio, Lietuva pereina prie progresinių mokesčių tarifų, kas turint tokią ekonominę situaciją šalyje yra teisingiausias ir priimtiniausias variantas, kad ir kaip tai nemotyvuotų uždirbti fiziniams bei juridiniams asmenims didesnes pajamas.

Remiantis Lietuvos Respublikos (toliau – LR) mokesčių administravimo įstatymu šiuo metu Lietuvoje galiojantys 23 mokesčiai. (Lietuvos Respublikos Seimas, 2021) (žr. 3 pav.)



Šaltinis: sudaryta remiantis LR mokesčių administravimo įstatymu (2021)

3 pav. Lietuvos mokesčių struktūra

Iš pateiktų mokesčių, šiame darbe nagrinėjamas subjektas – smulkusis ir vidutinis verslas moka pelno mokestį, pridėtinės vertės mokestį, dividendų išmokėjimo atveju GPM, jei turi įmonei nuosavybės teise priklausančio nekilnojamojo turto, mokamas nekilnojamojo turto mokestis (toliau – NTM), žemės mokestis, priklausomai nuo ekonominės veiklos gali būti mokami akcizai ar kiti specifiniai mokesčiai. Taip pat, nuo apskaičiuoto darbo užmokesčio kiekvienam darbuotojui mokamas gyventojų pajamų mokestis (toliau – GPM), privalomojo sveikatos draudimo (toliau – PSD), valstybinio socialinio draudimo (toliau – VSD) įmokos, taip pat įmokos į Garantinį fondą, kurias prievolę apskaičiuoti, deklaruoti privalo įmonė. (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2018)

Taigi, apibendrinant galima teigti, jog prieš pradedant nagrinėti mokesčių sistemos ir smulkaus ir vidutinio verslo ryšį svarbu išsiaiškinti mokesčių sąvoką Lietuvoje bei išnagrinėti bendrą mokesčių konceptą. Atlikus mokslinės literatūros bei Lietuvos įstatyminės bazės analizę, prieita išvados, kad mokesčių sistema Lietuvoje gali būti traktuojama kaip mokesčių ar tarpusavyje nesuderintų mokesčių visuma, kuri yra vienas iš pagrindinių ekonomikos elementų, kadangi užtikrina būtinųjų valstybės funkcijų vykdymą ir yra formuojama valdančiosios valdžios, kuri kaip ir kitose šalyse turi savo tris pagrindines funkcijas fiskalinę, reguliavimo ir perskirstomąją. Išsiaiškinta, kad Lietuvoje kaip besivystančioje šalyje vyrauja netiesioginiai mokesčiai, kadangi motyvacijoms sąžiningai mokėti

mokesčius Lietuvoje vis dar pritrūksta, ko pasekoje valstybės biudžete sunkiau surinkti pajamų skirtų valstybės funkcijoms vykdyti, todėl pasitelkiami netiesioginiai mokesčiai, kurių surinkimas yra paprastesnis. Taip pat, išsiaiškinta, jog šiuo metu į Lietuvos biudžetą pajamos yra gaunamos iš 23 mokesčių, iš kurių nagrinėjamasis subjektas SVV moka pelno mokestį, NTM, PVM bei tam tikrais atvejais GPM. Taip pat turi prievolę, iš darbuotojui priskaitytos algos prieš mokesčius sumokėti GPM, VSD, PSD ir darbdavio įmokas, tad verslui tenka susidurti su nemenka administracine mokesčių našta. Lietuva, stebint po krizinio laikotarpio padarinius ir nemažėjantį skurdą šalyje priėmė sprendimą mokestinius tarifus, kurie paliečia vieną daugiausiai mokamų mokesčių t. y. gyventojų pajamų mokestį, tačiau šios naštos sumažinimas yra labiau aktualus fiziniams asmenims, tuo tarpu dauguma verslo mokamų mokesčių tarifų išlieka proporciniai. Tačiau, taikoma nemaža dalis pelno bei PVM mokesčio lengvatų, tad teigti jog mokestinė našta dėl to Lietuvoje yra per didelė nebūtų galima teigti.

1.2. Mokesčių mokėtojų apmokestinimo principai

Apmokestinimo principai yra viena pagrindinių mokesčių sistemos sudedamųjų dalių. Subalansuota šalies mokesčių sistema turi būti formuojama taip, kad užtikrintų pakankamą kiekį pajamų valstybės biudžete, kurios būtų skiriamos valstybės funkcijoms užtikrinti, o tuo pačiu leistų šalies ekonomikai augti. Kuriant mokestinę šalies sistemą svarbu atsižvelgti į tai, kaip leidžiami įstatymai, reglamentuojantys mokesčių visumą, veikia ūkio subjektus, kokia mokestinė našta jiems tenka ir ar jie bus pajėgūs materialiai mokėti mokesčius bei kaip tai paveiks lėšų surinkimą į biudžetą. Todėl, siekiant užtikrinti mokestinės sistemos efektyvumą būtina vadovautis apmokestinimo principais, kuriems pagrindą davė XVIII a. suformuotos ekonomijos pradininko A. Smito apmokestinimo teorijos. (Kazlauskienė, 2012) (žr. 3 lent.)

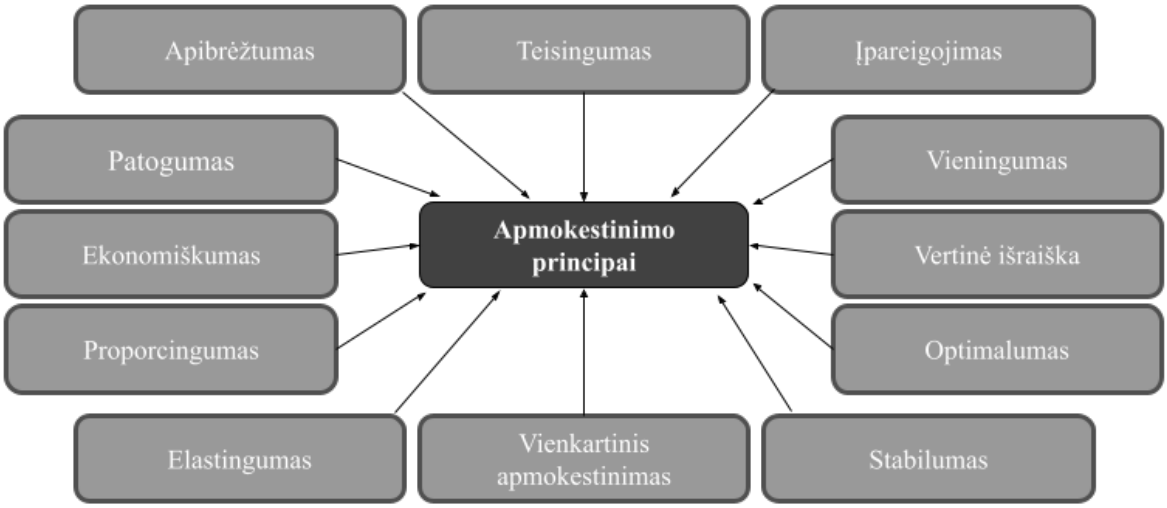
3 lentelė. Klasikinės apmokestinimo teorijos

Smito apmokestinimo teorijos	Mokesčių mokėjimo laikas turi būti patogus
	Formuojant mokesčius atsižvelgiama į tai, kad mokesčių mokėtojas kuo mažiau permokėtų lėšų, kurios patenka į valstybės iždą.
	Mokesčio dydis bei periodas per kurį mokestis sumokamas turi būti nustatytas iki mokestinio laikotarpio pradžios
	Sudarinėjant mokesčius turi būti atsižvelgiama į mokesčių mokėtojų galimybes mokėti mokesčius

Šaltinis: sudaryta pagal Kazlauskienė, 2012

Globalizacija spartina pokyčius ne tik politikoje, socialiniame gyvenime, bet ir ekonomikoje, tad teorijos, kurios buvo naudotos XVIII a. negali būti vienodai pritaikomos šiomis dienomis, tačiau kaip konceptas gali būti naudojamos vystyti šiuolaikinius apmokestinimo principus. Kiekviena valstybė

mokesčių sistemai formuoti pasirenka skirtingus apmokestinimo principus. V. Kazlauskienė (2012) išskiria šiuos pagrindinius šalių naudojamus apmokestinimo principus (žr. 4 pav.):



Šaltinis: sudarytas autorės pagal Kazlauskienė, 2012

4 pav. Apmokestinimo principai

Visuotinai, formuojant mokestines sistemas yra naudojamas teisingumo principas, kuris apibrėžia, kad mokestis turi būti įgyvendinamas remiantis teisingumo bei protingumo kriterijais. Manoma, kad kiekvienas mokesčių mokėtojas turi mokėti proporcingai tiek mokesčių, kiek naudojasi valstybės paslaugomis. Šis principas literatūroje išskiriamas į du porūšius: horizontalųjį teisingumą ir vertikalųjį teisingumą. Horizontaliojo teisingumo principas numato, kad mokesčių mokėtojai turintys lygias galimybes mokėti mokesčius pagal įstatymus turi būti apmokestinami taip pat, nustatant visiems vienodas galimybes, neišskirti individualių lengvatų. Horizontalųjį principą papildantis vertikalumo principas apibrėžia, kad mokesčių mokėtojai turintys ne vienodas galimybes mokėti mokesčius turi būti apmokestinami skirtingai. Įpareigojimo principas numato, kad mokesčių mokėtojas įpareigotas mokėti mokesčius. Stabilumo principas numato, kad mokesčiai neturėtų keistis dažniau nei kas 3-5 metus. Apibrėžtumo principas apibrėžia, kad mokesčių mokėjimo tvarka turi būti nustatyta iki mokestinio laikotarpio pradžios. Elastingumo principas apibrėžia mokesčių sistemos lankstumą, kuris pasireiškia per šalies mokesčių sistemos gebėjimą prisitaikyti prie kintančio šalies ekonominio klimato. Elastingumas pasireiškia per gebėjimą neįvedant naujų papildomų mokesčių, nedidinant esamų mokesčių tarifų, bazių surinkti reikiama kiekį lėšų į valstybės biudžetą. Optimalumo principas numato, kad šalyje nustatyti mokesčiai turėtų veikti kaip ekonomiką skatinanti priemonė, o ne stabdytų šalyje įsikūrusių verslo subjektų veiklą, neiškreiptų konkurencijos rinkoje. Apmokestinimas gali paskatinti vadinamuosius pajamų bei pakeitimo efektus. Laikoma, kad pajamų efektas skatina taupyti uždirbtą pelną bei ieškoti būdu kaip didinti įmonės pelną, tokiu būdu dėl padidėjusių mokesčių siekiant atkurti

tokį patį ar net geresnį įmonės pelningumo lygį, tokį koks buvo iki mokesčių naštos padidinimo. Tuo tarpu pakeitimo efektas siejamas su tokiu mokesčių padidėjimu, dėl kurio sumažėja motyvacija vystyti verslą, kadangi mokesčių našta yra per didelė. Pakeitimo efektą atspindi amerikiečių ekonomisto A. Laffero sukurta kreivė, atvaizduojanti koreliaciją tarp mokesčių surinkimo į valstybės biudžetą ir mokesčių tarifų dydžio. Ekonomistas savo teorijoje teigia, kad yra tam tikras ribinis taškas mokesčių tarifui, nuo kurio prastėja mokesčių surinkimas į valstybės biudžetą. (Kazlauskienė, 2012) Pablogėjusį mokesčių surinkimą į valstybės biudžetą lemia didesnis mokesčių vengimas bei slėpimas dėl padidėjusių mokesčių. Taip pat, verslo subjektų perkėlimas į palankesnę mokestinę sistemą, kaip antai Estiją, kurioje įmonės nepriklausomai nuo savo dydžio pelno mokestį moka tik tuo atveju, jei planuoja paskirstyti pelną (pvz.: išsimokėti dividendus). (Grecu, 2004) Motyvacijos stoka SVV subjektų plėtrai bei mokesčių mokėjimui pasireiškia ir todėl, kad kuo didesnis uždirbamas pelnas, tuo didesnis pelno mokestis yra sumokamas. Deja, vadovaujantis A. Laffero kreive sunku nusakyti kur yra riba nuo kurios mokesčių surinkimas į valstybės biudžetą mažėja. Patogumo principas numato, kad mokesčių mokėjimas neturėtų būti sudėtingas ir problematiškas procesas. Efektyvi mokesčių sistema turi būti sudaryta taip, kad mokesčių mokėtojų mokami mokesčiai būtų surenkami kuo mažesniais kaštais ir taip į valstybės biudžetą būtų surenkama kuo daugiau pajamų, šis principas vadinamas ekonomiškumo. Mokesčiai turi būti sumokami pinigine išraiška, bet ne natūrine ir tai apibrėžia vertinės išraiškos principas. Pagal vienkartinio apmokestinimo principą mokesčio objektas, neturėtų per mokestinį laikotarpį būti apmokestinamas daugiau nei kartą. Proporcingumo principu numatoma, kad mokestinė našta turi koreliuoti su bendru vidaus produktu. Atitinkamai mažėjant šalies BVP, turėtų mažėti ir mokestinė našta mokesčių mokėtojams. Galiausiai, šalies mokesčių sistema visoje šalyje turi būti vienoda ir tai atspindi vieningumo principas. (V. Kazlauskienė, 2012)

Tačiau Lietuvoje LR finansų ministerija, kurios viena iš veiklos sričių yra šalies mokesčiai, priimdama mokestinius įstatymus bei formuodama šalies mokestinę sistemą vadovaujasi keturiais pagrindiniais apmokestinimo principais: lygybės, teisingumo ir visuotinio privalomumo, apmokestinimo aiškumo, turinio viršenybės prieš formą, kurie įtvirtinti LR mokesčių administravimo įstatyme. (Finansų ministerija, 2017) Lygybės principas savo esme atitinka vieningumo principą ir numato, kad „mokesčių mokėtojai dėl įstatymų nustatytų sąlygų yra lygūs“ ir jiems turi būti taikomi vienodi reikalavimai visoje šalyje. Remiantis teisingumo ir visuotinio privalomumo principu mokesčių mokėjimas yra privalomas. Mokesčių mokėjimas yra turi vykti laikantis LR įstatymuose nustatytos apskaičiavimo bei mokėjimo tvarkos. Mokestinės lengvatos negali būti nustatomos individualiai, nes būtų pažeidžiamas proporcingas „mokesčių naštos paskirstymas“. Administruojant mokesčius valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – VMI) t. y. LR mokesčių administratoriaus, kuriam pavesta administruoti mokesčių administravimo funkcijas, atlikdami savo funkciją turi laikytis „teisingumo bei protingumo kriterijų“. Apmokestinimo

aiškumo principas apibrėžia, kad mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka bei pagrindai Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžti.

Vadovaujantis LR mokesčių administravimo įstatymu mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai, taikomas turinio prieš formą principas. (Lietuvos Respublikos Seimas mokesčių administravimo įstatymas, 2021)

Visgi, remiantis Lietuvos banko valdybos pirmininko V. Vasiliausko (2020) įžvalgomis apmokestinimo principai taikomi formuojant ir plėtojant Lietuvos mokestinę sistemą kartais yra pažeidžiami. Manoma, kad pažeidžiami, teisingumo bei skaidrumo, aiškumo principai. Pagrindinės priežastys mažas socialinio draudimo bei mokesčių vaidmuo mažinant nelygybę, susidarančia dėl gautinų nevienodų pajamų, mokesčių atotrūkiai, kuriuos lemia mokesčiams taikomos lengvatos, ar tam tikriems subjektams taikomos išimtys bei Lietuvoje vis dar vyraujantis mokesčių slėpimas, šešėlinė ekonomika, ko pasekoje į biudžetą surenkama per mažai pajamų valstybės funkcijoms taikyti, lyginant jas su bendru vidaus produktu (toliau – BVP), o tai skatina valstybę ieškoti būdų kaip padidinti pajamas, didinant mokesčių tarifus arba įteisinant naujus mokesčius. Nevienodas verslo apmokestinimas pagal teisinę formą iškreipia mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintą teisingumo principą. Teisingumo principas pažeidžiamas dar ir dėl to, kad į valstybės biudžetą surenkamos pajamos turi santykinai mažai kitų mokesčio dalių t. y. daugiausiai mokesčių yra surenkama iš pelno ir pajamų mokesčių, o iš turto mokesčių surenkama sąlyginai maža mokesčių dalis. (Vasiliauskas, 2020)

Apibendrinant, galima teigti, kad Lietuvos mokesčių sistema yra suformuota laikantis visuotinai pasaulyje priimtų apmokestinimo principų, kurie yra įtvirtinti LR mokesčių administravimo įstatyme, tačiau pastebima, kad Lietuvos mokesčių sistemos opiausios problemos yra sietinos su teisingumo bei skaidrumo principais.

1.3. Mokesčio struktūra

Dar vienas svarbus subjektas formuojant mokesčius, o kartu ir jų visumą – mokesčių sistemą – mokesčio elementai. Valstybė reguliuoja šalies mokesčių sistemą leisdama įstatymus, kurie reglamentuoja apmokestinimo objektus bei tvarką, taigi turi būti apibrėžta aiški mokesčio struktūrą, turinys. Pasaulyje mokesčių sistema formuojasi netolygiai ir sudaroma vadovaujantis nevienodais principais, tad natūralu, kad mokesčio elementai kaip viena iš dedamųjų mokesčių sistemos dalių, pasaulinėje literatūroje apibrėžiami skirtingai. Tačiau, V. Kazlauskaitė (2012) savo knygoje „Finansai“ apibrėžia šiuos mokesčio elementus kaip pagrindinius, kuriuos keičiant gali būti keičiama mokesčio struktūra ar apmokestinimas: mokesčio objektas, mokesčio subjektas, mokesčio šaltinis, mokesčio nustatymo metodas bei apmokestinamasis laikotarpis.

Mokesčio objekto sąvoką nagrinėjusi E. Buškevičiūtė (2005) teigia, kad mokesčio objektu gali būti laikomas turtas, pajamos, prekės arba paslaugos. Tuo tarpu B. Sudavičius ir A. Medelienė (2011) mokesčio objektą apibūdina šiek tiek abstrakčiau t. y. mano, jog mokesčio objektu galima laikyti visus daiktus bei reiškinius apmokestinamus tam tikru mokesčiu. Anot V. Kazlauskienės (2012) mokesčio objektas dažniausiai atsispindi ir mokesčio pavadinime, pavyzdžiui, žemės mokesčio objektas bus nuosavybės teise priklausanti žemė, pelno ar pajamų mokesčio objektas bus pelnas arba pajamos. Užsienio autorių, taip pat įvardijama, kad nors mokesčių objektas nėra apibrėžtas įstatymo, tačiau mokesčių objektu galima laikyti turtą, gautas pajamas. Pavyzdžiui, nekilnojamojo turto mokesčio objektu gali būti laikomo gyvenamieji namai, butai, kambariai, automobilių stovėjimo aikštelių vietos. Taip pat, kaip ir V. Kazlauskienės yra sutinkama, jog mokesčių objektas dažniausiai atspindi mokesčio pavadinime. (Tsindeliani, Anisina, Burova, Kopina, Migacheva, Rodygina, 2019). Išanalizavus mokslinę literatūra pastebima, jog mokesčio objektu vadinama tai kas yra apmokestinama, tai gali būti turtas, pelnas arba pajamos, įsigytos prekės ar paslaugos, o mokesčio objektas dažniausiai atsispindi mokesčio pavadinime.

Anot E. Buškevičiūtės (2008), V. Meidūno, P. Puzinausko (2001) mokesčio subjektu, kartais dar kitaip vadinamu mokesčio mokėtoju galu būti laikomas fizinis ar juridinis asmuo turintis prievolę į valstybės ar savivaldybių biudžetus sumokėti mokestį už apmokestinamąjį objektą. Tačiau, atsižvelgiant į netiesioginius mokesčius, tokius kaip vartojimo mokesčiai, ne visada galima pasakyti, kad mokesčio mokėtojas yra tikrasis mokesčio subjektas. Įstatymiškai įtvirtintas mokesčio mokėtojas, šiuo atveju bus tik tarpininkas, kuriam atsiranda prievolė kaip tarpininkui tarp galutinio naudos gavėjo (kuris ir moka pridėtinės vertės mokestį) ir valstybės, surinkti pridėtinės vertės mokestį už parduotas prekes galutiniams naudos gavėjams ir surinktą mokesčio sumą sumokėti į valstybės biudžetą. E. Isaacs (1926) mano, kad mokesčių subjektu galima laikyti fizinį asmenį, verslo subjektą, materialų ar nematerialų turtą. Taigi, Lietuvos autoriai teigia, kad mokesčių subjektu gali būti laikytinas fizinis arba juridinis asmuo, kuriam atsiranda prievolė mokėti mokestį, tačiau ne visada mokesčio subjektas su tampa su subjektu, kuriam atsiranda prievolė mokėti mokestį, tuo tarpu užsienio autorių atžvilgiu mokesčio subjekto sąvoka kiek platesnė, laikoma, kad mokesčių subjektu gali būti namų ūkis, verslas ar net materialūs bei nematerialūs daiktai.

Kitas, ne mažiau svarbus mokesčių elementas yra mokesčio bazė, kurią ekonomistė R. Vainienė (2005) apibrėžia kaip sumą nuo kurios skaičiuojamas mokestis. A. Damulienė bei V. Vengrauskas (2001) mokesčio bazę apibrėžia kaip mokesčio mokėtojo pajamas. V. Kazlauskienė (2012) mokesčio bazę įvardija kaip matavimo vienetą, kurio paskirtis nustatyti mokesčio dydį, kuris apibrėžiamas atskirų įstatymų. Taigi, išanalizavus Lietuvos autorių pateikiamą mokesčio bazės sąvoką, nors ją įvardija ir skirtingai, galima teigti, jog vieningai yra sutariama, jog tai yra pajamos, turtas nuo kurių apskaičiuojamas nustatytas mokestis.

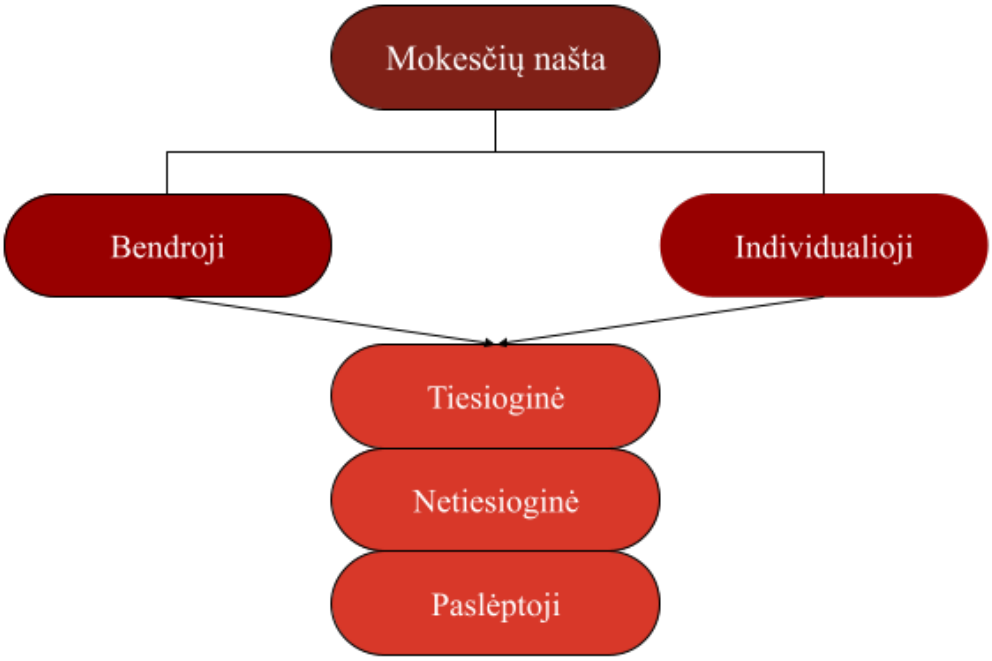
Mokesčio tarifas anot A. Medelienės ir B. Sudavičiaus (2011) apibūdinamas kaip mokėjimo dydis nustatytas nuo mokesčio bazės, kuris reglamentuojamas Lietuvos Respublikos įstatymais taikomais reguliuoti mokesčių sistemą. V. Kazlauskienė (2012) mokesčio tarifą apibūdina taip pat, pridurdama, jog mokesčių tarifas gali būti išreiškiamas piniginiais vienetais arba procentais. Manoma, kad įstatymų leidėjai nustatydami mokesčio tarifą turėtų nustatyti tokio dydžio, kuris atitiktų valstybės teikiamą naudą per teikiamas viešąsias gerybes (infrastruktūra, socialinės gerybės ir pan.). Mokesčių mokėtojams gaunantiems vienodai naudos, turėtų būti taikomas vienodas mokesčių tarifas. Tačiau, problema yra ta, jog naudos tenkančios kiekvienam mokesčių mokėtojui išmatuoti neįmanoma. (Effiong, Udoayang, Adesola, 2020) Taigi, mokslininkų nuomonės neišsiskiria dėl mokesčių tarifo sąvokos, tik viena kitą papildo. Manoma, kad tai yra mokesčio dydis skaičiuojamos nuo mokestinės bazės, kuris dažniausiai išreiškiamas pinigine išraiška arba procentine dalimi ir turi atitikti valstybės teikiamą naudą mokesčių mokėtojams.

Neatsiejamas mokesčių sistemos elementas yra mokesčių lengvatos, kurių pagrindinė paskirtis yra palengvinti naštą mokesčių mokėtojui. Lengvata gali būti pritaikoma sumažinant mokėtiną mokestį arba mokesčio mokėtoją visai atleidžiant nuo mokėtino mokesčio. Lengvatos taip pat gali būti skirstomos į du tipus: privalomos ir galimos. Privalomos lengvatos yra numatytos įstatymų ir taikomos be išimties, kai tuo tarpu dėl galimų lengvatų taikymo pasirinkimo laisvė yra paliekama mokesčių mokėtojui. (Kazlauskienė, 2012) Panašiai yra apibūdinama ir LR mokesčių administravimo įstatymo (2021) 2 straipsnio 9 dalyje, kurioje yra įtvirtinta, jog „mokesčių lengvata yra mokesčių mokėtojui ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis*“*. (LR Seimas mokesčių administravimo įstatymas, 2021) Anot A. Damulienės ir V. Vengrausko (2001) skirtingose šalyse taikomos skirtingos lengvatos, kurios taikomos skirtingiems tikslams pasiekti. Kaip nurodoma LR Finansų ministerijos (2019) puslapyje Lietuvoje lengvatos taikomos turint du pagrindinius tikslus: verslumo bei inovacijų skatinimą. Vienas iš verslumo skatinimo pavyzdžių yra regionų skatinimas, kuriuo skatinama plėtoti verslą ne didmiesčiuose, o laisvosiose ekonominėse zonose, kuriose besikuriant įmonėms plėtojama miesto infrastruktūra, sukuriama naujų darbo vietų vietiniams gyventojams, didinama konkurencija, o tai yra apibusė nauda tiek įmonei, kuri gauna mokestinių lengvatų, tiek valstybei, kai yra sukuriama naujų darbo vietų.

Taigi, apibendrinant galima teigti, kad Lietuvoje pagrindiniais mokesčio elementais laikoma: mokesčio objektas t. y. apmokestinamasis elementas, kuriuo dažniausiai tampa pajamos arba turtas, mokesčio subjektas, kuriam atsiranda prievolė mokėti mokestį, mokesčio bazė nuo kurios apskaičiuojamas mokesčio dydis, mokesčio tarifas, kitaip vadinamas mokesčio dydžiu, kuris apskaičiuojamas nuo bazės bei mokestinės lengvatos, kurios yra išlygos taikomos daline ar pilna apimtimi mokesčio subjektui.

1.4. Mokesčių naštos tenkančios smulkiojo ir vidutinio verslo atovams vertinimo apsektai

Mokestinės naštos klausimas yra svarbus tiek mokesčių mokėtojams, šiuo atveju SVV subjektams, tiek mokesčių surinkėjams t. y. valstybei. Vadovaujantis literatūra mokesčių naštos skaičiavimas yra pagrindinis vertinimo metodas nustatyti kaip mokesčiai veikia nacionaliniu bei tarptautiniu mastu. Mokesčių naštą įprasta apibūdinti kaip surinktų mokesčių kiekį per visą laikotarpį ir šalies bendruojo vidaus produkto santykį. Našta gali išaugti tuo atveju, kai mokestinių pajamų didėjimas yra didesnis nei gaunamų pajamų. (Celikay, 2020) Tačiau, valstybės poreikiai nuolatos didėja, o kartu didėja ir poreikis lėšų pastariesiems patenkinti, kadangi iškyla vis naujų socialinių reikalavimų, o valstybės teikiamos paslaugos yra laikomas patrauklia jėga ekonominiam vystymuisi. Per maža mokestinė našta skatina mažesnį mokesčių surinkimą į valstybės biudžetą, kurie ir sudaro valstybės pajamų pagrindą. Sumažinus valstybės pajamas apribojamas valstybės funkcijų atlikimas, tenkinant visuomenės poreikius. (Gylys, 2006) Manoma, jog didelis įmonių apmokestinimas mažina iniciatyvą plėtoti verslą, silpnina šalies ekonomikos augimą, didina ekonominį šešėlį bei skatina ieškoti galimybių šalyse turinčiose palankesnį įmonių apmokestinimo modelį. (Koncevičienė, Prievelis, 2012) (Buškevičiūtė, 2005). Anot ekonomikos klasikų tokių kaip A. Smith (1937) didelis mokesčių naštos didėjimas gali sukelti korozinį poveikį šalies ekonomikai, įskaitant ir apmokestinamuosius išteklius. Finansų ministerijos (2018) rengiamoje metinėje ekonomikos apžvalgoje teigiama, jog aukšti mokesčių tarifai šalyje gali paskatinti kapitalo perkėlimą į mokestine prasme patrauklesnes šalis. Pasak anglų ekonomisto J. M. Keynes (1936) mokesčio našta gali daryti įtaką investicijoms ir santaupoms. Neretai pasigirsta nuomonių ir iš verslo atstovų, jog mokestinė našta šalyje yra per didelė, todėl svarbu išsiaiškinti mokestinės naštos sąvoką bei išanalizuoti kokią mokestinę naštą patiria SVV subjektai kurdami bei plėtodami savo verslą Lietuvoje. (Davulis, 2013) Pasak R. Vainienės (2005) mokesčių našta gali būti įvardijama kaip mokestinis rodiklis, kurio pagrindinė paskirtis yra mokesčių dydžio įvertinimas bei su mokesčiu susijusios išlaidos. (žr. 5 pav.)



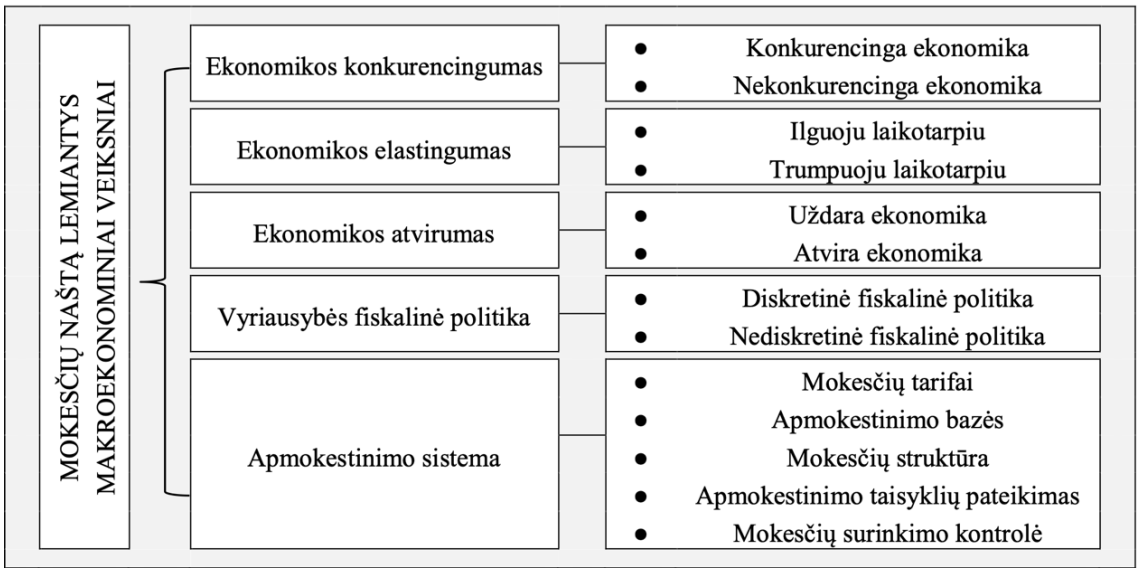
Šaltinis: sudaryta pagal Vainienė (2005)

5 pav. Mokesčių naštos rūšys

Mokesčių našta gali būti skaičiuojama kaip bendroji arba individualioji. Bendroji mokesčių našta apima visų mokesčių mokėtojų sumokamų mokesčių dydį. Skaičiuojant bendrąją mokestinę naštą visi sumokėti mokesčiai yra lyginami su šalies bendruoju vidaus produktu (toliau - BVP). Skaičiuojant individualiąją mokestinę naštą sumokėti mokesčiai yra lyginami su pajamomis ir apima įmonės mokamų mokesčių dydį. Mokestinė našta taip pat gali būti skirstoma į tiesioginę, netiesioginę ar paslėptąją. (Vainienė, 2005) Tiesioginė mokesčių našta, tai yra sumokėtų mokesčių suma, kuri iš visų trijų yra lengviausiai apskaičiuojama, gali būti skaičiuojama absoliučių ar santykinių rodiklių pagalba. Tiesioginių mokesčių naštai apskaičiuoti dažniausiai naudojamas sumokėtų mokesčių ir šalies BVP santykis, tačiau šio rodiklio sumažinimui reikalinga mažinti valstybės išlaidų jos funkcijoms atlikti, tik tokiu būdu pavyktų sumažinti mokesčių kiekį ar mokesčių tarifus. Tuo tarpu netiesioginė mokesčių našta yra mokesčių mokėjimo kaštai, kas apima laiką, personalą, administravimą. Netiesioginė mokesčių našta apima tiek mokesčių mokėtojus, tiek mokesčių administratorių. Dėl šio mokesčių naštos tipo apskaičiavimo nėra vieningai sutariama, tačiau apskaičiavimui gali būti naudojami abiejų šalių patiriami kaštai t. y. už apskaitą įmonėje atsakingo asmens darbo užmokestis, išlaidos patiriamos norint sumokėti mokesčius (reikalingi dokumentai, technologijos, kurių pagalba vyksta mokesčių apmokėjimas), o taip pat mokesčių administravimo įstaigų išlaikymo išlaidos. Dideli mokesčių administravimo ir apmokėjimo kaštai gali būti didesni nei patiriama tiesioginė mokesčių našta. Netiesioginei naštai mažinti reikalingi kuo paprastesnė ir aiškesnė mokesčių mokėjimo tvarka, tokiu būdu bus sumažinta laiko ir

piniginių sąnaudų. Mokesčių našta taip pat gali būti klasifikuojama kaip paslėptoji, kuri egzistuoja kiekviename mokestyje ir yra sunkiai pastebima, kitaip tariant šio tipo našta naudojama pakreipti tam tikra linkme rinkoje vykstančius procesus, reguliuoti fizinių ar juridinių mokesčių mokėtojų pasirinkimus ieškant optimaliausio. (Ruškytė, Rutkauskas, Navickas, 2012)

Ekonominei šalies padėčiai nustatyti mokesčių naštos skaičiavimas yra reikšmingas rodiklis, kuriam įtakos turi eilė makroekonominių elementų, tokių kaip konkurencinga, elastinga, atvira ekonomika, šalies fiskalinė politika, mokesčių sistema. (Radavičiūtė, 2014) (žr. 6 pav.)



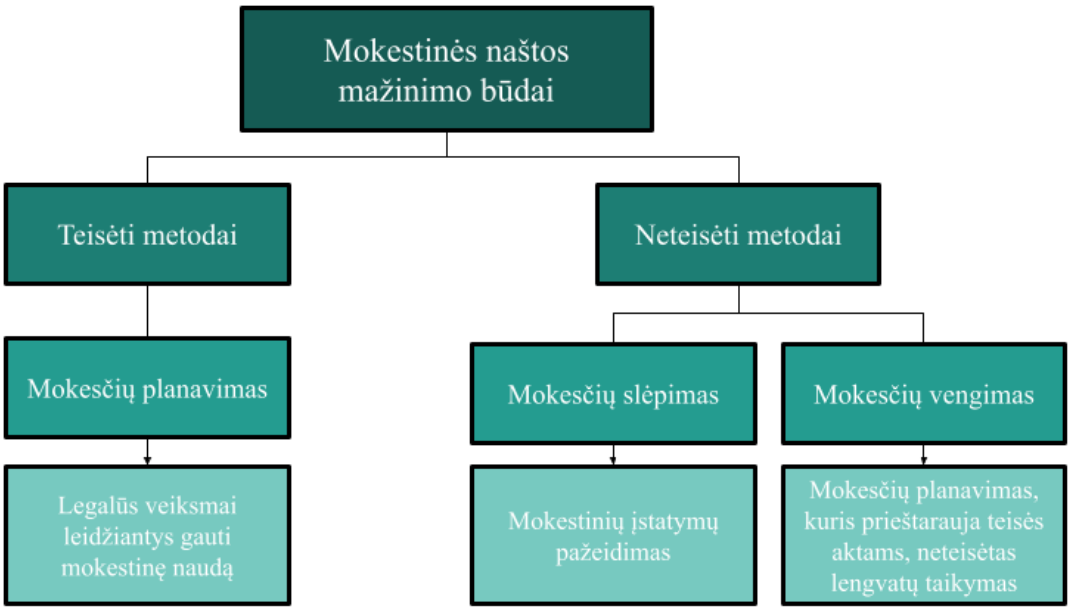
Šaltinis: Radavičiūtė, 2014

6 pav. Makroekonominiai elementai turintys įtakos mokesčių naštai

Manoma, kad reikšmingiausias iš šių veiksnių yra konkurencinga ekonomika. Konkurencingoje ekonomikoje mokesčių našta priklausys nuo rinkoje vyraujančios pasiūlos ir paklausos. Laikoma, kad įvestas ar padidintas mokestis yra gamybos kaštai, kuriuos padidinus sumažėja pasiūla bei pakyla kaina, todėl padidėja našta vartotojui ir tai būdinga neelastingos paklausos prekėms, jei paklausa yra elastinga, o tai dažniausiai yra būdinga ne pirmo būtinumo prekėms, tokiu atveju didesnė našta yra jaučiama prekių gamintojams, paslaugų tiekėjams, kadangi kaina didėti negali, nes mažėtų paklausa. (Radavičiūtė, 2014, cit. iš Cox, Rider ir Sen, 2012) Taip pat manoma, jog paklausa yra elastinga labiau ilguoju, nei trumpuoju laikotarpiu. Mokestinei naštai įtakos turi ir ekonominis atvirumas. Sparčiai vykstant globalizacijai, Lietuva taip pat gali būti priskiriama prie šalių, turinčių atvirą ekonomiką. Esant atvirai ekonomikai nedidelės šalys, tokios kaip Lietuva yra jautrios mokestinėms permainoms. Kaip pavyzdys, jei būtų įvedamas naujas mokestis, valstybė, turėtų gerai pagalvoti kaip atsverti šio mokesčio naštą verslui, priešingu atveju, verslai savo kapitalą ir investicijas būtų linkę perkelti į palankesnę mokestinę sistemą turinčias šalis. Fiskalinė šalies politika, taip pat atlieka svarbų vaidmenį. Manoma, kad skirtingai

derinami mokesčiai bei jų tarifai šalyje, gali atnešti skirtingą efektą, skatinti arba slopinti ekonomiką. Taigi, svarbus veiksnys yra apmokestinimo sistema, kuri apima tarifus, bazes, administravimą, kontrolę bei reglamentavimą. (Radavičiūtė, 2014) Būtent šie veiksniai lemia ar našta šalyje turės teigiamą reikšmę ir skatins plėsti veiklą šalyje ar visgi mokesčių mokėtojus skatins pasitraukti į šešėlį ar kapitalą perkelti į palankesnę mokestinę zoną.

Bendrai nuomonės ir vertinimai dėl mokesčių naštos išsiskiria, kadangi nėra vieningos metodikos kaip turėtų būti vertinama ar apskaičiuojama mokesčių našta. (Cibulskienė, Padvarienytė, Grigaitė, 2006) Didelė mokestinė našta gali sukelti visuomenės nepasitenkinimą, turėti neigiamų padarinių verslo atstovams ir namų ūkiams, tad nuolatos aktualu ieškoti metodų, kaip sumažinti mokestinę naštą. (Davulis, 2013) (žr. 7 pav.)



Šaltinis: sudaryta pagal Fedosiuk, 2017

7 pav. Mokesčių naštos mažinimo būdai

Mokesčių mokėtojų apmokestinimo tvarka reglamentuojama įstatymų. Mokestinė našta gali būti mažinama teisėtais arba neteisėtais metodais. Teisėta ir paplitusi tarptautiniu mastu naštos mažinimo priemonė yra mokesčių planavimas. (Fedosiuk, 2017) Mokesčių planavimą galima apibūdinti kaip mokesčių mokėtojo legaliais būdais planuojamą veiklą, kur gautas pelnas arba pajamos būtų apmokestinami kuo mažesniais mokesčiais, pasinaudojant įvairiomis lengvatomis, mažinant apmokestinamas pajamas, ar didinant išlaidų, priskiriamų leidžiamiems atskaitymams kiekį. (Makutėnas ir Krikštonaitienė, 2017) Tačiau, naudojant mokesčių planavimą kaip mokestinės naštos mažinimo priemonę atsirado tokių mokesčių mokėtojų, kurie pasinaudodami nacionalinių ir tarptautinių teisės aktų tarpusavio neatitikimu ar spragomis, įstatymu vadovaujasi ir jį taiko skirtingai nei planuota įstatymo leidėjo, tokiu būdu visiškai ar iš dalies išvengiant mokesčio mokėjimo. (Fedosiuk, 2017) Ilgainiui

išsiaiškinus tokį „intelektualųjį“ mokesčių įstatyminės bazės apėjimą, kurį vykdo mokesčių mokėtojai, numatyta, kad mokestiniuose *santykiuose viršenybė yra teikiama veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai* ir tai įtvirtinta LR mokesčių administravimo įstatymo 10 straipsnyje. (LR Seimas, 2021) Tačiau, mokesčių vengimas nėra laikomas neteisėta baudžiamąja veikla, todėl mokesčių bandęs išvengti asmuo nubaudžiamas bauda ar priskaičiuojami delspinigiai. Tuo tarpu mokesčių slėpimas yra laikomas teisei prieštaraujančiais veiksmais, kurie viršija atsakomybės ribą ir pagal LR įstatymus mokesčių mokėtojui gali būti skiriama baudžiamoji atsakomybė. (Fedosiuk, 2017) „Slepiant mokesčius turint tikslą gauti mokestinę naudą, iškreipiamos aplinkybės, kurios yra tiesioginis apmokestinimo pagrindas. Kadangi tokiais savo veiksmais mokesčių mokėtojas pažeidžia mokesčių įstatymą, jo mokesčio bazės apskaičiuoti mokesčio įstatymo nustatyta tvarka yra neįmanoma“ (Paulauskas, 2006, p. 31)Mokesčių mokėjimo slėpimu gali būti laikoma apskaitoje sąmoningai neužfiksuotos operacijos, neįsiregistravimas PVM ar kito mokesčio mokėtoju, klaidinanti informacija deklaruojant pajamas, taip nuslėpiant turimą turtą. (Paulauskas, 2006)

Verslo įmonės ne visada atsižvelgia į faktą, jog mokestinę naštą gali mažinti ne tik valstybė priimdama mokestinės politikos pakeitimo sprendimus. Verslo mokestinė našta gali būti mažinama ir pačios įmonės, pasitelkiant legalias, teisės aktams neprieštaraujančias taupymo ar atidėjimo priemones, dar kitaip vadinamas mokesčių planavimu. (Novošinskienė, 2013) Mokesčių planavimas dar kitaip gali būti vadinamas mokesčių optimizavimu ar minimizavimu. Verslo subjektams, ypač smulkiam ir vidutiniam verslui svarbu veikti kuo mažesnėmis sąnaudomis, kurių vienas iš optimizavimo metodų yra mokestinės naštos mažinimas. Mokesčių optimizavimas padeda išlikti konkurencinėje kovoje su kitomis šalies ar užsienio įmonėmis. Mokesčių naštos mažinimas išanalizuotoje literatūroje yra grindžiamas pasirinkimo, lengvatų, įstatyminės bazės spragų, konkuruojančių teisės aktų, mokesčio ekonomiškumo pagrindimu naudojantis A. Laffer kreivės principu prezumcijomis (žr. 4 lent.). (Makutėnas ir Krikštonaitienė, 2017)

4 lentelė. Mokesčių naštos mažinimo prielaidos

Prezumcija	Paaiškinimas
Pasirinkimo	Galimybė pasirinkti ekonominio elgesio modelį.
Konkuruojančių teisės aktų	Išleisti teisės aktai kartais prieštarauja vienas kitam.
Lengvatų	Sukuriamos lengvatos skatinti tam tikras ekonominės veiklos grupes.
Įstatyminės bazės spragų	Mokestinė sistema yra netobula, todėl kai kurios mokestinės situacijos nėra reglamentuotos.
Mokesčio ekonomiškumo pagrindimu naudojantis A. Laffer kreivės principu	Mokesčio tarifui didėjant, sumokama daugiau mokesčių, todėl mažėja uždirbtas pelnas. Pasiekus kritinę ribą mokesčių mokėtojų motyvacija sąžiningai mokėti mokesčius.

Šaltinis: sudaryta pagal Makutėnas ir Krikštonaitienė, 2017

Sumažinti mokestinę naštą siekiant įmonei sumažinti išlaidas ir taip skatinti konkurencingumą padeda apmokestinamųjų pajamų mažinimas, kurios yra pripažįstamos vėliau, leidžiamų atskaitymų pritaikymas, naudojimasis lengvatomis. (Makutėnas ir Krikštonaitienė, 2017) (žr. 8 pav.)



Šaltinis: sudaryta pagal Makutėnas ir Krikštonaitienė, 2017

8 pav. Mokesčių planavimas

Įmonė, pasinaudodama lengvatomis bei įstatymais reglamentuojamomis išimtimis (apmokestinamųjų pajamų mažinimas ar leidžiamų atskaitymų didinimas) gali susidaryti mokesčių optimizavimo strategiją, planuoti finansus per pinigų srautus, tokiu būdu mažinant sąnaudas bei didinant įmonės pelną bei sėkimingai konkuruoti su kitais SVV subjektais.

Taigi, apibendrinant galima teigti, nustatant ar smulkusis ir vidutinis verslas apmokestintas teisingai, gali būti taikomas mokestinės naštos vertinimas. Deja, dėl šio rodiklio skaičiavimo metodų vieningos nuomonės nėra. Visgi, dažniausiai mokestinės naštos lygiui identifikuoti skaičiuojamas visų sumokėtų mokesčių santykis su bendruoju šalies vidaus produktu. Tenkančią mokestinę naštą gali pasilengvinti ir pats verslas naudodamas lengalius ar nelegalius mokestinės naštos mažinimo metodus t. y. mokesčių planavimas, mokesčių vengimas bei mokesčių slėpimas. Nelegalių metodų mokestinei naštai sumažinti naudojimas yra nelegalus ir gali užtraukti baudžiamąją atsakomybę, vienintelis rekomenduotinas mokesčių naštos mažinimo būdas yra mokesčių planavimas. Mokesčiai gali būti planuojami taikant mokestines lengvatas, didinant leidžiamų atskaitymų, arba mažinant apmokestinamąsias pajamas.

1.5. SVV subjektų ir Lietuvos mokesčių sistemos ryšys

Pasak buvusio Europos Komisijos pirmininko, Liuksemburgo politiko Žano Klodo Junkerio *„Daugiau darbo vietų atsiras, ekonomika ims augti ir investicijos grįš į Europą tik tuomet, jei kursime*

tam tinkamą reglamentavimo aplinką ir puoselėsime verslumui bei darbo vietų kūrimui palankų klimatą. Novatoriškumo ir konkurencingumo neturėtume slopinti laisvę per daug ribojančiomis, pernelyg detaliomis nuostatomis, ypač skirtomis mažosioms ir vidutinėms įmonėms (SVV). SVV yra mūsų ekonomikos pagrindas, jose kuriama daugiau kaip 85 proc. visų naujų darbo vietų Europoje, todėl turime jas išvaduoti nuo per didelio reglamentavimo naštos." (Europos Komisija, 2015, p. 3) Mažosios ir vidutinės įmonės arba dar kitaip vadinamas smulkusis ir vidutinis verslas laikomas ne tik Lietuvos, bet ir visos Europos Sąjungos valstybių ekonomikos varikliu, padedančiu eliminuoti ekonomikos problemas, kurių valstybė savais pajėgumais išspręsti negalėtų. Smulkusis ir vidutinis verslas skatina polinkį pradėti tam tikrą ekonominę veiklą pasitelkiant pradinį kapitalą, žinojimą, darbo jėga bei kitas žaliavas, rizikuoti konkuruojant su kitais rinkos dalyviais vietiniu bei internacionaliniu mastu ir taip gauti pelną įvertinant tai, kad galimi nuokrypiai nuo rezultatų, kurių buvo tikėtasi. Tarpusavyje konkuruodamos ir norėdamos užimti kuo didesnę rinkos dalį, tiek valstybiniu, tiek tarptautiniu lygiu, pritraukiant kuo daugiau jų prekių ar paslaugų vartotojų, SVV sukuria ir skatina kitus rinkos dalyvius kurti inovacijas, kurios nenuginčijamai sukuria pridėtinės vertės ekonomikai. Tam, kad šios idėjos būtų kuo veiksmingiau įgyvendinamos, SVV ieško kvalifikuotos arba nekvalifikuotos darbo jėgos ir taip didina užimtumo lygi šalyje.

Lietuvos statistikos departamento (2020) atliktų statistinių tyrimų rezultatais, viso Lietuvoje veikia 107 444 ūkio subjektai, iš kurių 86 738 t. y. 80,73 proc. visų ūkio subjektų sudaro mažos ir vidutinės įmonės. Mažų ir vidutinių įmonių statusą turinčios įmonės remiantis Lietuvos statistikos departamento pateiktais duomenimis 2020 m. III ketv. duomenimis į valstybės biudžetą sumokėta 748 mln. Eur mokesčių (į statistiką įtraukti pelno, PVM ir nekilnojamojo turto mokesčiai) iš 1,155 mlrd. Eur visų tą ketvirtį sumokėtų įmonių mokesčių valstybei ir tai sudarė apie 65 proc. visų tuo laikotarpiu į valstybės biudžetą sumokėtų įmonių mokesčių. (Lietuvos statistikos departamentas, 2020). Galima teigti, kad SVV intensyviai prisideda prie ekonomikos augimo ir taip garantuoja socialinį šalies gerbūvį. Tačiau, SVV stipriai veikiamas bet kokių makroekonominių veiksnių pasikeitimų tokiose srityse kaip politinis stabilumas, įstatyminė šalies bazė, šalies mokestinė sistema, šešėlinė ekonomika, valstybės stojimas į supranacionalines (viršvalstybines) sąjungas. Pasikeitimų šiose srityse poveikis SVV subjektams žymiai reikšmingesnis nei stambaus verslo įmonėms. Turint omenyje, kad smulkus ir vidutinis verslas yra vienas iš pagrindinių ekonomikos augimo veiksnių, pastarasis neretai atsiduria valstybės atstovų dėmesio centre. Siekiant skatinti smulkias įmones imtis visuomenei naudingų iniciatyvų bei išlaikyti jų konkurencingumą rinkoje, valstybė bei ES teikia paramą per savo administruojamus vienetus Lietuvoje (UAB Investicijų ir verslo garantijos, Nacionalinė mokėjimų agentūra prie ŽŪM ir t.t.), taip siekiant išlaikyti SVV plėtojimą. (Simanavičienė, Šivickas, Kovaliov, Teresienė, Freitakas, Snieška, Venclauskienė, Čiburienė, Štreimikienė, Kanapickienė, Gipienė, Rudžionienė, 2011)

Prieš pradedant analizuoti mokesčių sistemos įtaką smulkiam ir vidutiniam verslui trečioje šio darbo dalyje, reikia aptarti smulkaus ir vidutinio verslo sampratą. (žr. 5 lent.)

5 lentelė. Smulkaus ir vidutinio verslo subjekto sąvoka

Autorius	Sąvoka
Steinhoff (1982)	SVV statusui gauti, įmonė turi atitikti bent du požymius iš keturių: 1) nepriklausomas valdymas, savininkas vadovauja įmonei; 2) įmonė veikia lokaliu mastu 3) įmonė pagal pardavimo apimtis, joje dirbančių asmenų skaičiumi yra maža, lyginant su panašią veiklą vykdančiomis įmonėmis; 4) sukauptas kapitalas nuosavybės teise priklauso vienam ar keletui asmenų.
Stokes (1992)	Pabrėžia tris pagrindinius SVV bruožus: 1) nepriklausomas valdymas; 2) subjektas užima nedidelę rinkos dalį; 3) įmonės vadovas yra jos savininkas.
Sūdžius (2001)	Pabrėžia, kad sąlygos, kurias atitinkantis subjektas laikomas SVV, laikui bėgant rinkoje išryškėja pačios. Tokias sąlygas V. Sūdžius laiko savaime suprantamomis ir negalinčiomis būti apibrėžtomis įstatymų.
Vainienė (2005)	SVV, tai tokia įmonė, kur tokie indikatoriai kaip darbuotojų skaičius, apyvartos neviršija nustatyto dydžio. Autorė pastebi, kad labai dažnai SVV subjektams yra teikiamos mokesčių ar kitokios veiklos lengvatos.
Baršauskas (2003)	SVV statuso sąvokos apibrėžtį nulemia plėtros sąlygos bei jų didamika. Europos Sąjungoje SVV subjektais laikomi verslai užimantys sąlyginai nedidelę rinkos dalį, kurių kapitalas nuosavybės teise priklauso mažai grupei ar vienam asmeniui.
Bagdonas (2008)	E. Bagdono nuomone smulkaus ir vidutinio verslo įmonę apibūdina trys pagrindiniai kriterijai: metinės įmonės pajamos, turto balansinė vertė, vidutinis metinis darbuotojų skaičius.
Antanavičienė, Paunksnienė, Peleckis (2011)	Autoriai mano, kad SVV statusui įgauti labai mažo, mažo ir vidutinio dydžio įmonės turi atitikti bent vieną iš rodiklių: SVV nustatytą balansinę turto vertę, metinių pajamų dydį.
LR smulkaus ir vidutinio verslo plėtros įstatymas (2019)	Smulkiojo ar vidutinio verslo subjektas – labai maža, maža ar vidutinė įmonė, verslininkas, atitinkantis įstatymo 3, 4 straipsnyje numatytas sąlygas.

Šaltinis: sudaryta pagal Steinhoff,1982; Stokes, 1992; Sūdžius, 2001; Vainienė, 2005; Baršauskas, 2003; Bagdonas, 2008; Antanavičienė, Paunksnienė, Peleckis, 2011; LR smulkaus ir vidutinio verslo plėtros įstatymas, 2019

Išnagrinėjus Lietuvos bei užsienio literatūrą, prieita išvados, kad vyrauja 5 skirtingos nuomonės dėl smulkusis ir vidutinio verslo sąvokos bei vertinimo sistemos įmonės statusui nustatyti. D. Steinhoff (1982), Ch. F. Stokes (1992) kaip pagrindinius kriterijus apibrėžiančius SVV išskiria nepriklausomą valdymą, mažą įmonės savininkų kiekį. V. Sūdžius (2001), P. Baršauskas (2003) mano, kad kriterijai, pagal kuriuos įmonė priskiriama SVV subjektui laikui bėgant rinkoje išryškėja pačios, jos laikomos savaime suprantamomis ir negali būti apibrėžtos vadovaujantis įstatymine baze. Remiantis Ch. F. Stokes

(1992), P. Baršausko (2003) nuomone, kaip vienas iš indikatorių SVV statusui nustatyti gali būti laikomas įmonės užimamas rinkos dydis. Visgi, didžioji dauguma autorių, tokių kaip E. Bagdonas (2008), J. Antanavičienė, J. Paunksienė, K. Peleckis (2011), R. Vainienė (2008) įgalina teigti, jog smulkaus ir vidutinio verslo įmonę apibūdina šie pagrindiniai kriterijai: metinės įmonės pajamos, turto balansinė vertė, vidutinis metinis darbuotojų skaičius.

Nepaisant autorių išsiskiriančios nuomonės apie smulkų ir vidutinį verslą Lietuvoje taikoma Europos Sąjungos praktika pagal Europos Komisijos rekomendacijas 2003/361/EB „Dėl mikroįmonių, mažųjų ir vidutinių įmonių apibrėžimo“, kurios remiantis Mastrichto sutarties principu Lietuvoje pirmą kartą pritaikytos 2005 m. sausio mėn. 1 d. (Europos Komisija, 2005) Pagrindiniai SVV subjektą apibrėžiantys kriterijai nustatyti – vidutinis metinis darbuotojų skaičius, metinės subjekto pajamos, įmonės savarankiškumas bei balansinė turto vertė. Dabartinis Lietuvoje galiojantis teisės aktas reglamentuojantis smulkiojo ir vidutinio verslo subjektų sampratą, paramos formas, statusą yra LR smulkaus ir vidutinio verslo plėtros įstatymas, kurio paskutinė aktuali redakcija išleista 2019 m. birželio mėn. 20 d., kur numatoma, kad SVV subjektai yra labai mažos (mikro), mažos ir vidutinės įmonės bei pateikiami kriterijai įmonės dydžiui nustatyti. (LR Seimas, 2019) (žr. 6 lent.)

6 lentelė. Kriterijai taikomi SVV nustatymui

Įmonės dydis	**Darbuotojų skaičius**	**Finansiniai duomenys**	
		Metinės pajamos, mln. Eur	**Turto balansinė vertė, mln. Eur**
Labai maža	<10 darbuotojų	2	2
Maža	<50 darbuotojų	10	10
Vidutinė	<250 darbuotojų	50	43

Šaltinis: Investicijų ir verslo garantijos (2020)

Vadovaujantis įstatymu nustatant įmonės statusą remiamasi dviejų paskutinių ataskaitinių metų finansiniais duomenimis, o skaičiuojant įmonės dydį įtraukiami ir susijusių (jei turima daugiau kaip 60 proc. kitos įmonės akcijų) bei partnerinių įmonių (jei turima daugiau kaip 40 proc. akcijų) finansiniai rezultatai, darbuotojų skaičius jose. Jei įmonės pagrindinis akcininkas yra valstybė, įmonė net ir atitinkanti 4-toje lentelėje nurodytus kriterijus negali būti laikoma SVV subjektu, išskyrus įstatyme numatytus atvejus. (LR Seimas, 2019) XX a. sparčiai išaugus smulkaus ir vidutinio verslo sektoriui, pradėta nagrinėti šio sektoriaus sąveika su ekonominiais ir politiniais procesais. Išryškėjo trys pagrindinės smulkaus ir vidutinio verslo įtakos ekonomikai teorijos: marksistinė, laisvos rinkos bei žaliojo judėjimo. (Simanavičienė, Šivickas, Kovaliov, Teresienė ir kt., 2011) (žr. 7 lent.)

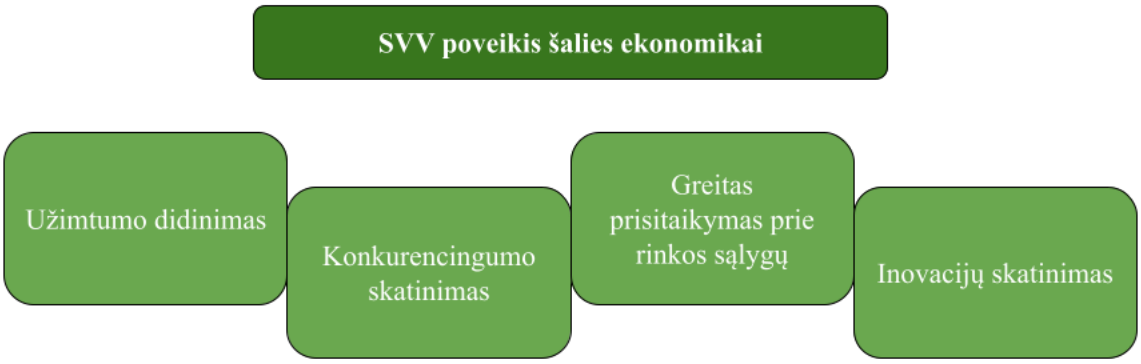
7 lentelė. SVV įtakos ekonomikai klasikinės teorijos

Teorija	Teorijos esmė
Marksistinė teorija	SVV laikomas darbo jėga, kurios užsiima veiklomis, kurių atsisako stambiosios verslo įmonės. Kapitalistiniame pasaulyje vyrauja mažai monopolinių įmonių, tuo tarpu visuomenė poliarizuojasi tarp gaminančių didžiausius kiekius produkcijos. Laikoma, kad SVV subjektai veikia kaip atsvara ir rinkoje perima iš stambių verslų ne itin pelningą veiklą, kadangi tokie subjektai yra lengviau suvaldomi dėl nedidelio darbuotojų skaičiaus, mažesnių kaštų. Apsiimdami vykdyti tokią veiklą dėl savo specifikos laikoma, kad sumažina rinkos svyravimus.
Laisvos rinkos teorija	SVV laikomas „laisvu“ verslu. Laikoma, kad valstybė turėtų kuo mažiau kištis į rinkos ekonomiką. Smulkus ir vidutinis verslas laikomas konkurenciją skatinančiu aspektu, kuris stabdo monopolistinių įmonių plitimą.
Žaliojo judėjimo teorija	SVV laikomas kaip ne masinių ir nestandartinių prekių ar paslaugų teikėja ar tiekėja. Laikoma, kad monopolinės įmonės suinteresuotos konkuruoti tarpusavyje, kurti augimo strategijas ir dažniausiai yra susitelkusios tik į pelno generavimą, todėl SVV subjektai laikomi kaip atsvertis, nes dėl siekio išlikti rinkoje yra atsakingesnės bei turi demokratiškesnį požiūrį.

Šaltinis: sudaryta pagal Simanavičienė, Šivickas, Kovaliov, Teresienė ir kt., 2011

XXI a. Šiaurės Amerika bei Europa laikomi klestėjimo ir stabilios ekonomikos centrais, kadangi savo viduje prisitaikė laisvos rinkos ekonomikos principus. Atlikus klasikinių teorijų analizę ir išsiaiškinus jų koncepcijas galima daryti prielaidą, kad šiuolaikinėje visuomenėje vyrauja laisvos rinkos teorija paremtas ekonominis modelis. Klasikinės teorijos padėjo pamatą šiuolaikiniam įsivaizdavimui apie SVV subjektų veikimą rinkoje ir jų teikiamą teigiamą naudą tiek globaliai, tiek Lietuvos ekonomikai.

Manoma, kad SVV poveikis šalies ekonomikai pasireiškia per keturis pagrindinius aspektus: darbo vietų kūrimas, konkurencingumo rinkoje skatinimas, prisitaikomumas prie rinkos, inovacijų diegimas. (Simanavičienė, Šivickas, Kovaliov, Teresienė ir kt., 2011) (žr. 9 pav.)



Šaltinis: sudaryta pagal Simanavičienė, Šivickas, Kovaliov, Teresienė ir kt., 2011

9 pav. SVV poveikis šalies ekonomikai

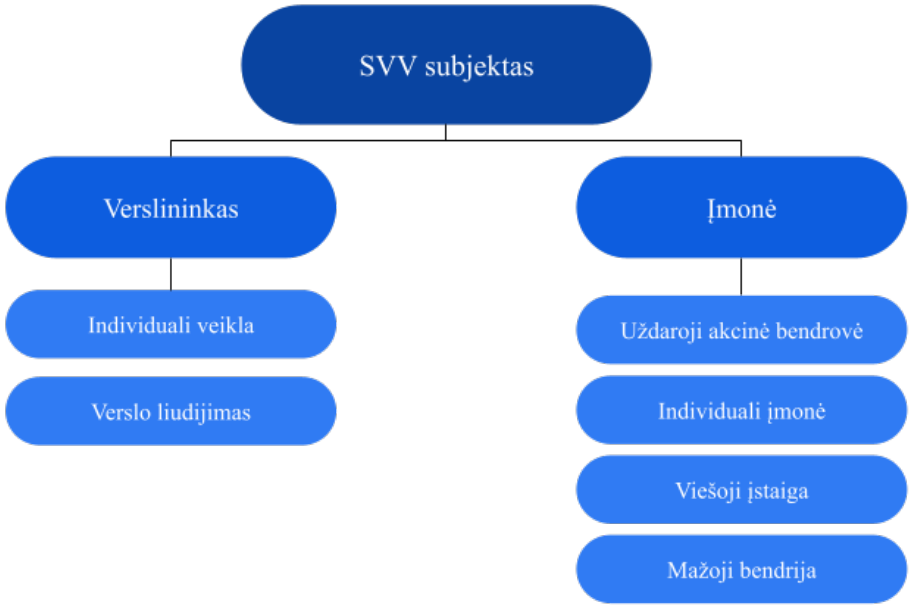
Sparčiai didėjant smulkaus ir vidutinio verslo įmonių kiekiui, natūralu, kad atsiranda didesnis darbo jėgos poreikis, todėl pasamdoma daugiau darbuotojų. Eliminuojama viena pagrindinių ekonominių problemų – nedarbas. (Simanavičienė, Šivickas, Kovaliov, Teresienė ir kt., 2011) Lietuvoje smulkus ir vidutinis verslas ypač pasitarnavo po nepriklausomybės atkūrimo, kai stambios valstybinės įmonės dėl Sovietų Sąjungos ekonominės blokados – bankrutavo. Dėl šios priežasties gyventojai dirbę tokiose įmonėse liko be darbo. Jų vietoje besikūriantys privatūs smulkūs verslai padėjo atkurti užimtumą ir taip atgaivinti ekonomikos cirkuliaciją. Manoma, kad proporcingai pagal užimamą rinkos dalį, remiantis Statistikos departamento duomenimis, Lietuvoje apie 90 proc. darbo vietų rinkoje sukuriama SVV subjektų. Daugiausiai darbo vietų sukuriama didmeninės ir mažmeninės prekybos, transporto, nekilnojamojo turto, mokslo ir technologijų, apdirbamosios gamybos srityse. (LR Statistikos departamentas, 2020) Manoma, kad smulkiam ir vidutiniam verslui dėl jų dydžio bei ne tokio didelio kapitalo poreikio, pavyksta prie kintačių rinkos sąlygų prisitaikyti kur kas greičiau nei stambiam verslui. Besivystančiose ir išsivysčiusiose šalyse pastebima stipri šalies ekonomikos priklausomybė nuo smulkaus ir vidutinio verslo. Visų pirma smulkus ir vidutinis verslas linkęs veikti ir ekonominės veiklos srityse, kurių stambieji verslai nesiima dėl mažos paklausos. Tokių veiklų besiimančius subjektus valstybė skatina įvairiomis mokestinėmis lengvatomis, parama, valstybės teikiamomis garantijomis, taip yra neiškreipiama rinka ir joje tarp verslo subjektų veikiantis konkurencingumas. (Konkurencijos taryba, 2019) Taip pat, nemaža dalis visų žaliavų ar prekių kurti stambaus verslo produkcijai yra tiekiamos būtent iš smulkaus ir vidutinio verslo subjektų, nes stambūs tiekėjai negali pasiūlyti žemų kainų, o tiek stambių, tiek smulkių ir vidutinių verslų siekiamybė yra kuo didesnio pelno gavimas. Vadinasi mažesni kaštai išleisti žaliavoms ar kitai produkcijai reiškia didesnį uždirbamą pelną. Sukurti ar patobulinti įvairius technologinius sprendimus, tenkinančius visuomenės poreikius juos vartojant, gali tiek smulkūs ir vidutiniai, tiek stambūs verslai. (Simanavičienė, Šivickas, Kovaliov, Teresienė ir kt., 2011) Smulkiems verslams yra sunkiau išlikti rinkoje, tačiau tuo pačiu yra ir lengviau prisitaikyti prie kintančių rinkos sąlygų, jos labiau linkusios palaikyti rinkos konkurencingumą, lengviau įsidiegti įvairias naujoves, dėl šių paskatų, nemažai inovacijų sukuriama būtent SVV, puikūs to pavyzdžiai, sparčiai populiarėjantys elektroniniai verslai, „Fintech“ įmonės, „blockchain“ technologijos. (Rafay, 2019) Neatsitiktinai būtent smulkiajam ir vidutiniam verslui yra skiriama valstybės pagalba bei Europos Sąjungos struktūrinių fondų parama, verslo vystymą padeda įgyvendinti verslo inkubatoriai. (Kučinskienė, Fominienė, 2010) Daugumoje Europos Sąjungos šalių įskaitant ir Lietuvą pastebima, kad pagal efektyvumą SVV subjektai lenkia stambiąsias įmones, nes yra gaunamas didesnis pelnas, investicijų grąža į smulkų ir vidutinį verslą atsiperka greičiau. (Simanavičienė, Šivickas, Kovaliov, Teresienė ir kt., 2011) Tai taip pat lemia ir kvalifikuotų specialistų faktorius. Jauniems, savo sritį

išmanantiems, kvalifikuotiems specialistams yra kur kas patrauklesnės smulkaus ir vidutinio verslo įmonės, kadangi čia kur kas lengviau kylama karjeros laiptais, reikalingas didesnis darbuotojų įsitraukimas priimant svarbius strateginius sprendimus.

Taigi, išanalizavus mokslinę literatūrą, galima teigti, jog dėl vieningo smulkaus ir vidutinio verslo apibrėžimo mokslininkai nagrinėję šią tematiką nesutaria. Šią problemą apsprendžia LR SVV plėtros įstatymas, kuriame nurodoma, jog smulkaus ir vidutinio verslo subjektais laikytini verslininkai arba labai mažos, mažos ir vidutinės įmonės, kurių dydis apskaičiuojamas pagal darbuotojų skaičių, metines pajamas bei balansinę turto vertę. Remiantis LR statistikos departamento (2020) duomenimis apie 80 proc. visų įregistruotų verslo subjektų yra smulkusis verslas, kuris būdamas lankstesnis nei stambieji rinkos gigantai lengviau prisitaiko prie dinamiškos aplinkos, kadangi priešingu atveju susidurtų su išlikimo klausimu, todėl dažniausiai būtent SVV subjektai įneša daugiausiai naujovių ir rinka, todėl valstybė linkusi tokius verslus labiau skatinti, teikti lengvatas, skatinti konkurencingumą.

1.6. Smulkiojo ir vidutinio verslo apmokestinimas

Remiantis Europos Komisijos rekomendacijomis 2003/361/EB, SVV subjektu arba SVV įmone gali būti įvardijamas bet kokią veiklą vykdantis subjektas, kuris užsiima ekonomine veikla. Pagal šią rekomendaciją nėra svarbi įmonės teisinė forma, tačiau apima kitus svarbiausius kriterijus: dydį ir išteklius. SVV svarbiausi kriterijai yra darbuotojų skaičius, apyvarta, balansas, nuosavybė, partneriniai ryšiai, ryšiai su susijusiomis įmonėmis. Kaip nurodoma rekomendacijose ši SVV apibrėžimo formuluotė atitinka naudojamą Teisingumo Teisme. (Europos Komisija, 2005) Tuo tarpu įmonės apibrėžimas nurodo, kad taip gali būti įvardijami savarankiškai dirbantys, šeimos verslai, ūkinės bendrijos, įvairios asociacijos bei kiti verslo subjektai, kurie nuolatos užsiima ekonomine veikla. LR smulkiojo ir vidutinio verslo plėtros įstatymas numato, kad SVV subjektu gali būti laikoma labai maža, maža ar vidutinė įmonė arba verslininkas. Įmone savo ruožtu laikoma bet koks juridinis asmuo vykdantis ekonominę veiklą, o tuo tarpu verslininku – ekonomine veikla besiverčiantis fizinis asmuo. (LR Seimas, 2019) (žr. 10 pav.)



Šaltinis: Sudaryta remiantis Versli Lietuva (2021)

10 pav. SVV subjektų teisinės formos

Pagal kokią teisinę formą veikti apsprendžia tik pats fizinis ar juridinis asmuo įvertinęs pagrindinius skirtumus nuo kitų teisinių formų, įvairius apribojimus, darbuotojų samdymo galimybes, sumokamus mokesčius bei apskaitos tvarkymą.

Visų pirma kalbant apie fizinius asmenis norinčius vykdyti veiklą, pastarieji turi du pasirinkimus: išsiimti individualios veiklos pažymėjimą arba verslo liudijimą. (LR Seimas, 2019) Skirtumas tarp šių veiklos vykdymo būdų mokestiniu atžvilgiu yra tas, kad veiklą vykdant su verslo liudijimu iš anksto sumokamas fiksuotas gyventojų pajamų mokesčio (GPM) dydis, tuo tarpu individualios veiklos pažymėjimą turintys asmenys šį mokestį moka pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, skaičiuojant skirtumą tarp pajamų ir faktiškai patirtų išlaidų. Nepriklausomai nuo to ar veikla yra vykdoma pagal individualios veiklos pažymą ar pagal verslo liudijimą, fiziniai asmenys moka tris pagrindinius mokesčius: gyventojų pajamų mokestį (GPM), privalomojo sveikatos draudimo įmokas (PSD) bei valstybinio soc. draudimo įmokas (VSD). (Versli Lietuva, 2021) (žr. 8 lent.)

8 lentelė. Fizinių asmenų, vykdančių ekonominę veiklą mokami mokesčiai

Mokamas mokestis	Verslo liudijimas	Individualios veiklos pažyma
GPM	Fiksuotas dydis, nustatytas savivaldybės (gali būti taikomos lengvatos).	Nuo 5 iki 15 proc. pajamų. (kartą per metus)

8 lentelės tęsinys kitame puslapyje

8 lentelės tęsinys

Mokamas mokestis	Verslo liudijimas	Individualios veiklos pažyma
PSD	6,98 proc. MMA Mokama atitinkamai galiojimo laikotarpiui.	6,98 proc. MMA. Jei pajamos yra didesnės nei 12 MMA, papildomai nuo 6,98 iki 90 proc. gautų pajamų
VSD	8,72 proc. MMA, o 10,52 proc. dalyvaujant pensijų kaupime. Mokama atitinkamai galiojimo laikotarpiui.	12,52 proc. arba 4,32 proc., jei asmuo kaupia pensijai. 15,52 proc., jei yra papildomai kaupiama 3 proc. nuo 90 proc. pajamų
(PVM)	Moka kai tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos > 45 000 Eur	

Šaltinis: sudaryta pagal Versli Lietuva (2021)

Pagal verslo liudijimą veikiančių asmenų apmokestinimo tvarka yra gana paprasta, kadangi pajamų mokestis (GPM) yra fiksuoto dydžio ir sumokamas verslo liudijimo išdavimo metu. Pajamų mokesčio dydis priklauso nuo veiklos vykdymo metų, savivaldybės kurios tarifais skaičiuojamas GPM, ekonominės veiklos rūšies (pagal EVRK2 klasifikatorių), savaitės dienų, kuriomis planuojama vykdyti veikla bei taikytinų lengvatų (pensijinis amžius, neįgalumas, tėvai auginantys neįgalius vaikus iki 18 m., studentai, nedirbantys asmenys įsiregistravę darbo biržoje). (Versli Lietuva, 2021) Tačiau, kur kas sudėtingesnis GPM skaičiavimas taikomas yra vykdant veiklą pagal individualios veiklos pažymėjimą. Šiuo atveju GPM mokamas nuo pajamų, kurios buvo gautos per mokestinį laikotarpį ir yra skirstomos į A ir B klasės pajamas. (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2016) (žr. 9 lent.)

9 lentelė. A ir B klasės apmokestinamųjų pajamų skirstymas

	A klasės pajamos	**B klasės pajamos**
Apskaičiavimas ir mokėjimas	GPM deklaruojamas, apskaičiuojamas ir sumokamas išmokančio asmens.	GPM deklaruojamas, apskaičiuojamas ir sumokamas pajamų gavusio asmens;
Priskiriamos pajamos	Darbo snatykių pajamos, honorarai, autorinis teisės, turto nuoma, sporto ar atlikėjų veiklos pajamos, palūkanos, pajamos, už mišką, apvaliąją medieną, atliekas, MB vadovo pajamos gautos už vadovavimą;	Finansinių priemonių pardavimo, išvestinių finansinių priemonių pajamos, individualios veiklos pajamos neįeinančios į A klasės pajamas, azartinių lošimų, loterijų pajamos;

Šaltinis: sudaryta remiantis VMI, 2016

Mokestinio laikotarpio pabaigoje iš patirtų sąnaudų kaip ir įmonių atveju gali būti išskaičiuojami leidžiami atskaitymai, kurie būtų perkeliami į kitus metus. LR gyventojų pajamų mokesčio įstatymo

(2021) 18 straipsnyje yra įtvirtinta, jog leidžiami atskaitymai negali viršyti 50 proc. sąnaudų bei 2 proc. iš ekonominės veiklos gautų pajamų. Leidžiamų atskaitymų negalima taikyti, kai pajamos pagal individualią verslininko vykdomą veiklą yra gaunamos iš darbo santykių. (LR Seimas, 2021) Atėmus leidžiamus atskaitymus fizinio asmens gautos pajamos iš vykdomos veiklos yra apmokestinamos tam tikru 5 arba 15 proc. tarifu. (LR Seimas, 2021) (žr. 10 lent.)

10 lentelė. GPM tarifai vykdant veiklą pagal individualios veiklos pažymą

Tarifas	5 proc. mokesčio tarifas	Nuo 5 iki 15 proc. mokesčio tarifas	15 proc. mokesčio tarifas
Pajamų dydis	<20 000 Eur	20 000 - 35 000 Eur (Apskaičiuojama pagal formulę PD*0,15-PD*(0,1-2/300 000*(PD-20 000))	>35 000 Eur

Šaltinis: sudaryta remiantis LR gyventojų pajamų mokesčio įstatymu (2021)

Po 2018 m. neliko dvejopo skirstymo į laisvųjų profesijų atstovus, kurie turėdavo mokėti 15 proc. dydžio GPM ir visus kitus asmenis veikiančius pagal individualią veiklą (5 proc. dydžio GPM). Nuo 2018 m. pradėta taikyti vienoda progresinė mokesčių mokėjimo tvarka, kuria atsižvelgiama į pajamų dydį, bet ne į vykdomos veiklos formą. (LR Seimas gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, 2021)

Tuo tarpu juridiniams asmenims taikomas kiek kitoks apmokestinimas. Įprastai juridiniai asmenys moka pelno, pridėtinės vertės, nekilnojamojo turto mokesčius. Taip pat turi prievolę apskaičiuoti ir už darbuotoją sumokėti įmokas į Socialinio draudimo fondą (toliau - SoDra) t. y. VSD, PSD, GPM bei kitus draudimo mokesčius. (VMI, 2018) Pagal įmonės veiklos specifiką, gali būti taikomi kiti papildomi mokesčiai, kurie šioje dalyje plačiau nenagrinėjami. (LR Seimas, 2021) (žr. 11 lent.)

11 lentelė. Juridinių asmenų mokami mokesčiai

Mokamas mokestis	**Tarifas**
Pelno mokestis (PM)	Apmokestinamas pelnas. Standartinis tarifas – 15 proc. Lengvatinis tarifas: 0 proc. arba 5 proc.
Gyventojų pajamų mokestis (GPM)	Apmokestinami dividendai – 15 proc. Įmokos už darbuotojų DU – 20 proc. (neviršijamas 60 VDU), 32 proc. (viršijamas 60 VDU); Tėvystės/motinystės, ligos, vaiko priežiūros, ilgalaikio darbo išmokos darbuotojui – 15 proc.

11 lentelės tęsinys kitame puslapyje

11 lentelės tęsinys

Mokamas mokestis	Tarifas
Pridėtinės vertės mokestis (PVM)	Apmokestinami PVM objektai. Standartinis tarifas – 21 proc. Lengvatinis tarifas – 9 proc., 5 proc., 0 proc.;
Nekilnojamojo turto mokestis (NT mokestis)	Nuo 0,5 proc. iki 3 proc. nekilnojamojo turto rinkos vertės, nustato savivaldybės;
Valstybinio socialinio draudimo įmokos (VSD)	Įmokos už darbuotojo DU – 12,52 proc.
Privalomojo sveikatos draudimo įmokos (PSD)	Įmokos už darbuotojo DU - 6,98 proc.
Draudėjo įmokos už darbuotoją	Dažniausiai taikomas tarifas: neterminuotai sutarčiai – 1,77 proc. terminuotai sutarčiai – 2,49 proc.
Žemės mokestis (kai juridinis asmuo yra žemės savininkas)	Nuo 0,01 proc. iki 4 proc. žemės rinkos vertės. Nustato savivaldybė.
Akcizai (kai juridinis asmuo prekiauja prekėmis, kurioms taikomi akcizai)	Priklauso nuo mokesčio objekto apmokestinamo akcizais.

Šaltinis: lentelė sudaryta remiantis VMI (2018) bei SoDra (2021)

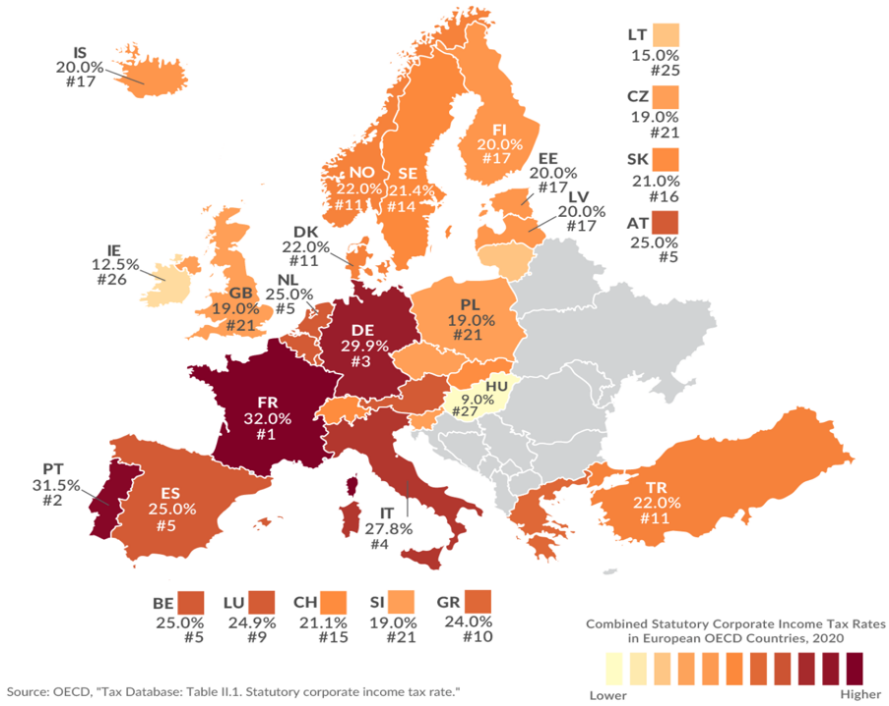
Remiantis Finansų ministerijos (2021) biudžeto projektu, galima pastebėti, jog vienas iš didžiausių pajamų šaltinių į valstybės biudžetą yra pridėtinės vertės mokestis, kuris iš visų planuojamų į valstybės biudžetą surinkti pajamų iš mokesčių sudaro 40 proc. Dažniausiai šio mokesčio mokėtojais tampa juridiniai subjektai vykdantys ekonominę veiklą. Pasitaiko atvejų, kai šį mokestį moka fiziniai asmenys bei investiciniai fondai. Juridiniams asmenims įregistruotiems Lietuvoje prievolė mokėti PVM atsiranda, kai per 12 mėn. jų parduotų prekių ar suteiktų paslaugų suma viršija 45 000 Eur, jei verčiamasi nuotoline prekyba taikoma 35 000 Eur riba. Išimtys netaikytinos, kai subjektas planuoja arba yra įsigyjęs prekių iš užsienio šalių viršijančių 14 000 Eur sumą. Tokiu atveju PVM mokėtoju registruotis privalo nepasiekęs 35 000 Eur ar 45 000 Eur ribos. Užsienio subjektai PVM mokėtojais privalo registruotis iš karto, netaikant anksčiau paminėtų iššimčių. Standartinis šio mokesčio tarifas šiuo metu Lietuvoje yra 21 proc. Europos Komisijos (2020) viešai skelbiamoje ataskaitoje galima matyti, jog Lietuvoje esantis tarifas yra vienas mažiausių Europos Sąjungoje. Taip pat, kaip ir kitose šalyse, Lietuvoje gali būti taikomi ir lengvatiniai tarifai, kurie yra 0 proc., 5 proc. arba 9 proc. arba prekės ar paslaugos gali būti neapmokestinamos. (VMI, 2018) (žr. 12 lent.)

12 lentelė. PVM lengvatiniai tarifai

Lengvatinis tarifas	Apmokestinamasis objektas
Neapmokestinama	Sveikatos priežiūros prekės, paslaugos / socialinės paslaugos / švietimo, mokymo paslaugos / kultūros, sporto paslaugos / pelno nesiekiančių juridinių asmenų veikla / pašto paslaugos / radijo ir televizijos teikiamos informavimo paslaugos / draudimo paslaugos / finansinės paslaugos / spec. ženklai / azartiniai lošimai, loterijos;
0 proc.	prekės, išgabenamos keleivių / prekės, išgabenamos iš ES;
5 proc.	Vaistai ir kitos, medicininės prekės kompensuojamos valstybės, nekompensuojami receptiniai vaistai / neįgaliųjų techninės pagalbos priemonės, jų remontas / laikraščiai, žurnalai, kiti periodiniai leidiniai;
9 proc.	šilumos energija / gyvenamosioms patalpoms šildyti / karštam bei šaltam vandeniui gyvenamosioms patalpoms / knygos ir neperiodiniai informaciniai leidiniai / apgyvendinimo paslaugos (turizmo veikla) / keleivių ar keleivių bagažo vežimo paslaugoms (savivaldybės, Susisiekimo ministerijos įgaliojimu) / buitiniams energijos vartotojams, tiekiamoms malkoms ar kitiems medienos produktams, skirtiems kūrenimui;

Šaltinis: sudaryta pagal VMI, 2018

Taigi, pastebima, kad siekiant skatinti verslą veikti tam tikrose srityse, kurios yra naudingos visuomenės gerovei bei šalies ekonomikai pritaikomos lengvatos, siekiant kuo daugiau subjektų pritraukti teikti specifines paslaugas ar tiekti prekes, kuriomis normaliomis rinkos sąlygomis nebūtų tokios patrauklios verslui, tačiau reikalingos visuomenei. Kita prievolė visais laikais kelianti nemažai diskusijų tarp mokslininkų, verslo subjektų ir valstybės yra pelno mokestis. Šis mokestis yra mokamas visų juridinių asmenų, kurie vykdydami savo ekonominę veiklą Lietuvoje ar už jos ribų iš jos uždirba pajamų. Taip pat, yra apmokestinamos pajamos iš paskirstytojo pelno, parama, kuri buvo panaudota ne pagal paskirtį, grynais pinigais gauta dalis paramos, kuri yra didesnė nei 250 MGL. Standartinis tarifas taikomas 2021 m. yra 15 proc. nuo uždirbtų įmonės pajamų. (žr. 11 pav.)



Šaltinis: Tax Foundation (2020) iš OECD (2020)

11 pav. 2020 m. pelno mokesčio tarifo palyginimas ES

Lietuva pagal pelno mokesčio tarifo dydį Europoje, remiantis 2020 m. informacija, yra 21 iš 27 ES valstybių, vadinasi tarifas nėra aukštas lyginant su kitomis ES šalimis. Tačiau, pavyzdžiui, Estija, nors ir turėdama aukštesnį pelno mokesčio tarifą, gali pasirodyti kur kas patrauklesnė ES šalis vystyti verslą nei Lietuva, kadangi skirtingai nei Lietuvoje, Estijoje apmokestinamas tik paskirstytas pelnas, pajamų mokesčiu neapmokestinami dividendai. (Tax Foundation, 2020) Nepaisant kitose šalyse taikomų privilegijų, Lietuva taiko taip pat nemažai pelno mokesčio lengvatų. (žr. 13 lent.)

13 lentelė. Pelno mokesčio lengvatiniai tarifai ir lengvatos

Lengvata / lengvatinis tarifas	Kriterijus
5 proc. tarifas	Subjektai turintys ne daugiau kaip 10 darbuotojų, 300 000 Eur metinių pajamų / kooperatyvai bendrovių, kurių daugiau kaip 50 procentų pajamų per metus susidaro iš žemės ūkio veiklos / vykdant MTEP veiklą sukurto turto naudojimo, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn gautos pajamos;

13 lentelės tęsinys kitame puslapyje

13 lentelės tęsinys

Lengvata / lengvatinis tarifas	Kriterijus
0 proc. tarifas	Pirmaisiais įmonės steigimo metais, jei turima ne daugiau 10 darbuotojų bei 300 000 Eur metinių pajamų;
50 proc. mažinamas mokesčio tarifas	Įmonėms kurios veiklą vykdo laisvosiose ekonominėse zonose (toliau - LEZ);
Mažinamas apmokestinamasis pelnas	100 proc. – vienetams vykdantiems investicinį projektą; vienetams, kurių 100 proc. darbuotojų yra riboto darbingumo; 75 proc. – Lietuvos filmų gamintojams; vienetams, kurių 75 proc. darbuotojų yra riboto darbingumo; 50 proc. – vienetams, kurių 50 proc. darbuotojų yra riboto darbingumo; 25 proc. – vienetams, kurių 25 proc. darbuotojų yra riboto darbingumo;
Sąnaudų atskaitymas iš pajamų	MTEP patirtos sąnaudos, gali būti tris kartus atskaitomos iš pajamų;

Šaltinis: sudaryta pagal VMI (2018)

Pelno mokesčio lengvatomis, siekiama skatinti smulkaus verslo atstovus kurtis mažiausiai patraukliose verslui geografijose, kurių įprastomis rinkos sąlygomis įmonės nesirinktų. Toks valstybės paskatinimas verslui, teikia naudą ir pačiai valstybei. Sukuriama daugiau darbo vietų miesteliuose ir kaimuose, taip mažinamas nedarbas. (Konkurencijos taryba, 2019) SVV subjektai taip pat yra skatinami veikti leidybos, mokslo ir technologijų, medicinos srityse.

Prievolė mokėti GPM įmonei atsiranda dėl iš paskirstyto pelno mokamų dividendų akcininkams. Šiuo atveju taikomas standartinis 15 proc. tarifas. Tačiau, turint samdomų darbuotojų dirbančių pagal darbo sutartį, darbdavys, šiuo atveju SVV subjektas, turi nuo apskaičiuoto darbo užmokesčio (mokestinės bazės) atskaityti ir sumokėti 20 proc., o viršijus 60 VDU ribą – 32 proc. nuo bruto DU. (VMI, 2018) Šiuo atžvilgiu GPM tarifas nuo darbuotojų darbo užmokesčio yra vienas didžiausių visų mokesčio tarifų Lietuvoje. Visgi, ne ką mažesnė našta tenka įmonių savininkams, kurie atlygį išsimoka per dividendus, apmokestintus 15 proc. tarifu, prieš tai susimokant 15 proc. nuo įmonės gauto pelno (jei nenumatyta anksčiau paminėtų lengvatų). (VMI, 2018)

Nepaisant prievolės už samdomą darbuotoją apskaičiuoti ir į valstybės biudžetą sumokėti GPM, SVV subjektui atsiranda prievolė apskaičiuoti ir sumokėti kitas įmokas už darbuotoją į valstybinio socialinio draudimo fondą t. y. privalomojo sveikatos draudimo (PSD) mokestį, kurio tarifas 2021 m. siekia – 6,98 proc., o taip pat valstybinio socialinio draudimo mokestį (VSD), kurio tarifas šiuo metu

siekia 12,52 proc, darbdavys taip pat moka 1,77 proc. įmoką nuo darbo užmokesčio, kuri nėra išskaičiuojama iš darbuotojo, tačiau ją moka kaip draudėjas. (SoDra, 2021).

Kiti įmonių mokesčiai mokami priklausomai nuo įmonės veiklos specifikos. Papildomai gali būti mokami akcizai, kurių mokesčio tarifas priklauso nuo akcizais apmokestinto objekto bei jo kiekio. Nors įprastai smulkūs ir vidutiniai verslai savo administracines ar gamybines patalpas nuomojasi, bent jau verslo pradžioje kol pavyksta įsitvirtinti, o ir 2020-2021 m. pasaulį užklupusi COVID-19 dėl nuotolinio darbo sumažino NT poreikį, tačiau įmonėms turinčioms nuosavybės teise priklausančio turto, atsiranda prievolė mokėti žemės bei nekilnojamojo turto mokestį. Žemės mokesčio tarifas siekia 0,01 – 4 proc., tuo tarpu nekilnojamojo turto mokesčio tarifas siekia 0,5 – 3 proc. Šių mokesčių tarifai nėra aukšti, o administravimas brangus, todėl šių mokesčių į valstybės biudžetą yra surenkama mažiausiai ir jie nėra reikšmingi valstybei.

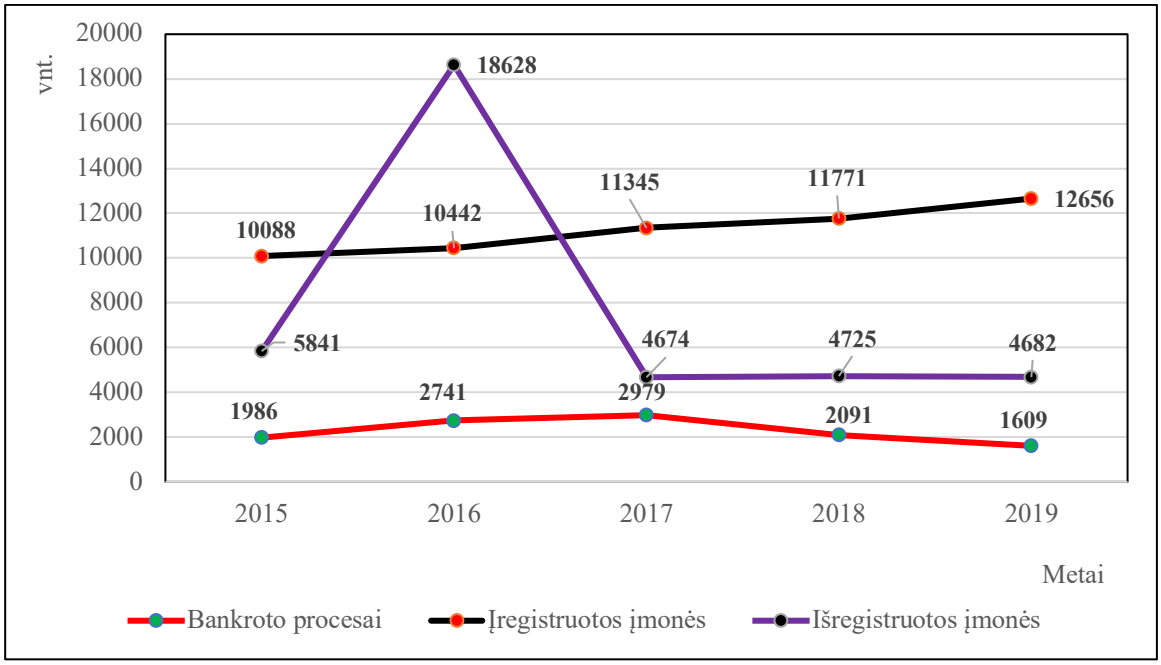
Socialinio draudimo fondui mokesčiai yra mokami kiekvieną mėnesį, tuo tarpu Lietuvos mokesčių administratoriui (VMI) sumokamų mokesčių laikotarpiai pasiskirstę įvairiai: pavyzdžiui pelno, nekilnojamojo turto, žemės mokesčiai mokami kas metus, tuo tarpu GPM, mokesčiai už akcizus, PVM mokami kas mėnesį. (VMI, 2018)

Taigi, apibendrinant galima teigti, jog mokesčiai socialinio draudimo fondui mokami vykdant veiklą tiek kaip fiziniam asmeniui, tiek kaip juridiniam asmeniui (kadangi įdarbintas turi būti bent jau direktorius). Priklausomai nuo ekonominės veiklos specifikos gali būti taikomi ir kiti LR mokesčių administravimo įstatyme (2021) numatyti mokesčiai tiek fiziniam asmeniui, tiek juridiniam asmeniui. tačiau juridiniam asmeniui atsiranda dar papildomų mokesčių, tokių kaip pelno mokestis, dividendų apmokestinimas GPM. Palyginus pelno mokesčio ir PVM tarifus visoje Europos Sąjungoje galima daryti išvadą, kad šių mokesčių tarifai yra vieni mažiausių Europoje. Tačiau, kai kurios ES valstybės net ir turėdamos didesnius mokesčių tarifus, yra patrauklesnės nei Lietuva plėsti verslui bei investuoti, kadangi taikoma kitų reikšmingų lengvatų: pelno apmokestinimas tik po paskirstymo, neapmokestinami dividendai. Lietuvoje, vyrauja daugiau specifinės lengvatos, skirtos skatinti ir plėtoti tik tam tikras valstybei naudingas sritis. Dėl šios priežasties Europos kontekste Lietuva nėra viena patraukliausių šalių vystyti verslą.

1.7. SVV subjektų apmokestinimo problematika

Nors smulkaus ir vidutinio verslo aplinką stengiamasi nuolat gerinti bei mažinamos kliūtis tokiems verslams patekti į rinką, visgi remiantis paskutinių penkerių metų LR Statistikos departamento duomenimis (2020), matoma, kad nors ir įregistruojamų įmonių per metus skaičius tendencingai padidėjo 25,46 proc. laikotarpiu nuo 2015 m. iki 2019 m., tačiau bankrotų ir įmonių išregistravimų

(likviduojamų dėl bankroto, likviduojamų, reorganizuojamų, išregistruojamų filialų) per metus dinamika išlieka nepastovi. (žr. 12 pav.)



Šaltinis: sudaryta remiantis LR statitikos departamento duomenimis (2020)

12 pav. Įregistruotų, išregistruotų ir bankrutavusių įmonių santykis Lietuvoje 2015-2019 m.

Remiantis E. Bartkaus, R. Pikčio (2007) pastebėjimais, išregistruotų juridinių ūkio subjektų skaičius nevisada parodo, kad įmonės patyrė vienokią ar kitokią nesėkmę, kartais išregistravimai vykdomi dėl įmonės plėtros procesų ar siekiant gauti mokestinių lengvatų bei paramą verslui, stambios įmonės yra suskaidomos į keletą smulkesnių. Šis statistinis tyrimas turėjo apribojimų, kadangi nepavyko gauti išregistravimo, bankroto duomenų pagal įmonės dydį, pajamas, turto balansinę vertę. Tačiau vertinant tai, kad 80,73 proc. visų veiklą vykdančių įmonių turi smulkaus ir vidutinio verslo statusą, daroma prielaida, kad bankrotas, kurio santykis per metus su įregistruotomis įmonėmis nagrinėjamu laikotarpiu išlieka apie 20 proc. vis dar išlieka opi problema ir ypatingai smulkaus ir vidutinio verslo atstovams. Pasak J. Vijeikio ir A. Baležentčio (2010), kad tokį nepakankamai spartų naujų SVV subjektų augimą bei bankroto procesų skaičiaus tarp smulkaus ir vidutinio verslo nekintamumą lemia steigimo procedūrų sudėtingumas, pradinio kapitalo, verslumo įgūdžių stoka, netolygus ekonominių veiklos sektorių vystymasis regionuose. O. Stripeikio, P. Žukausko (2004) atliktų tyrimų rezultatai rodo, kad pagrindinėmis priežastimis SVV subjektų stagnacijai turi tokie veiksniai kaip perkamosios galios nuosmukis, biurokratizmas, likvidavimo ir išregistravimo procedūrų supaprastinimas, garantinio fondo mokesčiai, darbo jėgos kainos augimas, monopolijų suklestėjimas naudojantis masto ekonomija. Visgi, remiantis Europos Parlamento ataskaita „Dėl kliūčių smulkaus ir vidutinio verslo plėtrai Europoje“

(2016) įvardijama, kad pagrindinės kliūtys SVV subjektams plėtoti savo veiklą yra administracinė našta, žmogiškųjų išteklių prieinamumas, nepakankamai išvystyta infrastruktūra, ribotos galimybės gauti finansavimą, tačiau kaip vieną didžiausių kliūčių smulkaus ir vidutinio verslo augimui verslo atstovai įvardija įmonių apmokestinimą. Remiantis Europos parlamento ataskaita, smulkūs bei vidutiniai verslai vis dažniau mokesčius nurodo kaip vieną pagrindinių jų plėtros problemų. Nurodoma, kad tarp smulkių ir vidutinių įmonių mokesčiai vidutiniškai sudaro 30 proc. visų įmonės sąnaudų, kai tuo tarpu stambiose verslo įmonėse mokesčiai vidutiniškai sudaro tik 1,9 proc. visų sąnaudų. (Europos Parlamentas, 2016) Mokesčių problematiką versle patvirtina ir kiti mokslininkų atlikti tyrimai. (Wang, 2016) Kaip vienos iš pagrindinių rizikų, kurias mato smulkusis ir vidutinis verslas kurtis ir plėtotis nurodomos mokesčių administravimo sudėtingumas bei mokesčių tarifai. (žr. 13 pav.)

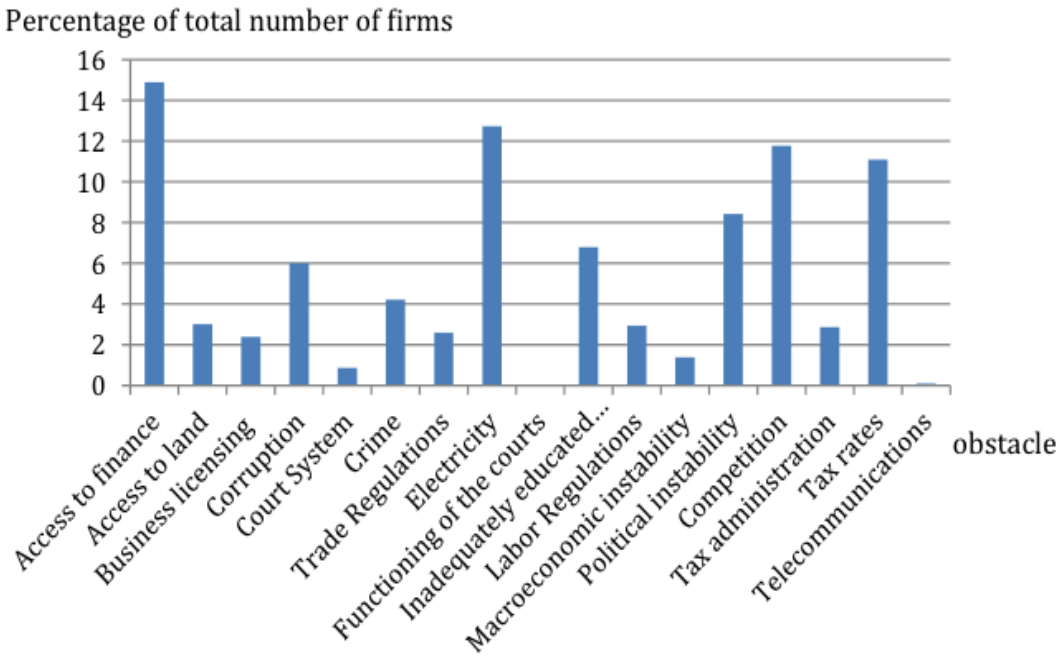
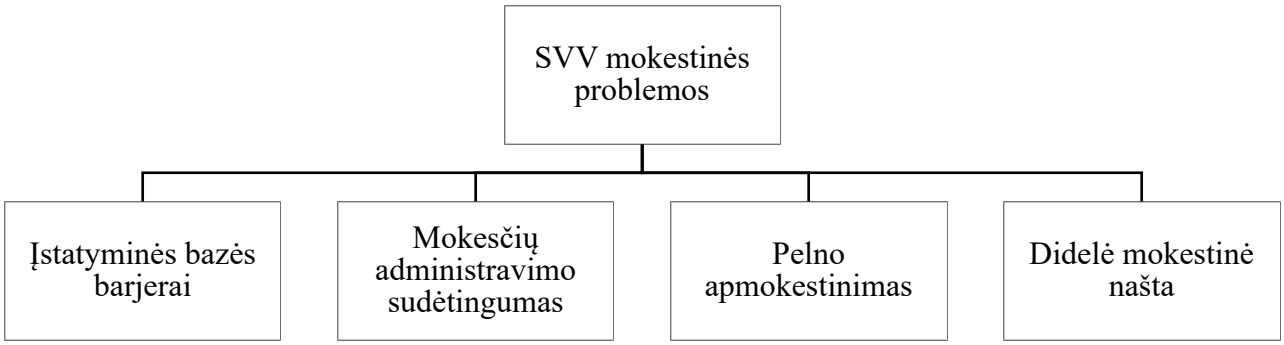


Chart 1. The Main Barriers to Growth as Perceived by SMEs (In percent of the total number of firms).

Šaltinis: Wang, 2016

13 pav. Pagrindiniai barjerai SVV plėtrai

Išanalizavus Europos Parlamento ataskaitų turinį bei mokslininkų atliktus tyrimus apie pagrindines SVV subjektams iškylančias problemas visoje Europoje, galima teigti, kad viena pagrindinių Sąjungos narių problemų įvardijamos mokestinės problemos. (žr. 14 pav.)



Šaltinis: sudaryta pagal LR kancialiarijos ataskaitos (2016) duomenis, VMI (2014), Leontjava (2015), Valstybės kontrolė (2019), Bružauskas, Stončiuvienė (2012), Kuodis (2008), LLRI (2008), Kazlauskienė (2012), Leontjeva, (2020)

14 pav. Pagrindinės SVV apmokestinimo problemos

Įstatyminės bazės barjerai. Kaip viena iš pagrindinių verslo kliūčių įvardijamos sudėtingos mokestinių įstatymų formos, kalba. Remiantis Lietuvos Respublikos kanceliarijos ataskaita (2016) prieita išvados, jog verslo subjektai, net ir stengdamiesi suprasti mokestinę teisinę bazę, neretai neteisingai interpretuoja įstatymo turinį arba pasitaiko atvejų, kad mokesčių mokėtojas nežino koks įstatymas reglamentuoja tam tikrą mokestį. Taip pat dažnu atveju pasitaiko, kad verslininkai dėl greitos mokestinės įstatyminės bazės kaitos nespėja su ja susipažinti ir tinkamai reaguoti. Tokiu atveju iškyla rizika nusižengti LR įstatymams ir gauti mokestines baudas, patiriamos papildomos sąnaudos konsultuojantis su teisininkais, mokesčių konsultantais. Patirtos papildomos sąnaudos mažina įmonės konkurencingumą rinkoje, apyvartinių lėšų kiekį, padidėja įsiskolinimus prekių/žaliavų tiekėjams. Mokesčių mokėtojai, šiuo atveju įmonės, praranda motyvaciją mokėti mokesčius ir neretai pasitraukią į „šešėlį“ .

Manoma, kad teisinis mokestinis reguliavimas visgi yra būtinas siekiant sumažinti neteisingą ar neapibrėžtą suvokimą apie mokesčių mokėjimą, mokestinius tarifus, mokesčių mokėjimo terminus, sąlygas ir lengvatas, tačiau trūksta praktinių tyrimų koks turėtų būti mokestinio teisinio reguliavimo lygis, kuris būtų optimaliausias. (Lietuvos Respublikos kancialiarijos ataskaita, 2016)

Mokesčių administravimo sudėtingumas. Vietinis Lietuvos mokesčių administratorius pripažįsta, jog iki 2015 metų egzistavusi mokesčių administravimo sistema sukėlė nemenką naštą, tiek verslo subjektams, tiek mokesčių administratoriui. VMI savo pranešime „Vieningos duomenų rinkmenos įdiegimo Lietuvoje mokesčių kontrolės tikslais galimybių studija“ pripažįsta, jog *„mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių vykdymas yra sudėtingas ir nepažangus, reikalauja didelių darbuotojų*

darbo laiko sąnaudų tiek mokesčių administratoriaus, tiek verslo subjektų pusėje. Mokesčių mokėtojai mokesčių administratoriui apskaitos duomenis pateikia skirtingais formatais, todėl reikalingas laikui imlus šių formatų konvertavimas į vieningą formatą, siekiant pritaikyti gautus duomenis mokesčių administratoriaus sistemoms. Taip pat, naudojamas verslo subjektų darbuotojų darbo laikas, renkant ir sisteminant duomenis, kuriuos reikia pateikti mokesčių administratoriui, vėliau – šių duomenų patikslinimas, nes dėl nepažangaus duomenų rinkimo būdo išlieka padidėjusi klaidų tikimybė. Pažymėtina, kad iki šiol dalis duomenų pateikiami popieriniuose dokumentuose, kas apsunkina ne tik duomenų apdorojimą ir analizę, bet taip pat ir keitimąsi duomenimis. Pastebima, kad mokesčių mokėtojų kontrolės procesas taip pat galėtų būti efektyvesnis. Šiuo metu, parengus pranešimą mokesčių mokėtojui apie numatomus atlikti kontrolės proceso veiksmus, VMI specialistas informuoja mokesčių mokėtoją apie vizitavimo laikotarpį ir tuo laikotarpiu mokesčių mokėtojo patalpose renka ir analizuoja mokesčių mokėtojo informaciją. Gavęs mokesčių mokėtojo apskaitos duomenis, VMI specialistas atlieka tokių duomenų analizę, kurios tikslas yra įvertinti mokesčių mokėtojo apskaičiuotų ir sumokėtų mokesčių teisingumą remiantis galiojančiais mokesčių teisės aktais. Tik atlikus tokią analizę, suformuojama pirminė pozicija mokesčių mokėtojo mokestinių prievolių vykdymo atžvilgiu ir VMI specialistas gali pateikti klausimus mokesčių mokėtojui ar kreiptis dėl papildomos informacijos pateikimo. Papildomos informacijos gavimas gali užtrukti, ji pateikiama nevienodais formatais, vėl skiriamas laikas šios informacijos apdorojimui. Tokia tvarka tampa administracine našta verslo subjektams, trukdo jų kasdieninės veiklos vykdymui, o taip pat apsunkina mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių kontrolės veiksmų vykdymą mokesčių administratoriui. Todėl būtina keisti mokesčių mokėtojų kontrolės procesą, siekiant padidinti jo efektyvumą." (VMI, 2014) Taigi, 2015 m. buvo priimtas sprendimas didinti surenkamų mokesčių efektyvumą bei mažinti naštą mokesčių mokėtojams, įdiegiant vieningą skaitmenizuotą mokesčių administravimo sistemą – i.MAS. Remiantis Laisvos rinkos instituto ekspertės K. Leontjevos (2015) įžvalgomis VMI skaitmenizuojant mokesčių sistemą buvo tikėtasi, jog tai sumažins administracinę naštą mokesčių mokėtojams, atsisakant „popierizmo" ir taip bus sutaupomi mokesčių administravimo kaštai, tačiau nebuvo įvertintas faktorius, kad net ir įdiegus naują sistemą tokio „popierizmo" įmonėse nebus atsisakyta, kadangi kaip pavyzdys įmonių kasininkių darbas fiksuojamas naudojant popierinius kasos aparatų žurnalus. Antrasis naujosios sistemos trūkumas, kuris nebuvo įvertintas diegiant naująją administravimo sistemą i.MAS anot LLRI ekspertės, mokesčių administravimo brangimas, kadangi įmonėms teko samdytis informacinių technologijų (IT) specialistus, kad perduodami duomenys būtų užkoduoti VMI numatytu formatu. K. Leontjavos (2015) įžvalgas patvirtino ir 2019 m. rugsėjo 17 d. Valstybės kontrolės atliktas auditas (2019). Audito išvadose dėl išmaniosios administravimo sistemos diegimo nustatyti trūkumai. Naujoji mokesčių sistema nesumažino mokesčių mokėtojų naštos, o atvirkščiai, ji dar labiau išaugo, patirtos sąnaudos didesnės nei buvo planuota, todėl mokesčių mokėtojai yra nesuinteresuoti naudotis naująją mokesčių administravimo

sistema. Manoma, kad naujos sistemos vystymo stadijoje nebuvo pakankamai ištirti mokesčių mokėtojų poreikiai, neįvertinta kokios el. paslaugos būtų reikalingos mokesčių mokėtojams. (Valstybės kontrolė, 2019)

Pelno apmokestinamas. Po nepriklausomybės atkūrimo Lietuvoje tarp mokslininkų tyrinėjančių mokesčių problemas neretai iškylą diskusijos dėl pelno mokesčio panaikinimo. Mokslininkai (Bružauskas, Stončiuvienė, 2012 cit. iš Bird, 1996; Jakštonytė, 2009; Rudytė, Šalkauskienė, Lukšienė, 2009; V. Lakis, 2011 ir kt.) pasiūlymą panaikinti pelno mokestį įmonėms motyvuoja tuo, kad verslams jis kainuoja didelius administravimo kaštus, nors į biudžetą surenkama pajamų dalis iš šio mokesčio yra sąlyginai maža. Pasak mokslininkų pažeidžiamas ir vienkartinio pajamų apmokestinimo principas, nes mokestis yra taikomas su kitu pajamų mokesčiu t. y. pridėtinės vertės mokesčiu. Manoma, kad pelno mokestis valstybės reguliuojamas ne objektyviai, valstybė mokesčio dydį nustato pagal pajamų poreikį į biudžetą, todėl pažeidžiama verslo subjektų, o ypač SVV konkurencija rinkoje. Pelno mokestis laikomas neefektyviu, kadangi neretai yra dirbtinai sumažinamas padidinant sąnaudas, sumažinant pajamas, neteisingai apskaitomi neleidžiami atskaitymai ir yra įtraukiami į įmonių sąnaudas. (Bružauskas, Stončiuvienė, 2012) Panašios nuomonės apie įmonių pelno mokestį laikosi ir Virginijos politechnikos instituto ekonomikos profesorius N. Tideman. Profesorius kaip vieną iš kriterijų šio mokesčio netinkamumui pateikia, jog mokestis įmones skatina mažinti savo našumą ir taip bandoma išvengti mokesčio, o taip pat neatitinka valstybės išlaidų paskirstymo, atgraso užsienio šalių investuotojus. (Kazlauskienė, 2012)

Tačiau, yra nemaža dalis autorių, kurie turi kontrargumentų tokiam verslų ir mokslininkų siūlymui. Ekonomikos analitikas R. Kuodis (2008) mano, kad toks drastiškas pelno mokesčio atsisakymas panaikintų galimybę į biudžetą per pelno mokestį iš stambių verslų surinkti pajamas. Tuo tarpu Laisvos rinkos institutas (toliau - LLRI) (2008) pelno mokesčio panaikinimą įvardijo kaip veiksnį padedantį išspręsti šešėlinės ekonomikos reiškinį šalyje, bei stimulą skatinti įmonių pelningumą ir konkurencingumą, nes jei vietoj pelno būtų apmokestinami tik dividendai, įmonių savininkai būtų linkę didinti turtą, kurį naudojant įmonės veikloje būtų gaunamas didesnis pelnas. LLRI (2008) nuomone pelno mokestis yra vienas kenksmingiausių, prarado savo funkciją rinkti pajamas į biudžetą bei saugoti rinką nuo verslininkų siekiančių be saiko pasipelnyti. Laikoma, kad pelnas apmokestinamas tiek jį uždirbant bei reinvestuojant, tiek pelno vartojimas akcininkams išsimokant dividendus, tad tokiu būdu pelnas yra apmokestinamas du kartus. Iškilus diskusijoms dėl pelno mokesčio reformos, Europos Komisija pasiūlė suvienodinti pelno mokesčio bazę visoje vidaus rinkoje, nes būtent toks veiksmas pagerintų konkurenciją visoje Europos Sąjungoje, mažintų agresyvų mokesčių planavimą, kai įmonių buveinės yra steigiamos palankesnėse mokesčių sistemose, dar kitaip vadinamomis „mokesčių rojumi“. (Europos Komisija, 2016). Nors kaip savo moksliniame darbe mini V. Bružauskas ir N. Stončiuvienė, (2012) dauguma pelno mokesčio problematiką nagrinėjančių mokslininkų (Bružauskas, Stončiuvienė,

2012 cit. iš Spengel, Wendt, 2007; Fuesta, 2008; Herzig, Kuhr, 2012) palankiai vertina tokią pelno mokesčio reformą, tačiau patys darbo autoriai linkę šią idėją vertinti skeptiškai, kadangi mokesčių mokėtojui būtų leidžiama pasirinkti taikyti bendrą bazę numatytą Europos Sąjungos arba vadovautis nacionalinių teisės aktų nustatyta tvarka. Dėl šios priežasties, jų nuomone, atsirastų dviguba administracinė našta, kurią Lietuvoje bandoma visapusiškai sumažinti.

Visgi pelno mokesčio panaikinimo ar pelno mokesčio bazės pakeitimo pasvarstymai buvo atmesti. Tačiau, atsižvelgiant į verslo poreikius yra taikoma nemaža dalis lengvatų sietinų su pelno mokesčiu: naujai įregistruoti SVV subjektamai už pirmąjį mokestinį laikotarpį yra visiškai atleidžiami nuo pelno mokesčio, lengvatos mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtrą (toliau - MTEP) vykdantiems subjektams, filmų industrijai, lengvatos taip pat suteikiamos riboto darbingumo asmenis įdarbinantiems subjektams, tam tikras patirtas įmonės sąnaudas, kurios nurodytos LR pelno mokesčio įstatymo 17 straipsnyje, leidžiama atskaityti į leidžiamus atskaitymus. Įmonėms remiantis nuostatomis įtvirtintomis pelno mokesčio įstatyme gali būti taikomos ir kitos lengvatos, kurios nebuvo aptartos šiame darbe. (LR Seimas, 2021) Tačiau, Lietuvoje neretai kyla verslo diskusijų dėl dividendų apmokestinimo paskirstant pelną, laikoma, kad pelnas yra apmokestinamas du kartus, pirmą kartą paskaičiavus įmonės pelną sumokamas 15 proc. pelno mokestis (jei nėra taikomas lengvatinis), pasirinkus pelną paskirstyti dividendų išmokėjimui, pelnas dar kartą apmokestinamas taikant 15 proc. gyventojų pajamų mokestį. Lietuvos laisvosios rinkos institutas tokį apmokestinimą laiko nepatraukliu verslui, kadangi kitos Baltijos šalys kaip antai Estija ir Latvija yra atsisakiusios tokio dvigubo pelno apmokestinimo, šis klausimas svarstomas ir Lenkijoje. (Leontjeva, 2020)

Didelė mokestinė našta. Šalyje vyraujantys dideli mokesčiai gali stabdyti SVV plėtrą, kadangi kaip vienas iš pagrindinių barjerų tarp SVV yra įvardijamas – finansinių išteklių trūkumas, kuris susidaro dėl apyvartinių lėšų trūkumo verslo pradžioje bei nepalankių sąlygų skolintis iš kreditorių. SVV subjektai nurodo, kad mokesčiai labiausiai trukdantys plėtoti verslą yra pelno ir VSD mokesčiai. (Stripeikis, Žukauskas, (2004) Pelno mokesčių problematika plėtojant SVV veiklą nagrinėjama ir V. Bružauskas bei N. Stončiuvienė (2012). R. Stačiokas, A. Mažeika, L. Šerėnienė (2004) taip pat mano, kad dideli mokesčiai užkerta kelią verslo plėtrai. Remiantis vieno iš didžiausių mokesčių konsultacijų ir audito bendrovių tinklų PricewaterhouseCoopers (toliau – PwC) ataskaitoje (2019) nurodytais duomenimis administracinė našta palyginus su kitomis ES šalimis Lietuvoje yra pakankamai maža, bet mokestinis tarifas šalyje yra gana aukštas, tam įtakos turi su darbo santykių apmokestinimas. Bendras ES šalių vidurkis nustatant bendrą tarifą yra 38,9 proc., Lietuvoje šis skaičius yra aukščiau vidurkio ir siekia 42,6 proc. (PricewaterhouseCoopers, 2019)

Išanalizavus LR Statistikos departamento (2020) duomenis matoma, kad išregistruotų ir bankrutavusių įmonių dinamika vis dar išlieka nepastovi. Kaip vienas iš SVV plėtros barjerų Europoje

yra įvardijama mokesčių tarifai bei mokesčių administravimas. Matoma, kad mokesčiai verslo plėtroje yra svarbi dedamoji, tad išnagrinėta su kokiomis mokestinėmis problemomis verslas susiduria Lietuvoje.

Kaip viena iš mokestinių problemų yra identifikuota įstatymų kaita, ko pasekoje, mokesčių mokėtojai nebespėja adaptuotis prie kintančių įstatymų, didėja administracinė našta, kadangi neįsigilinus į įstatymų pakeitimus tenka taisyti ir aiškintis klaidas, mažėja motyvacija mokėti mokesčius. Sudėtinga mokesčių administravimo sistema, kaip pripažįsta pats mokesčių administratorius, didina laiko sąnaudas tiek mokesčių administratoriui, tiek verslo subjektui. Pastebėta, kad pakeitus mokesčių administravimo sistemą nuo 2015 m. šios problemos ne tik neišnyko, bet ir dar labiau padidino administracinę naštą. Kiti mokslininkai pasisako už pelno mokesčio panaikinimą, motyvuodami tuo, jog verslui šis mokestis sukuria didelius administravimo kaštus, o taip pat laikoma neteisinga, jog šis mokestis yra taikomas kartu su pridėtinės vertės mokesčių, nors pelno mokesčio į biudžetą yra surenkama sąlyginai mažai palyginus su pridėtinės vertės mokesčiu. Verslo subjektai, jaučia nepasitenkinimą ir dėl to, jog uždirbtas pelnas yra apmokestinamas du kartus t. y. pirmąjį kartą kai sumokamas pelno mokestis, antrąjį – akcininkams išmokant dividendus iš paskirstyto pelno. Toks dvigubas apmokestinimas laikomas nepatraukliu verslui, kadangi kitos Baltijos šalys jau yra atsisakiusios dividendų apmokestinimo arba svarsto šį klausimą. Galiausiai pasigirsta nuomonių, kad verslo mokestinė našta Lietuvoje yra gana didelė, bendrasis apmokestinimo vidurkis yra didesnis nei vidutinis, o tam įtakos daugiausiai turi su darbo santykiais susiję mokesčiai.

Taigi, apibendrinant galima teigti, jog mokesčių sistema gali būti laikoma tarpusavyje nesuderintų mokesčių visuma, kuri yra vienas iš pagrindinių ekonomikos elementų, kadangi užtikrina būtinųjų valstybės funkcijų vykdymą ir yra formuojama valdančiosios valdžios, kuri kaip ir kitose šalyse turi savo tris pagrindines funkcijas fiskalinę, reguliavimo ir perskirstomąją. Taip pat išsiaiškinta, kad Lietuvoje kaip besivystančioje šalyje vyrauja netiesioginiai mokesčiai, kadangi motyvacijoms sąžiningai mokėti mokesčius Lietuvoje vis dar pritrūksta, ko pasekoje valstybės biudžete sunkiau surinkti pajamų skirtų valstybės funkcijoms vykdyti, todėl pasitelkiami netiesioginiai mokesčiai, kurių surinkimas yra paprastesnis nei tiesioginių ir jie yra įskaičiuojami į prekės ar paslaugos kainą, tad vartotojui t. y. mokesčio mokėtojui mažiau juntami. Šiuo metu į biudžetą yra mokami 23 mokesčiai, iš kurių nagrinėjamasis subjektas SVV moka pelno mokestį, NTM, PVM bei tam tikrais atvejais GPM. Vertėtų nepamiršti, jog SVV subjektas turintis samdomų darbuotojų turi prievolę apskaičiuoti ir į biudžetą sumokėti mokesčių už darbuotoją t. y. VSD, PSD, GPM bei kaip darbdavys papildomai į socialinio draudimo fondą turi mokėti draudėjo įmoką. Su darbo santykiais susiję mokesčiai didina įmonės sąnaudas, kadangi SVV subjektai siekiantys pritraukti kvalifikuotų specialistų turi rinkoje išlaikyti konkurencingą darbo užmokesčio dydį, todėl padidėjus mokesčiams, dažniausiai didinamas ir darbo užmokestis. Mokant mokesčius už savo darbuotojus padidėja ir administravimo našta, kuri laikoma viena iš didžiausių SVV apmokestinimo problemų. Tačiau atlikus literatūros analizę išsiaiškinta, kad ne

tik administravimo našta slegia verslą Lietuvoje. Kaip pagrindinės SVV plėtros problemos sietinos su šalies mokesčių sistema yra greitas įstatymų kintamumas, kuris neleidžia verslui adaptuotis ir taip skatina verslą trauktis į „šešėlį“. Laikoma, kad dividendų apmokestinimas nėra teisingas, kadangi įmonės pelnas apmokestinamas du kartus, pirmąjį skirstant pelną, antrąjį kartą akcininkams išsimokant dividendus. Ypač daug diskusijų šis klausimas kelia, kadangi kitos Baltijos šalys jau yra panaikinusios dividendų apmokestinimą arba svarsto šį klausimą. Pasigirsta verslo atstovų nuomonių, jog Lietuvoje vyrauja didelė mokestinė našta. Remiantis „Paying Taxes 2019“ ataskaita, pastebima, kad jog to priežastimi yra aukštas bendras mokesčių tarifas, kuriam įtakos daugiausiai turi su darbo santykiais susiję mokesčiai. Siekiant įvertinti įvardintų mokestinių problemų pagrįstumą bei jų įtaką smulkiajam ir vidutiniam verslui, sekančioje dalyje bus pateikiama tyrimo metodika skirta atlikti tyrimui. Išsiaiškinus mokesčių sistemos problemas ir siekiant teigiamų pokyčių tiek verslo atstovams, o tuo pačiu nenukentėti valstybei, reikalingos ne tik diskusijos dėl mokesčių sistemos tobulinimo, tačiau pokyčiai ir jų poreikis turi būti pagrįsti, o tam gali būti takomas mokesčių naštos skaičiavimo metodas.

2. MOKESČIŲ SISTEMOS KAIP SVV PLĖTRĄ SĄLYGOJANČIO VEIKSNIO TYRIMO METODIKA

Apžvelgus atliktus tyrimus nagrinėjančius Lietuvos mokesčių sistemos įtaką smulkiajam ir vidutiniam verslui pastebima, kad dauguma jų atlikti seniau nei prieš penkerius metus. Atsižvelgiant į tai, jog mokesčiai yra dinamiški, prieš penkerius metus atlikti tyrimai nebeatspindės dabartinės situacijos. Atlikus literatūros analizę iš išnagrinėjus jau atliktus tyrimus pastebima tendencija, kad smulkaus ir vidutinio verslo atstovų plėtrai Lietuvoje daro neigiamą įtaką staigūs mokesčių politikos pokyčiai, Lietuvoje egzistuoja didelė administracinė mokestinė našta, aukšti mokesčių tarifai, dvigubo pelno apmokestinimo problema. Taigi, siekiant išsiaiškinti ar tikrai mokesčių sistemos įtaka SVV subjektams yra neigiama, kaip tai buvo suteikta prielaida manyti išnagrinėjus mokslinę literatūrą bei viešai prieinamus dokumentus, mokslinės literatūros analizės metu gauta informacija bus nagrinėjama empiriškai.

Pastebėta, kad iki 2021 m. atliktuose tyrimose siekiant nustatyti mokesčių sistemos įtaką smulkiojo ir vidutinio verslo plėtrai, dažniausiai naudojami metodai šiam ryšiui ar jo nebuvimui nustatyti buvo anketinė apklausa ir statistinių duomenų analizė padedanti identifikuoti mokesčių sistemos kaip veiksnio sąlygojančio smulkiojo ir vidutinio verslo plėtrą ryšį. Tačiau pastebėtina, kad atliekant anketinę apklausą ir apklausiant tik smulkiojo ir vidutinio verslo subjektus, gauti rezultatai bus tik subjektyvūs, sietini tik su pačių SVV patirtimi ir kurių negalima patikrinti objektyviai. Dėl šios priežasties atliekant tyrimą buvo pasirinkta apklausti ne pačius SVV subjektus, bet ekspertus t. y. mokslininkus, akademikus ar mokesčių specialistus, kurie mokesčių sritį bei verslo apmokestinimą yra analizavę iš teorinės arba tiesiogiai dirba su verslo mokesčiais. Pagrindinis kriterijus, renkantis ekspertus buvo ne žemesnis nei daktaro laipsnis, o taip pat ne mažesnė patirtis nei 5 metai akademinėje veikloje ar ne mažesnė nei 5 metų mokesčių specialisto patirtis. Priimtas sprendimas aplausti ekspertus, kadangi pastarieji gali pateikti objektyvesnę nuomonę, nes nėra tiesiogiai suinteresuoti ginti, nei SVV, nei valstybės interesų, yra savo srities profesionalai, su mokesčių sistemomis bei jų ypatumais susipažinę ir globaliu mastu. Svarbu paminėti, jog kartu su ekspertine apklausa bus atliekama ir statistinė kiekybinių duomenų analizė, kuri dažnai taikoma moksliniuose tyrimuose, kuriose nagrinėjamos problemos sietinos su mokesčių mokėtojų apmokestinimu kaip pildomas tyrimo metodas pagrindžiantis ar paneigiantis pirminio tyrimo metu gautus rezultatus. Šis tyrimas atliekamas kaip papildomas, kadangi anot K. Kardelio (2016) statistinė analizė gali būti naudojama tik kaip papildomas įrankis loginiams samprotavimams patvirtinti. Svarbu paminėti, jog statistinės anlizės tyrimas turi apribojimų. LR Statistikos departamentas bei VMI nedetalizuoja visų smulkiojo ir vidutinio verslo mokesčių, tad skaičiavimai atlikti remiantis duomenimis apie MVĮ ir skaičiavimai atliekami tik su pagrindiniais mokesčiais iš kurių daugiausiai pajamų surenkama į biudžetą. Ekspertinės apklausos metu gauti rezultatai buvo lyginami su statistinės

kiekybinių duomenų analizės metu gautais rezultatais ir taip tyrimas papildomas ne tik profesionalų nuomone, bet ir faktine viešai prieinama informacija. Manoma, jog šie tyrimai padės identifikuoti ar Lietuvos mokesčių sistema pernelyg slegia verslą, stabdo plėtros procesus bei bus nustatytos opiausios apmokestinimo vietos, kurias būtų galima tobulinti, tačiau tuo pačiu nesumažinti valstybės pajamų, kas yra labai svarbus kriterijus valstybei keičiant apmokestinimo tvarką šalyje.

Išanalizavus mokslinę literatūrą, LR įstatymus bei viešai prieinamus dokumentus kyla prielaida, kad mokesčių sistema atlieka svarbų vaidmenį smulkiajam ir visutiniam verslui priimant sprendimus dėl verslo plėtros bei turi įtakos įmonės veikla, o galbūt net tam tikrais atvejais turi neigiamą poveikį smulkiojo verslo plėtrai ar veiklos rezultatams, kaip pavyzdys neigiamą įtaką gali daryti dažna mokestinių įstatymų kaita, dvigubas pelno apmokestinimas, aukšti mokesčių tarifai, didelė administracinė našta, todėl remiantis anksčiau įvardintais pastebėjimais keliamos keturios tyrimo **hipotezės**:

H_1 – šalies mokesčius reglamentuojančios įstatyminės bazės kaita neigiamai veikia smulkiojo ir vidutinio verslo plėtrą;

H_2 – mokesčių administravimo našta tenkanti smumulkiojo ir vidutinio verslo subjektams yra per didelė;

H_3 – smulkiojo ir vidutinio verslo subjektams tenkanti našta, kuriai daugiausiai įtakos turi su darbo santykiais susiję mokesčiai yra per didelė;

H_4 – dvigubas pelno apmokestinimas pirmąjį kartą apmokestinant pelną, o antrąjį kartą dividendus išmokamus akcininkams nėra teisingas.

Visų pirma bus taikomas ekspertinio vertinimo metodas, kuris gali būti taikomas tirti įvairius klausimus, naudojantis ekspertų sukaupta patirtimi bei žiniomis. (Baležentis, Žalimaitė, 2011) Manoma, kad ekspertinis vertinimas, šiuo atveju aktyvusis individualusis ekspertinis vertinimas anketinės apklausos būdu, visų pirma turi būti pradedamas nuo tyrimo imties pasirinkimo. Manoma, kad siekiant reprezentatyvių tyrimo rezultatų apklausoje turėtų dalyvauti ne mažiau nei 5 ekspertai, visgi optimaliu ekspertų skaičiumi tyrime yra laikoma 8-10 ekspertų. Nepaisant to, panašaus tipo tyrimuose ekspertų skaičius svynuoja nuo kelių iki keliasdešimt ekspertų. (Augustinaitis, Rudzinskienė, Petrauskas, Dagytė, Martinaitytė, Leichteris, Malinauskienė, Višnevska, Žilionienė, 2009). Iš viso atliekant tyrimą apklausoje buvo pakviesti sudalyvauti 63 mokslininkai arba mokesčių srities specialistai. Ekspertai buvo pasirenkami pagal šiuos kriterijus: darbo patirtis, mokslinis laipsnis, veiklos/mokslinė sritis. Ekspertinėje apklausoje pakviesti dalyvauti mokslininkai turėjo turėti ne žemesnį nei daktaro laipsnį, ne mažesnę nei 5 metų patirtį bei viena iš nagrinėjmų mokslinių sričių turėjo būti mokesčiai. Tuo tarpu mokesčių specialistai turėjo turėti ne žemesnį nei daktaro laipsnį, 5 metų darbo patirtį mokesčių srityje. Anketa buvo patalpinta Google Docs platformoje, nuoroda į klausimyną buvo siunčiama el. paštu arba naudojantis profesiniu socialiniu tinklu LinkedIn. Klausimynas sudarytas iš 10 klausimų, tarp kurių buvo

6 uždari klausimai, 3 atviri klausimai, 1 klausimas sudarytas Likerto skalės principu, turintis 14 teiginių. (žr. Priedą Nr. 1) Iš 63 išsiųstų anketų, susigrąžinti pavyko 24 anketas arba kitaip tariant apie 38 proc. visų siųstų anketų.

Manoma, kad iš ekspertinio vertinimo metu gautų rezultatų ranginės skalės būdu būtų galima daryti reikšmingas išvadas, ekspertų atsakymai tarpusavyje turi derėti, o klausimai būti vientisi, tam tyrime buvo panaudoti Kendall W konkordacijos koeficientas ekspertų nuomonių suderinamumui nustatyti bei Cronbach Alpha koeficientas klausimų vientisumui identifikuoti. Šie koeficientai taikyti tik Likerto skalei vertinti, kadangi tik vienintelė ši skalė buvo ranguojama. Kendall W koeficientas skaičiuojamas pagal formulę (Baležentis, Žalimaitė, 2011):

$$W = \frac{12S^2}{m^2(k^3-k)}; \quad (1)$$

Čia:

S – nukrypimų nuo rangų sumos vidurkis;

k – alternatyvų skaičius;

m – ekspertų skaičius;

W – Kendall W koeficiento reikšmė.

Manoma, jog ekspertų nuomonės laikomos suderintomis, kai W reikšmė artėja prie 1, o tuo tarpu koeficiento reikšmei artėjant prie 0, galima daryti išvadą, jog ekspertų nuomonės tarpusavyje nedera. (Kendall, 1990) Minimali kritinė riba, kai galima teigti, kad nuomonės tarpusavyje iš esmės dera yra 0,6. (Giriūnienė, 2014 cit. iš G. J. Van Den Berg, 2001)

Cronbach Alpha funkcija naudojama klausimyno klausimų suderinamumo lygiui, nuoseklumui nustatyti. (Pukėnas, 2009) Šis koeficientas gali būti apskaičiuojamas pagal formulę (Pukėnas, 2009 cit. iš Yaffee, 2003):

$$\alpha = \left(\frac{k}{k-1}\right)\left(1 - \frac{\sum_{i=1}^{k} S_i^2}{S_p^2}\right); \quad (2)$$

Čia:

k – skalės elementų skaičius;

S^2_i – i-tojo skalės elemento dispersija;

S^2_p – bendra skalės dispersija;

α - Cronbach Alpha koeficientas.

Nustačius, jog klausimyno klausimai tarpusavyje nedera, Cronbach Alpha funkcijos pagalba galima koreguoti klausimų skaičių ranginėje skalėje. (Pukėnas, 2009) Manoma, jei skalėje klausimai tarpusavyje nedera, tuomet Cronbach Alpha reikšmė bus artima 0, jei ranginės skalės klausimai yra vientisi ir nuoseklūs, tai Cronbach Alpha reikšmė bus artima 1. Nėra vieningos nuomonės dėl minimalios kritinės ribos, vienų autorių teigimu ji turėtų būti bent 0,7, tačiau kiti autoriai mano, kad visgi minimali kritinė riba klausimyno suderinamumui yra 0,6. (Pukėnas, 2009 cit. iš Norušis, 2005)

Taip pat, tolimesniems tyrimams apdorojant statistinius duomenis buvo pasirinkta skaičiuoti koreliacijos koeficientą. Koreliacija pasirinkta skaičiuoti, kadangi reikalinga nustatyti ryšį tarp dviejų kintamųjų. Koreliacija įprastai gali būti skaičiuojama trimis skirtingais metodais: 1) Pearsono, kai duomenų skirstinys yra normalus; 2) Spearmano, tokiu atveju kai duomenų skirstinys yra nenormalus; 3) Kendalo, kai kintamieji yra ranginiai. (Kardelis, 2016) Toliau tyrimui buvo naudojami normalūs duomenų skirstiniai, tad koreliacijos koeficientas skaičiuojamas naudojantis Pearson formule (Jakštonytė, 2008):

$$r = \frac{xy - \bar{x}\bar{y}}{S_x S_y}; \quad (3)$$

Čia:
r – koreliacijos koeficientas;
x – 1-asis kintamasis;
y – 2-asis kintamasis;
S – standartinis nukrypis.

Anot V. Čekanavičiaus ir G. Murausko (2014) kuo koeficiento reikšmė yra arčiau 1, tuo kintamojo *y* priklausomybė yra stipresnės nuo kintamojo *x*. Taip pat, kai matoma pateiktoje lentelėje (žr. 14 lent.) koreliacija gali būti teigiama arba neigiama:

14 lentelė. Tiesinės koreliacijos ryšio stiprumo reikšmių lentelė

Koreliacijos koef. Įverčio *r* reikšmė	**Ryšio stiprumas**
0,9 – 1,0 arba (-0,9) – (-1,0)	L. stipri tiesinė koreliacija
0,7 – 0,9 arba (-0,7) – (-0,9)	Stipri tiesinė koreliacija
0,5 – 0,7 arba (-0,5) – (-0,7)	Vidutinė tiesinė koreliacija
0,3 – 0,5 arba (-0,3) – (-0,5)	Silpna tiesinė koreliacija
0,3 – (-0,3)	L. silpna tiesinė koreliacija

Šaltinis: sudaryta pagal Čakanavičių ir Murauską (2014)

Manoma, jog teigiama koreliacija parodo, jog du kintamieji *x* ir *y* juda ta pačia kryptimi, tuo tarpu neigiama koreliacija parodo atvirkštinį koreliavimą t. y. abu kintamieji juda priešinga kryptimi. Nors koreliacijos koefociento ryšys gali būti stiprus, tačiau tai nereiškia, jog koreliacija nebuvo atsitiktinė. Siekiant nustatyti ar gauta koreliacija nebuvo atsitiktinė praktikoje ji dažniausiai tikrinama Stjudento reikšmingumo koeficientu t arba ANOVA p koeficientu. Manoma, kad kai ANOVA p „reikšmė didesnė už 0,05, tai modelio tinkamumas labai abejotinas. Jeigu p reikšmė mažesnė už 0,05, gavome patvirtinimą, kad modelis nėra beviltiškas.“ (Čekanavičius, Murauskas, 2014, p. 33). Tuo tarpu skaičiuojant reikšmingumą t (Stjudento) metodu teigiama, kad „jeigu atitinkamo kriterijaus p reikšmė < 0,05, tariama, kad regresorius yra statistiškai reikšmingas ir dažniausiai jis modelyje paliekamas, jei p reikšmė ≥ 0,05, tai regresorius yra statistiškai nereikšmingas ir modelyje paliekamas tik ypatingais atvejais“ (Čekanavičius, Muraskas, 2014, p. 34)

Ekspertinio vertinimo bei statistinės analizės metu gauti duomenis apdoroti naudojantis MS Excel bei IBM SPSS programomis.

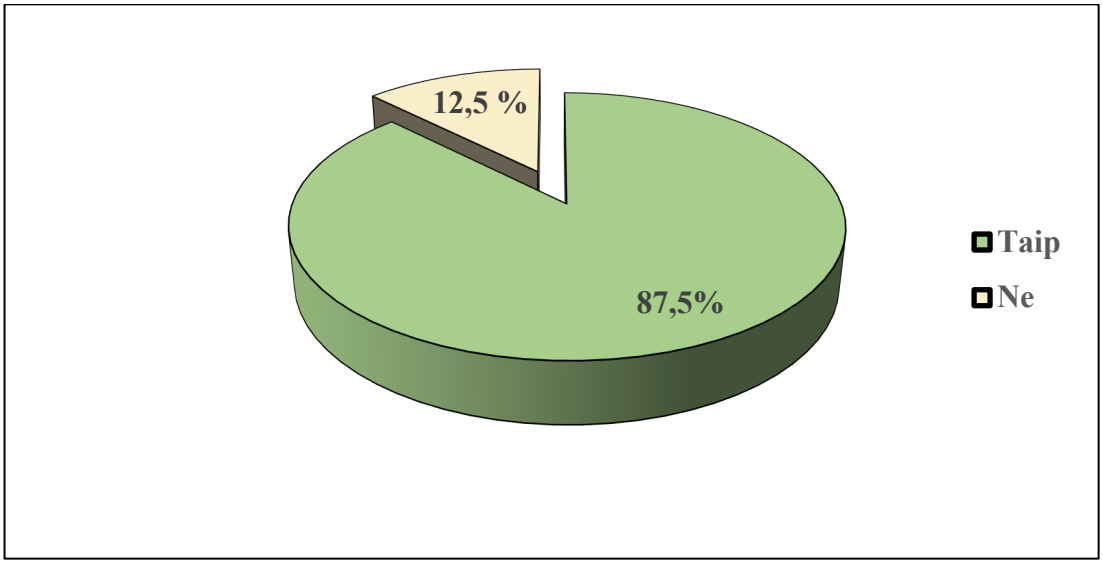
Taigi, apibendrinant galima teigti, jog tyrimui atlikti buvo pasirinkti ekspertinio vertinimo anketine apklausa, statistinės analizės metodai. Pagrindiniu tyrimu laikytinas ekspertinis vertinimas. Ne visi tyrimo klausimai gali būti vertinami kiekybiškai, todėl tyrimui atlikti pasirinktas būtent šis metodas. Ekspertinio vertinimo metodo pasirinkimą lėmė ir tai, jog ekspertai gali šališkai vertinti mokesčių sistemos problemas, todėl kad nėra suinteresuoti pagerinti smulkiojo ir vidutinio verslo ar valstybės poziją. Tačiau ekspertai nors ir savo srities specialistai, dėl tam tikrų priežasčių, kaip antai patirtis, nagrinėjama sritis gali turėti skirtingą nuomonę, todėl klausimus, kurių duomenis galima patikrinti statistiškai, papildomai buvo pasirinkta nagrinėti ir statistinės analizės metodu. Tarp kai kurių statistinių duomenų, vadovaujantis jau gautomis teorijomis galima buvo prognozuoti, jog egzistuoja kintamųjų priklausomybė, tad jų ryšio nustatymui tyrime naudotas tiesinės koreliacijos (Pearson) koeficientas, o nustatyti ar ryšys nebuvo atsitiktinis papildomai naudota *ANOVA p* bei *p* reikšmingumo koeficientai. Skaičiavimai atlikti naudojantis IBM SPSS programa.

3. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS POVEIKIO SVV SUBJEKTAMS ANALIZĖ

Atlikus literatūros analizę identifikuotos keturi veiksniai, kurie Lietuvoje stabdo smulkiojo ir vidutinio verslo plėtrą: didelė mokesčių kaita, dvigubas pelno apmokestinimas, aukšti mokesčių tarifai, didelė administracinė našta. Vadovaujantis literatūros analizės duomenimis, kuri atlikta pirmoje darbo dalyje, buvo išsikelta hipotezė, kad Lietuvos verslo apmokestinimo politika turi neigiamą poveikį SVV plėtrai. Toliau atliekamas tyrimas patvirtins arba padės atmesti šią hipotezę.

Internetinėje svetainėje Google Docs buvo patalpinta apklausa tema „Lietuvos mokesčių sistemos įtaka smulkiojo ir vidutinio verslo subjektams“, kurioje pakviesti dalyvauti ekspertai, turintys ne žemesnį nei daktaro laipsnį. Ši imtis apėmė Lietuvos mokslininkus, tyrinėjančius šalies mokesčių sistemą bei jos poveikį ekonomikai, namų ūkiams ir verslui. Taip pat dalyvauti buvo pakviesti ir mokesčių ekspertai. Naudojantis LinkedIn platforma bei elektroniniu paštu buvo išsiųstos 63 anketos, iš kurių buvo grąžinta 24 anketos. Santykinai mažą (38,1 proc.) sugrąžinimo procentą lėmė, apklausos pateikimo būdas raštu, o ne žodžiu, tačiau toks būdas leido apklausti daugiau ekspertų nei ekspertus apklausiant interviu būdu. Ekspertinės apklausos rezultatams papildyti naudota kiekybinių duomenų statistinė analizė.

Visų pirma 24 apklaustieji ekspertai išreiškė nuomonę apie Lietuvos mokesčių sistemos įtaką verslui. (žr. 15 pav.)

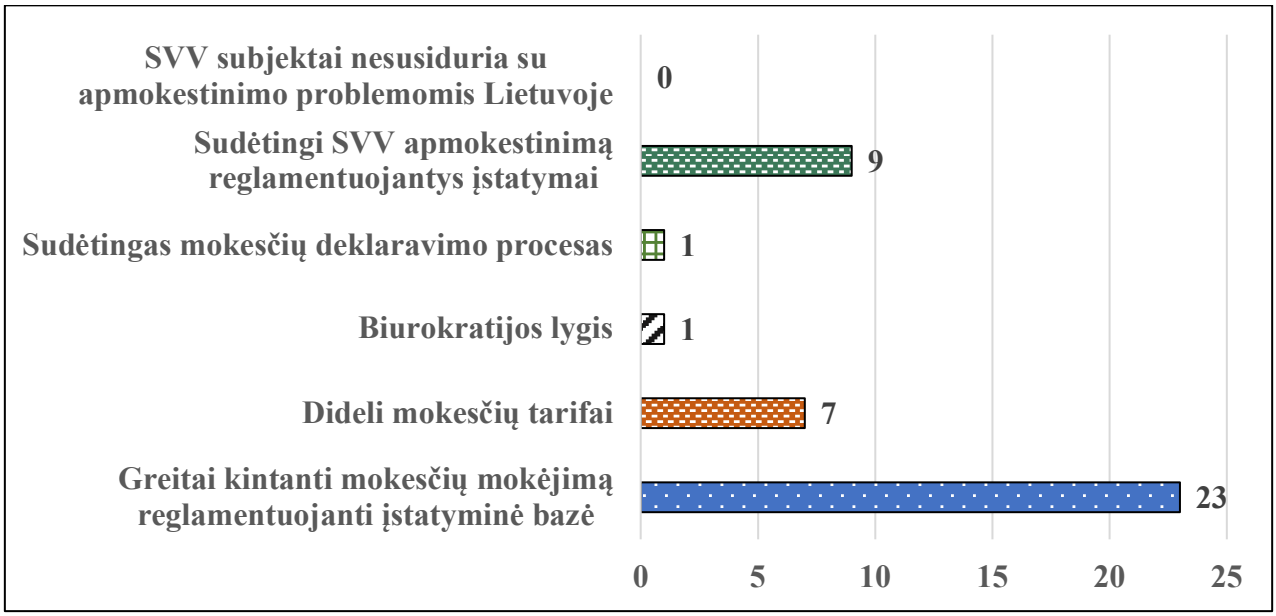


Šaltinis: sudaryta autorės pagal atliktos ekspertinės apklausos duomenis

15 pav. Ekspertų vertinimas mokesčių įtakos verslui klausimu

Daugiau nei trys ketvirtosios apklausoje dalyvavusių ekspertų arba 21 ekspertas arba 87,5 proc. sutiko, jog nuo mokesčių sistemos priklauso ir smulkiojo ir vidutinio verslo plėtra. Tokį smulkaus verslo

bei mokesčių sąryšį identifikavo ir užsienio mokslininkas Yao Wang (2016) atlikęs tyrimą. Anot mokslininko smulkiojo ir vidutinio verslo plėtrą šalyje gali stabdyti tokie veiksniai kaip didelė mokesčių administracinė našta bei dideli mokesčių tarifai. World Economic forum atliktais tyrimais, kuriuos savo knygoje „*Verslas augančiose rinkose*“ aprašė J. Sekliuckienė ir A. Repečkienė analizuojama, jog verslo vystymasis, skatinantis ekonomikos augimą Lietuvoje yra ribojamas: biurokratijos, mokesčių tarifų, mokesčių reguliavimo, suvaržyto darbo santykių reguliavimo, korupcijos. (Sekliuckienė ir Repečkienė, 2014) Taigi, mokesčių tarifai bei reguliavimas laikomi verslo plėtrą Lietuvoje stabdančiais veiksniais. Atlikus ekspertinį anketinį tyrimą ekspertai taip pat išskyrė šias problemas kaip verslo plėtrą Lietuvoje stabdančius veiksnius. (žr. 16 pav.)



Šaltinis: sudaryta autorės pagal atliktos ekspertinės apklausos duomenis

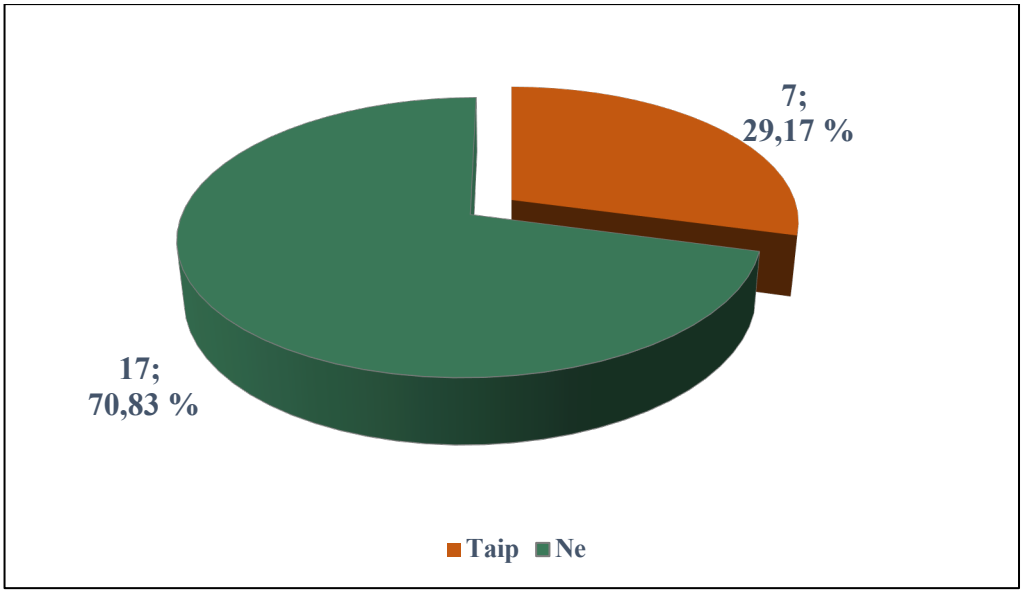
16 pav. Smulkiojo ir vidutinio verslo apmokestinimo problemos

Pastebima tendencija, kad beveik visi apklaustieji arba 95,8 proc. sutiko, kad kaip viena iš pagrindinių problemų stabdančių verslo plėtrą yra susijusi su smulkiojo ir vidutinio verslo mokestiniu reguliavimu t. y. greitai kintanti mokesčius reglamentuojanti įstatyminė bazė. Trečdalis arba 37,5 proc. ekspertų kaip mokestinį verslo plėtrą Lietuvoje stabdantį veiksnį įvardijo sudėtingus smulkiojo ir vidutinio verslo apmokestinimą reglamentuojančius įstatymus. Ši Lietuvoje vyraujanti problematika aptarta ir Lietuvos Respublikos kancialiarijos 2016 metų ataskaitoje „*Šešėlinė ekonomika. Pokyčiai per dešimtmetį“*. Ataskaitoje diskutuojama, jog vienas pagrindinių kriterijų skatinančių verslą pasitraukti į „šešėlį“ yra sudėtingai teisinio išsilavinimo neturinčiam žmogui suprantami mokestiniai įstatymai bei jų formos, kalba. Manoma, jog verslo subjektai, kad dėl šios priežasties gana dažnai neteisingai

interpretuoja įstatymo turinį. Verslo atstovai dėl ypač dinamiškos mokestinės įstatyminės bazės Lietuvoje, neretai nespėja su ja susipažinti ir tinkamai reaguoti bei taikyti įstatymus.

Nors mokestinis reguliavimas yra įvardijamas kaip verslo plėtros kliuvinys, visgi jis yra būtinas siekiant įgyvendinti lygybės ir aiškumo principą, taip mažinant iškreiptą ir neapibrėžtą suvokimą apie mokesčių mokėjimą, mokestinius tarifus, mokesčių mokėjimo terminus, sąlygas ir lengvatas. (Lietuvos Respublikos kancialiarijos ataskaita, 2016) 7 anoniminėje apklausoje dalyvavę ekspertai įvardijo, kad kaip vieną didžiausių smulkiojo ir vidutinio verslo plėtros problemų Lietuvoje įžvelgia didelius šalyje vyraujančius verslo mokesčių tarifus. Remiantis PricewaterhouseCoopers ataskaitoje (2019) įtvirtintais duomenimis mokestinis tarifas Lietuvoje yra pakankamai aukštas, tam įtakos turi su darbo santykių apmokestinimas. Bendras ES šalių vidurkis nustatant bendrą tarifą yra 38,9 proc., Lietuvoje šis skaičius yra aukščiau vidurkio ir siekia 42,6 proc. (PricewaterhouseCoopers, 2019) Valstybės kontrolės atlikto audito išvadose teikiamos pastabos, kad atnaujinta VMI mokesčių administravimo sistema ne tik nesumažino mokesčių mokėtojų administracinės naštos, o kaip tik ją padidino ir mokesčių mokėtojų patirtos sąnaudos didesnės nei planuota ir naujos administravimo sistemos vystymo stadijoje nebuvo pakankamai ištirti mokesčių mokėtojų poreikiai, neįvertinta kokios el. paslaugos būtų reikalingos mokesčių mokėtojams. (Valstybės kontrolė, 2019) Tačiau iš 24 apklausoje dalyvavusių respondentų tik 1 respondentas arba 4,2 proc. pasisakė dėl sudėtingo deklaravimo proceso ir tiek pat pasisakė dėl didelio biurokratijos lygio. Tačiau nebuvo nei vieno eksperto, kuris teigtų, jog smulkusis ir vidutinis verslas nesusiduria su nors viena iš anksčiau paminėtų problemų.

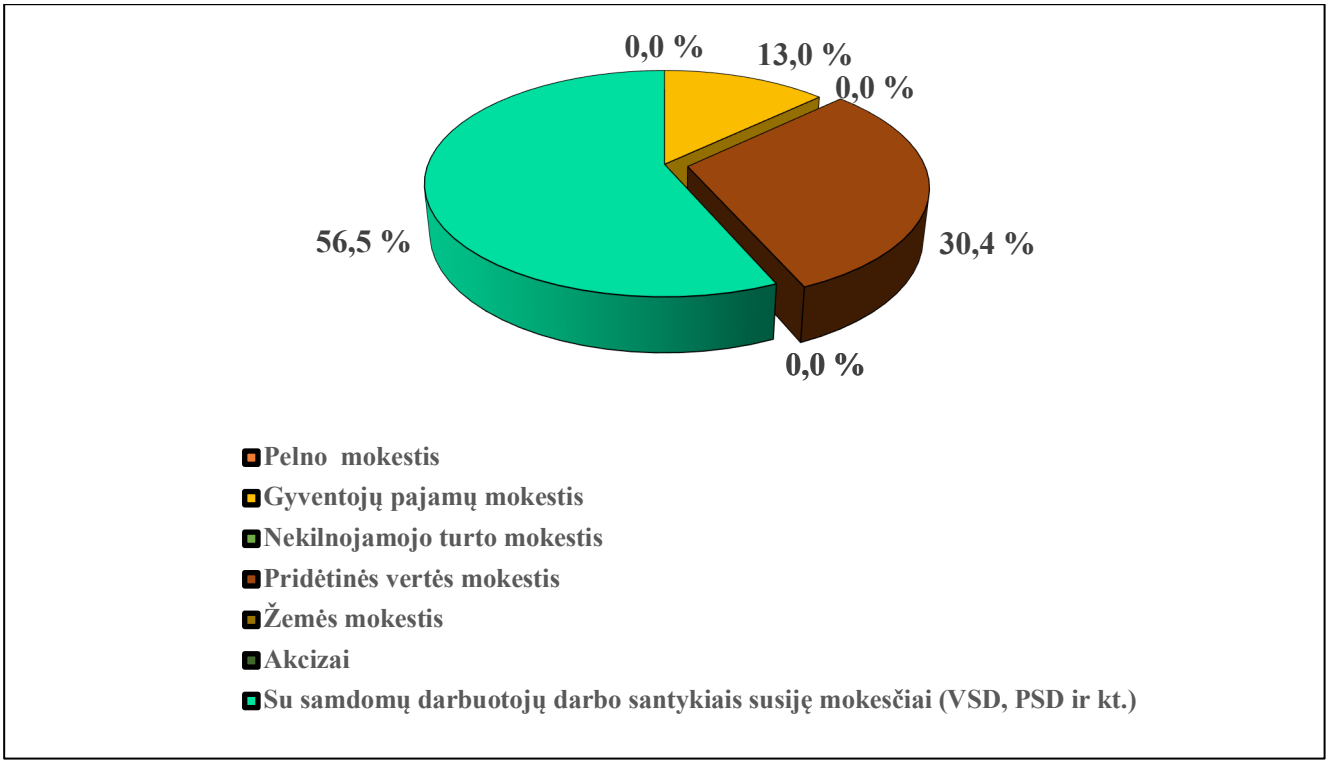
Tačiau nepaisant didelės mokesčių kaitos, sudėtingai SVV subjektams suprantamos įstatyminės bazės bei kaip ekspertų buvo įvardinta didelių mokesčių tarifų, taip pat buvo svarbu išsiaiškinti ekspertų nuomonę apie SVV subjektams tenkančios mokestinės naštos lygį. (žr. 17 pav.)



Šaltinis: sudaryta autorės pagal atliktos ekspertinės apklausos duomenis

17 pav. Mokestinės naštos smulkiojo ir vidutinio verslo subjektams lygis

Beveik trys ketvirtdaliai apklausoje dalyvavusių respondentų arba 70,83 proc. teigė, jog smulkiajam ir vidutiniam verslui tenkanti mokestinė našta nėra per didelė, o tuo tarpu 7 ekspertai iš 24 apklaustųjų arba 29,17 proc., laikėsi nuomonės, kad smlkiajam ir vidutiniam verslui tenkanti našta yra per didelė. Tuo tarpu, mokesčių ekspertų PricewaterhouseCoopers nuomone, Lietuvoje mokesčių naštos rodiklis yra aukščiau Europos Sąjungos vidurkio ir siekia 42,6 proc., o tam įtakos turi su socialinio draudimo mokesčiai, kurie yra mokami už samdomus darbuotojus dirbančius pagal darbo sutartį. (PricewaterhouseCoopers, 2019) Tuo tarpu Laisvosios rinkos instituto prezidentės, ekonomistės Elenos Leontjevos nuomone smulkiajam ir vidutiniam verslui yra nepatrauklus pelno apmokestinimas, kai pirmą kartą yra apmokestinamas pelnas, o tuomet iš sukaupto ir jau kartą apmokestinto pelno dar kartą sumokamas 15 proc. tarifo gyventojų pajamų mokestis. Manoma, kad toks pelno apmokestinimas yra nepatrauklus verslui, kadangi kaimyninės šalys tokios kaip Estija ar Latvija yra atsisakiusios tokio dvigubo pelno apmokestinimo, tuo tarpu šis klausimas svarstomas ir Lenkijoje. (Leontjeva, 2020) Nors apklaustųjų mokesčių ekspertų teigimu našta tenkanti smulkiajam ir vidutiniam verslui nėra didelė, tačiau atsižvelgiant į mokesčių ekspertų bei ekonomistų nuomones dėl verslui nepatrauklaus dvigubo pelno apmokestinimo bei tenkančios socialinio draudimo naštos, vertėtų apžvelgti mokesčių ekspertų nuomonę, kokie mokesčiai sukuria didžiausią mokestinę naštą smulkiajam ir vidutiniam verslui, o gautus duomenis palyginti su statistiniais duomenimis. (žr. 18 pav.)

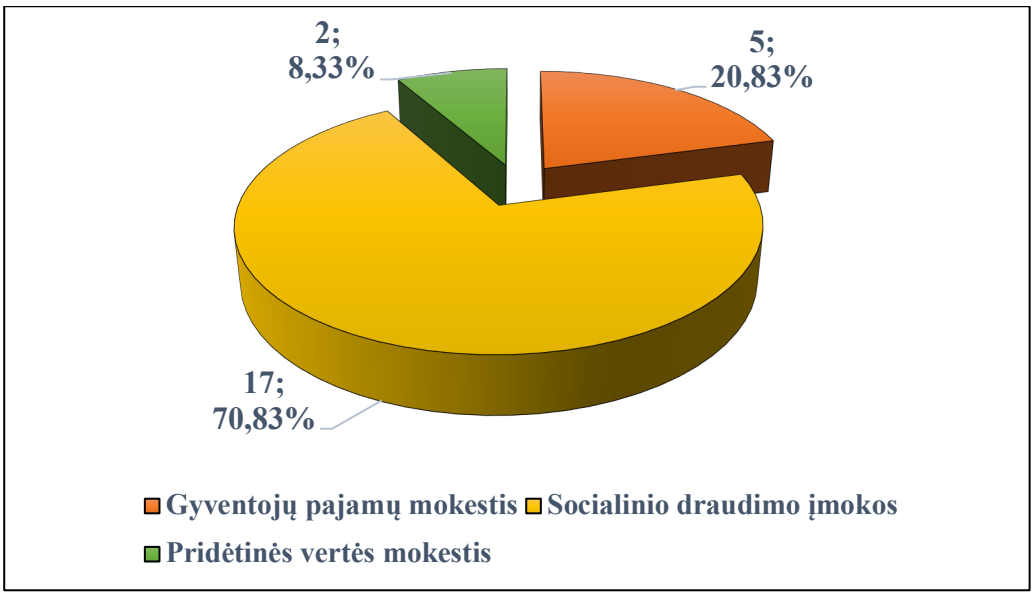


Šaltinis: sudaryta autorės pagal atliktos ekspertinės apklausos duomenis

18 pav. Mokesčiai, kurių MVĮ sumoka daugiausiai

Daugiau nei pusė apklaustųjų ekspertų arba 13 iš 24 apklaustųjų laikėsi nuomonės, kad didžiausia mokestinė našta mažoms ir vidutinėms įmonėms tenka dėl su samdomų darbuotojų darbo užmokesčiu susijusių mokesčių. Šiek tiek mažiau, tačiau beveik trečdalis apklaustųjų arba 30,4 proc. apklaustųjų teigė, kad MVĮ subjektams didžiausia mokestinė našta tenka dėl pridėtinės vertės mokesčio. Tik 13 proc. nuomone didžiausia mokestinė našta tenka dėl dividendų apmokestinimo. Dėl pelno, nekilnojamojo turto, žemės mokesčio bei akcizų naštos nei vienas respondentas nepasisakė. Galima daryti prielaidą, kad šių mokesčių tarifai palyginus su visais MVĮ subjektų mokamais mokesčiai yra gana maži. Akcizai yra specifinis mokestinis, kurį iš SVV subjektų moka tik įmonės prekiaujančios degalais, alkoholiu, cigaretėmis bei elektros energija. Tuo tarpu, MVĮ dėl nedidelio pradinio kapitalo turi tendenciją nuomotis patalpas ir vykdyti veiklą būtent jose, be to nekilnojamojo turto administravimo mokesčio kaštai yra dideli, todėl šio mokesčio į valstybės biudžetą tiek iš fizinių asmenų, tiek iš įmonių nėra surenkama daug. Gyventojų pajamų mokesčio klausimas dėl pelno apmokestinimo išmokant dividendus taip pat kelia abejonių, kadangi smulkiojo ir vidutinio verslo savininkų ar akcininkų patiriama našta būtų kur kas didesnė, jei savo atlygio dalį gautų kaip samdomo darbuotojo. Atkreiptinas dėmesys, kad nauji ar labai maži SVV subjektai gali pasinaudoti lengvatiniais 0 ar 5 proc. pelno mokesčio tarifais, kai tuo tarpu tiems patiems įmonių savininkams ar akcininkams apmokestinus atlygį kaip samdomam darbuotojui, labai didelė tikimybė, jog jis viršys 60 VDU per metus ir bus apmokestintas 32 proc. gyventojų pajamų tarifu.

Pajamų apmokestinimas gyventojų pajamų mokesčiu skiriasi ir verslininkams veiklą vykdantiems pagal individualios veiklos pažymą ar verslo liudijimą. Verslininkų gautos pajamos yra apmokestinamos fiksuoto, savivaldybės nustatyto dydžio, tarifu veiklą vykdant pagal verslo liudijimą. Tuo tarpu veiklos vykdymas fiziniams asmenims pagal individualios veiklos pažymą yra apmokestinamas nuo 5 iki 15 proc. tarifu. Verslininkai turi prievolę savarankiškai į socialinio draudimo fondą mokėti valstybinio socialinio draudimo bei privalomojo sveikatos draudimo įmokas. Taigi, toliau buvo nagrinėta, kokių mokesčių našta slegia būtent fizinius asmenis veiklą vykdančius pagal verslo liudijimą arba individualios veiklos pažymą. (žr. 19 pav.)



Šaltinis: sudaryta autorės pagal atliktos ekspertinės apklausos duomenis

19 pav. Mokesčiai, kurių verslininkai sumoka daugiausiai

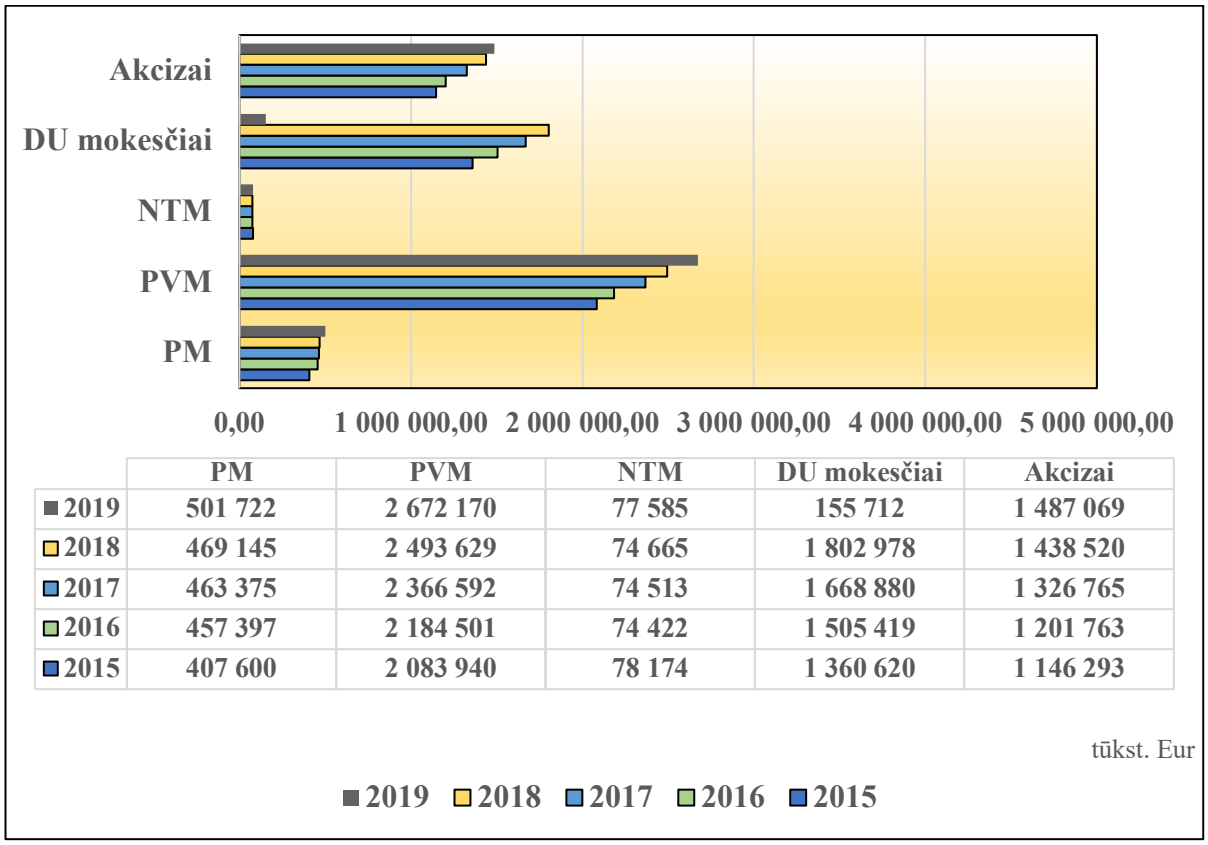
Beveik trys ketvirtadaliai arba 70,83 proc. apklausoje dalyvavusių ekspertų mano, kad fizinius asmenis vykdančius ekonominę veiklą, labiausiai slegia socialinio draudimo mokesčiai, kurių privalomojo sveikatos draudimo tarifas siekia 6,98 proc., o valstybinio socialinio draudimo tarifas svyruoja nuo 4,32 proc. iki 15,52 proc. Tuo tarpu šiek tiek mažiau, t. y. 20,82 proc. arba 5 respondentai laikėsi nuomonės, kad daugiausiai fiziniai asmenys sumoka gyventojų pajamų mokesčio, kurio tarifas svyruoja nuo 5 iki 15 proc., priklausomai nuo uždirbtų pajamų. Tačiau, anot Lietuvos banko (2018) rekomendacijos teiktos LR Vyriausybei, Lietuvoje vyrauja dirbantieji pagal darbo sutartis ir tai sudaro apie 88 proc., kai tuo tarpu dirbantieji savarankiškai tik 12 proc. Anot finansų priežiūros institucijos įžvalgų dirbantieji savarankiškai arba kitaip tariant pagal individualios veiklos pažymą ar verslo liudijimą gauna panašias pajamas ar net didesnes, lyginti su samdomais darbuotojais, tačiau yra apmokestinami mažesniais gyventojų pajamų mokesčio tarifais. Samdomų darbuotojų mokamo GPM tarifai svyruoja nuo 20 iki 32 proc., kai tuo tarpu fizinių asmenų veiklą vykdančių pagal individualią veiklą ar verslo liudijimą šis tarifas yra du kartus mažesnis ir siekia viso labo nuo 5 iki 15 proc. Taip pat, svarbu paminėti, kad 2 respondentai arba 8,33 proc. teigė, kad didžiausia mokestinė našta savarankiškai dirbantiems tenka dėl pridėtinės vertės mokesčio. Prievolė mokėtį šį mokestį savarankiškai dirbantiems asmenims, kaip ir mažoms ir vidutinėms įmonėms atsiranda tada, kai už parduodama prekių ar suteikiama paslaugų už 45 000 Eur arba vykdant nuotolinę prekybą pasiekiama 35 000 Eur riba per metus. Pridėtinės vertės mokesčiui neretai taikomi 0, 5, 9 lengvatiniai tarifai. Tiesa, standartinis 21 proc. tarifas yra kiek didesnis nei kitų verslo mokamų mokesčių tarifas.

Apklaustieji respondetai, taip pat buvo paprašyti įvardinti kodėl keistų tam tikrų MVĮ ar savarankiškai dirbančių verslininkų mokamų mokesčių struktūra ar tarifus. Šie klausimai klausimyne nebuvo privalomi, tad sulaukė mažiau respondentų nuomonių. Taigi, į klausimą „Kaip manote, kokių mokesčių, kuriuos moka labai mažos, mažos ir vidutinės įmonės, tarifai galėtų būti tobulintini? (žr. priedą Nr. 2) iš 24 apklaustųjų respondentų atsakė tik 11 ekspertų arba kitaip tariant 45,83 proc. visų apklaustųjų, 13 ekspertų šiuo klausimu savo nuomonės išreikšti nepanoro. (žr. 15 lent.) Daugiau nei pusė ekspertų t. y. 54,55 proc. arba 6 ekspertai iš 11, teigė, kad tobulintini turėtų būti už darbuotojus mokami mokesčiai. Šią savo nuomonę ekspertai grindė tuo, kad šių mokesčių tarifai yra dideli bei didelė šių mokesčių tarifų įvairovė, tad siūloma suvienodinti socialonio draudimo įmokų tarifus bei juos sumažinti, o taip pat mažinti gyventojų pajamų mokesčio tarifus, kurie verslui taip pat yra įskaičiuojami į darbo užmokesčio sąnaudas. 3 respondentai iš 11 atsakiusiųjų arba beveik trečdalis (27,27 proc. arba 27,28 proc. punkto mažiau nei pasisakiusiųjų dėl darbuotojų darbo užmokesčio mokesčių) siūlė keisti įmonėms pridėtinės vertės mokesčio tarifą. Manoma, kad šis tarifas yra per didelis ir bent kelis metus galėtų siekti 15 proc., perkeliant naštą kitiems mokesčiams. Tuo tarpu 1 respondentas arba 9,09 proc. atsakė, kad tobulintini turėtų būti akcizų, PVM bei pelno mokesčių tarifai, tačiau savo nuomonės neargumentavo. Taip pat 1 ekspertas arba 9,09 proc. atsakė, kad mokesčių tarifų Lietuvoje koreguoti nereiktų, kadangi mokesčių tarifai nėra dideli.

Ekspertai taip pat turėjo įvertinti kokių pagrindinių mokesčių, kuriuos moka savarankiškai dirbantys arba kaip Smulkiojo ir vidutinio verslo plėtros įstatyme yra įtvirtinta „verslininkai“ tarifai galėtų būti tobulintini. (žr. 16 lentelę) Šiuo klausimu išreiškė nuomonę tik 10 ekspertų arba tik 41,67 proc. apklaustųjų ir tai yra mažiau nei pusė visų apklausoje sutikusių dalyvauti. 6 iš 10 respondentų (60 proc.) teigė, kad didžiausia našta savarankiškai dirbantiems verslininkams tenka dėl VSD ir PSD įmokų į socialinio draudimo fondą. Respondentai savo nuomonę dėl socialinio draudimo įmokų tobulinimo grindė tuo, kad kaip ir MVĮ atveju, kai yra mokamos į Sodrą, dėl mokesčių tarifų įvairovės yra sunku susigaudyti kokius visgi mokesčius ir kokio dydžio savarankiškai dirbantys turėtų mokėti, taip pat dideli mokesčių tarifai. 20 proc. apklaustųjų arba 2 ekspertai teigė, jog reiktų mažinti pridėtinės vertės mokesčio tarifą, kuris savarankiškai dirbantiems PVM mokėtojams yra taikomas toks pats kaip ir įmonėms. Tuo tarpu perpus mažiau t. y. 10 proc. apklaustųjų mano, kad opi problemba yra gyventojų pajamų mokesčio tarifas taikomas verslininkams besiverčiantiems ekonomine veikla pagal verslo liudijimą, todėl kad ne visuose sektoriuose, respondeto nuomone, šis tarifas yra teisingas. 1 ekspertas arba 10 proc. visų į klausimą atsakiusiųjų respondentų mano, kad galėtų būti didinamas aplinkosauginis mokestis.

Taigi, išnagrinėjus, ekspertų nuomonę apie didžiausią mokestinę naštą MVĮ bei verslininkams keliančius tarifus, išsiaiškinta, jog problematiškiausiais laikomi su samdomų darbuotojų santykiais susiję mokesčiai, kurie MVĮ apima VSD, PSD bei GPM mokesčius bei kitas įmokas, o savarankiškai

dirbančių VSD ir PSD mokami mokesčiai. Taip pat, atsakiusieji išskyrė ir pridėtinės vertės mokestį, tiek kalbant apie mažas ir vidutines įmones, tiek savarankiškai dirbančius. Dėl šios priežasties yra pravartu sumokamų mokesčių struktūrą panagrinėti ir statistiškai, deja, dėl duomenų apribojimų statistiškai bus nagrinėjami tik MVĮ įmonių pagrindiniai mokami mokesčiai. Toliau pateikiama mažų ir vidutinių įmonių sumokamų mokesčių struktūra laikotarpiu 2015-2019 m., kadangi statistika už 2020 m. bus atnaujinama tik 2021 m. birželio 29-ąją. (žr. 20 pav.)



	PM	PVM	NTM	DU mokesčiai	Akcizai
2019	501 722	2 672 170	77 585	155 712	1 487 069
2018	469 145	2 493 629	74 665	1 802 978	1 438 520
2017	463 375	2 366 592	74 513	1 668 880	1 326 765
2016	457 397	2 184 501	74 422	1 505 419	1 201 763
2015	407 600	2 083 940	78 174	1 360 620	1 146 293

Šaltinis: sudaryta darbo autorės pagal LR Statistikos departamento duomenis (2020)

20 pav. Pagrindinių MVĮ mokesčių struktūra

Pagal LR Statistikos departamento pateiktus duomenis, matoma tendencija, kad pagrindinių MVĮ mokamų mokesčių kiekvienas metais daugėjo, išskyrus su MVĮ samdomų darbuotojų darbo santykiais susijusius mokesčius, kur matoma tendencija, jog nuo 2015 m. iki 2018 m. mokesčiai didėja, tuo tarpu 2019 m. matoma, kad šių mokesčių sumokama 11 kartų mažiau. Tokią kitimo tendenciją nulėmė 2019 m. įsigaliojusi prievolė, kuria su darbo santykiais susijusių mokesčių mokėjimo prievolė atsiranda nebe darbdaviui, šiuo atveju MVĮ, bet pačiam samdomam darbuotojui. Matoma, kad penkerių metų laikotarpiu MVĮ didžiausia mokesčių našta teko dėl sumokėto pridėtinės vertės mokesčio, su darbo santykiais susijusių mokesčių, kuriuo sudaro įmokos į socialinio draudimo fondą bei GPM, akcizų. Tuo tarpu mažiausiai penkerių metų laikotarpiu surenkama iš nekilnojamojo turto mokesčio, tai yra 5 kartus

mažiau nei iš daugiausiai į biudžetą sumokamo pridėtinės vertės mokesčio. Įtaką mažam nekilnojamojo turto mokesčių surinkimui lemia brangus ir sunkus šio mokesčio administravimas. Taip pat, dauguma mažų įmonių, savo veiklos gyvavimo pradžioje, dėl nedidelio kapitalo yra linkę savo darbo patalpas nuomotis, o ne įsigyti kaip ilgalaikį nekilnojamį turtą nuosavybės teise. Tuo tarpu kiekvienais metais įregistruojama vis naujų MVĮ įmonių, kurios vykdydamos veiklą pasiekia 35 tūkst. Eur nuotolinės prekybos arba 45 tūkst. Eur ne nuotolinės prekybos ribą ir tampa PVM mokėtojomis Lietuvoje. Taip pat, svarbu paminėti, kad kiekvienais metais ne tik įsisteigia naujų įmonių, tačiau MVĮ įmonės vykdo plėtrą, ko pasekoje yra įdarbinama papildomų darbuotojų, tokios tendencijos nulemia ir nuolat didėjančias su darbo užmokesčiu susijusias sąnaudas, o tuo pačiu ir mokesčius.Trečias pagal dydį mokestis, kurio į biudžetą yra sumokama daugiausiai yra akcizai, tačiau, akcizai yra specifinis mokestis, kuris yra mokamas tik tam tikrų MVĮ įmonių, kurių veikla susijusi su alkoholiu, cigaretėmis, degalais, elektros energija, tad pagal statistinius duomenis yra matoma, kad aktualiausia yra nagrinėti pridėtinės vertės mokesčio bei su darbo santykiais susijusių mokesčių struktūrą.

Toliau, pasinaudojant Pearson tiesine koreliacija, buvo skaičiuojamas ryšys tarp pagrindinių MVĮ mokamų mokesčių naštos ir kiekvieno mokesčio. Siekiant neiškreipti duomenų, buvo skaičiuojama tik bendroji MVĮ pagrindinių mokamų mokesčių našta lyginant visus sumokėtus pagrindinius mokesčius su pardavimo pajamomis, kurios buvo sugeneruotos MVĮ laikotarpiu nuo 2015 iki 2019 m., tokia skaičiavimo metodika pasirinkta pagal V. Rasovaitės (2014) atliktus tyrimus skaičiuojant mokestinę naštą tenkančią įmonėms. Šiuo atveju neturint visų MVĮ ir verslininkų sumokėtų mokesčių, o ir nelyginant jų su kitomis ES šalimis nėra tikslinga mokesčių naštą skaičiuoti kaip visų sumokėtų mokesčių ir BVP santykį. Taigi, apskaičiuotoji našta lyginant mokesčius su pardavimo pajamomis parodys, kokia mokesčių dalis tenka pajamų eurui, taip pat skaičiuojamas bus ir atskirų mokesčių santykis su pardavimo pajamomis. (žr. 17 lent.)

17 lentelė. Pagrindinių MVĮ mokesčių ir bendrosios pagrindinių mokesčių naštos santykis

	2015	2016	2017	2018	2019
Pelno mokestis, proc.	0,80	0,88	0,80	0,77	0,78
Pridėtinės vertės mokestis, proc.	4,09	4,19	4,08	4,12	4,15
Nekilnojamojo turto mokestis	0,15	0,14	0,13	0,12	0,12
Akcizai	2,25	2,30	2,29	2,38	2,31
Su DU susiję mokesčiai	2,67	2,88	2,88	2,98	0,24

17 lentelės tęsinys kitame puslapyje

17 lentelės tęsinys

	2015	2016	2017	2018	2019
Bendroji pagrindinių mokesčių našta	9,96	10,39	10,17	10,37	7,61
Pardavimo pajamos, tūkst. Eur	50 968 667	52 184 521	58 009 050	60 535 820	64 337 342

Šaltinis: sudaryta autorės pagal LR Statistikos departamento duomenis (2020)

Taigi, apskaičiavus bendrąją pagrindinių MVĮ mokamų mokesčių naštą, matoma, ta pati tendencija, kad didžiausia našta MVĮ tenka dėl pridėtinės vertės mokesčio, su samdomų darbuotojų darbo santykiais susijusių mokesčių bei akcizų. Tuo tarpu mažiausia našta MVĮ yra tenkanti dėl nekilnojamojo turto mokesčio. Toliau, naudojantis apskaičiuotais lentelės (žr. 17 lent.) duomenimis bus skaičiuojamas kiekvieno mokesčio ryšio stiprumas su bendrąja pagrindinių mokesčių našta bei ryšio reikšmingumas *p-value* arba kitaip tariant *p reikšmingumo* bei *ANOVA p* metodais, kurie parodo kokia tikimybė tokį reiškinį yra sutikti „realiame“ gyvenime bei ANOVA, iš kintamųjų vidurkių parodanti dominuojantį kintamąjį. (žr. 18 lent.)

18 lentelė. Ryšio tarp mokesčių bei bendros pagrindinių mokesčių naštos analizė

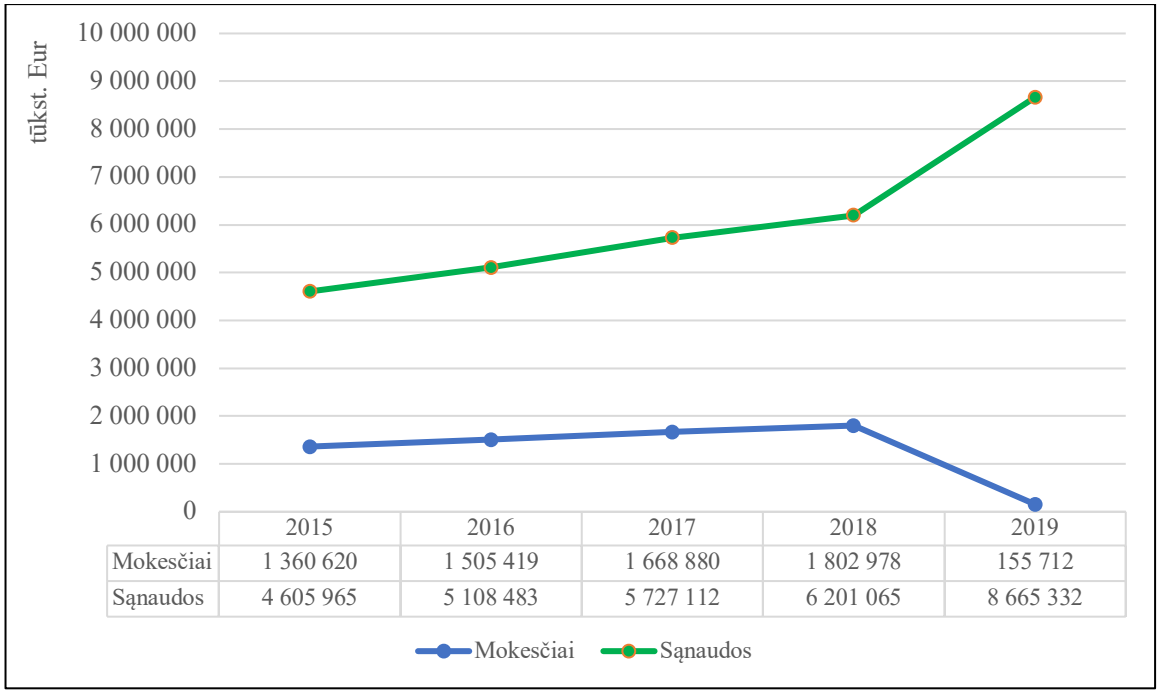
	Pelno mokestis	Pridėtinės vertės mokestis	Nekilnojamojo turto mokestis	Akcizai	Samdomų darbuotojų DU mokesčiai
Korealiacijos koef. (Pearson)	0.375	-0.193	0.427	0.067	0.997
Koreliacijos koef. interpretacija (Pearson)	Silpna tiesinė koreliacija	Labai silpna tiesinė koreliacija	Silpna tiesinė koreliacija	Labai silpna tiesinė koreliacija	Labai stipri tiesinė koreliacija
P-value reikšmingumo koef.	0.534	0.756	0.473	0.914	0.001
ANOVA	0.534	0.756	0.473	0.914	0.001
Reikšmingumo interpretacija	Ryšys nereikšmin-gas	Ryšys nereikšmin-gas	Ryšys nereikšmin-gas	Ryšys nereikšmin-gas	Ryšys reikšmingas

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis gautais SPSS duomenimis

Remiantis lentelės (žr. 18 lent.) duomenimis, galima teigti, jog egzistuoja labai stiprus ryšys tarp pagrindinių MVĮ mokesčių naštos bei samdomų darbuotojų darbo užmokesčio mokesčių ir siekia 0,997 koeficientą, kuris yra artimas 1. Teigiama koreliacija šiuo atveju reiškia, kad didėjant su samdomų

darbuotojų darbo užmokesčiu susijusiems mokesčiams, kartu ir didėja bendra pagrindinių MVĮ mokesčių našta. Žinoma, vien tik stipri koreliacija neparodo ryšio tarp dviejų kintamųjų, nes toks ryšys gali būti atsitiktinis ir retai sutinkamas „tikrame“ gyvenime. Tačiau, apskaičiuotas *p* reikšmingumo koeficientas bei *ANOVA* koeficientas parodo, jog ryšys tarp pagrindinių mokesčių naštos tenkančios MVĮ bei samdomų darbuotojų darbo užmokesčio yra $p = \alpha < 0{,}001$. Koeficientas, kurio reikšmė, tiek *p*, tiek α yra $< 0{,}05$ gali būti laikomas reikšmingu, neatsitiktiniu. Tarp pelno mokesčio, PVM, nekilnojamojo turto mokesčio bei akcizų kaip x_1 kintamųjų ir pagrindinių MVĮ mokesčių tenkančios mokesčių naštos kaip x_2 kitamojo nustatytas tik labai silpnas arba silpnas ryšys, kuris buvo nereikšmingas. Taigi, išanalizavus statistinę informaciją apie mokesčių struktūrą bei ją palyginus su ekspertų nuomonėmis, galime matyti tendenciją, kad labiausiai MVĮ tenkanti mokesčių našta priklauso nuo su darbo santykiais susijusių mokesčių.

Žvelgiant į 2015-2019 m., matoma, kad 2019 m. lyginant su 2018 m. matoma, kad mokesčių susijusių su samdomų darbo santykiais MVĮ sumokėjo 91,36 proc. punkto mažiau. Galima būtų daryti prielaidą, kad 2019 m. įgyvendinus darbo užmokesčio reformą ir mokesčius susijusius su darbo užmokesčiu perkėlus darbuotojui, o ne darbdaviui, kuris šiuo atveju yra MVĮ, buvo sumažinta mokestinė našta. Tačiau, nors ir sumažinta mokestinė našta tenkanti MVĮ, darbo užmokesčio sąnaudos, kuriomis taip pat laikomi su darbuotojų darbo santykiais susiję mokesčiai, nesumažėjo įgyvendinus šią reformą. Tačiau, šia reforma ir nebuvo siekiama sumažinti mokestinės naštos, tiklas buvo suvienodinti DU skaičiavimo metodiką kaip ir visoje ES. Įgyvendinus šią reformą 2019 m. sausio 1 d. kartu buvo padidintas GPM tarifas tenkantis samdomiems darbuotojams. GPM tarifas kito nuo iki tol buvusių 15 proc. iki 20 proc.



	2015	2016	2017	2018	2019
Mokesčiai	1 360 620	1 505 419	1 668 880	1 802 978	155 712
Sąnaudos	4 605 965	5 108 483	5 727 112	6 201 065	8 665 332

Šaltinis: sudaryta darbo autorės pagal Statistikos departamento duomenis (2020)

21 pav. Su darbo santykiais susijusių mokesčių ir sąnaudų palyginimas

Laikotarpiu, kai prie MVĮ buvo priskiriami su samdomų darbuotojų darbo užmokesčiu susiję mokesčiai, matome, kad proporcingai didėdavo ir su darbuotojų darbo užmokesčiu susijusios sąnaudos, o tai patvirtina koreliacijos koeficientas ir nustatytas didelis reikšmingumas, vadinasi rezultatai yra neatsitiktiniai. (žr. 21 pav.)

19 lentelė. Ryšio tarp mokesčių bei sąnaudų susijusių su darbo santykiais analizė

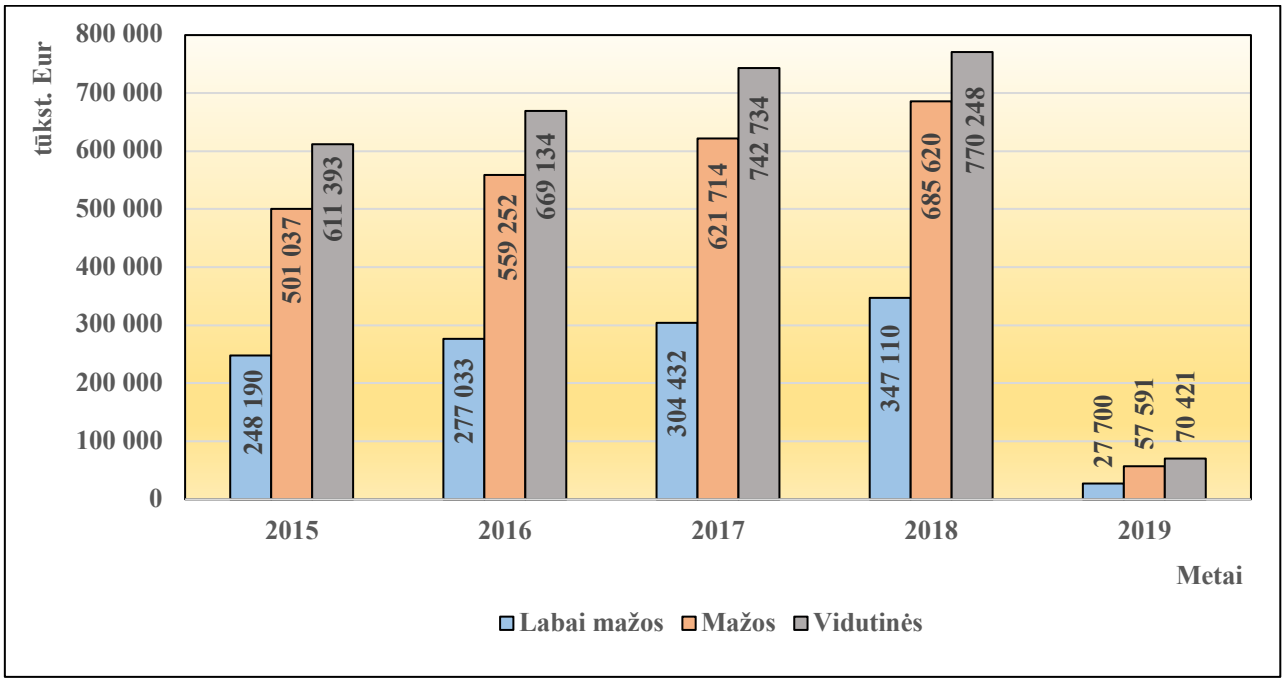
	MVĮ mokesčių bei sąnaudų ryšys susijęs su darbuotojų darbo santykiais iki 2019 m. reformos	**MVĮ mokesčių bei sąnaudų ryšys susijęs su darbuotojų darbo santykiais po 2019 m. reformos**
Korealiacijos koef. (Pearson)	1.000	-0.193
Koreliacijos koef. interpretacija (Pearson)	Labai stipri tiesinė koreliacija	Labai silpna koreliacija
P-value reikšmingumo koef.	<0.001	0.097
ANOVA reikšmingumo koef.	<0.001	0.097
Reikšmingumo interpretacija	Ryšys reikšmingas	Ryšys nereikšmingas

Šaltinis: sudaryta darbo autorės pagal SPSS duomenis

Taigi, kadangi 2019 m. su darbo santykiais susiję mokesčiai buvo perkelti samdomiems darbuotojams, matoma, kad ryšys tarp darbdavio dėl samdomo darbuotojo darbo užmokesčio sumokamų mokesčių ir su darbo užmokesčiu susijusių sąnaudų yra silpnas ir siekia vos -0,193, $\alpha = p > 0,05$, todėl net jeigu būtų nustatytas ryšys tarp kintamųjų, jis būtų laikomas nereikšmingu. Nepaisant reformos ir galimo susidaryti įspūdžio dėl mažesnės darbdaviui tenkančios naštos, matoma, kad tos pačios sąnaudos, kurios patiriamos dėl darbuotojų darbo užmokesčio mokesčių iš MVĮ sąnaudų niekur nedingo. 2019 m.

samdomų darbuotojų GPM tarifui padidėjus 5 proc., padidėjo ir MVĮ sąnaudos sietinos su darbuotojo darbo užmokesčiu, tad galima daryti išvadą, kad formaliai su darbo santykiais susiję mokesčiai MVĮ sumažėjo, tačiau tie patys mokesčiai perkelti darbuotojui yra ne kas kitas kaip MVĮ patiriamos sąnaudos, tad mokestiniai pokyčiai susiję su darbo užmokesčiu samdomiems darbuotojams vis tiek veikia įmonės pelną iki apmokestinimo. (žr. 19 lent.)

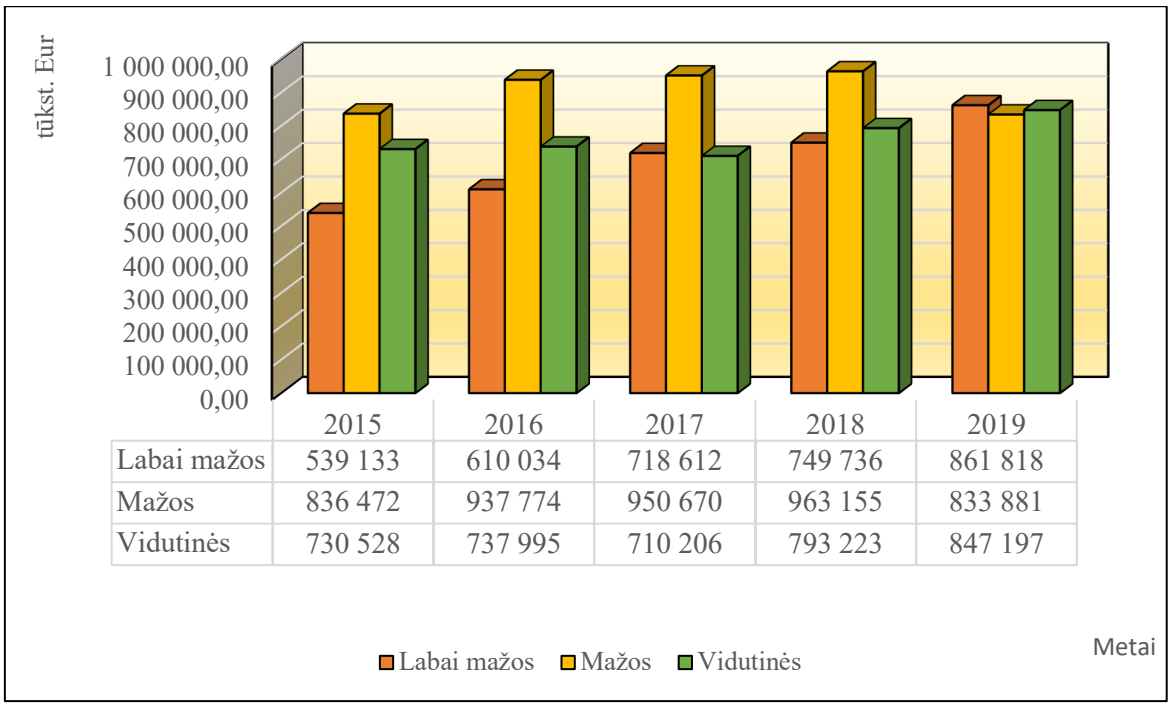
Išanalizavus, jog daugiausiai sumokama yra pridėtinės vertės mokesčio ir su darbo santykiais susijusių mokesčių, toliau bus nagrinėjama, kuriems iš MVĮ t. y. labai mažoms, mažoms ar vidutinėms įmonėms šių mokesčių našta tenka didžiausia. (žr. 22 pav.)



Šaltinis: sudaryta autorės pagal LR Statistikos departamento duomenis (2020)

22 pav. Su darbo santykiais susijusių mokesčių pasiskirstymas pagal MVĮ dydį

Išnagrinėjus mokesčių susijusių su samdomų darbuotojų darbo užmokesčiu pasiskirstymą, galima pastebėti, kad visu laikotarpiu nuo 2015 m. iki 2019 m. daugiausiai šių mokesčių mokėjo vidutinės įmonės, o tuo tarpu mažiausiai labai mažos įmonės. Tokią tendenciją galima sieti su tuo, jog vidutinės įmonės turi daugiausiai samdomų darbuotojų, tuo tarpu labai mažos įmonės turi mažiausiai darbuotojų, neretu atveju veiklą vykdo tik pats savininkas, dėl šios priežasties didžiausia našta tenka vidutinėms įmonėms.

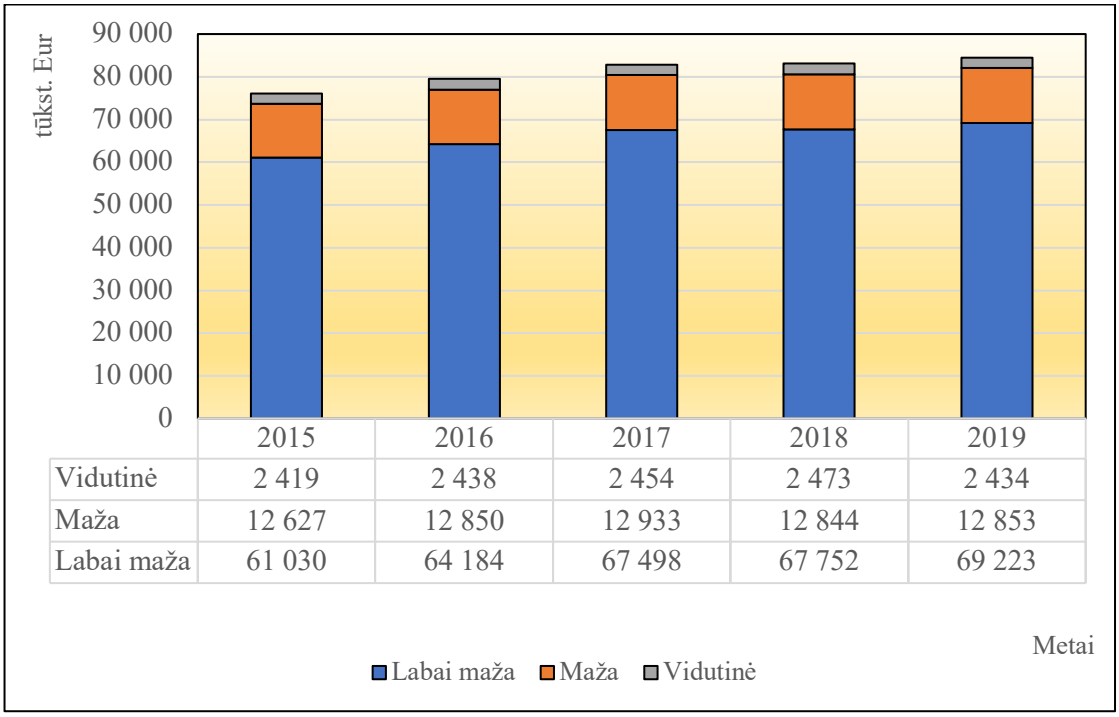


	2015	2016	2017	2018	2019
Labai mažos	539 133	610 034	718 612	749 736	861 818
Mažos	836 472	937 774	950 670	963 155	833 881
Vidutinės	730 528	737 995	710 206	793 223	847 197

Šaltinis: sudaryta autorės naudojantis LR statistikos departamento duomenimis (2020)

23 pav. Pridėtinės vertės mokesčio pasiskirstymas pagal MVĮ dydį

Didžiausia PVM mokesčio našta iš visų MVĮ tenka mažoms įmonėms. (žr. 23 pav.) Tokia tendencija gali būti paaiškinama tuo, jog vidutinių įmonių yra mažiau nei mažų, o labai mažoms įmonėms taikoma speciali apmokestinimo schema, kai per kalendorinius metus nepasiekus 14 tūkst. Eur ribos maža įmonė neprivalo registruotis PVM mokėtoja.



	2015	2016	2017	2018	2019
Vidutinė	2 419	2 438	2 454	2 473	2 434
Maža	12 627	12 850	12 933	12 844	12 853
Labai maža	61 030	64 184	67 498	67 752	69 223

Šaltinis: sudaryta darbo autorės remiantis LR Statistikos departamento duomenimis (2020)

24 pav. 2015-2019 m. laikotarpiu veikusių MVĮ skaičius pagal dydį

Kaip ir buvo aptarta prieš tai, daugiausia penkerių metų laikotarpiu nuo 2015 m. iki 2019 m. veikė labai mažų įmonių, 81,43 proc. punkto mažiau mažų įmonių bei 96,48 proc. punkto mažiau vidutinių įmonių lyginant su mažomis. Toks pasiskirstymas lėmė, kad nors ir vidutinių įmonių šiuo metu veikiančių yra mažiausiai, tačiau turėdamos didžiausia darbuotojų skaičių t. y. nuo 50 iki 249 patiria didžiausias sąnaudas dėl su darbuotojų darbo santykiais susijusių mokesčių. Tuo tarpu mažos įmonės priešingai nei labai mažos neturi specialios apmokestinimo schemos, o tokių įmonių yra įregistruota daugiau nei vidutinių, tad tokios tendencijos gali nulemti ir daugiau sumokamo PVM. (žr. 24 pav.)

Toliau, ekspertai buvo paprašyti suranguoti teiginius nuo 1 iki 5, kur 1 reiškia, jog respondentas visiškai nesutinka su teiginiu, tuo tarp 5 reiškia, kad ekspertas visiškai sutinka su teiginiu. Siekiant reprezentatyvių rezultatų iš Likerto skale sudaryto klausimų bloko buvo skaičiuojami Kendall konkordacijos bei Cronbrach Alpha koeficientai. Naudojantis Kendall konkordacijos koeficientu galima identifikuoti ar ekspertų nuomonės vienu ar kitu klausimu sutampa. Kendall konkordacijos koeficiento reikšmė svyruoja nuo 0 iki 1. Manoma, kad reikšmei artėjant prie 1, galima teigti, jog ekspertų nuomonės tarpusavyje dera, matomos aiškios tendencijos ir iš tokių klausimų galima sudaryti reiškmingas išvadas. Koeficiento reikšmė, kuri viršija 0,6 koeficiento ribą, laikoma priimtina ir ekspertų nuomonė laikoma iš esmės deranti. (Giriūnienė, 2014 cit. iš G. J. Van Den Berg, 2001) Tačiau, nustatyti vien tik ekspertų nuomonių suderinamumą nepakanka. Svarbus kriterijus siekiant reprezentatyvių rezultatų yra ir teisingas klausimyno sudarymas, kuriame klausimai turėtų tenkinti nuoseklumo kriterijų. Sudaryto klausimyno nuoseklumui bei suderinamumui įverti gali būti naudojamas Cronbach Alpha koeficientas. Kaip ir Kedall konkordacijos koeficiento, Cronbach Alpha koeficiento minimali riba parodanti klausimų tarpusavio suderinamumą yra 0,6. (Giriūnienė, 2014 cit. iš Dorney, Taguchi, 2009). Vertinamas buvo visas teiginių blokas, kuris buvo sudarytas iš 14 teiginių. (žr. 20 lent.)

20 lentelė. Ekspertų nuomonių suderinamumo bei klausimyno vientisumo koeficientų analizė

Kendall W koef. reikšmė	Cronbach Alpha koef. reikšmė	Paaiškinimas
0,636	0,485	Respondentų atsakymų suderinamumas pagal Kendall W koeficientą, gali būti laikomas tinkamu reprezentatyviems rezultatams gauti, nes W > 0,6; Klausimyno patikimumas laikomas netinkamu reprezentatyviems rezultatams gauti, nes Cronbach Alpha < 0,6.

Šaltinis: sudaryta autorės pagal SPSS duomenis

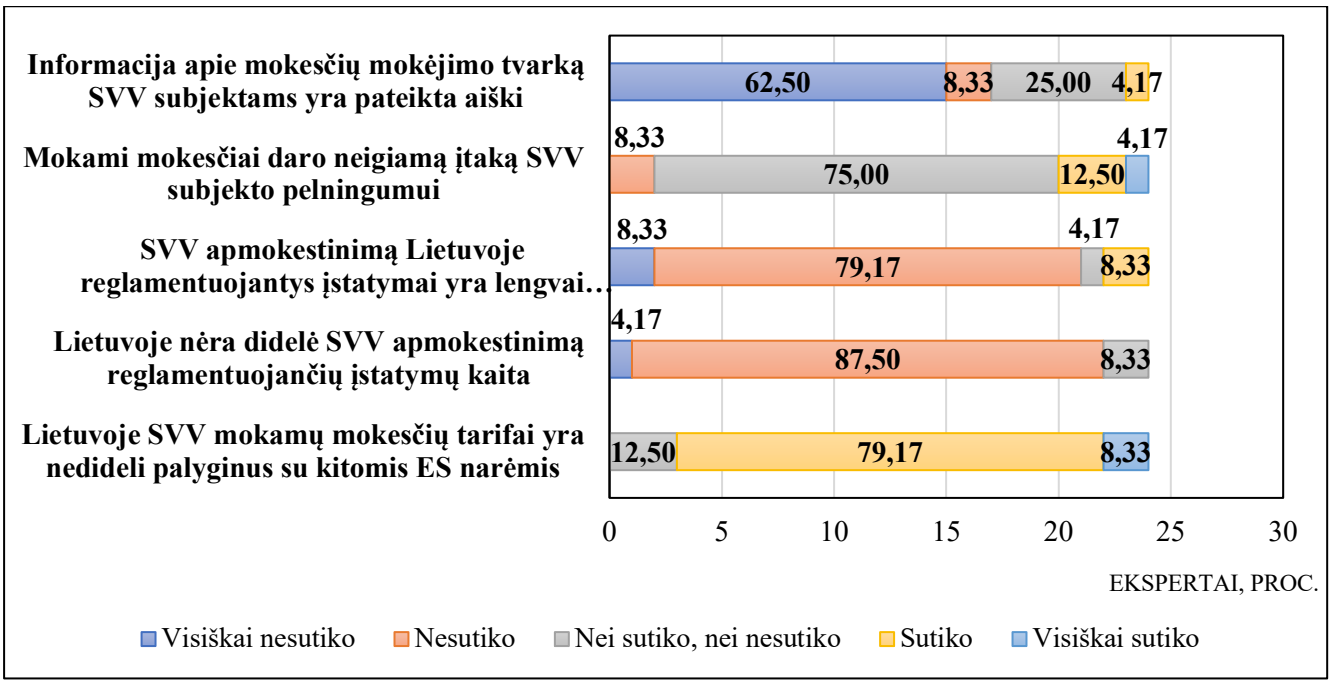
Išanalizavus Likerto skalės ekspertų atsakymų suderinamumą bei klausimyno patikimumą, buvo nustatyta, kad respondentų nuomonės laikomos tarpusavyje suderintomis, kadangi koeficiento reikšmė yra 0,636. Nepaisant to, pačio klausimyno patikimumas nepasiekė minimalios 0,6 koeficiento ribos. Tačiau siekiant, jog gauti rezultatai duotų naudos, buvo pasinaudota SPSS funkcija „Cronbach‘s Alpha If Item Deleted“, kuri parodo, kuris ar kurie klausimai iškreipia klausimyno patikimumą ir nurodo kaip pasikeistų Cronbach Alpha koeficiento reikšmė elimimavus tam tikrą teiginį, kuris labiausiai iškreipia klausimyno nuoseklumą. Taigi, atlikus analizę, pastebėta, jog teiginys, kuris sumažino klausimyno patikimumą yra „Dvigubas SVV subjekto pelno apmoketinimas (pirmą kartą mokant pelno mokestį, antrą kartą – išsimokant dividendus akcininkams) yra teisingas.“, todėl šis klausimas iš klausimyno pašalintas ir toliau nenagrinėtas.

21 lentelė. Ekspertų nuomonių suderinamumo bei klausimyno vientisumo koeficientų analizė eliminavus klausimyno vientisumą iškreipiantį klausimą

Kendall W koef. reikšmė	Cronbach Alpha koef. reikšmė	Paaiškinimas
0,653	0,605	Respondentų atsakymų suderinamumas pagal Kendall W koeficientą, gali būti laikomas tinkamu reprezentatyviems rezultatams gauti, nes W>0,6; Klausimyno patikimumas laikomas tinkamu reprezentatyviems rezultatams gauti, nes Cronbach Alpha > 0,6.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės pagal SPSS duomenis

Eliminavus klausimą dėl dvigubo pelno apmokestinimo, pastebėta, kad dar labiau padidėjo ekspertų nuomonių suderinamumo koeficientas Kendall W, o klausimynas gali būti laikomas nuosekliu ir patikimu, kadangi Cronbach Alpha reikšmė siekia 0,605. (žr. 21 lent.)



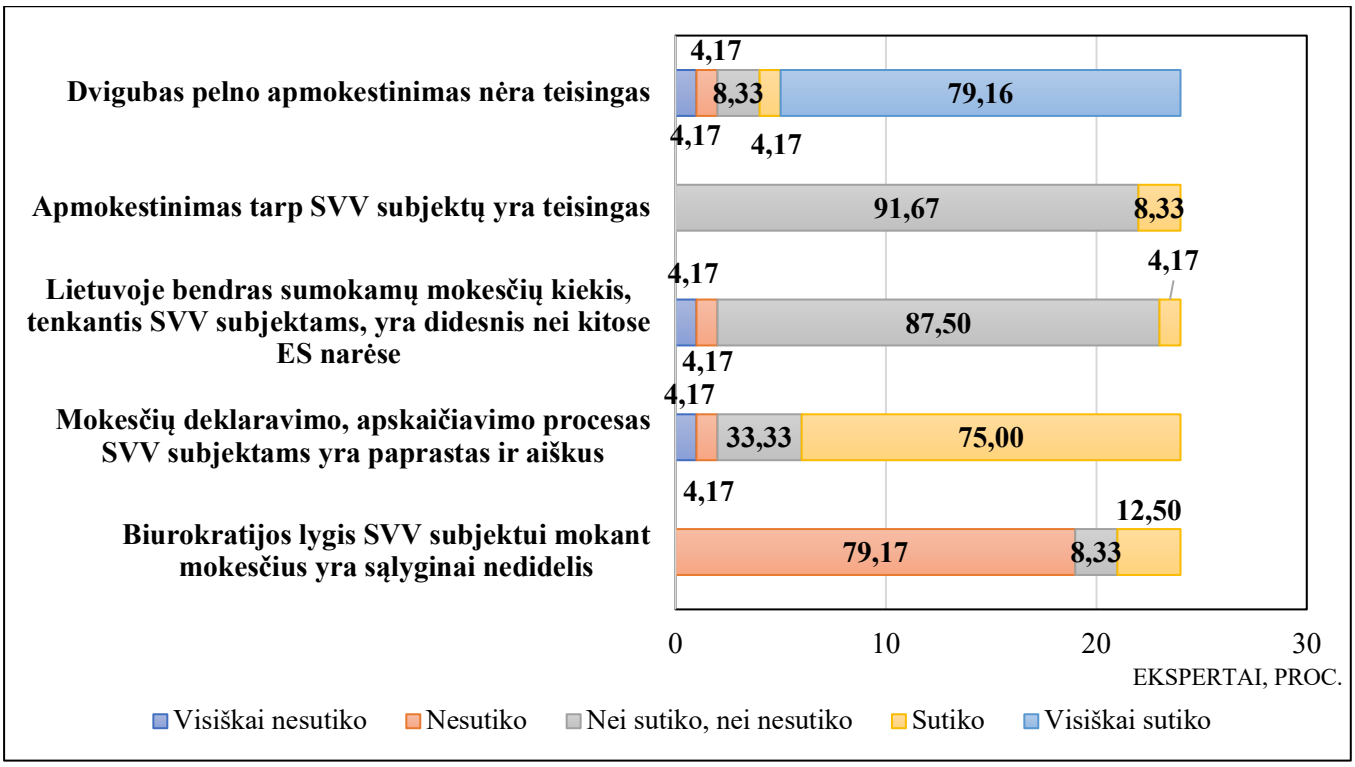
Šaltinis: sudaryta autorės pagal ekspertinės apklausos duomenis

25 pav. Likerto skalės teiginiai susiję su apmokestinimu ir įstatymine baze

Pirmiausiai, ekspertai buvo paprašyti įvertinti teiginį „Informacija apie mokesčių mokėjimo tvarką SVV subjektams yra pateikta aiški“. Daugiau nei pusė visų apklausoje dalyvavusių ekspertų t. y. 62,5 proc. visiškai nesutiko su šiuo teiginiu. Šiek tiek mažiau, apie ketvirtadalį arba 6 ekspertus, šiuo klausimu nuomonės neturėjo. 2 respondentai arba 8,33 proc. visų apklaustųjų su šiuo teiginiu nesutiko. Tuo tarpu 1 eksperto arba 4,17 proc. nuomone mokesčių mokėjimo tvarka smulkiajam verslui yra pateikta aiški. Teiginio „SVV apmokestinimą Lietuvoje reglamentuojantys įstatymai yra lengvai suprantami ir aiškūs“ vertinimo tendencijos išlieka panašios kaip ir ankstesnio klausimo sietino su SVV apmokestinimo reglamentavimu. 19 iš 24 apklausoje dalyvavusių ekspertų arba 79,17 proc. teigimu, įstatymai apibrėžiantys smulkiojo ir vidutinio verslo reglamentavimą nėra lengvai lengvai suprantami. Tuo tarpu, 8,33 proc. arba kitaip tariant 2 apklausoje dalyvavę respondentai kategoriškai nesutiko, kad įstatymai reglamentuojantys apmokestinimą yra lengvai suprantami. Toks pats procentas ekspertų sutiko su pateiktu teiginiu. Mažuma arba 4,17 proc. arba 1 respondentas šiuo klausimu neturėjo nuomonės. Toliau, ekspertams buvo pateiktas panašaus pobūdžio teiginys „Lietuvoje nėra didelė SVV apmokestinimą reglamentuojančių įstatymų kaita“. Daugiau nei trys ketvirtadaliai arba 87,50 proc. apklaustųjų su šiuo teiginiu nesutiko. 2 respondentai arba 8,33 proc. dėl SVV įstatymų kaitos neturėjo nuomonės. Visgi, 1 ekspertas su teiginiu, jog SVV apmokestinimą reglamentuojančių įstatymų kaita nėra didelė visiškai nesutiko. Taigi, matoma tendencija, jog ekspertų nuomone įstatyminė bazė nėra verslui lengvai suprantama, įstatymai kinta per daug dinamiškai, juose SVV subjektams trūksta aiškumo. Tai dar kartą pagrindžia LR kanceliarijos ataskaitoje (2016) dėl šešėlinės ekonomikos įvardintą

problemą, kad neretu atveju verslo subjektai, nespėdami prisitaikyti prie greitai kintančios mokestinės aplinkos ir įsigilinti į įstatyminę bazę, dėl tyčinių ar netyčinių paskatų įsitraukia į „šešėlį“, ko pasekoje prastėja ir šalies ekonominė padėtis, apribojamos valstybės funkcijos. Nepaisant PricewaterhouseCoopers (2018) įžvalgų dėl aukštų šalyje vyraujančių mokestinių tarifų sietinų su samdomų darbuotojų darbo užmokesčio mokesčiais, mokesčių tarifai ES kontekste, ekspertų dalyvavusių apklausoje vertinami gana teigiamai. Su teiginiu „Lietuvoje SVV mokamų mokesčių tarifai yra nedideli palyginus su kitomis ES narėmis“ sutiko dauguma arba 79,17 proc. mokesčių ekspertų, tuo tarpu 3 arba 12,5 proc. apklaustųjų nuomonės šiuo klausimu neturėjo. Visiškai su teiginiu sutiko 2 respondentai arba 8,33 proc. visų apklausoje dalyvavusių ekspertų. Matoma, jog SVV mokesčių tarifų dydį ekspertai linkę vertinti kaip palankų SVV plėtrai, atmesdami literatūros analizės metu išsiaiškintą problematiką, jog verslo mokesčių tarifai Lietuvoje yra dideli. Pastebėta, jog mokesčiai, išskyrus PVM ir pelno mokestį, gali būti laikomi įmonės sąnaudomis ir tokiu būdu didėjant mokesčių naštai, mažinti įmonės pelningumą. Sekantis teiginys pateiktas vertinti ekspertams, nesudarė prielaidos vystyti tolimesnio tyrimo dėl bendros SVV tenkančios mokesčių naštos ir įmonės grynojo pelningumo, kadangi trys ketvirtadaliai ekspertų arba kitaip tariant 75 proc. apklaustųjų neturėjo nuomonės šiuo klausimu. Visgi, 12,5 proc. arba 3 mokesčių srities ekspertai sutiko su teiginiu, jog mokesčiai turi neigiamą įtaką įmonės grynajam pelningumui, o o tuo tarpu 1 ekspertas iš 24 apklausoje dalyvavusių visiškai sutiko su šiuo teiginiu. Tuo tarpu 2 arba 8,33 proc. ekspertų buvo linkę su teiginiu, jog didėjant SVV mokestinei naštai jų pelningumas mažėja – nesutiko. (žr. 25 pav.)

Toliau, vyravo teiginiai dėl SVV apmokestinimo bei administracinės naštos. Deja, teiginiuose, kurie buvo siejami su smulkiojo ir vidutinio verslo apmokestinimu, reikšmingų tendencijų nustayti nepavyko.



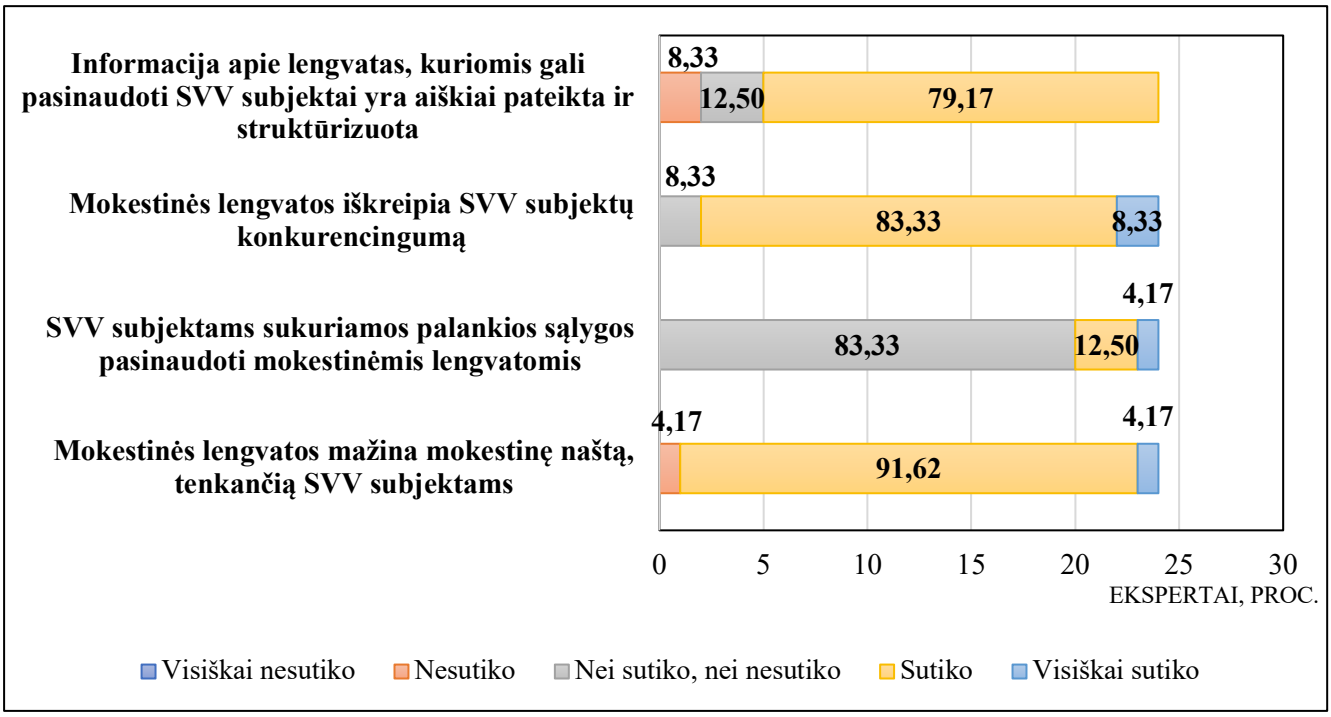
Šaltinis: sudaryta autorės pagal ekspertinės apklausos duomenis

26 pav. Likerto skalės teiginiai susiję su apmokestinimu ir administracine našta

Nepaisant Lietuvos Banko valdybos pirmininko Vito Vasiliausko (2020) įžvalgų, jog Lietuvoje yra pažeidžiami teisingumo, skaidrumo, aiškumo principai, kurie yra svarbi dedamoji formuojant šalies mokesčių sistemą, dauguma, netgi 91,67 proc. arba 22 respondentai iš 24 nuomonės šiuo klausimu neturėjo. Tuo tarpu 2 respondentai arba 8,33 proc., turėjo priešingą nuomonę nei V. Vasiliausko ir teigė, kad apmokestinimas tarp SVV subjektų Lietuvoje yra teisingas. Teiginys „Lietuvoje bendras sumokamų mokesčių kiekis, tenkantis SVV subjektams, yra didesnis nei kitose ES narėse“ taip pat buvo įvertintas panašiai kaip ir teiginys dėl SVV apmokestinimo teisingumo. Dauguma arba 21 respondentas šiuo klausimu neturėjo nuomonės. Su šiuo teiginiu visiškai nesutiko arba nesutiko po 4,17 proc. apklausoje dalyvavusių, toks pats procentas t. y. 1 ekspertas su šiuo teiginiu sutiko. Deja, reikšmingų rezultatų pirmaisiais teiginiais pasiekti nepavyko. Sekantys du teiginiai sietini su mokesčių administravimu vertinti dvejopai. Trys ketvirtadaliai arba 75 proc. mokesčių ekspertų sutiko, kad nors mokesčių mokėjimo tvarka ir terminai ne visuomet SVV subjektams yra lengvai suprantami, tačiau pats mokesčių apskaičiavimo bei deklaravimo procesas SVV subjektams nėra sudėtingas, teigiamą vertinimą iš dalies galėjo lemti 2020 m. atsinaujinusi VMI elektroninio deklaravimo sistema EDS, kuri vartotojams buvo supaprastinta. 33,33 proc. ekspertų šiuo klausimu aiškios pozicijos neišreiškė. Tačiau po 4,17 proc. arba po 1 respondentą nesutiko, jog mokesčių apskaičiavimo ir deklaravimo procesas yra paprastas ir aiškus. Nepaisant, teigiamai vertinamo mokesčių deklaravimo ir apskaičiavimo proceso paprastumo, daugiau

nei trys ketvirtadaliai t. y. 79,17 proc. mokesčių ekspertų nesutinka, kad biurokratijos lygis mokant mokesčius yra sąlyginai nedidelis. Visgi, 12,5 proc. arba 3 ekspertai laikėsi priešingos nuomonės ir teigė, kad biurokratijos lygis nėra didelis, 8,33 proc. su šiuo teiginiu, nei sutiko, nei nesutiko. Klausimas dėl dvigubo apmokestinimo nebuvo įtrauktas į tyrimo rezultatų nagrinėjimą, kadangi iškreipia klausimyno vientisumą. (žr. 26 pav.)

Dažnai kaip vienas iš mokestinės naštos mažinimo elementų yra nurodomos mokestinės lengvatos, tačiau nors dažniausiai vertinamos kaip pagalba mažam, pradedančiam verslui, kita vertus gali iškreipti konkurenciją rinkoje, todėl toliau bus aiškinamasi ekspertų nuomonė apie mokestines lengvatas.



Šaltinis: sudaryta autorės pagal ekspertinės apklausos duomenis

27 pav. Likerto skalės teiginiai susiję su mokestinėmis lengvatomis

Su teiginiu, jog mokestinės lengvatos, gali mažinti mokestinę naštą, tenkančią SVV subjektams sutiko 91,62 arba 22 ekspertai iš 24. 4,17 proc. arba 1 apklaustasis visiškai sutiko su šiuo teiginiu, tuo tarpu 1 iš ekspertų nesutiko su teiginiu, jog mokestinės lengvatos mažina mokesčių naštą. Informacijos prieinamumas apie lengvatas ir galimybes jomis pasinaudoti SVV subjektams taip pat vertintas teigiamai, kadangi net 79,17 proc. arba 19 mokesčių ekspertų sutiko, jog apie lengvatas informacija yra pateikiama struktūruota bei aiški. 3 respondentai arba 12,5 proc. visų apklausoje dalyvavusių ekspertų, nei sutinka, nei nesutinka su šiuo teiginiu. 8,33 proc. respondentų nesutinka, kad informacija apie SVV tenkančias mokesčių lengvatas yra pateikiama aiški. Dauguma arba 83,33 proc. respondentų neturėjo nuomonės ar SVV subjektams yra sukuriamos palankios sąlygos pasinaudoti mokestinėmis lengvatomis,

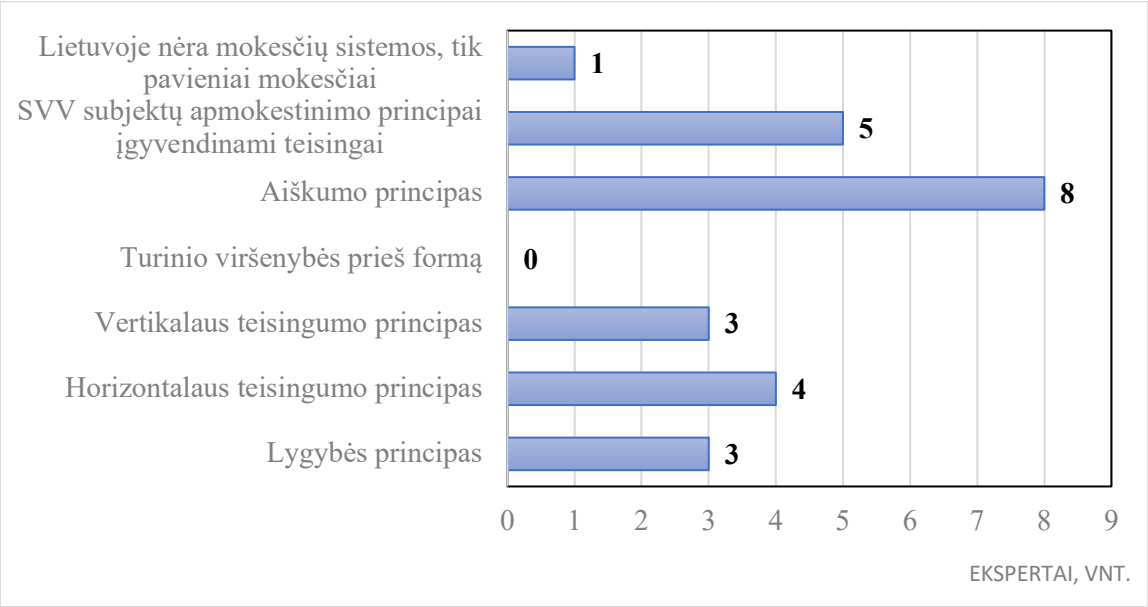
tačiau 12,5 proc. arba 3 ekspertai sutiko, o 4,17 proc. visiškai sutiko, kad yra sukuriamos sąlygos pasinaudoti valstybės teikiama pagalba mokestiniais klausimais. Tačiau, ekspertų nuomone, mokestinės lengvatos gali būti ne tik naudingos, bet ir žalingos, netgi 83,33 proc. arba 20 ekspertų atsakė, jog sutinka su teiginiu, kad mokestinės lengvatos iškreipia konkurencingumą tarp SVV subjektų, o taip yra todėl, kad ne visi SVV sektoriai gali prisitaikyti lengvatų, galiausiai ne visi smulkūs verslai apie jas ir žino. Šiai nuomonei paantrino ir 8,33 proc. arba kitaip tariant 2 ekspertai, kurie su šiuo teiginiu visiškai sutiko, toks pats skaičius respondentų nuomonės šiuo klausimu neturėjo. (žr. 27 pav.)

Aptarus ekspertų nuomonę apie mokesčių lengvatų naudą bei žalą, toliau analizuojami mokesčių ekspertų siūlymai dėl mokestinės naštos mažinimo būdų SVV. (žr. lent. 22) Klausimas klausimyne buvo neprivalomas, dėl šios priežasties susilaukė 12 atsakymų iš 24 galimų. (žr. Priedas Nr. 2) Iš 12 apklaustųjų, 4 ekspertų arba ketvirtadalio visų atsakiusiųjų nuomone, mokestinę naštą gali padėti sumažinti paties SVV subjektai taikomi legalūs būdai planuojant savo mokesčius t. y. mažinant pajamas, didinant sąnaudas, taikant mokestines lengvatas. Po 2 ekspertus mano, kad mokesčių naštą SVV subjektams padėtų sumažinti pokyčiai valstybės vykdomoje politikoje ir mažesni mokesčių tarifai, mokesčių bazė, po 1 respondentą arba 8,33 proc. visų atsakiusiųjų teigė, kad svarbus yra skaidrumas, socialinio draudimo tarifo suvienodinimas, teisingai vykdoma apskaita, aiškumas.

Toliau, nagrinėjama ekspertų nuomonė klausimu kam iš SVV subjektų tenka didžiausia mokestinė naštą, atsakymą buvo prašoma pagrįsti. (žr. Priedas Nr. 2) Ekspertų nuomone didžiausia našta tenka vidutinėms įmonėms, toks atsakymas grindžiamas tuo, jog vidutinės įmonės dėl savo dydžio turi išlaikyti daugiausiai darbuotojų, tuo tarpu joms taip pat nėra taikomas lengvatinis pelno mokesčio tarifas. (žr. 23 lent.)

Nors visais laikas kyla diskusijos dėl pelno mokesčio panaikinimo, tačiau prieš pelno mokesčio panaikinimo idėją pasisakė visi 24 ekspertai dalyvavę apklausoje ir tai yra 100 proc. visų apklaustųjų. (žr. 24 lent.) Tokia skeptiška nuomonė dėl pelno mokesčio buvo grindžiama tuo, kad pelno mokesčio tarifas bei dėl jo smulkiajam verslui tenkanti našta yra viena mažiausių, kaip didesnę problemą ekspertai mato su darbo santykiais susijusius mokesčius, jų siūlymas būtų padidinti pelno mokesčio tarifą, bet pamažinti su darbo santykiais susijusių mokesčių tarifus, juos suvienodinti.

Galiausiai, ekspertų buvo klausiama nuomonės dėl apmokestinimo principų įgyvendinimo Lietuvoje, deja, nebuvo prieita vieningos nuomonės.



Šaltinis: sudaryta autorės pagal ekspertinės apklausos duomenis

28 pav. Ekspertų nuomonė apie apmokestinimo principų įgyvendinimą

Nepaisant didelio nuomonių išsiskyrimo, daugiausiai ekspertų mano t. y. 8 ekspertai arba 33,3 proc. visų apklausoje dalyvavusių, jog Lietuvoje yra pažeidžiamas aiškumo principas, o tai reiškia, jog mokesčio turinys bei jo vykdymo tvarka Lietuvos Respublikos įstatymuose nėra aiškiai apibrėžti. Tačiau tik 12,5 proc. punkto mažiau respondentų mano, kad apmokestinimo principai Lietuvoje yra įgyvendinami teisingai. 4 respondentų arba 16,67 proc. apklaustųjų manymu, mokesčių mokėtojai, gaunantys vienodas pajamas bei vykdantys veiklą tomis pačiomis sąlygomis nemoka vienodo dydžio mokesčių ir tokiu būdu yra pažeidžiamas horizontalaus teisingumo principas.Vertikalaus teisingumo principas pažeidžiamiamas 12,5 proc. ekspertų nuomone, tokia pati tendencija yra matoma analizuojant lygybės principą. 1 eksperto nuomone, kuri sudaro 4,71 proc. Lietuvoje neegzistuoja mokesčių sistema, o tik pavieniai mokesčiai. (žr. 28 pav.)

Taigi, apibendrinant galima teigti, jog atlikus mokesčių sistemos įtakos verslui analizę identifikuota, jog nors smulkiam ir vidutiniam verslui tenkanti našta nėra per didelė, tačiau mokesčiai bei visa jų sistema turi įtakos SVV plėtrai. Išnagrinėjus Lietuvos mažų ir vidutinių įmonių pagrindinių mokamų mokesčių struktūrą pastebėta, jog daugiausiai MVĮ sumoka pridėtinės vertės mokesčio bei su samdomų darbuotojų darbo santykiais susijusių mokesčių. Pastebėta stipriausia koreliacija tarp bendros pagrindinių MVĮ mokamų mokesčių naštos bei su darbo santykiais susijusių mokesčių, įgalina teigti, jog didžiausia našta MVĮ atsiranda būtent dėl su darbo santykiais susijusių mokesčių ir dėl palyginti su kitomis MVĮ didžiausio darbuotojų skaičiaus didžiausia našta atitenka vidutinėms įmonėms. Tokias išvadas patvirtina ir atlikta ekspertinė apklausa. Nepaisant to, kad dalis literatūros analizės etapu išsikeltų prielaidų buvo atmestos arba dalinai atmestos, kaip antai didėlės mokesčių naštos, kylančios dėl didelių

su darbo santykiais susijusių mokesčių tarifų problema, tačiau identifikuota kita problema, jog nors ir nemaža našta MVĮ tenkanti dėl su samdomų darbuotojų darbo užmokesčio mokesčių, tačiau kaip pagrindinę problemą ekspertai išskiria mokestinių tarifų įvairovę, kai įmokos yra mokamos už darbuotoją į socialinio draudimo fondą. Nors po 2019 m. darbo užmokesčio reformos su samdomų darbuotojų darbo užmokesčiu susiję mokesčiai GPM, VSD ir PSD perkelti mokėti pačiam darbuotojui, tačiau kaip rodo atlikta statistinė analizė, tais pačiais metais padidėjęs GPM mokesčio tarifas, nors formaliai nebėra kaip prievolė dardaviui, tačiau vis tiek didina sąnaudas, o išaugusios sąnaudos mažina įmonės pelningumą. Taip pat, ekspertinės apklausos metu patvirtinta prielaida, jog šalyje vyrauja per greit kintanti įstatyminė bazė, reglamentuojanti SVV subjektų mokesčių mokėjimą, kuri mažina mokesčių mokėtojų motyvacija mokėti mokesčius, kuri atveria nišą šešėlinei ekonomikai plėstis. Taigi, atlikus tyrimą galima teigti, jog viena hipotezė iš keturių išsikeltų tyrimo hipotezių pasitvirtino t. y., kad šalies mokesčius reglamentuojančios įstatyminės bazės kaita neigiamai veikia smulkiojo ir vidutinio verslo plėtrą. Tuo tarpu hipotezė dėl mokesčių administravimo naštos tenkančios smulkiojo ir vidutinio verslo subjektams ekspertinio vertinimo metu nepasitvirtino ir buvo atmesta. Remiantis atlikto tyrimo rezultatais hipotezė dėl didelės mokesčių naštos, kylančios dėl su darbo santykiais susijusių mokesčių, kaip jau anksčiau minėta gali būti tik dalinai atmesta, nes nors anot ekspertų mokesčių našta nėra didelė, tačiau ekspertinio vertinimo bei statistinės analizės rezultatai parodo, jog visgi dėl su darbo santykiais susijusių mokesčių SVV subjektams kyla nemaža mokestinė našta. Ketvirtosios hipotezės dėl dvigubo pelno apmokestinimo neįmanoma nei patvirtinti nei atmesti, kadangi dėl klausimyno vientisumo iškraipymo šis klausimas nebuvo nagrinėtas. Taip pat, kaip ir nagrinėjant mokslinę literatūrą tyrimo metu buvo identifikuota, jog mokesčių planavimas, kaip antai mokestinių lengvatų taikymas gali dar labiau sumažinti mokestinę naštą, kuri tenkanti smulkiajam verslui nėra didelė, tačiau valstybė šių lengvatų kiekio neturėtų didinti, manoma, kad tokiu būdu dar labiau iškreipiama konkurencija rinkoje. Manoma, jog valstybė turėtų atlikti korekcijas įgyvendinant aiškumo principą, kas liečia įstatymų kaitą bei su darbo santykiais susijusių mokesčių tarifų įvairovę.

IŠVADOS IR SIŪLYMAI

1. Atlikus tyrimą išsiaiškinta, jog šalies ekonomika yra tiesiogiai veikiama verslo, kadangi verslas, ypač smulkusis ir vidutinis, kurio šalyje yra daugiausia, didina užimtumą, konkurencingumą, skatina inovacijų kūrimą ir taip didina pridėtinę vertę, tuo pačiu verslas kaip ir kiti mokesčių mokėtojai naudojasi valstybės teikiamomis viešosiomis gėrybėmis ir kaip atlygį už tai į valstybės biudžetą moka mokesčius. Tačiau, atliktos literatūros analizės metu identifikuota, jog smulkusis ir vidutinis verslas susiduria su keturiomis pagrindinėmis problemomis: greitai kintanti SVV subjektų mokesčius reglamentuojanti įstatyminė bazė, didelė mokesčių tarifų našta, didelė mokesčių administracinė našta bei pelno apmokestinimas du kartus.

2. Įvertinus atliktus tyrimus mokesčių sistemos įtakos smulkiajam ir vidutiniam verslui aspektu, pastebėta, jog dažniausiai yra atliekama anketinė apklausa, kuri yra siunčiama patiems smulkiojo ir vidutinio verslo subjektams, tačiau tokiu būdu nėra užtikrinamas objektyvumas, todėl tyrimui atlikti pasirinkta naudoti ekspertinė apklausa, kuri buvo papildyta statistine analize ir iš šio metodo gautų duomenų ryšys analizuojamas pasitelkianti tiesinę (Pearson) koreliaciją bei rezultatų reikšmingumą įvertinant p-reikšmingumo bei ANOVA metodais.

3. Atlikus mokesčių sistemos įtakos smulkiojo ir vidutinio verslo plėtrai analizę, identifikuota, jog iš mokslinės literatūros analizės etape išsikeltų prielaidų, tyrimo metu pasitvirtino tik prielaida dėl greitai kintančio SVV apmokestinimo reguliavimo, kuris ilgainiui gali paskatinti rinkos pasitraukimą į šešėlį, taip sumažinant biudžeto pajamas. Prielaida dėl per didelės mokestinės naštos, kylančios dėl su darbo santykiais susijusių mokesčių iš dalies nepasitvirtino, kadangi ekspertinio vertinimo bei statistinės analizės metu nustatyta, jog nors verslui tenkanti našta nėra per didelė, tačiau didžiausią įtaką SVV mokestinei naštai turi su samdomų darbuotojų darbo santykiais susiję mokesčiai, kurie apima GPM, VSD, PSD, o taip pat pridėtinės vertės mokestis. Tiesinės koreliacijos (Pearson) pagalba nustatyta, kad stipriausias ir reikšmingiausias ryšys yra tarp su darbo santykiais susijusių mokesčių ir bendros pagrindinių MVĮ mokesčių naštos ir nors darbuotojo mokesčiai nuo 2019 m. perkelti darbuotojui, tačiau keičiantis mokesčių tarifas daroma įtaka ir verslui, didėja sąnaudos, ko pasekoje įmonė pasiekia mažesnį pelningumą. Taip pat, ekspertinės apklausos metu identifikuota, jog palyginus su kitais mokesčiais pridėtinės vertės mokesčio tarifas yra didelis bei su darbo santykiais susijusių mokesčių tarifų įvairovė yra problematiška verslui. Prielaidos dėl didelės mokesčių administravimo naštos tyrimo metu buvo nepagrįstos ir atmestos. Hipotezės dėl dvigubo pelno apmokestinimo nebuvo galima nei patvirtinti nei atmesti, kadangi dėl nesuderinamumo su kitais ekspertinio vertinimo metu pateiktais klausimais, klausimas nebuvo analizuotas.

1) Nuo 2022 m. suvienodinti socialinio draudimo įmokų tarifus, tokiu būdu pavyktų išvengti problemų dėl nepriemokų/permokų atsiradusių dėl skirtingo tarifų skirstymo, būtų sutaupoma laiko kaštų tiek mokesčių administratoriui, tiek mokesčių mokėtojams;

2) Įvesti įstatymo pataisą, kurioje būtų numatyta, jog įstatymas negalėtų būti keičiamiamas dažniau kaip kartą per 12 mėn., tai padėtų pasiruošti ir mokesčių administratoriui ir mokesčių mokėtojui, didėtų motyvacija mokėti mokesčius;

3) Sumažinti gyventojų pajamu mokesčio tarifą iki 15 proc., tokiu būdu būtų išvengta asimetriško apmokestinimo tarp pagal darbo sutartį dirbančiųjų ir savarankiškai dirbančiųjų, padidinant pelno mokestį iki 17 proc., o likusia dalimi po 1 proc. padidinti taršos, žemės bei nekilnojamojo turto mokesčių tarifus.

LITERATŪRA

1. Augustinaitis, A., Rudzinskienė, V., Petrauskas, R. A., Dagytė, I., Martinaitytė, E., Leichteris, E., Malinauskienė, E, Višnevska, V., Žilionienė, I. (2009). *Lietuvos e. valdžios gairės: ateities įžvalgų tyrimas*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas
2. Bagdonas, E. (2008). *Verslo pradmenys*. Kaunas: Leidykla „Technologija“, p. 266
3. Baležentis, A., Žalimaitė, M. (2011). *Ekspertinių vertinimų taikymas inovacijų plėtros veiksnių analizėje: Lietuvos inovatyvių įmonių vertinimas*. Management theory and studies for rural business and infrastructure development. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas. ISSN 1822-6760
4. Baršauskas, P. (2003). *Smulkaus ir vidutinio verslo politika Europos Sąjungoje ir Lietuvoje: vadovėlis*. Kaunas: Leidykla „Technologija“, p. 132
5. Bartkus, E. ir Piktys, R. (2007). *Įmonių organizavimas ir rizika: smulkaus verslo organizavimas*. Kaunas: Technologija.
6. Bružauskas, V., Stončiuvienė, N. (2012). *Lietuvos įmonių pelno mokesčio apskaitos problemų sprendimai*. Aleksandro Stulginskio universitetas. No 1 (8). p. doi: https://doi.org/10.15544/ssaf.2012.03
7. Buškevičiūtė, E. (2005). *Mokesčių sistema*. Kaunas: Leidykla: „Technologija“. p. 10
8. Buškevičiūtė, E. (2008). *Viešieji finansai*. Kaunas: Leidykla „Technologija“. p. 442
9. Buškevičiūtė, E., Pukelienė, V. (1998). *Valstybės mokesčių sistema*. Kaunas. Leidykla „Technologija“
10. Celikay, F. (2020). *Dimensions of tax burden: A review on OECD countries*. Journal of Economics Finance and Administrative Science 25(49): 27-43, doi: https://www.researchgate.net/publication/340281165_Dimensions_of_tax_burden_A_review_on_OECD_countries
11. Christea, L. A., Voda A. D., Ungureanu D. M. (2020). *The contemporary approach of taxation, from the point of view of its historical evolution. Theoretical framework*. The Annals of the University of Oradea. Economic Sciences. Tom XXIX, p. 151. Prieiga per internetą: http://web.a.ebscohost.com.skaitykla.mruni.eu/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=5&sid=20762071-ac7e-4c8e-994b-9de50b8d5817%40sdc-v-sessmgr02
12. Cibulskienė, D., Padvarienytė, K., Grigaitė, S. (2006). *Mokesčių naštos įtakos AB „Gėrimai“ pelningumui įvertinti*. Jaunųjų mokslininkų darbai. Nr. 2 (9). ISSN 1648-8776
13. Čekanavičius, V., Murauskas, G. (2014). *Taikomoji regresinė analizė socialiniuose tyrimuose*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, p. 560.
14. Čepienė, I., Meidūnas, V., Puzinauskas, P. (1994). *Mokesčiai*. Vilnius. Vilniaus universiteto leidykla. p. 3
15. Damulienė, A, Vengrauskas, V. (2001). *Europos sąjungos mokesčių sistema ir jos įtaka verslo plėtojimui*. Vilnius: Jurispridencija. Lietuvos teisės universitetas. Tarptautinė ir Europos sąjungos teisė, Nr. 23(15). Prieiga per internetą: https://www3.mruni.eu/ojs/jurisprudence/article/view/3677/3469
16. Davulis, G. (2013). *Smulkusis ir vidutinis verslas Lietuvoje ir jo makroekonominis efektyvumas.* Journal of Management, Nr. 1 (22), p. 19-29, ISSN 1648-7974. Prieiga per internetą: https://www.ltvk.lt/file/zurnalai/03_Davulis.pdf
17. Dubauskas, G. (2011). *Finansų valdymo teorijos*. Generolo Jono Žemaičio Lietuvos karo akademija
18. Dudzevičiūtė, G. (2015). *Ekonomikos plėtros pagrindai*. Generolo Jono Žemaičio Lietuvos karo akademija
19. Effiong, S. A.,Udoayang, J. O., Adesola, F. A. (2020). *Tax Rates And Economic Growth: A Conjugal Bioscopy*. International journal of scientific & technology research volume 9. Issue 08. Prieiga per internetą:

https://www.researchgate.net/publication/343862205_Tax_Rates_and_Economic_Growth_A_Conjugal_Bioscopy

20. Europos Komisija. (2005). *Naujasis MVĮ apibrėžimas*. Vartotojo vadovas ir deklaracijos pavyzdys. Prieiga per internetą: https://zum.lrv.lt/uploads/zum/documents/files/LT_versija/Veiklos_sritys/Kaimo_pletra/Lietuvos_kaimo_pletros_2007–2013%20m._programa/Parama_verslo_kurimui_ir_pletrai/MVIapibrezimas-vartotojo%20vadovas.pdf

21. Europos Komisija (2015). *Europos verslininkystės skatinimo apdovanojimai*. Prieiga per internetą: https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/febe233a-ec15-11e5-8a81-01aa75ed71a1/language-lt

22. Europos Komisija. (2015). *MVĮ apibrėžties vartotojo vadovas*. Liuksemburgas: Europos Sąjungos leidinių biuras. DOI: 10.2873/95635 Prieiga per internetą: http://publications.europa.eu/resource/cellar/79c0ce87-f4dc-11e6-8a35-01aa75ed71a1.0012.03/DOC_1

23. Europos Komisija (2016). Pasiūlymas dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB). Strasbūras, 2016 10 25 COM(2016) 683 final, 2016/0336 (CNS). Prieiga per internetą: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:ff337b5c-9b7d-11e6-868c-01aa75ed71a1.0009.02/DOC_1&format=PDF

24. Europos Parlamentas. (2016). Barriers to SME growth in Europe. Prieiga per internetą: https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2016/583788/EPRS_BRI(2016)583788_EN.pdf

25. Fedosiuk, O. (2017). *Mokesčių slėpimas kaip nusikalstama veika: sisteminė normų analizė ir aktualūs taikymo klausimai*. Vytauto didžiojo universitetas. Teisės apžvalga, No. 2 (16), p. 58-76, doi: http://dx.doi.org/10.7220/2029-4239.16.4

26. Finansų ministerija. (2017). *Mokesčiai*. Prieiga per internetą: https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/mokesciai

27. Finansų ministerija. (2019). *Lengvatos investicijoms ir inovacijoms*. Prieiga per internetą: https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/mokesciai/lengvatos-investicijoms-ir-inovacijoms

28. Finansų ministerija. (2021). *Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų konsoliduotos visumos pajamų struktūra*. Prieiga per internetą: https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/4_1%202021-03-01%20KV%20%20%20pajamu%20.pdf

29. Gaižauskaitė, I., Mikėnė, S. (2014). *Socialinių tyrimų metodai: Apklausa*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, p. 285, ISBN 978-9955-19-641-9

30. Gylys P. (2006). *Tax „Burden" and International Tax Competition*. Ekonomika, 75, 7–19. https://doi.org/10.15388/Ekon.2006.17578

31. Giriūnienė, G. (2014). *Šalies mokesčių sistemos vertinimas verslumo skatinimo aspektu* (daktaro disertacija). 6 p. Prieiga per internetą: https://talpykla.elaba.lt/elaba-fedora/objects/elaba:2189459/datastreams/MAIN/content?fbclid=IwAR2pR0x0a9VEwrhosolNWyFQUUGK21Zyibw5kxyi6h7XVvOb8FMLH7ruBvU

32. Grecu, A. (2004). *Flat tax – The British Case*. Adam Smith Institute. p. 14

33. Imbrasienė, A. (2008). *Mokesčių sistemos vertinimo metodika*. Jaunasis mokslininkas. p. 158-162

34. Inceu, A., Zai, P., Mara, R. (2013). *Indirect taxes in European Union. Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*. Prieiga per internetą: http://web.a.ebscohost.com.skaitykla.mruni.eu/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=15&sid=50208c63-8f80-4045-a1a9-339a3b94b171%40sessionmgr4007

35. Investicijų ir verslo garantijos. (2020). *Pagrindinės sąvokos ir nuostatos deklaruojant SVV subjekto statusą*. Prieiga per internetą: https://invega.lt/lt/patarimai/pagrindines-savokos-ir-nuostatos-deklaruojant-svv-subjekto-statusa/

36. Isaacs, E. (1926). *The Subject and Measure of Taxation. Columbia Law*. Columbia: Columbia Law Review, Vol. 26, No. 8. p. 939-953. Prieiga per internetą: https://www.jstor.org/journal/colulawrevi?refreqid=excelsior%3A1394f320dbdeba52b04504e6ad73a128

37. Jakštonytė, G. (2008). *Lietuvos namų ūkių mokesčių naštos vertinimas*. Kauno technologijos universitetas, apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos. 2008, Nr. 1 (6), p. 34-39. Prieiga per internetą: https://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2008~1367187714543/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content

38. Jones, S., Rhoades-Catanach, S. (2013). Principles of Taxation for Business and Investment Planning. McGraw-Hill.

39. Juozapaitis, O., Jasaitis, J. (2011). *Mokesčių politikos tobulinimas, skatinant verslo plėtrą mažai urbanizuotose vietovėse: Tauragės rajono atvejis*. Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos. 4 (24), p. 113-126. ISSN 1648-9098

40. Kardelis, K. (2016). Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai. Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos centras, p. 488.

41. Kazlauskienė, V. (2012). *Finansai*. Kaunas: Leidykla „Technologija“

42. Keynes, J. M. (1936) *The General Theory of Emplyment, Interest and Money. London: Macmillan*, p. 394.

43. Kendall, M. G., Gibbons, J. D. (1990). *Rank Correlation Methods*. 5th edition. Edward Arnold, London.

44. Koncevičienė, I., Prievelis, M. (2012) Lietuvos mokesčių sistemos efektyvumo vertinimas. Taikomoji ekonomika: Sisteminiai tyrimai. DOI: 10.7720/AESR.1822-7996.2012.6.2.1. p. 13-27. Prieiga per internetą: https://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2012~1367188598419/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content

45. Konkurencijos taryba. (2019). Valstybės pagalba. Prieiga per internetą: https://kt.gov.lt/lt/veiklos-sritys/valstybes-pagalba

46. Kučinskienė, M., Fominienė, A. (2010). Viešosios paslaugos: verslo inkubavimas. Public Administration, Vol. ½ Issue 25/26, p. 81-89. Prieiga per internetą: https://web.a.ebscohost.com/abstract?direct=true&profile=ehost&scope=site&authtype=crawler&jrnl=16484541&asa=Y&AN=52686896&h=jCOhGlBwO4MoKUkZsVH3MeZWLLItVhjygAPlL0VgirUYvy1D%2bvV%2bwwXHsXiw45pplogSIN002C5LXMLog4Ri9Q%3d%3d&crl=c&resultNs=AdminWebAuth&resultLocal=ErrCrlNotAuth&crlhashurl=login.aspx%3fdirect%3dtrue%26profile%3dehost%26scope%3dsite%26authtype%3dcrawler%26jrnl%3d16484541%26asa%3dY%26AN%3d52686896

47. Kuodis, R. (2008). Kaip reformuoti Lietuvos mokesčių sistemą? Prieiga per internetą: https://www.delfi.lt/verslas/verslas/rkuodis-kaip-reformuoti-lietuvos-mokesciu-sistema.d?id=19208018

48. Lakis, V., Linčauskienė, D. (2014). Pelno mokesčio vengimo tendencijos ir mastai. *Socialiniai mokslai. Vadyba. Journal of Management,* Nr. 1, Vol. 24, 122 p. Prieiga per internetą: https://journals.indexcopernicus.com/api/file/viewByFileId/485125.pdf

49. Leontjeva, E. (2020). Apie biudžeto grūdus ir pelno mokesčių miltus. Prieiga per internetą: https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/apie-biudzeto-grudus-ir-pelno-mokescio-miltus/lrinka

50. Leontjeva, K. (2015). *Mokesčių administravimas – išmanus realybėje ar tik kabutėse? (I)* Prieiga per internetą: https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/mokesciai-biudzetas/k-leontjeva-mokesciu-administravimas-ismanus-realybeje-ar-tik-kabutese-i/kaetana-leontjeva

51. Lietuvių kalbos išteklių informacinė sistema (2015). *Dabartinis Lietuvių kalbos žodynas.* Prieiga per internetą: http://lkiis.lki.lt/dabartinis

52. Lietuvos Bankas. (2018). Dėl mokesčių ir pensijų sistemos pokyčių. Prieiga per internetą: https://www.lb.lt/uploads/documents/files/2018%2004%2030%20LB%20vertinimai%20ir%20pasiulymai%20del%20mokesciu%20pertvarkos_fin.pdf

53. Lietuvos laisvos rinkos institutas. (2008). Prieiga per internetą: https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/mokesciai-biudzetas/analize-pelno-mokescio-reforma/lrinka

54. Lietuvos Respublikos Vyriausybės kanceliarija. (2016). *Šešėlinė ekonomika. Pokyčiai per dešimtmetį*. Prieiga per internetą: https://www.vdi.lt/PdfUploads/SeselinEkonomika2016.pdf

55. Lietuvos Respublikos Seimas. (2018). *Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 20, 21 ir 27 straipsnių pakeitimo įstatymo projektas*. Prieiga per internetą: https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAP/6ce5dd00752a11e8a76a9c274644efa9

56. LR Seimas. (2019). *Smulkaus ir vidutinio verslo plėtros įstatymas*. Prieiga per internetą: https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.640D50DB8877/asr

57. LR Seimas. (2021). *Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas*. Prieiga per internetą: https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.231855/asr

58. LR Seimas. (2021). *LR gyventojų pajamų mokesčio įstatymas*. Prieiga per internetą: https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.171369/asr

59. Lietuvos Respublikos Seimas. (2021). Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. Prieiga per internetą: https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.157066/asr

60. LR statistikos departamentas. (2020) S*umokėti mokesčiai*. Prieiga per internetą: https://osp.stat.gov.lt/sumoketi-mokesciai

61. LR statistikos departamentas. (2020) *Veikiantys ūkio subjektai*. Prieiga per internetą: https://osp.stat.gov.lt/statistiskai-veikianciu-ukio-subjektu-registras

62. LR statistikos departamentas. (2020). *2019 m. pagrindiniai šalies ekonominiai ir socialiniai rodikliai. Įmonės*. Prieiga per internetą: https://osp.stat.gov.lt/spaudos-konferencija/2020-01-30/verslas/imones

63. Makutėnas, V., Krikštonaitienė, D. (2017). *Mokesčių optimizavimo galimybių modeliavimas verslo įmonėse*. Aleksandro Stulginskio universitetas. Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development, Vol, 39, No. 3: 303-314, doi: http://dx.doi.org/10.15544/mts.2017.22

64. Medelienė, A., Sudavičius, B. (2011). *Mokesčių teisė*. Vilnius: VĮ Registrų centras. p. 760

65. Meidūnas, V. Puzinauskas, P. (2001). *Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida*. Vilnius: Teisinės informacijos centras. p. 64

66. Melnykaitė, M., Ramanauskaitė, A. (2013). *Progresinio gyventojų pajamu apmokestinimo įvedimo Lietuvoje vertinimas*. Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika, Nr. 14. DOI: https://doi.org/10.15388/batp.2013.13467

67. Miller, A., Oats, L. (2012). *Principles of International Taxation*. A&C Black

68. Novošinskienė, A. (2013). *Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas fiskalinės mokesčių funkcijos aspektu*. Lietuvos mokslų akademija, Žemės ūkio mokslai, Nr. 20 (3), p. 222-229. Prieiga per internetą: https://www.lmaleidykla.lt/ojs/index.php/zemesukiomokslai/article/view/2744/1576

69. Paulauskas, A. *Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu*. Viešoji politika ir administravimas, Nr. 15, p. 31, ISSN 1648-2603

70. Paunksnienė, J., Antanavičienė, J. G., Peleckis, K. (2011). *Verslo pagrindai*. Vilnius: Leidykla „Technika“, p. 185

71. PricewaterhouseCoopers. (2019). *Paying Taxes 2019*. Prieiga per internetą: https://www.pwc.com/lt/lt/apie-mus/spaudos-centras/publikacijos/paying-taxes-2019.html

72. Pukelienė, V., Juozėnaitė, K., Didžgalvytė, M. (2017). *Tiesioginių ir netiesioginių mokesčių poveikio pramonei analizė bei vertinimas pasirinktose EBPO šalyse*. Taikomoji ekonomika: sisteminiai tyrimai. DOI: http://dx.doi.org/10.7220/AESR.2335.8742.2017.11.2.5. Prieiga per internetą: https://www.researchgate.net/publication/322387999_Tiesioginiu_ir_netiesioginiu_mokesciu_poveikio_pramonei_analize_bei_vertinimas_pasirinktose_EBPO_salyse

73. Pukėnas, K. (2009). Kokybinių duomenų analizė SPSS programa: mokomoji knyga. Kaunas: Lietuvos kūno kultūros akademija, 93 p. ISBN 9955-622-18-0

74. Radavičiūtė, V. (2014). *Mokesčių našta ir jos veiksniai: ekonominis požiūris. Jaunasis mokslininkas*. Studentų mokslinės konferencijos straipsnių rinkinys. Akademija, p. 149-154.

75. Rafay, A. (2019). *Fintech as a disruptive technology for financial institutions*. Harshey, PA: Business Science Reference. ISBN 9781522578062. Prieiga per internetą: https://books.google.lt/books?hl=lt&lr=&id=i_iEDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PR1&dq=blockchain,+fintech+and+sme&ots=aoIcs9ZRjN&sig=VtpFTMUFcLKSRUhDrqaD1AJGqdQ&redir_esc=y#v=onepage&q=blockchain%2C%20fintech%20and%20sme&f=false

76. Rakauskienė, O. G. (2006). *Valstybės ekonominė politika*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas. 756 p.

77. Raslovaitė, V. (2014). *Verslo įmonės mokesčių naštos analizės minimizavimo aspektu metodika*. Studentų mokslinės konferencijos straipsnių rinkinys. Akademija, p. 61-66

78. Ruškytė, D., Rutkauskas, A. V., Navickas, V. (2012). *Mokesčių sistemos sandara ir jos efektyvumas*. Mokslinių straipsnių rinkinys (IX), Ekonomikos ir verslo socialiniai aspektai, Ekonominės ir socialinės politikos studijos. Vilnius: Leidykla „Edukologija“, p. 258, ISBN 978-9955-20-799-3

79. Sekliuckienė, J. Ir Repečkienė, A. (2014). *Verslas augančiose rinkose*. Kaunas. Leidykla „Technologija“

80. Simanavičienė, Ž., Šivickas, G., Kovaliov, R., Teresienė, D., Freitakas, E., Snieška, V., Venclauskienė, D., Čiburienė, J., Štreimikienė, D., Kanapickienė, R., Gipienė, G., Rudžionienė, K. (2011). Verslo aplinka Lietuvoje ir Ukrainoje: sektorinė analizė. Kaunas: Leidykla „Technologija“, p. 557

81. Smith, A. (1937). *The wealth of nations (1776)*. New York: Modern Library

82. Snitkienė, K., Senkus, K., Budrionytė, R. (2018). *Pelno mokesčio surinkimą lemiantys veiksniai: Baltijos šalių atvejo analizė.* Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika 2018, 17-18 tomas / ACCOUNTING THEORY AND PRACTICE 2018, Vol. 17-18. ISSN 2538-8762

83. Socialinio draudimo fondas (SoDra). (2021). *Įmokų tarifai, taikomi už samdomus darbuotojus.* Prieiga per internetą: https://www.sodra.lt/lt/situacijos/imoku-tarifai/imoku-tarifai-taikomi-uz-samdomus-darbuotojus?fbclid=IwAR16SKDTe5DklnZF8Tprxk2SA2Td1EcAAy8ykfvXAgRyKBOnzoL6Z_V7rjM

84. Stačiokas R. (2003). *Verslo apmokestinimo įvadas*. Kaunas: Leidykla „Technologija“. P. 65

85. Stačiokas, R., Mažeika, A., Šerėnienė, L. (2004). *Mokesčių sistemos poveikis verslui ir jo vertinimo tendencijos.* Ekonomika, 67 (2). ISSN 1392-1258

86. Stačiokas, R., Rimas, J. (2004). *Mokesčiai: teorija ir praktika*. Kaunas: Leidykla „Technologija“

87. Steinhoff, D. (1982). *Small business management fundamentals*. New York: McGraw-Hill Book Co, p. 426

88. Stokes, D. (1992). *Small business management: an active-learning approach*. London: DB Publication, p. 408

89. Stripeikis, O. ir Žukauskas, P. (2004). *Smulkaus ir vidutinio verslo aplinka Lietuvoje ir ES rinkose*. Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai, 2004. 31, 209-228. Prieiga per internetą: https://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2004~1367184302466/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content

90. Sūdžius, V. (2001). *Smulkaus ir vidutinio verslo administravimas ir valdymas*. Vilnius: Leidykla „Kronta“, p. 287, ISBN 9986-879-51-5

91. Suits, D. B. (1977). *Measurement of Tax Progressivity*. American Economic Review No. 67

92. Tax Foundation. (2020). Corporate Income Tax Rates in Europe. Prieiga per internetą: https://taxfoundation.org/2020-corporate-tax-rates-in-europe/

93. Tax Foundation (2020). International Tax Competitiveness Index 2020. Prieiga per internetą: https://taxfoundation.org/publications/international-tax-competitiveness-index/

94. Tirole, J. (2010). *From Pigou to Extended Liability: On the Optimal Taxation of Externalities Under Imperfect Financial Markets*. Review of Economic Studies. No. 77. p. 697-727

95. Tsindeliani, I, Anisina, K, Burova, A, Kopina, A, Migacheva, E, Rodygina, V. (2019). Main elements og the development of digital economy. Utopía y praxis latinoamericana: revista internacional de filosofía iberoamericana y teoría social, ISSN-e 1316-5216, Nº. Extra 5. p. 129-137. Prieiga per internetą: https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7531731

96. Vainienė, R. (2005). *Ekonomikos terminų žodynas*. Vilnius. Tyto alba. p. 328

97. Valstybės kontrolė. (2019). *Valstybinio audito ataskaita. Išmanioji mokesčių administravimo sistema. Nr. VA-6.* Prieiga per internetą: https://www.vkontrole.lt/pranesimas_spaudai.aspx?id=24904

98. Valstybinė mokesčių inspekcija (2014). *Vieningos duomenų rinkmenos įdiegimo Lietuvoje mokesčių kontrolės tikslais galimybių studija.* Prieiga per internetą: https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/VMI_galimybiu_studija.pdf

99. Valstybinė mokesčių inspekcija. (2016). *Mėnesinės pajamų mokesčio nuo A klasės pajamų deklaracijos. FR0572 formos pildymo tvarka. Neapmokestinamojo pajamų dydžio ir papildomo neapmokestinamojo pajamų dydžio taikymas nuo 2016 m*. Prieiga per internetą: https://auditors.lt/wp-content/uploads/2016/02/FR572-pildymas-2016m..pdf

100. Valstybinė mokesčių inspekcija. (2018). *Lietuvos ir užsienio vienetams*. Prieiga per internetą: https://www.vmi.lt/cms/paslaugos14/-/asset_publisher/KoB7/content/lietuvos-ir-uzsienio-vienetams?_101_INSTANCE_KoB7_accessibility=true&fbclid=IwAR1IayXkvGgek7xzfsKFmS6dUIik_GPBQDvWa1goe8QosFdZxD-y3ZQKl4g

101. Vasiliauskas, V. (2020). *Lietuvos mokesčių sistemos pagrindinės problemos*. Lietuvos bankas. Prieiga per internetą: https://www.lb.lt/uploads/documents/files/Lietuvos%20mokesčių%20sistemos%20pagrindinės%20problemos%202020-03-03%20v2.pdf

102. Versli Lietuva (2021). *Verslo formos ir mokesčiai*. Prieiga per internetą: https://www.verslilietuva.lt/verslauk/verslo-formos-ir-mokesciai/

103. Vijeikis, J. ir Baležentis, A. (2010). *Smulkaus ir vidutinio verslo vystymo problemos bei perspektyvos Lietuvos regionuose*. Management theory and studies for rural business and infrastructure development, 20 (1), 163-172.

104. Wang, Y. (2016). *What are the biggest obstacles to growth of SMEs in developing countries?* Borsa Istambul Review 16-3, 167-176, doi: https://doi.org/10.1016/j.bir.2016.06.001

105. Žvirblis, A. (1998) Mokesčių žinynas. Žuma, p 152.

Grušauskaitė E. (2021). *Mokesčių sistema ir jos įtakos smulkiojo ir vidutinio verslo subjektams analizė Lietuvoje* (magistro baigiamasis darbas). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas

ANOTACIJA LIETUVIŲ IR ANGLŲ KALBOMIS

Magistro baigiamajame darbe analizuotas bei vertintas mokesčių sistemos poveikis smulkiojo ir vidutinio verslo subjektų plėtros galimybėms, remiantis ekspertiniu vertinimu analizuojama mokesčių sistemos įtaka smulkiojo ir vidutinio verslo plėtrai empiriškai bei gautos išvados tikrinamos pasinaudojant statistinių duomenų analizės metodu. Pirmame darbo skyriuje nagrinėjama mokesčių sistemos struktūra, smulkiojo ir vidutinio verslo subjektų svarba šalies ekonomikai, analizuojama smulkojo ir vidutinio verslo apmokestinimo problematika. Antrame darbo skyriuje aptariami atlikti moksliniai tyrimai mokesčių sistemos poveikio smulkiojo ir vidutinio verslo tema, grindžiamas tyrimo metodų pasirinkimas, išsikeliama tyrimo hipotezė. Trečiajame darbo skyriuje pateikiami susisteminti ekspertinio tyrimo pagalba gauti duomenys, kurie pagrindžiami statistiniu kiekybiniu metodu, taip pat patvirtinamos ar atmetamos hipotezės bei iš tyrimo metu gautos informacijos yra daromos išvados. Ketvirtajame darbo skyriuje pateikiamos išvados ir siūlymai, kaip sumažinti neigiamą Lietuvos mokesčių sistemos įtaką ir skatinti smulkųjį ir vidutinį verslą plėsti veiklą Lietuvoje, o ne perkelti kapitalą į kitas, verslui patrauklesnes šalis.

Pagrindiniai žodžiai: mokesčių sistema, smulkusis ir vidutinis verslas, mažos ir vidutinės įmonės, verslininkai.

ANNOTATION

The master's thesis analyzes and evaluates the impact of the tax system on the development and growth opportunities of small and medium-sized businesses. Empirical analysis of the tax system impact on the development of small and medium-sized businesses is applied based on the expert assessment and the conclusions are analyzed using statistical data analysis. The first chapter examines the structure of the tax system, the importance of small and medium-sized business entities to the country's economy, and analyzes the problems of small and medium-sized business taxation. The second chapter discusses the scientific researches on the impact of the tax system on small and medium-sized businesses, validates the chosen research methods and raises a research hypothesis. The third chapter presents the systematized data received from the expert assessment, which is validated by a statistical quantitative method, as well as tests the hypotheses and draws conclusions from the information obtained during the research.The fourth chapter presents conclusions and suggestions on how to reduce the negative impact of the Lithuanian tax system to the small and medium-sized businesses and encourage SMEs to expand their activities in Lithuania, rather than transfer capital to other, more business-friendly countries.

Keywords: tax system, small and medium-sized businesses, small and medium-sized enterprises, entrepreneurs.

Grušauskaitė E. (2021). *Mokesčių sistema ir jos įtakos smulkiojo ir vidutinio verslo subjektams analizė Lietuvoje* (magistro baigiamasis darbas). Vilnius: Mykolo Romerio universitetas

SANTRAUKA

Finansų valdymo magistro baigiamojo darbo tema yra aktuali, tiek ekonomistams, tiek smulkojo ir vidutinio verslo atstovams, o taip pat ir pačiai valstybei. Mokslininkų, nagrinėjančių smulkiojo ir vidutinio verslo kaip šalies ekonomiką skatinančio veiksnio galimybes Lietuvoje pastebi, kad šalies mokesčių politika gali lemti verslo motyvaciją veiklą vykdyti šalyje ar perkelti ją į kitas, patrauklesnę mokesčių sistemą turinčias šalis. Mokesčiai taip pat negali būti per maži, kadangi tai yra pagrindinis pajamų šaltinis valstybės funkcijoms vykdyti, kurių nauda tenka ir smulkiajam bei vidutiniam verslui, tad turi būti atrastas optimalus apmokestinimo dydis. Manoma, jog Lietuvoje vyrauja keturios pagrindinės smulkiojo verslo apmokestinimo problemos: didelė įstatyminės bazės reglamentuojančios smulkiojo ir vidutio verslo apmokestinimą kaita, didelė mokesčių našta, kylanti dėl didelių mokesčių tarifų, didelė administracinė našta bei dvigubas pelno apmokestinimas pirmą kartą sumokant pelno mokestį, o vėliau dar kartą apmokestinant dividendus. Taigi, atsižvelgiant į šias apmokestinimo problemas iškelta pagrindinės tyrimo problemas – Ar smulkiojo ir vidutinio verslo apmokestinimą reglamentuojantys įstatymai kinta per greitai? Ar mokestinė našta tenkanti smulkiajam ir vidutiniam verslui Lietuvoje yra per didelė? Ar mokesčių administravimo našta slegia smukųjį ir vidutinį verslą? Ar dvigubas pelno apmokestinimas nėra teisingas? Tyrimo objektas – Lietuvos mokesčių sistema. Šio tyrimo tikslas ištirti Lietuvos esamos mokesčių sistemos įtaką smulkaus ir vidutinio verslo plėtrai. Tyrimo tikslui pasiekti iškelti ir tyrimo uždaviniai: išnagrinėti mokesčių sistemos sampratą bei reikšmę smulkiojo ir vidutinio verslo subjektams remiantis moksline literatūra bei identifikuoti mokestinės sistemos veiksnius darančius neigiamą įtaką SVV kūrimuisi Lietuvoje, apibendrinti tyrimo metodus skirtus mokesčių sistemos įtakos verslui vertinimui ir išrinkti tinkamiausią tyrimo tikslui pasiekti, pateikti mokesčių sistemos ir SVV subjektų ryšio analizę. Tyrimo metodika: mokslinės literatūros analizė, teisinių aktų analizė, statistinių duomenų analizė, ekspertinis apklausa, kurios patikimumas vertinams Kendall konkordancijos koeficiento skaičiavimu, o klausimyno patikimumas Cronbach Alpha koeficiento skaičiavimu ir vertinimu, ryšio tarp SVV mokamų pagrindinių mokesčių naštos ir mokesčių nustatymas skaičiuojant tiesinę (Pearson) koreliaciją. Empirinio tyrimo metu buvo iškeltos trys hipotezės: greitai kintanti smulkiojo ir vidutinio verslo apmokestinimą reglamentuojanti įstatyminė bazė daro neigiamą įtaką smulkiojo ir vidutinio verslo plėtrai ir skatiną verslą trauktis į „šešėlinę“ ekonomiką, Lietuvoje mokesčių našta tenkanti verslui yra per didelė, sudėtingas mokesčių administravimo procesas daro neigiamą įtaką smulkiojo ir vidutinio verslo plėtrai,. Atlikus ekspertinį vertinimą buvo patvirtinta viena hipotezė iš trijų, t.y., tiek mokesčių specialistų nuomone, tiek akademikų ar mokslininkų nuomonė

vieninga, Lietuvoje vyrauja didelė mokesčius reglamentuojančių įstatymų kaita, kuri neigiamai veikia smulkiojo ir vidutinio verslo subjektų motyvaciją mokėti mokesčius. Taip pat, hipotezė, kad Lietuvoje SVV subjektams tenka per didelė mokestinė našta dėl su darbo santykiais susijusių mokesčių beveik nepasitvirtino. Ekspertinio tyrimo metu taip pat buvo gauti rezultai, kad nors mokesčių našta tenkanti smulkiojo ir vidutinio verslo subjektams nėra per didelė, tačiau didžiausias ryšys tarp bendros mokesčių naštos ir mokamų mokesčių identifikuotas su darbuotojų darbo užmokesčio mokesčiais, kurie apima socialinio draudimo įmoka bei gyventojų pajamų mokestį. Nepaisant 2019 m. įgyvendintos reformos, kurios metu buvo siekiama, jog darbuotojų darbo užmokesčio mokėjimo prievolė atitektų patiems darbuotojams, pastebėta, jog toks pakeitimas visiškai nepalengvino mažoms ir vidutinėms įmonės, kaip vieno iš smulkiojo ir vidutinio verslo elementų, naštos. Tie patys mokesčiai išliko kaip darbdavio sąnaudos. Padidėjus darbuotojų gyventojų pajamų mokesčio tarifui 5 proc. punktais, pastebėta ir įmonės darbo užmokesčio sąnaudų didėjimo tendencija. Ekspertų pastebėjimų tobulintinas galėtų būti ir socialinio draudimo mokesčių tarifas SVV subjektų atžvilgiu, nes dabar vyraujanti socialinio draudimo mokesčių tarifų įvairovė klaidina mokesčių mokėtojus, o bandymas išsiaiškinti kokį tarifą turėtų taikyti, kainuoja papildomų laiko sąnaudų verslui.

Grušauskaitė E. (2021). T*ax system and its impact on small and medium business entities in Lithuania* (master's thesis). Vilnius: Mykolas Romeris University

SUMMARY

The topic of the Master's Thesis in Financial Management is relevant both for economists and representatives of small and medium-sized businesses, as well as for the state itself. Researchers analyzing the possibilities of small and medium-sized businesses to stimulate the country's economy in Lithuania note that the country's tax policy may determine the decision of businesses to relocate their operations to other countries with a more attractive tax system. However, taxes also cannot be too low, as they are the main source of revenue for state functions operations, which also benefit small and medium-sized enterprises, so the optimal level of taxation must be found. It is believed that Lithuania has four main taxation problems: frequent changes in the legal framework governing the taxation of small and medium-sized businesses; a high tax burden due to high tax rates; a high administrative burden; double taxation of corporate taxes and dividends.Taking into account these taxation problems, the main problems of the research was raised - Are the laws governing the taxation of small and medium-sized businesses changing too fast? Is the tax burden on small and medium-sized businesses in Lithuania too high? Is the burden of tax administration on downsized and medium-sized businesses? Is double taxation of profits not fair? The object of the research is the Lithuanian tax system. The goal of this study is to investigate the impact of the current Lithuanian tax system on the development of small and medium-sized businesses. In order to achieve the goal of the research, the tasks of the research were also set: to examine the concept and significance of the tax system for SMB entities on the basis of scientific literature and to identify the factors of the tax system that have a negative impact on SMBs development in Lithuania; to summarize the research methods; to select the most appropriate one to achieve the research goal; to provide an analysis of the relationship between the tax system and SME entities. Research methodology: analysis of scientific literature; analysis of legal acts; analysis of statistical data; an expert survey which is validated by calculating Kendall concordance coefficient, and validation of questionnaire by calculating and evaluating the Cronbach Alpha coefficient; determining the relationship between the taxes burden on SMEs and taxes by calculating a linear (Pearson) correlation. The empirical study raised four hypotheses: the rapidly changing legal framework governing the taxation of small and medium-sized businesses has a negative impact on the development of SMBs and encourages businesses to enter the "shadow" economy; the tax burden on business is too high; the complex process of tax administration has a negative impact on the development of SMEs; double taxation of corporate tax and dividends is detrimental to SMEs.The expert assessment confirmed one of the four hypotheses, i.e., the opinion of tax experts, academics, and scientists are the same - Lithuania has a rapidly changing tax laws environment, which negatively affects the motivation of small and medium-sized businesses to pay taxes. The hypothesis that the burden on small and medium-sized enterprises, which is mainly affected

by employment-related taxes, is excessive has hardly been confirmed. The expert study also found that although the tax burden on SMEs is not excessive, the greatest link between the total tax burden and the taxes paid was identified with employee payroll taxes, which include social security contributions and personal income tax. Despite the 2019 reforms implemented to bring employees' pay obligations to employees themselves showed that such a change did not decrease the burden on small and medium-sized enterprises. The same taxes remained as employer expenses. With an increase in the personal income tax rate by 5 %, an upward trend in the company's wage costs was also observed. The social security tax rate for SME entities could also be improved, as the current variety of social security tax rates misleads taxpayers, and trying to figure out the correct rate costs additional time and resources for businesses.

1 PRIEDAS. Ekspertinio vertinimo apklausos klausimynas

Klausimynas

1. Kaip manote, kokių mokesčių MVĮ sumoka daugiausiai?

- Pelno mokestis;
- GPM;
- NT mokestis;
- PVM;
- Žemės mokestis;
- Su darbo santykiais susiję mokesčiai (VSD, PSD ir kt.);
- Akcizai;
- Kita..;

2. Kokie mokesčiai, Jūsų nuomone, kelią didžiausią naštą verslininkams, veikiantiems pagal individualios veiklos pažymą arba verslo liudijimą?

- GPM;
- VSD bei PSD;
- PVM;
- Kita..

3. Kaip manote, ar šalies mokesčių sistema daro įtaką smulkiojo ir vidutinio verslo plėtrai Lietuvoje?

- Taip;
- Ne;
-

4. Ar manote, kad Lietuvoje smulkiojo ir vidutinio verslo subjektams tenkanti našta yra per didelė?

- Taip;
- Ne;

5. Kokia problema SVV subjektams vykdantiems savo veiklą bei mokesčius mokantiems Lietuvoje yra opiausia? Galite pasirinkti keletą Jūsų nuomone tinkamiausių atsakymų iš žemiau pateiktų arba įrašykite savo variantą.

- Greitai kintanti mokesčių mokėjimą reglamentuojanti įstatyminė bazė;
- Dvigubas pelno apmokestinimas (pelno mokestis, o tuomet išsimokant dividendus);
- Dideli mokesčių tarifai;
- Didelis biurokratijos lygis;
- Sudėtingas mokesčių deklaravimo procesas;
- Informacijos trūkumas apie prievoles mokėti mokesčius;
- Sudėtingai suprantami SVV apmokestinimą reglamentuojantys įstatymai;
- SVV subjektai nesusiduria su apmokestinimo problemomis;
- Kita..

6. Įvertinkite teiginius. Pasirinkite ar visiškai sutinkate / sutinkate / nei sutinkate, nei nesutinkate/ nesutinkate / visiškai nesutinkate su teiginiais pateiktais lentelėje:

	Visiškai sutinku	Sutinku	Nei sutinku, nei nesutinku	Nesutinku	Visiškai nesutinku
Lietuvoje SVV mokamų mokesčių tarifai yra nedideli palyginti su kitomis ES narėmis.					
Lietuvoje nėra didelė SVV mokesčius reglamentuojančių įstatymų kaita.					
SVV mokesčius reglamentuojantys įstatymai yra lengvai suprantami.					
Mokami mokesčiai daro neigiamą įtaką SVV subjekto pajamoms/pelnui.					
Informacija apie mokesčių mokėjimo tvarką SVV subjektams yra pakankamai aiški.					
Dvigubas SVV subjekto pelno apmokestinimas (pirmą kartą mokant mokesčius, antrą kartą – išsimokant dividendus) yra teisingas.					
Biurokratijos lygis mokant mokesčius SVV subjektui yra sąlyginai nedidelis.					
Mokesčių deklaravimo, apskaičiavimo procesas SVV neužima daug laiko.					
Mokesčių deklaravimo, apskaičiavimo procesas nedidina SVV patiriamų sąnaudų.					
Apmokestinimas tarp SVV subjektų yra teisingas.					
Lietuvoje bendras sumokamų mokesčių kiekis tenkantis SVV subjektams yra didesnis nei kitose ES šalyse.					

	Visiškai sutinku	Sutinku	Nei sutinku, nei nesutinku	Nesutinku	Visiškai nesutinku
Mokestinės lengvatos mažina mokestinę naštą tebkančią SVV subjektams.					
SVV subjektams sukuriamos palankios sąlygos pasinaudoti valstybės teikiamomis mokestinėmis lengvatomis.					
Mokestinės lengvatos iškreipia SVV subjektų konkurencingumą.					
Informacija apie lengvatas, kuriomis gali pasinaudoti SVV subjektai yra aiškiai pateikta ir struktūrizuota.					

7. Kas padėtų sumažinti mokestinę naštą tenkačią SVV subjektams?

(Atviras klausimas)

8. Kaip manote, kam iš SVV subjektų (verslininkams, labai mažoms įmonėms, mažoms įmonėms ar vidutinėms įmonėms) Lietuvoje tenka didesnė dalis mokestinės naštos? Pagrįskite savo atsakymą.

(Atviras klausimas)

9. Kurie apmokestinimo principai Lietuvoje, Jūsų nuomone, nėra teisingai įgyvendinami?

- Lygybės (taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatymų nuostatų yra lygūs);
- Horizontalusis teisingumas (mokesčių mokėtojai, kurie gauna vienodas pajamas bei vykdo veiklą vienodomis sąlygomis moka vienodo dydžio mokesčius, mokesčius privaloma mokėti visiems mokesčių mokėtojams);
- Vertikalusis teisingumas (mokesčių mokėtojams , mokesčio tarifas didėja proporcingai su pajamų augimu;
- Turinio viršenybės prieš formą principas (teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama SVV subjektų veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai);
- Apmokestinimo aiškumo principas (mokesčio turinys bei jo vykdymo tvarka Lietuvos Respublikos įstatymuose yra aiškiai apibrėžti);
- Mokesčių apmokestinimo principai Lietuvoje yra teisingai įgyvendinami;
- Kita..

10. Kaip manote, ar tikslinga Lietuvoje būtų panaikinti pelno mokestį? Atsakymą argumentuokite.

(Atviras klausimas)

2 PRIEDAS. Ekspertų vertinimo atvirų klausimų atsakymai

Kaip manote, kokių mokesčių, kuriuos moka labai mažos, mažos ir vidutinės įmonės tarifai galėtų būti tobulintini? Atsakymą pagrįskite.

15 lentelė. Ekspertų nuomonė apie MVĮ tarifų tobulinimą

Ekspertas	Atsakymas
X_1 ekspertas	„Mokesčių tarifai nėra dideli, jų tobulinti nereikia“
X_2 ekspertas	„PVM, keletą metų galėtų būti 15 proc. tarifas“
X_3 ekspertas	„PVM, didelis tarifas“
X_4 ekspertas	„Su samdomų darbuotojų darbo santykiais susiję mokesčiai. Šiuo metu DU apmokestinimas yra labai didelis, kas neigiamai veikia užimtumą ir įmonių sprendimus dėl darbuotojų priėmimo. Mokesčių našta nuo DU turėtų būti perkelta į pelno ar PVM mokesčius.“
X_5 ekspertas	„Su samdomų darbuotojų darbo santykiais susiję mokesčiai, kadangi pateikiama daug skirtingų tarifų.“
X_6 ekspertas	„Su samdomų darbuotojų darbo santykiais susiję mokesčiai, nes dabar didžiausia našta būtent tenka dėl šių mokesčių.“
X_7 ekspertas	„Akcizų, PVM, pelno mokesčio.“
X_8 ekspertas	„Sodra, nes skirtingi tarifai, verslui sunku susigaudyti.“
X_9 ekspertas	„Tobulinti VSD ir PSD tarifus, nes didžiausia našta tenka vidutinėms įmonėms.“
X_{10} ekspertas	„Sodros mokesčiai“
X_{11} ekspertas	„PVM“

Šaltinis: sudaryta autorės pagal ekspertinio vertinimo duomenis

Kaip manote, kokių mokesčių, kuriuos verslininkai tarifai galėtų būti tobulintini? Atsakymą pagrįskite.

16 lentelė. Ekspertų nuomonė apie verslininkų mokesčių tarifų tobulinimą

Ekspertas	Atsakymas
X_1 ekspertas	„Gyventojų pajamų mokestis, nes ne visose veiklose pagal verslo liudijimą mokestis yra adekvatus pajamoms.“
X_2 ekspertas	„Padidinti aplinkosauginių mokesčių tarifus“

16 lentelės tęsinys kitame puslapyje

16 lentelės tęsinys

Ekspertas	Atsakymas
X_3 ekspertas	„PVM, didelis tarifas.“
X_4 ekspertas	„Valstybinio socialinio draudimo bei privalomojo sveikatos draudimo mokesčių. SODROS mokesčių apskaičiavimas yra ženkliai sudėtingesnis nei GPM. Taip pat ne visada tinkamai pateikta nauda mokesčių mokėtojui.“
X_5 ekspertas	„VSD ir PSD, jie turi didžiausią tarifą.“
X_6 ekspertas	„Valstybinio socialinio draudimo bei privalomojo sveikatos draudimo mokesčių, nes tarifai skirtingi ir užtrunka laiko išsiaiškinti kokia tvarka mokėti.“
X_7 ekspertas	„Sodra.“
X_8 ekspertas	„Sodra.“
X_9 ekspertas	„PVM“
X_{10} ekspertas	„VSD ir PSD.“

Šaltinis: sudaryta autorės pagal ekspertinio vertinimo duomenis

Kaip manote, kas padėtų SVV subjektams sumažinti mokestinę naštą?

22 lentelė. Ekspertų nuomonė apie SVV tenkančią mokestinę naštą padėsiančius sumažinti veiksnius

Ekspertas	Atsakymas
X_1 ekspertas	„Vienas tarifas bendro viso socialinio draudimo įmokų“
X_2 ekspertas	„Skaidrumas“
X_3 ekspertas	„Aiškumas, sąžininga apskaita“
X_4 ekspertas	„Mokestinės politikos pokyčiai“
X_5 ekspertas	„Socialinio draudimo tarifų suvienodinimas, mokesčių tarifų mažinimas“
X_6 ekspertas	„Mokesčių tarifų mažinimas, mokesčių planavimas“
X_7 ekspertas	„Mokesčių planavimas, mokestinės politikos keitimas, mažesnė įstatymų kaita“
X_8 ekspertas	„Planavimas“
X_9 ekspertas	„Mokesčių planavimas“
X_{10} ekspertas	„Tarifų mažinimas“
X_{11} ekspertas	„Valstybės vykdoma politika“
X_{12} ekspertas	„Mokesčių tarifų mažinimas. Mokestinės bazės mažinimas. Lengvatos“

Šaltinis: sudaryta autorės pagal ekspertinio vertinimo duomenis

Kaip manote, kurioms iš MVĮ, labai mažoms, mažoms ar vidutinėms tenka didžiausia mokestinė našta?

23 lentelė. Ekspertų nuomonė apie MVĮ, kuriomioms tenka didžiausia mokestinė našta

Ekspertas	Atsakymas
X_1 ekspertas	„Smulkiam pradedančiam verslui“
X_2 ekspertas	„mažoms“
X_3 ekspertas	„vidutinėms“
X_4 ekspertas	„Vidutinėms įmonėms“
X_5 ekspertas	„Vidutinėms, todėl kad turi daugiausiai darbuotojų“
X_6 ekspertas	„pradedančiam verslui smulkiam“
X_7 ekspertas	„Vidutinės įmonės, samdomų darbuotojų mokesčių“
X_8 ekspertas	„Vidutinėms, dėl didesnio darbuotojų skaičiaus“
X_9 ekspertas	„Vidutinėms įmonėms, kurios negauna lengvatinio 5 procentų pelno mokesčio, o moka penkiolikos procentų, tuo tarpu bendra tvarka mokas visas socialinio draudimo įmokas“
X_{10} ekspertas	„Labai mažoms įmonėms“
X_{11} ekspertas	„Neturiu nuomonės “
X_{12} ekspertas	„Tai priklauso nuo vykdomos veiklos“
X_{13} ekspertas	„Vidutinės įmonės“

Šaltinis: sudaryta autorės pagal ekspertinio vertinimo duomenis

Kaip manote, ar tikslinga panaikinti pelno mokestį?

24 lentelė. Ekspertų vertinimas pelno mokesčio panaikinimo klausimu

Ekspertas	Atsakymas
X_1 ekspertas	„Ne“
X_2 ekspertas	„ne“
X_3 ekspertas	„ne“
X_4 ekspertas	„ne, nes tuomet reiktų griauti visą mokesčių sistemą, taip pat būtų dar labiau slepiamos tikrosios pelno sumos“
X_5 ekspertas	„nėra tikslinga“
X_6 ekspertas	„ne, nes bus sumažintos valstybės pajamos“
X_7 ekspertas	„Netikslinga, kaip tik turi būti didinamas, mažinant darbo mokesčius“

24 lentelės tęsinys kitame puslapyje

24 lentelės tęsinys

Ekspertas	Atsakymas
X_8 ekspertas	„ne, jo tarifas ir taip mažas“
X_9 ekspertas	„Abejoju, nes šiuo metu jis ir taip mažas. Didesnė problema manau yra kiti mokesčiai: socialinio draudimo įmokos ypač.“
X_{10} ekspertas	„Ne, verslas turi dirbti pelningai.“
X_{11} ekspertas	„Ne, nes jis nėra didelis “
X_{12} ekspertas	„Ne, nes jo tarifas ir taip nėra didelis“
X_{13} ekspertas	„Ne, tarifas nėra didelis“
X_{14} ekspertas	„Manau, jog mokestis neturėtų būti naikinamas, didesnė problema yra su darbo santykiais susiję mokesčiai“
X_{15} ekspertas	„Ne“
X_{16} ekspertas	„Nėra didelis mokesčio tarifas, tad šis mokestis neturėtų būti naikinamas“
X_{17} ekspertas	„Ne, nes biudžete atsiras skylė“
X_{18} ekspertas	„Ne“
X_{19} ekspertas	„Ne, nes bus siekiama nuslėpti pelną.“
X_{20} ekspertas	„Ne“
X_{21} ekspertas	„ne“
X_{22} ekspertas	„ne, taip pat gali būti didinamas, siekiant sumažinti kitų mokesčių tarifus“
X_{23} ekspertas	„ne“
X_{24} ekspertas	„ne, tarifas nedidelis, tad esmės naikinti mokestį nėra. Panaikinus mokestį biudžete atsiras skylė“

Šaltinis: sudaryta autorės pagal ekspertinio vertinimo duomenis