

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA**

SIMONA ROŽYTĖ

**LIETUVOS IR AIRIJOS PELNO MOKESČIO
SISTEMŲ LYGINAMOJI ANALIZĖ: POVEIKIO
VERSLUI VERTINIMAS**

Magistro baigiamasis darbas

**Vadovas
doc. dr. A. Balkevičius**

VILNIUS, 2013

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

**LIETUVOS IR AIRIJOS PELNO MOKESČIO SISTEMŲ
LYGINAMOJI ANALIZĖ: POVEIKIO VERSLUI
VERTINIMAS**

Viešojo sektoriaus ekonomikos magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 621L10010

Vadovas
doc. dr. A. Balkevičius
2013 12

Recenzentas

2013

Atliko
VSEmns2-01 gr. stud.
S. Rožytė
2013 12 03

VILNIUS, 2013

TURINYS

ĮVADAS.....	8
1. PELNO MOKESČIO SISTEMOS TEORIJA.....	10
1.1 Pelno mokesčio sistemos koncepcija	10
1.2 Pelno mokesčio poveikis verslui	16
2. PELNO MOKESČIO SISTEMOS POVEIKIO VERSLUI TYRIMO METODOLOGIJA	29
2.1 Atvejų studijai pasirinktų šalių pasirinkimo pagrindumas	29
2.2 Valstybės pelno mokesčio sistemos poveikio verslui tyrimo schema.....	32
3. PELNO MOKESČIO SISTEMOS POVEIKIO VERSLUI TYRIMO DUOMENŲ ANALIZĖ	35
3.1. Lietuvos ir Airijos pelno mokesčio sistemų palyginimas	35
3.2 Pelno mokesčio sistemos poveikio verslui Lietuvoje ir Airijoje vertinimas.....	46
IŠVADOS IR REKOMENDACIJOS	64
LITERATŪRA.....	67
ANOTACIJA LIETUVIŲ IR ANGLŲ KALBOMIS	74
SANTRAUKA LIETUVIŲ KALBA.....	76
SANTRAUKA ANGLŲ KALBA	77
PRIEDAI.....	78

PRIEDAI

1 priedas. Gyventojų skaičius ES valstybėse narėse	79
2 priedas. BVP išreikštas rinkos kainomis ES valstybėse narėse, mln. eurų	80
3 priedas. Įmonių naudojimas kompiuteriu, internetu ir jų bendravimas su valstybinėmis institucijomis internetu pagal bendravimo tikslą	81
4 priedas. Pelno mokesčio tarifai 2006-2013 metais ES valstybėse narėse	82

LENTELĖS

1.1 lentelė. Įmonių sumokamų mokesčių, laiko, skirto mokesčių apskaičiavimui, ir mokėjimų skaičiaus vidurkis	13
1.2 lentelė. Pelno mokesčio poveikio verslui aspektai išskirti mokslinėje literatūroje	16
1.3 lentelė. Valstybės pagal įvairius sąrašus laikomos „mokesčių rojus“ teritorijomis	20
2.1 lentelė. Pelno mokesčio sistemos poveikio verslui aspektai ir su jų įvertinimu susiję pelno mokesčio elementai bei statistiniai duomenys	33
3.1 lentelė. Mokestinės įplaukos pagal mokesčių rūšis ir metus Airijoje, mln. eurų	37
3.2 lentelė. Mokestinės įplaukos pagal mokesčių rūšis ir metus Lietuvoje, mln. litų	38
3.3 lentelė. Įmonių mokesčių našta ES ir ELPA	46
3.4 lentelė. Įmonių pelno mokesčių našta Lietuvoje ir Airijoje	47
3.5 lentelė. Airijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys	50
3.6 lentelė. Lietuvos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys	51
3.7 lentelė. Tarptautinių investicijų balansas Airijoje pagal investicijų rūšį, mln. eurų	53
3.8 lentelė. Tarptautinių investicijų balansas Lietuvoje pagal investicijų rūšį, mln. eurų	54
3.9 lentelė. Užsienio kontroliuojamų verslo vienetų skaičius Airijoje ir Lietuvoje	55
3.10 lentelė. Įmonių skaičius Lietuvoje pagal įmonės dydį	59
3.11 lentelė. Įmonių skaičius Airijoje pagal įmonės dydį	59
3.12 lentelė. Bankų suteiktos/ nesuteiktos paskolos MVI, %	62

PAVEIKSLAI

1.1 pav. Mokesčio sistema	11
1.2 pav. Pelno mokesčio tarifai 2012 m., %	15
2.1 pav. Pajamų, turto it kt. mokesčių dalis BVP ES valstybėse narėse, %.....	31
3.1 pav. Įplaukos į Airijos biudžetą iš nacionalinių mokesčių, %	36
3.2 pav. Numatomos 2013 m. Nacionalinio biudžeto pajamos pagal mokesčius, %.....	37

SANTRUMPOS

CSO – Central Statistical Office.

EBPO – Ekonominės plėtros ir bendradarbiavimo organizacija.

EEE - Europos ekonominė erdvė.

ELPA - Europos laisvosios prekybos asociacija.

ES – Europos Sąjunga.

IDA – Industrial Development Agency.

IFSC - International Financial Services Centre.

MVI – mažos ir vidutinės įmonės.

PwC – PricewaterhouseCoopers.

IVADAS

Mokesčiai, kintantys jų tarifų dydžiai, apmokestinimo ypatumai, mokestinės lengvatos vienos iš daugiausiai visuomenės, mokslininkų bei praktikų dėmesio sulaukiančios temos. Kadangi mokesčiai tradiciškai suprantami kaip įplaukos į valstybės biudžetą, tai ir jų reikšmė tiek visuomeniniam, tiek ekonominiam bei socialiniam šalies vystymuisi yra didžiulė.

Valstybės biudžeto pajamose pelno mokestis sudaro ne tokią didelę dalį kaip kiti mokesčiai, tačiau tarp verslo mokamų mokesčių jo dalis yra viena didžiausių. Dėl šios priežasties pelno mokestis yra reikšmingas verslui.

Temos aktualumas. Siekiant geriau suprasti ir įvertinti pelno mokesčio sistemos poveikį verslui magistro baigiamajame darbe apžvelgti naujausi tyrimai susiję su mokesčiais bei jų daroma įtaka privačiam sektoriui. Tyrimai („Paying Taxes 2012: the Global Picture“, „Taxes at Glance 2012“) parodė, jog tarp įmonių sumokamų mokesčių pelno mokestis sudaro nemažą dalį. Todėl yra svarbu ištirti kokį poveikį šio mokesčio sistema daro verslui. Gauti tikslesnėms tyrimo išvadoms pasirinktos dvi šalys – Lietuva ir Airija.

Darbo naujumas bei iširtumas. Atskirus pelno mokesčio aspektus savo darbuose aptaria užsienio bei Lietuvos mokslinės literatūros autoriai. Mokesčių apskritai bei pelno mokesčio reikšmę valstybei bei verslo įmonėms savo darbuose nagrinėja H. Nurnberg (2009) bei A. Marcijonas ir B. Sudavičius (2003). Pagrindiniai apmokestinimo principai ir problemos analizuojami O.G. Rakauskienės (2006) bei G. Mankiw, M. Weinzierl ir D. Yagan (2009) moksliniuose darbuose. Klausimais dėl mokesčių vengimo neigiamų ir teigiamų padarinių tiek valstybei, tiek verslui diskutuoja šios srities tyrinėtojai tokie kaip J. E. Stiglitz (2009), J. Martinez – Vazquez ir M. Rider (2005) ir kt. Nors nagrinėtoje literatūroje analizuojami skirtingi su pelno mokesčiu ir verslu susiję aspektai, tačiau nepateikiamas mokesčio sistemos efekto verslui vertinimas, tai ir lemia darbo naujumą.

Tyrimo objektas - pelno mokestis.

Problema – kaip pelno mokesčio sistemos veikia verslą?

Tyrimo hipotezė – skirtingos pelno mokesčio sistemos nevienodai veikia verslą.

Tyrimo tikslas - ištirti ir palyginti Lietuvos ir Airijos valstybės pelno mokesčio sistemas ir įvertinti jų poveikį verslui.

Šiam tikslui pasiekti išsikelti tokie **tyrimo uždaviniai**:

1. Pateikti pelno mokesčio sistemos ir jo poveikio verslui teorinius aspektus;
2. Parengti pelno mokesčio sistemos poveikio verslui vertinimo metodiką;
3. Atlikti skirtingų pelno mokesčio sistemų poveikio verslui vertinimą.

Darbe naudojami tyrimo **metodai**:

- Mokslinės literatūros, sociologinių tyrimų ataskaitų, teisės aktų bei statistikos duomenų, ekspertinio vertinimo tyrimo rezultatų **analizės**;
- **Lyginamasis** metodas naudojamas palyginti atskirų mokslininkų nuomonėms, teisės aktų nuostatomis bei Lietuvos ir Airijos valstybės pelno mokesčių sistemoms;
- Teorinių teiginių ir empirinių duomenų analizės **apibendrinimo**;
- **Atvejo studijos**, taikomas nagrinėjant pelno mokesčio sistemas pasirinktose šalyse.

Magistro baigiamojo **darbo struktūra**. Pirmajame darbo skyriuje nagrinėjami klausimai, susiję su teoriniais pelno mokesčio koncepcijos, pelno mokesčio sistemos ir jos poveikio verslui aspektais. Antrajame skyriuje pateikiama pelno mokesčio sistemų vertinimo metodika ir sudaroma jų poveikio verslui vertinimo tyrimo schema. Trečiajame skyriuje pateikiama Lietuvos ir Airijos pelno mokesčio sistemų poveikio verslui tyrimo duomenų analizė.

Praktinis darbo reikšmingumas. Šis magistro baigiamasis darbas gali būti naudojamas kaip pagrindas detalesniam pelno mokesčio sistemos nagrinėjimui bei atskirų jos poveikių verslui analizavimui. Atsižvelgiant į atlikto tyrimo rezultatų analizę, darbas galėtų padėti sumažinti pelno mokesčio sistemos sukeltus neigiamus efektus verslui.

1. PELNO MOKESČIO SISTEMOS TEORIJA

Siekiant sudaryti išsamų pelno mokesčio sistemų poveikio verslui vertinimo modelį pirmiausia būtina išnagrinėti ir susisteminti teorinius aspektus, susijusius tiek su pelno mokesčio sistemos samprata, tiek su mokesčio sistemos įtaka verslui.

1.1 Pelno mokesčio sistemos koncepcija

Norint atskleisti pelno mokesčio sistemos koncepcijos esmę poskyryje analizuojamos pelno mokesčio sampratos bei pelno mokesčio sistema.

Pelno mokestis suprantamas kaip mokestis už tam tikrą pelną. Pabrėžtina, jog mokestis siejamas ne su atskirų individų gaunamomis pajamomis, bet su tuo pelnu kurį uždirba juridiniai asmenys, t.y. individualios įmonės, akcinės bei uždarnosios akcinės bendrovės, ūkinės bendrijos ir t.t.

Mokslinėje literatūroje pateikiama konkretnė pelno mokesčio samprata. Pavyzdžiui, H. Nurnberg (2009) savo darbe apie įmonių pelno mokesčio prigimtį („Conceptual Nature of the Corporate Income Tax“) pateikia įvairialypį šio mokesčio vertinimą. Autorius nagrinėja kelis pelno mokesčio apibrėžimus, t.y. šis mokestis suvokiamas kaip įmonių išlaidos, nuostoliai, pelno paskirstymas. Nors tokia pelno mokesčio koncepcija pabrėžiama neigiama mokesčio pusė – išlaidos verslui, tačiau ir diskutuojama dėl teigiamo jo aspekto - perskirstymo. Jis prisideda prie tolygaus visuomenės vystymosi, vykstančio surinkus mokestį į biudžetą ir panaudojus jį toms valstybės sritims, kurioms reikalingas finansavimas.

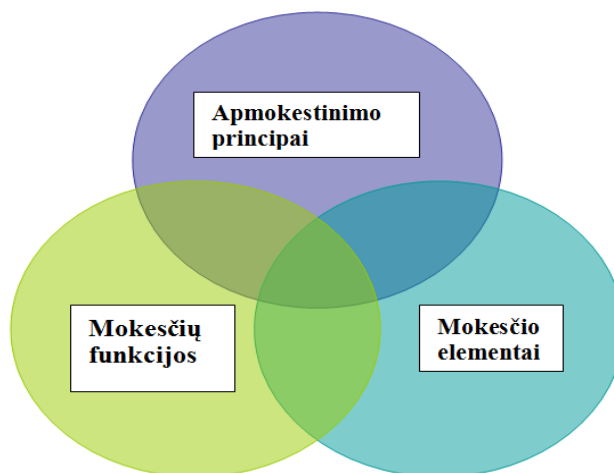
A. Marcijonas ir B. Sudavičius (2003) mokesčius vadina pagrindiniu valstybės pajamų formavimo būdu susijusiu su valstybės bei visų krašto ūkio subjektų ir gyventojų materialiniais interesais. Ši samprata skiriasi nuo ankščiau pateiktosios, nes mokesčiai (tarp jų ir pelno mokestis) siejami daugiau su jų reikšme valstybei, nei su nauda ar žala pavieniams verslo subjektams. Nors didžiausia dalis valstybių biudžeto įplaukų surenkama iš pridėtinės vertės mokesčio, tačiau ir pelno mokestis sudaro nemažą biudžeto pajamų dalį.

Pelno ir kitų mokesčių kaip vieno iš biudžeto įplaukų šaltinio atspindi ir statistikos duomenys. Eurostato duomenimis 2011 m. 90% ES valstybių biudžetų pajamų sudarė mokesčiai ir socialinio draudimo įmokos, atitinkamai 58,2 % ir 31,2 % visų biudžeto pajamų. Daugumoje ES valstybių pajamos iš mokesčių sudarė daugiau nei pusę biudžeto įplaukų. Išimtys yra tik Vengrija, Čekija ir Slovakija, kur mokesčiai sudarė mažiau nei 50 % įplaukų. Lyginant atskiras mokesčių grupes pagal jų

dalį biudžeto įplaukose didžiausias pajamas duoda pajamų, pelno, turto mokesčiai (28,2%) (Wahrig, Gancedo Vallina, 2012). Taigi, šie statistiniai duomenys patvirtina mokesčių kaip pagrindinio valstybės pajamų šaltinio formavimo koncepciją.

Pateikti pelno mokesčio sampratų pavyzdžiai įvardina kelis konkrečius mokesčio aspektus ir priklauso nuo šio mokesčio nagrinėjimo konteksto, t.y. ar į mokestį žvelgiama iš valstybės, verslininkų ar vartotojų pozicijų. Kadangi šis darbas skirtas nagrinėti pelno mokesčio poveikiui, kurį jis sukelia verslui, tai darbe pelno mokestis suprantamas kaip verslo vienetų valstybei mokamas mokestis, kuris turi įtakos pagrindiniams įmonės įkūrimo ir veiklos vietos bei srities pasirinkimo, plėtos ir kt. sprendimams.

Detalizuojant pelno mokesčio koncepciją svarbu aptarti pačią mokesčio sistemą. Kadangi sistema yra tam tikrų elementų visuma ir ryšiai tarp jų, tai mokesčių atveju ji gali būti suprantama kaip viskas kas paaiškina ir užtikrina, kad mokesčiai būtų mokami ir surenkami kuo efektyviai ir taip neštu naudą valstybei ir visuomenei. Mokslinėje literatūroje išskirtos mokesčių funkcijos, mokesčių elementai bei apmokestinimo principai tinkamai taikomi užtikrina minėtą gerovę (žr. 1.1 pav.). Kadangi jie yra tarpusavyje susiję, tai šiame magistriniame darbe yra laikomi mokesčio sistema.



Šaltinis: sudaryta autorės.

1.1 pav. Mokesčio sistema

Mokslinėje literatūroje išskiriamomis dvi pagrindinės mokesčių funkcijos: fiskalinė ir reguliuojamoji. Fiskalinė funkcija suprantama kaip būdas gauti pajamų, kurios naudojamos valstybės ar savivaldybių funkcijoms vykdyti. Tuo tarpu reguliuojamąja mokesčių funkcija veikiama gamyba ir vartojimas, išlyginami gyventojų pajamų skirtumai, gali būti daroma įtaka demografiniams procesams vykstantiems visuomenėje (Marcijonas, Sudavičius, 2003). Pelno mokesčiu atliekamos abi šios funkcijos, nes kaip minėta anksčiau, pelno mokestis sudaro didelę dalį biudžeto įplaukų (fiskalinė

funkcija). Taip pat, juo reguliuojama gamyba, nes keičiant mokesčio tarifą skatinama arba ribojama įmonių gamybos ar paslaugų tiekimo apimtis, jų plėtra ar naujų įmonių steigimasis. Taip pelno mokestis veikia ir vartojimą, nes dėl sumažėjusio/ padidėjusio prekių ar paslaugų kiekio kinta kainos, o į tai atitinkamai reaguoja vartotojai įsigydami daugiau/ mažiau produktų ar paslaugų.

Kita mokesčio sistemos dedamoji yra pagrindiniai apmokestinimo principai: teisingumas, ekonominis efektyvumas, administravimo paprastumas bei mokesčių įplaukų elastingumas ir produktyvumas (Meidūnas, Puzinauskas, 2001; Stačiokas, Rimas, 2004). Mokesčių teisingumo principas reiškia, jog apmokestinimas tam tikru mokesčiu turi remtis bendromis taisyklėmis. Svarbus teisingumo principo aspektas yra mokesčių mokėtojo mokumas, pagal kurį principas skyla į dvi dalis:

- horizontalųjį teisingumą, kuris suprantamas kaip vienodas apmokestinimas asmenims, turintiems lygias/panašias galimybes mokėti;
- vertikalųjį teisingumą, kurio esmė - nevienodas galimybes turintiems asmenims taikomas skirtingo dydžio apmokestinimas (Meidūnas, Puzinauskas, 2001).

Pelno mokesčio atveju šis principas taikomas diferencijuojant mokesčio dydį, t.y. priklausomai nuo veiklos rūšies, įmonės teisinio statuso, uždirbamo pelno dydžio ir pan. skiriasi mokesčio tarifas, kuriuo apmokestinama įmonės ar atskiros jos vykdomos veiklos pelnas.

Mokesčių ekonominio efektyvumo principas remiasi prielaida, jog mokesčiai turi atlikti ekonomikos skatinimo, o ne stabdymo vaidmenį. Ekonominis efektyvumas siejamas su optimaliu išteklių paskirstymu, o tai gali paveikti vartojimą bei darbingumo lygį šalyje. Todėl nustatant apmokestinimą svarbu atkreipti dėmesį į tai kokius efektus sukelia apmokestinimas, t.y. pajamų efektą, kuris mažina pajamas, tačiau skatina našiau dirbti, taupyti ir taip išlaikyti esamą gyvenimo lygį, ir pakeitimo efektą, kuris reiškia pajamų lygio mažėjimą, darantį neigiamą įtaką motyvacijai dirbti bei kaupti santaupas. Dėl šių mokesčių efektų valstybė turi nustatyti tokį apmokestinimą, kuris skatintų svarbias ir naudingas visuomenei ekonominės veiklos rūšis, tačiau ribotų nepageidaujamas (Meidūnas, Puzinauskas, 2001). Kalbant apie pelno mokestį kartais kyla abejonių ar šis principas teisingai pritaikomas praktikoje. Taip yra todėl, kad dažnai nepalankios verslui apmokestinimo pelno mokesčiu sąlygos sukelia neigimas pasekmes, t.y. esančių ir naujų įmonių skaičiaus mažėjimas, plėtros sustabdymas ir kt. Tačiau, galima pastebėti ir teigiamus šio principo taikymo aspektus susijusius su pajamų efektu – įmonės stengiasi našiau dirbti, taikyti inovatyvias technologijas, kad galėtų išlaikyti prieš tai buvusius pelnus ar juos padidinti. Be to, taip iš verslo išstumiami tie, kurie siekia greito ir lengvo praturtėjimo, o ne ilgalaikio ir stabilaus įmonės gyvavimo.

Administracinio paprastumo principo esmė yra mokesčių surinkimo paprastumas, pigumas ir patogumas. Tai reiškia, jog taisyklės reglamentuojančios apmokestinimą, turėtų būti aiškios bei suprantamos, mokesčio surinkimas sudarytų tik minimalią mokesčio dalį bei mokesčiai būtų renkami patogiu mokėtojui laiku ir būdu (Meidūnas, Puzinauskas, 2001). Administracinio paprastumo principą

pelno mokesčio atveju iliustruoja tarptautinio tyrimo „Paying Taxes 2012: the Global Picture“ rezultatai (žr.1.1 lent.).

1.1 lentelė. Įmonių sumokamų mokesčių, laiko, skirto mokesčių apskaičiavimui, ir mokėjimų skaičiaus vidurkis

Mokesčio tipas	Bendras mokesčio tarifas (%)	Laikas (valandomis)	Mokėjimų skaičius (per metus)
<i>Pelno mokesčiai</i>	16,0	70	3,4
Darbo jėgos mokesčiai	16,2	99	11,5
Kiti mokesčiai	12,6	108	13,6
Suma	44,8	227	28,5

Šaltinis: PwC, 2012. p. 25.

Galima pastebėti, jog pelno mokestis sudaro didelę dalį įmonių mokamų mokesčių (16 iš 44,8 %). Su pelno mokesčiu, susijusioms veikloms įmonė vidutiniškai sugaišta 70 valandų, tačiau lyginant su kitų įmonių mokamų mokesčių apskaičiavimu, šiam mokesčiui skiria mažiausiai laiko. Panašias tendencijas galima pastebėti ir kalbant apie mokėjimų skaičių, kuris pelno mokesčiui taip pat yra mažiausias. Taigi, galima teigti, jog pelno mokestis lyginant su kitais įmonių mokamais mokesčiais yra lengviau administruojamas.

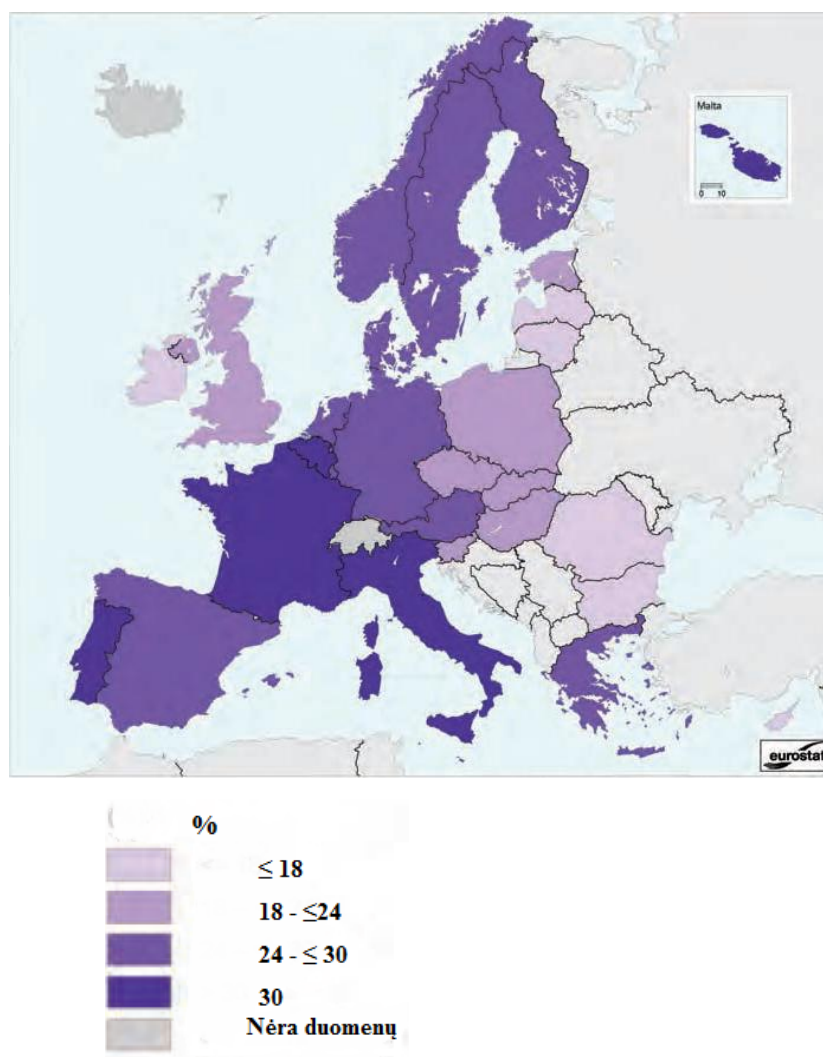
Mokestinių įplaukų elastingumas reiškia, jog nenustatant papildomų mokesčių bei nedidinant jau esančių, įplaukos iš jų auga greičiau nei nacionalinės pajamos ir tai padeda išvengti neigiamos visuomenės reakcijos į augančius mokesčių tarifus. Tuo tarpu mokestinių įplaukų produktyvumas garantuoja, kad surinktų mokesčių pakaks valstybės išlaidoms finansuoti (Meidūnas, Puzinauskas, 2001).

Europos Komisija viename iš savo darbo dokumentų be jau minėtų mokesčių principų išskiria dar du – nuoseklumo ir darnumo bei vykdomumo (European Commission, 2004). Nuoseklumo ir darnumo principas reiškia, jog sandėriai, kurių komercinis rezultatas yra toks pats, turi turėti ir tokį pat mokestinį rezultatą, t.y. sprendimai kaip struktūrizuoti sandėrį neturėtų būti veikiami mokestinių sprendimų. Pavyzdžiui, pelnas iš išperkamosios gamyklos nuomos, turėtų būti apmokestinamas taip pat kaip ir jos pardavimas. Vykdomumo principas reiškia, jog mokesčių taisyklės turėtų būti lengva įgyvendinti.

Dar vienas svarbus aspektas susijęs su pelno mokesčio sistemos koncepcija yra mokesčio elementai, kurie sudaro tiek kitus, tiek ir pelno mokestį.

- Subjektas, kuriuo yra laikomas mokesčio mokėtojas. Mokesčio mokėtoju gali būti ir fizinis asmuo, ir juridinis asmuo. Tačiau pelno mokesčio atveju, mokėtoju įprastai laikoma įmonė ar organizacija, kuri ir sumoka šį mokestį.
- Objektas, kuris nurodo tai, kas yra apmokestinama. Priklausomai nuo mokesčio skiriasi ir objektas, t.y. jei tai žemės mokestis, tai objektas yra apmokestinama žemė, jei gyventojų pajamų mokestis, tai objektas – pajamos. Pelno mokesčio objektas yra pelnas, kuris uždirbamas per tam tikrą laikotarpį.
- Šaltinis, kuris suprantamas kaip pajamos, iš kurių mokamas mokestis. Pelno mokesčio atveju mokesčio šaltinis ir objektas sutampa, t.y. pelnas.
- Apmokestinimo vienetas, kuris skiriasi atsižvelgiant į konkretų mokestį, pvz.: žemės mokesčio vienetas yra tam tikras žemės mato vienetas, o pridėtinės vertės, pajamų ar pelno – piniginis vienetas.
- Tarifas, suprantamas kaip mokesčio dydis išreikštas procentais ir mokamas už tam tikrą apmokestinamąjį vienetą.
- Lengvatos, kuriomis iš dalies arba visiškai atleidžiama nuo mokesčio mokėjimo. Lengvatomis siekiama sumažinti mokesčio našta arba paskatinti naujų įmonių atėjimą į rinką (pelno mokesčio atveju).

Iš minėtų mokesčio elementų, daugiausia mokslininkų ir praktikų diskusijų sukelia mokesčio tarifo dydis. Nuo jo priklauso kokia dalis pelno atiteks valstybei ir kokia liks įmonei. Mokesčio tarifai skiriasi priklausomai nuo valstybės, tai galima pastebėti pasirinkus ES valstybių narių pavyzdį (žr. 1.2 pav.).



Šaltinis: Eurostat, 2012.

1.2 pav. Pelno mokesčio tarifai 2012 m., %

Remiantis Eurostato duomenimis 2012 m. didžiausi pelno mokesčio tarifai buvo Prancūzijoje, Belgijoje, Portugalijoje, Italijoje bei Maltoje. Čia jie siekė 30 % ir daugiau. Tuo tarpu mažiausius tarifus 2012 m. buvo nustatiusios Airija, Latvija, Lietuva, Bulgarija bei Rumunija – pelno mokesčio tarifas mažesnis arba lygus 18 %.

Tokie mokesčių (kartu ir pelno mokesčio) tarifų skirtumai priklauso nuo susiklosčiusios socialinės politikos šalyje (Eurostat, 2012). Mokesčių dydį lemia tokie pasirinkimai kaip socialinių paslaugų teikimas, t.y. ar jas teikia viešasis ar privatus sektorius. Taip pat, tarifų dydžiams įtakos turi techniniai mokesčių aspektai, pvz. vienos valstybės socialinę ar ekonominę paramą teikia sumažindamos mokesčius, kitos tiesiogiai skiria pinigų socialinėms reikmėms. Dėl šių priežasčių apmokestinimas skirtingose valstybėse gali labai skirtis.

Minėti skirtumai tarp pelno mokesčių tarifų ir jo lengvatos veikia įmonių pasirinkimą, kurioje valstybėje plėtoti savo veiklą. Tačiau sukelia ir neigiamus efektus tokius kaip nevienodas darbo jėgos, investicijų, įmonių koncentracijos išsidėstymas tarp šalių ir kt. (išsamiau 1.2 poskyryje).

Taigi, galima daryti išvadą, jog yra keletas pagrindinių pelno mokesčio sampratų. Vienos iš jų akcentuoja mokesčio reikšmę valstybei, kitos - verslo subjektams. Šiame darbe mokestis nagrinėjamas daugiau dėmesio skiriant jo reikšmei verslo sektoriui. Aptartos trys mokesčio sistemos dedamosios – mokesčių funkcijos, apmokestinimo principai bei mokesčio elementai, kurios gali būti taikomos bet kuriam mokesčiui. Nepaisant to, pastebėta, jog apie vienas jų, pvz. mokesčių funkcijas, galima kalbėti bendrai, neišskiriant konkretaus mokesčio atvejo. Tuo tarpu kitos, pvz. mokesčio elementai ar kai kurie mokesčių principai, aiškiau suprantami tik pasiremiant konkretaus pavyzdžiu. Tačiau tik tinkamai suderinus tiek mokesčio sistemos dedamąsias, tiek jų tarpusavio ryšius, galima pasiekti, kad pelno mokesčio sistema veiktų efektyviai.

1.2 Pelno mokesčio poveikis verslui

Bendriausia prasme pelno mokesčio poveikį verslui galima vertinti teigiamai arba neigiamai. Kaip minėta 1.1. poskyryje mokestis gali būti suprantamas kaip įmonės išlaidos (neigiama prasmė), o tam tikros mokesčio lengvatos ar tarifų skirtumai tarp skirtingų valstybių teigiamai veikia verslo plėtrą.

Todėl remiantis atlikta mokslinės literatūros analize galima išskirti kelis su pelno mokesčiu susijusius aspektus, kurie vienaip ar kitaip daro poveikį verslui (žr. 1.2 lent.).

1.2 lentelė. Pelno mokesčio poveikio verslui aspektai išskirti mokslinėje literatūroje

Pelno mokesčio poveikio verslui aspektai	Straipsnio autorius (-iai), straipsnio pavadinimas	Straipsnyje nagrinėjamos temos
Mokesčio vengimas	1. Martinez – Vazquez J., Rider M. „ <i>Multiple Modes of Tax Evasion: Theory and Evidence</i> “	Analizuojama įmonių pelno apmokestinimas, kai įmonės savo veiklą lengvai gali perkelti į užsienį.
	2. Stiglitz J. E. „ <i>The General Theory of Tax Avoidance</i> “	Nagrinėjami pagrindiniai mokesčių vengimo principai, jo nauda.

1.2 lentelės tęsinys kitame puslapyje

Pelno mokesčio poveikio verslui aspektai	Straipsnio autorius (-iai), straipsnio pavadinimas	Straipsnyje nagrinėjamos temos
„Mokesčių rojus“ įtaka	1. Manea A. C. „ <i>The Tax Heavens between Measures of Economic Stimulation and Measures against Tax Evasion</i> ”	Nagrinėjami “mokesčių rojus” koncepcijos, mažesnio apmokestinimo užsienio verslo vienetams taikymo, dvigubo apmokestinimo, mokesčių vengimo teoriniai ir praktiniai aspektai.
	2. Mironov G. „ <i>European Fiscal Policy of Tax Havens</i> ”	Nagrinėjama ar mokesčių vengimo būdai yra vienas kito pakaitalai, ar tiesiog papildo vienas kitą. Taip pat, pateikiama išvada, jog nuo to priklauso kovos su mokesčių vengimu veiksmingumas.
	3. Gravelle J.G. <i>Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion</i>	Aptariami „mokesčių rojus“ teritorijų ypatumai.
Valstybių konkurencija pelno apmokestinimo srityje	1. Von Haldenwang C., Ivanyna M. „ <i>A Comparative View on the Tax Performance of Developing Countries: Regional Patterns, Non-Tax Revenue and Governance</i> ”	Pasitelkiant statistinius duomenis straipsnyje analizuojama nuo ko priklauso apmokestinimas besivystančiose šalyse.
	2. Devereux M. P. „ <i>Business Taxation in a Globalized World</i> ”	Straipsnyje apžvelgiama kokią įtaką vienodų mokesčių nustatymas turi skirtingų tipų įmonėms, analizuojama dvigubo apmokestinimo problema.
	3. Clausing K. A. „ <i>Closer Economic Integration and Corporate Tax Systems</i> ”	Straipsnyje nagrinėjama ekonominės integracijos įtaka pelno mokesčio tarifams ir įplaukoms į biudžetą, skiriant didesnę dėmesį ES šalims narėms ir šalims kandidatėms.
„Dvigubo“ apmokestinimo problema	1. Devereux M. P. „ <i>Business Taxation in a Globalized World</i> ”	Straipsnyje apžvelgiama kokią įtaką vienodų mokesčių nustatymas turi skirtingų tipų įmonėms, analizuojama dvigubo apmokestinimo problema.
	2. Goode R. „ <i>The Corporate Income Tax and the Price Level</i> ”	Straipsnyje apžvelgiama pelno apmokestinimo ir kainų kitimo ryšys, pelno mokesčio naštos perkėlimas vartotojams.

Pelno mokesčio poveikio verslui aspektai	Straipsnio autorius (-iai), straipsnio pavadinimas	Straipsnyje nagrinėjamos temos
„Dvigubo“ apmokestinimo problema	3. Sorensen B. P. „ <i>Changing Views Of The Corporate Income Tax</i> “	Apžvelgiami trys požiūriai į pelno mokesčio sistemą, siejant ją su „dvigubu“ apmokestinimu ir poveikiu investicijoms.
Poveikio priklausomybė nuo įmonės veiklos tipo	1. Egger P., Loretz S. „ <i>Homogeneous Profit Tax Effects for Heterogeneous Firms</i> “	Analizuojama kaip vienodas apmokestinimas veikia skirtingas firmas.
	2. Markle K. S., Shackelford D. A. „ <i>Cross-country comparisons of corporate income taxes</i> “	Nagrinėjama pelno mokesčio įtaka tarptautinių įmonių veiklos vietos pasirinkimui, atsižvelgiama kaip į mokesčio tarifus reaguoja skirtingų veiklos tipų įmonės.
Mokesčio įtaka mažoms ir vidutinėms įmonėms	1. Grdinic M., Katunar J. „ <i>The Differences In Tax Treatment Of Small And Medium Enterprises In European Union Member States And Croatia</i> “	Analizuojami pagrindiniai mokesčių sistemos bruožai, darantys įtaką mažų ir vidutinių įmonių plėtrai.
	2. Henrekson M., Sanandaji T. „ <i>Entrepreneurship and the Theory of Taxation</i> “	Detalizuojamas mokesčių poveikis smulkioms ir vidutinėms įmonėms, jų skolinimosi galimybėms.
Mokesčio įtaka ekonominiam augimui	Baranova V., Janičkova L. „ <i>Taxation of Corporations and Their Impact on Economic Growth: The Case of EU Countries</i> “	Siekama įrodyti, jog egzistuoja neigiamas ryšys tarp įmonių apmokestinimo ir jų ilgalaikės ekonominės plėtros tiriamose šalyse.
Įtaka įkuriant įmonę	Cullen J., Gordon R. „ <i>Taxes and Entrepreneurial Activity: Theory and Evidence for the U.S.</i> “	Nagrinėjami klausimai kaip mokesčiai daro poveikį iniciatyvoms pradėti verslą ir kaip tai veikia praktikoje.

Šaltinis: sudaryta autorės.

Viena iš aktualių problemų susijusių su pelno mokesčio daroma įtaka verslui yra **mokesčio vengimas**. Mokesčių vengimo reiškinys ir jo pasekmės dažnai sukelia diskusijų ne tik tarp valdžios atstovų, bet ir tarp mokslininkų analizuojančių mokesčius. Pavyzdžiui, J. E. Stiglitz (2009) nagrinėja mokesčių vengimo mechanizmus ir būdus kaip juos panaikinti. Autoriaus nuomone, mokesčių vengimo nauda atsiranda dėl skirtingų mokesčio tarifų, taikomų tiek individualioms pajamoms, tiek iš

skirtingų šaltinių gautam pelnui apmokestinti. Kaip problemos sprendimą autorius siūlo taikyti vienodus mokesčio tarifus, nepaisant apmokestinamų pajamų ar apmokestinamų prekių įvairovės. Nevienodi pelno mokesčio tarifai skatina įmones, taip paskirstyti pelną, kad kuo mažesnė jo dalis atitektų mokesčiams ir kuo daugiau liktų pačiai įmonei arba jos akcininkams. Todėl vienodas apmokestinimas galėtų padėti išspręsti šią problemą ir taip sumažinti mokesčių vengimą.

Kiti teoretikai laikosi nuomonės, kad tai, jog mokesčio vengimo būdų yra daug, apsunkina mokesčių administravimą. J. Martinez – Vazquez ir M. Rider (2005) savo tyrimu siekia nustatyti ar vienas mokesčio vengimo būdas yra pakaitalas (substitutas) kitam ar tik jį papildo (papildinys). Nuo to priklauso ar vieno mokesčių vengimo būdo panaikinimas turės įtakos kitiems ar priešingai – neturės. Mokslininkai nustatė, jog jei šie būdai yra vienas kito substitutai, tai įveiktas vienas iš jų, kompensuos kito sukeltus nuostolius. Tačiau jei mokesčių vengimo būdai tik papildo vienas kitą, tai įveikus vieną iš jų, bus įveikti ir kiti. Todėl, mokesčių administratoriui svarbu nustatyti ryšį tarp skirtingų mokesčio vengimo būdų, kad būtų pasirinktos tinkamos bei efektyvios priemonės kovoti su mokesčių nuslėpimu ar nemokėjimu.

Kalbant apie mokesčių vengimą galima pastebėti ne tik neigiamas, bet ir teigiamas šio reiškinio puses. Taip yra todėl, kad viena vertus išvengusi mokesčių įmonė gali savo pelną skirti kitiems tikslams, pvz. išmokėti akcininkams dividendų pavidalu ar investuoti į naujas technologijas, žmogiškuosius išteklius ir t.t. Kita vertus, mokesčių slėpimas skatina nesažiningą konkurenciją tarp įmonių, nes nuslėpusi mokesčius įmonė gali daugiau išteklių skirti produkcijos ar tiekiamų paslaugų kokybei gerinti, kai tuo tarpu kitos įmonės šias lėšas išleidžia mokesčiams. Todėl mokesčių vengimo lygis yra vienas iš aktualių kriterijų vertinant pelno mokesčio įtaką verslui.

Su mokesčių vengimu mokslinėje literatūroje siejama ir „**mokesčių rojus**“ (*tax heaven*) koncepcija. Ši koncepcija aiškina įmonių veiklos perkėlimą, filialų ar atstovybių steigimą užsienio šalyje, kur pelno mokesčių sistema yra palankesnė užsienio juridinių asmenų steigiamiems verslo subjektams (Mironov, 2009), t.y. mažesni mokesčių tarifai, didesnės lengvatos, neapmokestinimo galimybė ir t.t.

Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija išskiria keturis pagrindinius kriterijus, kuriais pasižyminti teritorija/ valstybė laikoma „mokesčių rojumi“. Pirma, šiose teritorijose tam tikros pajamos neapmokestinamos arba apmokestinamos tik minimalias mokesčiais. Antra, šiose teritorijose trūksta apsikeitimo informacija tarp mokesčių administratorių ir su kitomis valstybėmis, nes įstatymai palankūs tam, kad informacija apie verslo subjektų sumokėtus mokesčius, jų sumas ir t.t. būtų griežtai saugoma. Trečia, „mokesčių rojus“ teritorijose/ valstybėse trūksta skaidrumo įstatymų leidyboje bei atliekant įvairius įmonių patikrinimus. Ketvirta, „mokesčių rojuje“ nėra išskirtinių įmonių veiklų, svarbu tik tai, kad veikla pritrauktų kuo daugiau investicijų (EBPO, 1998, p. 21-25).

Išskiriama nemažai teritorijų, kurios pagal vienokius ar kitokius kriterijus priskiriamos „mokesčių rojui“ (žr. 1.3 lent.). Šios teritorijos plačiai paplitusios visame pasaulyje. Europoje toksai mokesčių režimas paplitęs Viduržemio jūros regione arba mažose Europos regiono valstybėse, pavyzdžiui Lichtenšteine, Liuksemburge ir kt.

1.3 lentelė. Valstybės pagal įvairius sąrašus laikomos „mokesčių rojaus“ teritorijomis

Regionas	Valstybė/ sala
Karibai	Antigva ir Barbuda, Aruba, Bahamai, Barbadosas, Kaimanų salos, Dominika, Grenada, Monseratai, Nyderlandų Antilai, Sent Vinsentas ir Grenadinai, Britų Mergelių salos, JAV Mergelių salos, Sent Kitsas ir Nevis, Sent Lusija, Terkso ir Kaikoso salos
Centrinė Amerika	Belizas, Kosta Rika, Panama
Rytų Azija	Honk Kongas, Masau, Sinagpūras
Europa/ Viduržemio jūros regionas	Andora, Gernsis ir Džersio salos, Kipras, Gibraltaras, Meno sala, Airija, Lichtenšteinas, Liuksemburgas, Malta, Monakas, San Marinas, Šveicarija
Indijos vandenyno regionas	Maldyvai, Mauricijus, Seišeliai
Vidurio rytų regionas	Bahreinas, Jordanija, Libanas
Šiaurės Atlanto regionas	Bermudai
Ramiojo vandenyno regionas	Kuko salos, Maršalo salos, Samoa, Nauru salos, Tonga, Vanuatu salos, Niue salos
Vakarų Afrika	Liberija

Šaltinis: Gravelle, 2013.

Pastebėtina, kad „mokesčių rojaus“ teritorijų negalima sieti su tam tikru konkrečiu regionu arba su aukštu ar žemu teritorijos/ valstybės ekonominiu išsivystymu. Šios teritorijos/ valstybės gali būti ekonomiškai gerai išsivysčiusios šalys, pvz. Šveicarija, tiek besivystančios – kaip pvz. Kosta Rika ar Panama.

A. C. Manea (2010) išskiria tokius pagrindinius teritorijų/ valstybių bruožus, padedančius konkrečiau identifikuoti „mokesčių rojų“ :

1. „Mokesčių rojus“ egzistuoja mažose valstybėse, neseniai nepriklausomybę atgavusiose ar autonomiškuose regionuose, kur yra maža gyventojų populiacija (pvz.: Malta, Andora, Monakas);

2. Tam kad pritrauktų kapitalą į šalį, čia siūlomos apmokestinimo lengvatos juridiniams ar fiziniams asmenims, kurie vykdo verslą jų teritorijoje (pvz.: Airijoje), mokesčių reglamentavimas pritaikytas pagal tarptautines ekonomines ir fiskalines tendencijas (pvz.: Honkongas);
3. Įstatymai „mokesčių rojus“ regionuose reglamentuoja fizinių ir juridinių asmenų komercinius ir finansinius sandorius bei garantuoja bankuose laikomų išteklių slaptumą (pvz.: Šveicarijoje).

Šios „mokesčių rojus“ charakteristikos lemia reiškinio naudingumą abiem pusėms - tiek valstybei, tiek verslui. Naudą nulemia tai, jog valstybė taikydama lengvatinių apmokestinimą pritraukia užsienio investicijas ir naujus verslo vienetus į savo teritoriją, taip užsitikrindama teigiamą įtaką ekonominei šalies plėtrai. Įmonėms naudinga veikti užsienio šalyje vien todėl, kad jos gali sutaupyti savo lėšas ir pelną skirti investicijoms į tolesnę įmonės vystymąsi.

Dėl to, ekonomistai neturi vieningos nuomonės dėl „mokesčių rojus“ vertinimo: vieni teigia, jog tai tik dar vienas būdas išvengti apmokestinimo, o kiti mano, jog tai padeda sumažinti apmokestinimą bei skatina užsienio investicijas (Manea, 2010). Pažymėtina, jog „mokesčių rojus“ kaip neigiamo reiškinio padariniai išryškėja tai valstybei, iš kurios įmonės perkelia savo veiklą į užsienį. Taip valstybė praranda ne tik dalį įplaukų į biudžetą iš pelno, gyventojų pajamų ar kitų įmonių mokamų mokesčių, bet ir galimybę sukurti daugiau darbo vietų savo piliečiams. Taip pat, galima išskirti ir neigiamus „mokesčių rojus“ padarinius lengvatinio apmokestinimo valstybės ekonomikai. Ilgainiui dėl didelio užsienio įmonių skaičiaus, šalies įmonėms kyla grėsmė, nes padidėjus įmonių skaičiui padidėja ir konkurencija, kuri pasireiškia per gaminamos produkcijos ar teikiamų paslaugų kainų mažėjimą, o kartu ir įmonių pelningumo mažėjimą.

Minėta „mokesčių rojus“ koncepcija mokslinėje literatūroje dažnai siejama su **valstybių tarpusavio konkurencija mokesčių srityje**. Kadangi ši konkurencija susijusi su ekonomine situacija valstybėje, tai jos poveikis yra svarbus ir verslo įmonėms.

Kiekvienos valstybės mokesčių sistema atspindi jos politines, ekonomines ir socialines sąlygas. Kaimyninės šalys gali varžytis dėl investicijų į privatų sektorių, į varžybas įtraukdamos ir apmokestinimo lygį (Haldenwang, Ivanyna, 2012). Šie apmokestinimo lygio skirtumai dažnai veikia įmonių sprendimą, kur vystyti savo veiklą. Jos renkasi savo buveines įkurti ten, kur mokesčiai yra mažesni, didesnės lengvatos ir t.t.

K. A. Clausing (2008), kaip ir kiti autoriai, išskiria vieną iš ryškiausių tarpvalstybinio konkuravimo pelno apmokestinimo srityje pasekmę – netolygų investicijų pasiskirstymą tarp skirtingus mokesčio tarifus taikančių valstybių. Mažesnėse, atviros ekonomikos valstybėse, kur mokesčių tarifai mažesni pastebima tendencija pritraukti daugiau kapitalo. Šios šalys dažniau tampa

investicijų gavėjomis nei tos, kuriose apmokestinimo lygis aukštas. Tai daro įtaką jų verslo struktūrai, t.y. mažesnio apmokestinimo valstybėse klesti verslas, kuriam reikalingos nuolatinės investicijos.

C. von Haldenwang ir M. Ivanyna (2012) teigimu, mokesčių sistemą lemia valstybės valdymo lygis. Visuomenėse, kur valdymo lygis yra žemas, dažniausia neatsižvelgiama į viešąjį interesą, todėl pasirinkti ir paveikti mokesčių sistemą visuomenė turi mažai galimybių. Ten, kur netinkamas mokesčių sistemos funkcionavimas sutampa su žemu valdymo lygmeniu, mokesčio tarifas nustatymas dažniausiai negali būti laikomas skaidraus, demokratinio sprendimų priėmimo ir veiksniaus viešojo administravimo rezultatu. Šiuo atveju, autorių teigimu, galingos grupuotės veikia mokesčių sistemą, atsižvelgdamos į savo interesus arba sėkmingai trukdo iškilti mokesčių sistemos reformavimo iniciatyvoms. Politiškai yra lengviau išlaikyti žemus mokesčių tarifus, nei aukštus, todėl žemo valdymo lygio šalys yra linkusios į žemesnius mokesčių tarifus. Tokie mokesčių tarifai dažnai padeda pritraukti investicijas iš užsienio valstybių, kurios veikia kaip alternatyvus finansavimo šaltinis, valstybės funkcijoms apmokėti, bei skatina verslą.

Kalbant apie valstybių konkurenciją mokesčių srityje svarbu išskirti Rytų Europos regioną. Perėjimas nuo socializmo link rinkos ekonomikos apėmė valstybės galių mažėjimą ir demokratijos plėtrą regione. Taip pat, per paskutinį dešimtmetį daugelis šio regiono valstybių pradėjo ne tik tarpusavio varžybas mokesčių srityje, bet ir su Vakarų Europos kaimynėmis. Varžybas skatina padidėjęs kapitalo mobilumas tarp regiono valstybių ir investicinės įplaukos iš Rytų į gamybos sektorių. To rezultatas, šio regiono šalys sumažino pajamų mokesčius ir įvedė proporcingus mokesčių modelius (Haldenwang, Ivanyna, 2012). Todėl šios šalys tapo patrauklesnės užsienio investuotojams.

Vyriausybių pasirinkimai kokius mokesčių tarifus ir bazes nustatyti priklauso nuo to, kaip verslas reaguoja į skirtumus tarp įvairiose šalyse nustatytų mokesčių tarifų bei jų efektyvumo. Jei privatus sektorius nereaguoja į šiuos skirtumus, tai vyriausybės gali nesirūpinti tarifais kitose šalyse, įskaitant ir „mokesčių rojus“ teritorijose esantį apmokestinimą. Priimta manyti, jog įmonės veiklos vieta nėra jautri tokiems mokesčių tarifų, tarp jų ir pelno mokesčio, skirtumams tarp valstybių. Todėl dažnai, įmonė išsirenka geriausią vietą veiklai vykdyti, nepaisydama mokesčių. Tačiau tada susiduriama su kita problema - įmonės finansinės ataskaitos yra derinamos prie esamos mokesčių sistemos taip, kad remiantis jomis, sumažinamos visos mokesstinės prievolės (Devereux, 2008). Todėl šiuo atveju, kai įmonė neturi galimybių perkelti savo veiklą į palankesnę apmokestinimui valstybę arba tai per daug brangu, pasirenkama viena iš išeičių sutaupyti uždirbtą pelną – nuslėpti pajamas, skirtas mokesstinėms prievolėms atlikti, t.y. susiduriama su mokesčių vengimo reiškiniu (Devereux, 2008; Closing, 2008). Priešingu atveju, įmonės prarastų konkurencingumą tiek šalies, tiek tarptautiniu mastu, ypač sumažėtų galimybės konkuruoti su tomis įmonėmis, kurios įsikūrusios palankesnėse mokesčių atžvilgiu valstybėse.

Egzistuoja ir prieštaringa nuomonė apie mokestinių įplaukų dydžio ir valstybės valdymo efektyvumo ryšį. Mažos mokesčių įplaukos ne visada yra netinkamo valdymo pasekmė. Skirtingos visuomenės, turi skirtingus supratimus apie tai, ką turi daryti valstybė ir kiek tai kainuos. EBPO valstybės narės, JAV ir Japonija išsiskiria tuo, kad jų mokestinės įplaukos yra gana mažos, priešingai nei Šiaurės Europos valstybių, garsėjančių aukštais mokesčių tarifais (Haldenwang, Ivanyna, 2012). Tačiau nepaisant šių skirtumų abi valstybių grupės pritraukia užsienio investicijas į šalyse veikiančias įmones.

Empiriniais tyrimai iliustruoja mintį, jog mažesni mokesčių tarifai yra pasirenkami kai pelno mokesčio bazė yra elastingesnė, taip yra mažesnėse, atviresnės ekonomikos šalyse, taip pat valstybėse, kurios jau yra arba yra būsimos Europos Sąjungos narės. 10 % didesnės tiesioginės užsienio investicijos yra siejamos su 2 % mažesniu pelno mokesčiu. Integracija į ES taip pat mažina mokesčio tarifus, t.y. pastebimas pelno mokesčio tarifo vienodėjimo reiškinys. ES šalys narės renkasi mažesnius mokesčių tarifus negu blokui nepriklausančios šalys. Galimos kandidatės taip pat renkasi apytiksliai 8 % mažesnius mokesčio tarifus dėl didelio skaičiaus norinčių prisijungti šalių (Closing, 2008). Taip kandidatės stengiasi sukurti palankią užsienio investicijoms aplinką.

Taigi, valstybių tarpusavio konkurencija mokesčių srityje (tarp jų ir pelno mokesčio) yra aktualus ir mokslinėje literatūroje diskutuotinas dalykas. Dažniausiai ši problema siejama su investicijomis, kurias pritraukia šalys, kuriose apmokestinimas yra palankesnis. Šios investicijos veikia ne tik valstybių biudžetus, bet ir privatų sektorių. Todėl valstybių konkurencija pelno apmokestinimo srityje yra vienas iš veiksnių darančių įtaką verslui.

Dar vienas argumentas, patvirtinantis pelno mokesčio poveikio verslui svarbą, yra „**dvigubo apmokestinimo**“ reiškinys. M. P. Devereux straipsnyje “Business Taxation in a Globalized World” (2008) nagrinėja “dvigubo” apmokestinimo pelno mokesčiu problemą, kai apmokestinamas įmonės pelnas ir paskirstytos akcininkams lėšos. Įmonės pelno apmokestinimo pakaitalu autorius laiko individualių pajamų apmokestinimą. Jo nuomone paprasčiau yra tiesiogiai apmokestinti įmonės pelną nei paskirstyti jį įmonės akcininkams (galimas daiktas tiems, kurie akcijų turi tik trumpą laiką) taip, kad jie būtų apmokestinami pajamų mokesčiu. “Dvigubo” apmokestinimo atveju, akcininkų uždirbti pinigai iš pelno turėtų būti apmokestinami mažesniais mokesčių tarifais nei kitos individualių asmenų pajamos. Taip bent jau iš dalies būtų sumažinamas neigiamas “dvigubo” apmokestinimo efektas.

Kitas autorius R. Goode (1945) „dvigubo“ apmokestinimo pelno mokesčiu problemą nagrinėja iš kitos perspektyvos – mokesčio naštos perkėlimo vartotojui. Įvertinant tai, kad praktiškai vartotojai moka įmonių mokesčius, didesnių kainų forma, „dvigubas“ apmokestinimas yra labai dažnai reiškinys. Kalbant apie pelno mokesį jis tuo pačiu metu negali būti našta ir vartotojams, ir „dvigubas“ mokeskis akcininkams. Jei daugiau apmokestinamas pelnas, tai sumažėja apmokestinimas vartotojams. Kitu atveju, kai pelno mokesčiu mažai apmokestinamas pelnas ir jis neperkeliamas vartotojams, tai

atsiranda „dvigubo“ dividendų apmokestinimo tikimybė. Toksai „dvigubo“ apmokestinimo aiškinimas parodo, jog pelno mokestis gali būti pasidalijamas tarp vartotojo ir įmonės arba jos akcininkų. Tačiau nepaisant to, išlieka „dvigubas“ apmokestinimas, nes mokestį moka du subjektai. Nuo pirmojo „dvigubo“ apmokestinimo apibrėžimo šis skiriasi tuo, kad atkreipia dėmesį ne į mokesčio objektą, t.y. įmonės pelną ar akcininkų gaunamus dividendus, o į apmokestinamus subjektus.

Pelno mokestis daro įtaką kainoms ir taip daro poveikį taupymui, vartojimui, investicijoms ir biudžeto pajamoms. Jei įmonės sugeba visą ar dalį pajamų mokesčio perkelti vartotojams, tai sutaupyti pavyks daugiau ir vartojimas išaugs daug labiau, nei tuo atveju, kai mokesčiai tiesiogiai tenka korporacijai ir jos akcininkams. Be to, jei įmonės mokesčiai perkeliama vartotojams, tai pirmiausia šis reiškinys veikia kaip vartojimo mažinimas ir rinkos pajėgumų ribojimas. Jei mokestis neperkeliamas, tai jis turi įtakos investicijoms, bei paskatoms pradėti/vystyti verslą (Goode, 1945). Todėl svarbu subalansuoti „dvigubą“ apmokestinimą, kad jis darytų daugiau teigiamą nei neigiamą įtaką.

Dvigubo apmokestinimo, t.y. įmonės apmokestinimo pelno mokesčiu ir akcininkų gaunamų dividendų apmokestinimo, neigiamas pasekmes verslui įžvelgia P. B. Sorensen (1995). Tokia apmokestinimo sistema mažina investicijas į privatų sektorių bei pritraukia kapitalą į kitus sektorius, ne tokiems pelningiems projektams finansuoti. Taip silpnėja verslo sektorius, nes jis sulaukia mažiau investuotojų dėmesio.

Taigi, „dvigubas“ apmokestinimas gali būti suprantamas dvejopai – kaip skirtingų pelno mokesčio subjektų apmokestinimas ir kaip skirtingų mokesčio objektų apmokestinimas. Pirmuoju atveju, mokslinėje literatūroje nagrinėjamas įmonės pelno mokesčių naštos perkėlimas vartotojams per kainų sistemą, o antruoju analizuojama įmonės pelno ir akcininkų pajamų iš pelno apmokestinimas. Be to, svarbus „dvigubo“ apmokestinimo aspektas yra jo poveikis ekonomikai apskritai ir verslui, nes „dvigubas“ apmokestinimas gali veikti ir kaip skatinantis, ir kaip ribojantis verslo plėtrą veiksnys.

Kitas svarbus aspektas nagrinėjant pelno mokesčio sistemos poveikį privačiam sektoriui yra tai, jog **mokesčio efektas priklauso ir nuo įmonės** veiklos tipo, specializacijos ir t.t.

P. Egger ir S. Loretz (2010) tyrė 1 038 311 įmones 77 išsivysčiusiose ir besivystančiose šalyse, siekdami nustatyti kaip mokesčių pokyčiai veikia skirtingų tipų įmones ir ar šis poveikis skiriasi įvairiose valstybėse. Tyrimu buvo nustatyta, jog valstybės mokesčių tam tikrų parametrų pokyčiai sulaukia atsako firmos lygmenyje, tačiau poveikis daug labiau skiriasi tarp skirtingų įmonių ir gamybos sektorių, nei tarp įvairių šalių. Tyrimo rezultatai parodo, jog įmonės reaguoja į pokyčius apmokestinimo srityje skirtingai ir tai nulemia jų veiklos sritis.

Kitų autorių atlikti tyrimai taip pat patvirtina nuomonę, jog pelno mokesčio poveikis priklauso nuo veiklos, kuria užsiima skirtingos įmonės. K. S. Markle ir D. A. Shackelford (2012) savo tyrimu (buvo tirta 11 602 įmonių iš 82 pasaulio šalių 1988 – 2009 metų laikotarpio finansinių ataskaitų duomenys) nustatė, jog atskirų veiklos sričių (finansai, statyba, prekyba nekilnojamuoju turtu,

informacija, apdirbamoji pramonė, kalnakasyba, kita veikla, specialistų paslaugos, mažmeninė prekyba ir transportas) apmokestinimas svyruoja nuo 11 % kalnakasybos pramonei iki 27 % mažmeninei prekybai. Didžiausius mokesčius mažmeninės prekybos atstovai moka JAV bei Japonijoje. Viena iš priežasčių kodėl mažmeninę prekybą įmanoma apmokestinti daugiau yra tai, jog norint ja užsiimti reikia ilgalaikio turto, pvz. pastatų ir įvairių įrenginių, taip pat, galima lengvai nustatyti prekybos vietą (valstybę, kurioje vykdoma ši veikla ir kuriai prekybininkai privalo mokėti mokesčius). Todėl, mažmeninės prekybos atstovai negali taip lengvai perkelti savo veiklos į palankesnio apmokestinimo zonas kaip tai gali padaryti įvairių pramonės šakų firmos, kurių veikla grindžiama nematerialiuoju turtu (pvz. gamybos technologijų išmanymu) ir todėl gali būti lengvai perkeliama į užsienį.

Lyginant mokesčių tarifus tarp skirtingų šalių bei skirtingų įmonių veiklos sričių paaiškėjo, jog finansinė veikla didžiausiais pelno mokesčio tarifais apmokestinama Prancūzijoje, Indijoje bei Švedijoje. Kitoms veikloms priskirtos įmonės moka didžiausius pelno mokesčius Vokietijoje, Europoje bei Pietų Amerikoje. Tuo tarpu, kalnakasyba, apdirbamoji pramonė bei prekyba nekilnojamuoju turtu yra tos veiklos sritys, kurios apmokestinamos mažiausiais pelno mokesčiais visose šalyse (Markle, Shackelford, 2012). Tokie tyrimo rezultatai įrodo, jog pelno mokesčio poveikio negalima vertinti vienodai visoms įmonėms, nes priklausomai nuo įmonės veiklos sektoriaus pelno mokesčiai gali skirtis.

Minėti autoriai taip pat tyrė ir kaip pelno mokesčiai veikia įmones priklausomai nuo jų buveinės, t.y. šalies, kurioje įmonė yra registruota. Autoriai įrodė, jog nepaisant to, kad įmonės įsikūrusi didelių mokesčių tarifų zonoje perkelia savo veiklą į mažesnio apmokestinimo teritorijas, vis tiek sumoka daugiau mokesčių nei tos, kurios įsikūrusios mažo apmokestinimo valstybėse (Markle, Shackelford, 2012). Tokie tyrimo rezultatai leidžia suabejoti ar įmonėms tikslinga vengti mokesčių kuriant savo buveinę palankesnio apmokestinimo teritorijose.

Tuo tarpu tiriant kiek mokesčių sumoka tik savo valstybėje veikiančios įmonės ir tarptautiniai verslo vienetai, ryškesnių skirtumų nepastebėta (Markle, Shackelford, 2012). Todėl galima daryti išvadą, jog įmonės veiklos mastas daro mažą poveikį apmokestinimui pelno mokesčiu.

Galima pastebėti, kad tiriant pelno mokesčio poveikį verslui mokslinėje literatūroje išskiriamos **mažos ir vidutinės įmonės**, kurios į pamokestinimą reaguoja jautriau.

Svarbu yra išskirti, kokios laikomos mažomis ir vidutinėmis. Šiame magistro baigiamajame darbe ši sąvoka suprantama, taip kaip ją apibrėžia Europos Komisija. Mažos ir vidutinės įmonės - tai įmonės, kurios turi mažiau nei 250 darbuotojų. Jų metinė apyvarta neviršija 50 mln. eurų, o įmonės balansas yra nedidesnis nei 43 mln. eurų. Eurostatas (2010) pateikia tokią įmonių klasifikaciją, pagal joje dirbančių darbuotojų skaičių:

- Mikro įmonės - ne daugiau kaip 10 darbuotojų;
- Mažos įmonės – 10-49 darbuotojai;

- Vidutinės įmonės – 50-249 darbuotojai;
- Mažos ir vidutinės įmonės - 1-249 darbuotojai;
- Didelės įmonės – 250 ir daugiau darbuotojų.

Pavyzdžiui, M. Henrekson ir T. Sanandaji (2011) nagrinėdami pelno mokesčio poveikį individualioms įmonėms, sieja jį su galimybėmis pasiimti paskolą. Ten kur individualios ar šeimos įmonės apmokestinamos kitaip nei kitų nuosavybės formų įmonės, skirtumai tarp taikomų mokesčių tarifų gali labai paveikti įmonės veiklos organizavimą ir gamybą bei norą užsiimti individualia veikla. Atkreipiant dėmesį į tai, jog pasiimti ir grąžinti paskolas yra lengviau didesnėms ir labiau išsivysčiusioms įmonėms, dideli mokesčių tarifai ir neapmokestintos palūkanos yra nenaudingi mažoms įmonėms ar potencialiems individualaus verslo savininkams. Mažesnės ir vidutinio dydžio įmonės turi mažiau šansų pasinaudoti privilegijomis imdamos paskolą. Be to, jos yra jautresnės palūkanų sumažėjimo ar padidėjimo cikliškumui. Šios priežastys daro neigiamą įtaką mažų ir vidutinių įmonių plėtrai, nes ten kur netaikomos mokesčių lengvatos ribojamos galimybės šio tipo įmonėms ne tik paaimti paskolas, bet tuo pačiu ir plėstis.

Mokslinėje literatūroje taip pat išskiriamas poreikis taikyti lengvatas mažoms ir vidutinėms įmonėms. Tai motyvuojama tuo, kad lengvatos padidintų šių įmonių konkurencingumą rinkoje. Šis poreikis remiasi tokiais argumentais:

- Teigiami išoriniai veiksniai, kuriuos sukuria mažos ir vidutinės įmonės (tokie kaip inovacijos, naujos idėjos, produkcijos ir technologinė pažanga, kvalifikuotos darbo jėgos ugdymas);
- Didelė mokesčių mokėjimo kaina palyginti su apyvarta/darbuotojų skaičiumi/ aktyvais. Todėl reikia supaprastinti mokesčių taisykles, ypačiai šalyse su mažiau išvystytomis finansinėmis ir apskaitos sistemomis. Lengvatų taikymas mažoms ir vidutinėms įmonėms svarbus besivystančioms šalims, pvz. pereinančioms iš planinės į rinkos ekonomiką, Pietų Europos regiono valstybėms;
- Kapitalo rinkos netobulumai atsirandantys dėl informacijos asimetrijos (sunkumai gauti kreditus ar papildomas (portfelines) investicijas);
- Didesnė nesėkmės tikimybė nei didelei įmonei (tačiau nereiškia, kad mokesčių sumažinimas gali padėti išvengti įmonėms investuoti į rizikingus projektus);
- Sunkumai susirasti aukštos kvalifikacijos darbuotojus dėl to, kad įmonė yra maža ir mažai kam žinoma;
- Naujų darbo vietų kūrimas sėkmingai veikiančiose mažose ir vidutinėse įmonėse (Grđinic, Katunar, 2011).

Nepaisant naudos, kurios sulaukia mažos ir vidutinės įmonės taikant joms pelno mokesčio lengvatas, lengvatinis apmokestinimas sulaukia ir kritikos. Mažesnių mokesčių tarifų taikymas mažoms ir vidutinėms įmonėms gali sustabdyti jų augimą, nes skatins savininkus išlaikyti pastovų

pelną, tam kad būtų pritaikytas lengvatinis tarifas mažos ar vidutinės įmonės pelnui apmokestinti. Taip pat, gali atsirasti paskatų suskaidyti veiklą į komponentus, taip kad būtų išlaikomos mokesstinės lengvatos (Grdinic, Katunar, 2011). Taigi, nors mažos ir vidutinės įmonės ir jautriau reaguoja į pelno mokesčių nei stambiosios, tačiau lengvatinis jų apmokestinimas, gali ne tik padėti, bet ir pakenkti ne tik įmonei bet ir valstybei, kadangi skatina pelno slėpimą ir mokesčių vengimą.

Svarbus pelno mokesčio aspektas, turintis poveikį privačiam sektoriui yra ryšys tarp **ekonominio augimo**, pelno mokesčio ir investicijų bei kapitalo aktyvumo. Mokesčių politika lemia įmonių finansavimo metodus. Lėšos investicijoms gali būti įgyjami per naujų akcijų pirkimą, nepaskirstytąjį pelną ar paskolas. Aukšti mokesčių tarifai sumažina įmonių pelną ir kartu galimybę reinvestuoti. Tarptautinis kapitalo judėjimas suteikia galimybę pasirinkti, kur ir kaip paskirstyti investicijas. Todėl mažoms atviroms ekonomikoms, kurios yra investicijų gavėjai, didelis apmokestinimas sukuria konkuravimo rinkoje problemą (Baranova, Janičkova, 2012). Tai reiškia, jog didelis apmokestinimas atbaido potencialius investuotojus ir kartu neigimai veikia įmonių augimą.

Empiriniai tyrimai įrodo, kad pelno mokesčio naštos dydis yra vienas iš faktorių darančių įtaką įmonės vadybai paskirstant investicijas. Tarptautinė prekyba, didėjanti globalizacija yra aktualesni veiksniai darantys poveikį produkcijai, tuo tarpu skirtingi apmokestinimo lygiai įvairiose valstybėse yra pagrindas priimant sprendimus, kur investuoti (Baranova, Janičkova, 2012). Jei pelno mokesčio tarifas yra pakankamai aukštas, didelė tikimybė, jog tokios valstybės įmonės sulauks mažiau investuotojų dėmesio. Todėl praradusios galimybę reinvestuoti ir pritraukti investicijas iš užsienio įmonės renkasi trečiąjį plėtros finansavimo šaltinį – paskolas. Šio finansavimo būdo panaudojimas, kaip minėta, gali turėti ir teigiamus, ir teigiamus padarinius. Viena vertus, tai naudinga, nes padeda įmonei gauti reikiamą lėšų, tačiau, kita vertus, dalis įmonių nesugeba įvykdyti prisiimtų įsipareigojimų ir turi nutraukti veiklą.

Ir paskutinis pelno mokesčio poveikio būdas išskiriamas analizuotoje mokslinėje literatūroje yra jo **įtaka naujų įmonių kūrimui**. Išskiria trys kanalai (būdai), per kuriuos pelno apmokestinimas veikia pasirinkimą įkurti įmonę:

- Pirmasis kanalas – „pajamų perkėlimas“ (*income shifting*) susidaro iš galimybės perkelti savo pajamas iš gyventojų pajamų mokesčių bazės į pelno, tikintis naudos iš skirtumo tarp pajamų ir pelno mokesčio tarifo. Tai skatina įregistruoti įmonę jei tikimasi, kad pajamos bus gana didelės (Cullen ir Gordon, 2007). Tai reiškia, jog fizinis asmuo tikisi gauti daugiau pelno įkurdamas įmonę, jei pelno apmokestinimo sistema yra palanki verslininkui, t.y. įtvirtinti maži mokesčio tarifai pradedančioms veiklą įmonėms, taikomos lengvatos ir pan.
- Antrasis kanalas – „rizikos subsidijavimas“ (*risk subsidy*) kyla iš skirtumo tarp (progresyvinio) gyventojų pajamų mokesčio ir (proporcinio) pelno mokesčio tarifų. Taip sumažėja mokesčiai įsipareigojimams, kai verslininkas imasi rizikingų projektų. Subsidija egzistuoja nepaisant

rizikos. Ji priklauso nuo projekto rizikingumo, nuo pajamų mokesčio progresyvumo ir pelno apmokestinimo struktūros (Cullen ir Gordon, 2007). Šiuo požiūriu verslininkui yra naudingiau turėti ribotos civilinės atsakomybės įmonę, nes naujo projekto įgyvendinimo nesėkmės atveju, jis rizikuoja įmonės turtu. Jei asmuo veikia kaip individas, tai nesėkmės atveju, jis gali prarasti ne tik savo verslą, bet ir asmeninį turtą.

- Trečias kanalas - „rizikos pasidalijimas“ (*risk-sharing*) veikia kai finansų rinkos netobulumai užkerta kelią visiškam rizikos pasidalijimui su investuotojais. Šiuo atveju aukštesni mokesčių tarifai skatina įmonių steigimosi mastą, nes leidžia verslininkams dalintis rizika su valstybe (Cullen ir Gordon, 2007).

Galima daryti išvadą, kad konkretaus būdo pasirinkimui įtakos turi ne tik pelno mokestis, bet ir kiti faktoriai, tokie kaip pelno mokesčio santykis su kitais mokesčiais.

Apibendrinant pastebėtina, jog nepaisant įvairiapusių poveikių, kuriuos sukelia pelno mokestis verslui, analizuotoje mokslinėje literatūroje mokesčio įtaka dažniausiai siejama su kelias veiksniais. Pirma, pelno mokesčio vengimo nauda/žala atsiranda ne tik dėl didelio apmokestinimo, bet ir dėl tarifų skirtumų tarp valstybių. Antra, pelno mokesčio poveikis turi ryšį su dvigubo apmokestinimo problema ir iš jos atsirandančiomis pasekmėmis. Trečia, nagrinėtoje mokslinėje literatūroje atkreipiamas dėmesys į tiesioginį mokesčio poveikį investicijoms, o kartu ir verslo plėtrai bei ekonominiam augimui. Ketvirta, išskiriamas mokesčio sukeltas efektas jautriausioms privataus sektoriaus atstovėms – mažoms ir vidutinėms įmonėms, t.y. galimybių skolintis apribojimui bei paskatos plėtoti verslą. Ir penkta, pabrėžtina, jog mokesčio poveikį įmonėms lemia ir tokie veiksniai kaip jų veiklos sritis, buveinės pasirinkimo vieta ir t.t.

2. PELNO MOKESČIO SISTEMOS POVEIKIO VERSLUI TYRIMO METODOLOGIJA

Atlikta mokslinės literatūros šaltinių analizė atskleidžia pelno mokesčio sistemos poveikio verslui įvairiapusiškumą. Kadangi šio tyrimo tikslas yra ištirti ir palyginti Lietuvos ir Airijos pelno mokesčio sistemas ir įvertinti jų poveikį verslui, šiam tyrimui atlikti sudaryta metodologija susidedanti iš pasirinktų šalių pelno mokesčių sistemų lyginamosios atvejų studijos ir schemos, padėsiančios įvertinti tiriamo mokesčio poveikį verslui.

2.1 Atvejų studijai pasirinktų šalių pasirinkimo pagrindumas

Rezultatams gauti pasirinktas kokybinis tyrimas. Ši tyrimo tipo pasirinkimą lemia tyrimo problemos specifika - šiuo tyrimu siekiama gauti duomenis apie analizuojamo objekto, t.y. pelno mokesčio, ypatybes, struktūrą ir pan. (Tidikis, 2003). Naudojant kokybinius metodus šiame tyrime, taip pat, tikimasi susidaryti aiškų vaizdą, kaip skirtingos pelno mokesčio sistemos veikia verslą, jį išanalizuoti bei detaliai aprašyti. Nepaisant to, kad atliekamas kokybinio pobūdžio tyrimas, tačiau pagrindiniai teiginiai iliustruojami kiekybiniais duomenimis, t.y. statistika ir pan.

Taip pat, kokybinis tyrimas šiame darbe pasirinktas dėl pagrindinių jo privalumų – lankstumo, didelių materialinių sąnaudų nebuvimo, galimybės praplėsti tiriamą problemą bei galimybės gauti įvairiapusę informaciją (Tidikis, 2003). Šiais privalumais, visų pirma, pasinaudota renkant teorinę tyrimo medžiagą bei duomenis reikalingus pačiam tyrimui bei juos apdorojant. Iš įvairių šaltinių tyrimui rinkta informacija apie pelno mokesčio sistemą bei jos poveikį verslui – statistikos institucijų pateikiama medžiaga, oficialiuose valstybių tinklapiuose publikuojami tyrimai, straipsniai, ataskaitos, teisės aktai ir kt. Antra, vykdant tyrimą lanksčiai žiūrima į tyrimo planą - išsamiau nei planuota panagrinėjami kai kurie pelno mokesčio aspektai, kurie turi daugiau įtakos verslui, pvz. “mokesčių rojus” teritorijų poveikis.

Tačiau atliekant tyrimą susidurta ir su kai kuriais kokybinio tyrimo trūkumais, t.y. duomenų apdorojimo sudėtingumu, didelėmis laiko sąnaudomis bei rezultatų apibendrinimo problema (Tidikis, 2003). Dėl šaltinių gausos pastebėtini sunkumai atrenkant šaltinių patikimumą bei informacijos aktualumą. Taip pat, laiko reikalaujantis procesas yra rodiklių, kurie padėtų įvertinti pelno mokesčio sistemos poveikį verslui, nustatymas bei surinktų duomenų analizė.

Tyrimui atlikti ir duomenims analizuoti pasirinktas vienas iš kokybinių tyrimų metodų – atvejo studija, kuri suprantama kaip „...socialinio reiškinių tyrimas per visišką (pilną) individualaus atvejo analizę” (Luobikienė, 2006, p. 51). Pagrindinėms atvejo studijos ypatybėms mokslinėje literatūroje

priskiriama – vieno (kelių) atvejų detalus tyrimas, atskleidžiant kuo platesnę atvejo(-ų) sampratą; siekiamybė atvejį(-us) suprasti kuo giliau, tiriant jo sudėtingą struktūrą; holistinis požiūris į atvejį – jo atskirumo, bet kartu ir visumos supratimas (Luobikienė, 2006).

Šiame darbe tyrimui pasirinkta sudėtinė arba lyginamoji atvejo studija (Luobikienė, 2006), nes analizuojamas ne vienas atvejis, t.y. ne viena pelno mokesčio sistema, o dvi - Lietuvos ir Airijos. Šis atvejo studijų tipas leidžia ne tik išsiginčyti į pelno mokesčio sistemas, bet ir paanalizuoti jų tarpusavio panašumus bei skirtumus.

Tyrimui pasirinktos dvi šalys – Lietuva ir Airija, kurių pelno mokesčio sistemos ir jų poveikis verslui plačiau analizuojamas trečiame darbo skyriuje. Lietuva pasirinkta dėl duomenų prieinamumo patogumo.

Kadangi tyrimui reikalingas dviejų atvejų palyginimas, tai pasirinkta ir kita valstybė. Renkantis šalį, kurios pelno mokesčio sistema bus lyginama su Lietuvos, pirmiausia buvo atsižvelgta į tai, kad pasirinktoji valstybė turėtų bendrumų su Lietuva, bet pelno mokesčio sistema būtų mažai panaši į Lietuvos. Kadangi Lietuva yra viena iš Europos Sąjungos valstybių narių, todėl nuspręsta, kad ir kita šalis turėtų priklausyti ES, tačiau nesirinktos artimiausios Lietuvos kaimyninės valstybės – Latvija ir Estija, nes jų pelno mokesčio sistemos panašios bei šia tema jau yra atlikta daug tyrimų. Tyrimui nesirinktos ir tos šalys, kurių pelno mokesčiai palyginti su Lietuvos yra žymiai didesni, pvz. Skandinavijos šalys, Vokietija, Prancūzija.

Antra, renkantis valstybę atsižvelgta ir į darbo teorinėje dalyje išdėstytus pelno mokesčio sistemos poveikio verslui aspektus. Kadangi 1.2 poskyryje daug dėmesio skirta „mokesčių rojus“ įtakai, valstybių konkurencijai apmokestinimo pelno mokesčiu srityje bei pelno mokesčio sistemos poveikiui skirtingų tipų įmonėms - į tai ir atsižvelgta renkantis valstybę tyrimui.

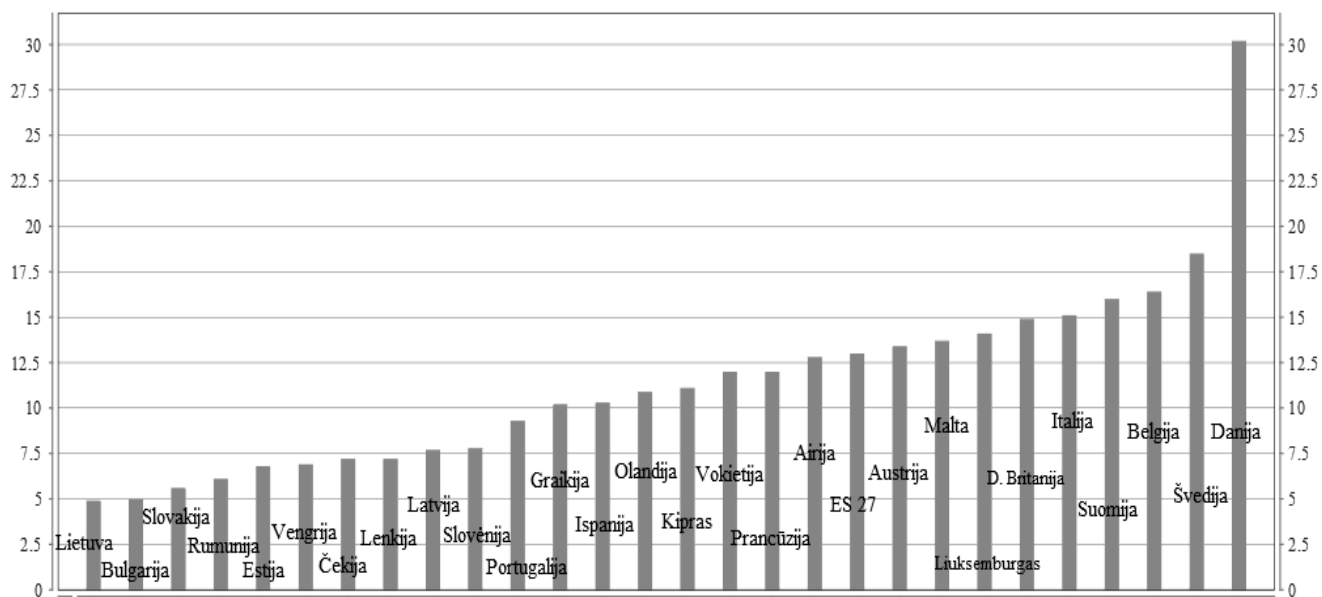
Trečia, antrosios valstybės pasirinkimui įtakos turėjo ir demografiniai bei ekonominiai rodikliai, t.y. jų panašumai arba skirtumai, nes pagal šiuos rodiklius lengviau pasirinkti tinkamą palyginimui valstybę.

Taikant nurodytus kriterijus tyrimui pasirinkta Airija. Pagrindinės pasirinkimo priežastys yra šios:

- Ir Airija, ir Lietuva pagal pelno mokesčio tarifus, priskiriamos šalių grupei, kur šis mokestis yra žemiausias, t.y. mažesnis arba lygus 18% (žr. 1.2 pav.). Lietuvoje didžiausiai įmonių daliai taikomas 15 % mokesčio tarifas, o Airijoje 12,5 %.
- Airija daugelyje mokslinės literatūros šaltinių priskiriama lengvatinio pelno apmokestinimo valstybėms (Manea, 2010; Mironov, 2009). Pagal įvairius sąrašus ši valstybė priskiriama Europos teritorijoms vadinamoms „mokesčių rojumi“, t.y. Andora, Gernsis ir Džersio salos, Kipras, Gibraltaras, Meno sala, Airija, Lichtenšteinas, Liuksemburgas, Malta, Monakas, San Marinas ir Šveicarija (žr. 1.2 poskyrį). Lietuva, priešingai – nepatenka tarp lengvatinio

apmokestinimo valstybių, nors šalies įmonių pelnas apmokestinimas vienu iš mažiausių tarifų Europoje. Taigi, pagal šį kriterijų pasirinktų valstybių apmokestinimas pelno mokesčiu skiriasi.

- Dar vienas veiksnys darantis įtaką, kodėl tyrimui pasirinkta Airija yra tai, kad ši valstybė savo teritorijos dydžiu ir gyventojų skaičiumi panaši į Lietuvą. Lietuvos gyventojų skaičius yra 2 971 905, o Airijos gyventojų skaičius siekia 4 598 418 (žr. 1 priedą).
- Atsižvelgiant į šių dviejų valstybių ekonominius rodiklius pastebėti skirtumai, kurių atsiradimui kaip vienas iš veiksnių turi įtakos ir apmokestinimas pelno mokesčiu. Lyginant šalių bendrąjį vidaus produktą (BVP) išreikštą rinkos kainomis (žr. 2 priedą), galima pastebėti, kad šis rodiklis 2012 metais tarp šalių skiriasi net kelis kartus – Lietuvoje jis siekia 37097,2 mln. eurų, o Airijoje - 173838,4 mln. eurų (Eurostat, 2012). Tai rodo ekonominius skirtumus tarp šių šalių.
- Šiuos skirtumus patvirtina ir kitas rodiklis, susijęs su apmokestinimu, t.y. pajamų, turto ir kt. mokesčių (tarp jų ir pelno mokesčio) dalis BVP (žr. 2.1 pav.)



Šaltinis: Eurostat, 2012.

2.1 pav. Pajamų, turto ir kt. mokesčių dalis BVP ES valstybėse narėse, %

Iš diagramos matyti, jog Lietuva pagal šį rodiklį atsilieka nuo Airijos, nes Lietuvoje pajamos iš pajamų, turto ir kt. mokesčių sudaro tik 4,9% (mažiausiai visoje ES), o Airijoje - 12,8%.

Remiantis pateiktais statistikos duomenimis, galima daryti išvadą, jog pasirinktai tyrimo kryptčiai – lyginamajai atvejų studijai, pasirinktos Lietuvos ir Airijos valstybės tinka. Tai lemia, jų ekonominiai, apmokestinimo pelno mokesčiu skirtumai, kurie padės įvertinti pelno mokesčio sistemų

poveikį verslui skirtingose valstybėse. Tuo tarpu minėti valstybių panašumai leidžia jas lyginti tarpusavyje ir nustatyti bendras tendencijas, priklausančias nuo šių panašumų.

2.2 Valstybės pelno mokesčio sistemos poveikio verslui tyrimo schema

Kadangi tiriamas pelno mokesčio sistemos poveikis verslui, tai svarbu išsiaiškinti kokio tipo pelno siekiančios veiklos jam priskiriamos šio tyrimo metu. Tai, kad tiriamos dvi skirtingos valstybės nulemia, platesnį verslo vienetų spektrą. Dėl šios priežasties tyrime naudojami duomenys ir mokslinės literatūros šaltiniai pasirinkti atsižvelgiant tik į tai ar verslo subjektas yra pelno mokesčio mokėtojas. Įmonės dydis šio tyrimo atveju nėra svarbus, nes tiriamos ir mažos, ir didelės (pvz. tarptautinės) įmonės. Tačiau tai, kad didžioji dalis įmonių yra privačios nuosavybės ūkio subjektai, nulemia, jog tyrimo rezultatai daugiau atspindės pelno mokesčio sistemos poveikį privataus sektoriaus įmonėms.

Atliekant pelno mokesčio sistemos poveikio verslui vertinimo tyrimą pasiremta mokslinės literatūros šaltinių analize atlikta 1.2 poskyryje. Tyrime analizuojami mokslinės literatūros šaltiniai, kurie atskleidžia tam tikrus 1.2. poskyryje aptartus pelno mokesčio sistemos poveikio verslui aspektus konkrečiais Airijos ir Lietuvos atvejais. Šie aspektai yra tokie:

- Pelno mokesčio vengimas;
- „Mokesčių rojus“ įtaka verslui;
- Valstybių konkurencijos pelno apmokestinimo srityje įtaka;
- Dvigubo apmokestinimo problemos poveikis;
- Pelno mokesčio poveikio priklausomybė nuo įmonės veiklos tipo;
- Pelno mokesčio įtaka mažoms ir vidutinėms įmonėms;
- Pelno mokesčio įtaka įmonės ekonominiam augimui;
- Pelno mokesčio įtaka kuriant įmonę.

Siekiant išsamiai įvertinti pelno mokesčio sistemą tyrime remiamasi ne tik moksline literatūra, bet ir statistiniais duomenimis bei įvairių sociologinių – ekonominių tyrimų rezultatais. Tai yra tikslinga, nes kai kurie nurodyti aspektai yra susiję su tam tikrais kompleksiniais reiškiniais, susidedančiais iš daugelio elementų, pvz. valstybės priskyrimas „mokesčiui rojui“. Kitų aspektų poveikis verslui, priešingai geriau atsiskleidžia per statistinių duomenų palyginimą bei apibendrinimą (pvz. mokesčio įtaka kuriant įmonę).

Tai, kad minėti mokesčio sistemos poveikio verslui aspektai yra įvairiapusiški ir tarpusavyje susiję, nulemia jų analizės sudėtingumą. Todėl norint įvertinti Lietuvos ir Airijos pelno mokesčio sistemų poveikį šių šalių verslui sudaryta tokia tyrimo schema:

2.1 lentelė. Pelno mokesčio sistemos poveikio verslui aspektai ir su jų įvertinimu susiję pelno mokesčio elementai bei statistiniai duomenys

	Pelno mokesčio sistemos poveikio verslui aspektai							
	Pelno mokesčio vengimas	„Mokesčių rojaus“ įtaka	Valstybių konkurenciją apmokestinimo srityje	Dvigubo apmokestinimo problemos poveikis	Mokesčio poveikio priklausomybė nuo įmonės veiklos	Mokesčio įtaka MVĮ	Mokesčio įtaka įmonės ekonominiam augimui	Mokesčio įtaka kuriant įmonę
Pelno mokesčio elementas:								
Subjektas			✓					
Objektas		✓				✓		
Tarifas	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Lengvatos		✓	✓		✓	✓	✓	✓
Statistiniai duomenys:								
Mokesčio našta ¹	✓					✓	✓	✓
Investicijos			✓	✓			✓	
Įmonių skaičius		✓	✓	✓	✓	✓		
Kiti	✓		✓	✓	✓	✓		✓

Šaltinis: sudaryta autorės.

Lentelėje, remiantis mokslinės literatūros analize, išskirti keturi pelno mokesčio elementai, kurie turi daugiausia įtakos tam tikram pelno mokesčio sistemos poveikio verslui aspektui. Išskirtos statistinių duomenų grupės padeda įvertinti tam tikrą mokesčio sistemos poveikio aspektą vienoje iš pasirinktų šalių ir jas palyginti. Pavyzdžiui, įmonės kūrimui turi įtakos mokesčio tarifo dydis ir lengvatų taikymas/netaikymas naujai įkurtoms įmonėms. Taip pat, siekiant įkurti naują įmonę atsižvelgiama į mokesčių našta apskritai ir tai kokia ji yra konkretaus mokesčio (pelno mokesčio) atveju.

¹ Mokesčių našta – „rodiklis, skirtas įvertinti mokamų mokesčių dydį ir kitas su mokesčių mokėjimu susijusias išlaidas“ (Vainienė, 2008).

Vertinant Lietuvos ar Airijos pelno mokesčio sistemos poveikį verslui atrinkti tik tokie pelno mokesčio elementai, kurie pasirinktose šalyse skiriasi labiausiai. Nesirinktas mokesčio šaltinis, nes jis abiejų valstybių atvejais sutampa su mokesčio objektu (žr. 1.1 poskyryje). Taip pat, tyrime neatsižvelgiama ir į apmokestinamąjį vienetą bei mokestinį laikotarpį, nes jis tiek Lietuvoje, tiek Airijoje yra toks pats.

Tyrimui pasirinkti būtent tokios statistinių duomenų grupės, kurios padeda geriausiai iliustruoti tam tikrą poveikio aspektą. Konkretaus poveikio atveju naudojami skirtingi tai pačiai grupei priklausantys statistiniai duomenys. Pavyzdžiui, nagrinėjant „mokesčių rojus“ įtaką ir pelno mokesčio įtaką MVĮ remiamasi įmonių skaičiumi: pirmu atveju nagrinėjama kaip dėl palankios pelno mokesčio sistemos „mokesčių rojus“ teritorijoje kinta įsikūrusių užsienio įmonių skaičius, o antru – kaip pelno mokestis veikia MVĮ skaičių.

Lentelėje matyti, jog daugelis pelno mokesčio elementų bei duomenų priskiriami ne vienam, bet keliems mokesčio sistemos poveikio verslui aspektams, todėl juos analizuojant nesilaikoma griežto aspektų atskyrimo ir kai kurie iš jų nagrinėjami kartu.

3. PELNO MOKESČIO SISTEMOS POVEIKIO VERSLUI TYRIMO DUOMENŲ ANALIZĖ

Naudojantis antrajame darbo skyriuje pateikta pelno mokesčio sistemos poveikio verslui tyrimo metodologija atliktas tyrimas. Pirmoji jo dalis apima Lietuvos ir Airijos pelno mokesčio sistemų palyginamąją atvejų studiją, o antrojoje – remiantis mokslinėje literatūroje išskirtais pelno mokesčio poveikio verslui aspektais ir 2.2 poskyryje sudaryta schema analizuojamas ir lyginamas pasirinktų valstybių pelno mokesčio sistemos poveikis verslui.

3.1. Lietuvos ir Airijos pelno mokesčio sistemų palyginimas

Lyginant pasirinktų valstybių – Lietuvos ir Airijos, pelno mokesčio sistemas pirmiausia svarbu aptarti ne tik pačias pelno mokesčio sistemas, bet ir šio mokesčio vietą bei reikšmę pasirinktų valstybių mokesčių sistemose apskritai.

Airijos mokesčių sistema susideda iš trijų dalių. Mokesčiai skirstomi į nacionalinius mokesčius, socialinio draudimo mokesčius ir rinkliavas bei vietos savivaldos mokesčius ir rinkliavas.

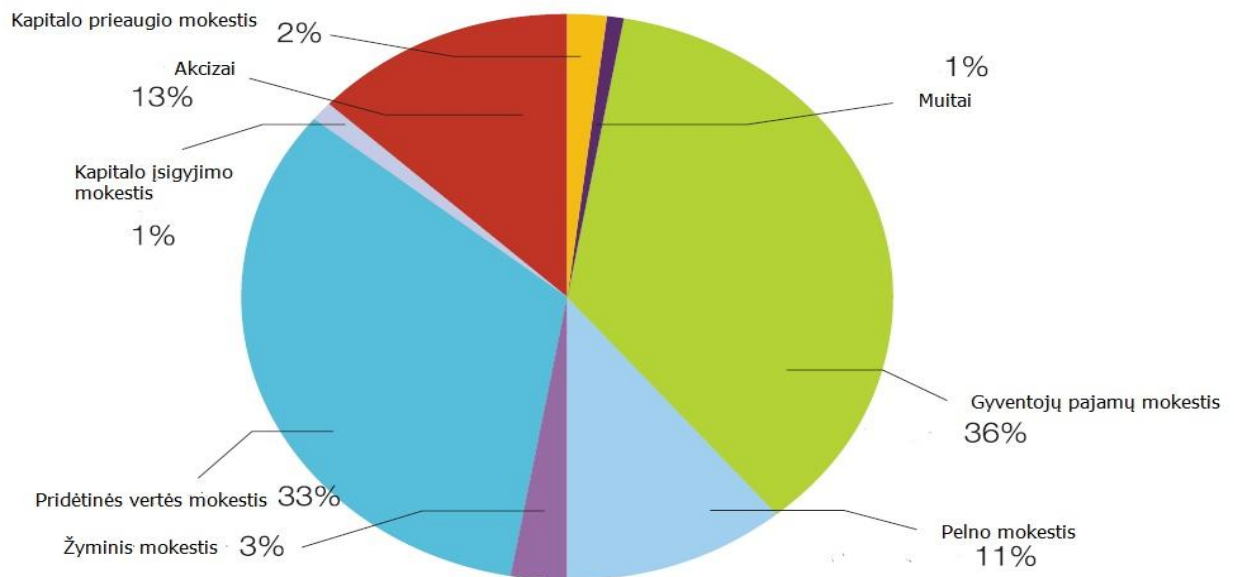
Nacionaliniu lygmeniu yra apmokestinama pajamos, vartojimas ir kapitalas. Prie pajamų mokesčių priskiriami gyventojų pajamų ir pelno mokesčiai, prie vartojimo (kitaip išlaidų) mokesčių – pridėtinės vertės mokestis ir akcizai. Tuo tarpu kapitalo mokesčių grupei priklauso mokesčiai už dovanas, palikimą, turto perleidimą, taip pat žyminis mokestis mokamas už sandorių sudarymą. Kitą - socialinio draudimo mokesčių ir rinkliavų dalį sudaro socialinio draudimo ir sveikatos įmokos bei mokestis valstybiniam mokymo fondui. Vietos savivaldos lygmeniu yra renkami mokesčiai ir rinkliavos už nuosavybę, naudojamą komercijos tikslams, taip pat už privačią nuosavybę (išskyrus nuosavybę, kuri yra pagrindinė gyvenamoji vieta) bei už paslaugas, kurių teikimas yra vietos savivaldos kompetencija (Commission on Taxation, 2009).

Lyginant Lietuvos ir Airijos mokesčių sistemas ir pelno mokesčio vietą jose, svarbu paminėti, jog Lietuvoje mokesčiai skirstomi į daugiau grupių nei Airijoje. Jų klasifikavimas priklauso ne tik nuo to, į kokį biudžetą - valstybės, savivaldybės ar socialinio draudimo sistemos funkcionavimui užtikrinti skirtą biudžetą renkamos įplaukos iš konkretaus mokesčio, bet ir nuo to, kas apmokestinama vienu ar kitu mokesčiu, t.y. nuo mokesčio objekto.

Pagal Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių biudžetų pajamų ir išlaidų klasifikaciją mokesčiai kaip biudžeto pajamos skirstomi į pajamų ir pelno, darbo jėgos ir atlyginimo, turto, prekių ir paslaugų, tarptautinės prekybos ir sandorių. Taip pat, prie valstybės pajamų priskiriamos socialinės

įmokos, dotacijos bei kitos pajamos (Lietuvos Respublikos finansų ministerija, 2010). Pajamų ir pelno mokesčių grupei priskiriami gyventojų pajamų ir pelno mokesčiai; darbo jėgos ir atlyginimo mokesčiams – įmokos į Garantinį ir Privalomąjį sveikatos draudimo fondus; turto mokesčiams – žemės, paveldimo turto, nekilnojamojo turto mokesčiai; prekių ir paslaugų mokesčiams – pridėtinės vertės mokestis, akcizai ir kt.; tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiams – muitai ir kiti importo mokesčiai, eksporto mokesčiai, ir kt.

Taigi, kaip ir Airijoje Lietuvoje pelno mokestis priskiriamas prie pajamų mokesčių. Kitas panašumas yra tai, kad ir Airijoje ir Lietuvoje iš pelno mokesčio surinktos lėšos keliauja į valstybės biudžetą. Mokestinių įplaukų pasiskirstymą nacionaliniuose Airijos ir Lietuvos biudžetuose atspindi 3.1 ir 3.2 paveikslai.

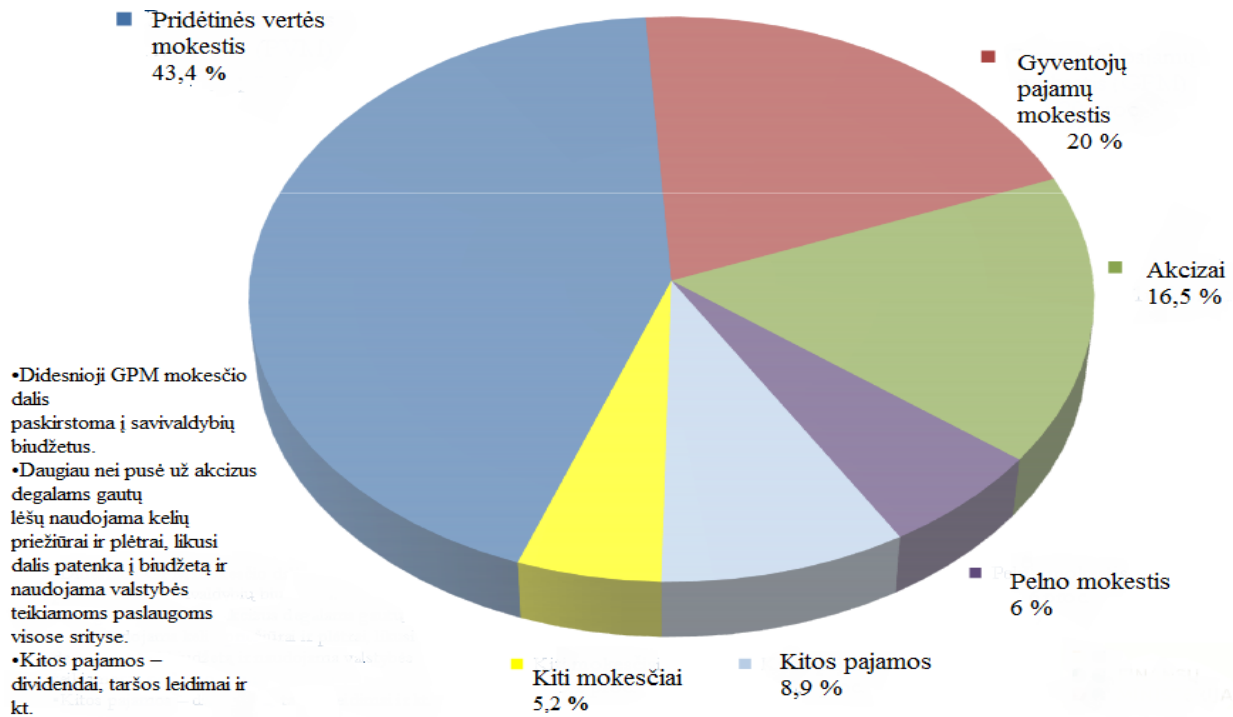


Šaltinis: Commission on Taxation, 2009, p. 49.

3.1 pav. Įplaukos į Airijos biudžetą iš nacionalinių mokesčių, %

3.1 paveikslėlyje matyti, jog iš visų į Airijos valstybės biudžetą surenkamų mokesčių didžiausią dalį sudaro gyventojų pajamų mokestis. Tuo tarpu iš pelno mokesčio surenkama šiek tiek daugiau nei dešimtadalis įplaukų. Taigi, galima daryti išvadą, jog pelno mokestis yra reikšmingas Airijos biudžeto pajamų formavimo šaltinis.

Aptariant Lietuvos pelno mokesčio reikšmę nacionaliniame biudžete, pastebimos panašios tendencijos kaip ir Airijoje (žr. 3.2 pav.)



Šaltinis: Lietuvos Respublikos finansų ministerija, 2012.

3.2 pav. Numatomos 2013 m. Nacionalinio biudžeto pajamos pagal mokesčius, %

Iš pateiktos diagramos matyti, jog pelno mokesčio dalis Lietuvos biudžete nėra didelė. Daugiausia įplaukų surenkama iš pridėtinės vertės mokesčio, tuo tarpu iš pelno mokesčio gaunama tik 6 % įplaukų. Lyginant su Airija įplaukos iš pelno mokesčio Lietuvoje yra 5 % mažesnės. Tačiau nepaisant to, Lietuvoje kaip ir Airijoje pelno mokestis patenka į svarbiausių biudžeto pajamų šaltinių ketvertuką.

Kadangi pelno mokestis yra vienas iš svarbiausių biudžeto įplaukų šaltinių pasirinktose valstybėse, tai svarbu aptarti ir iš jo surenkamų lėšų kaitą bėgant metams (žr.3.1 ir 3.2 pav.)

3.1 lentelė. Mokestinės įplaukos pagal mokesčių rūšis ir metus Airijoje, mln. eurų

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Gyventojų pajamų mokestis	9000	9226	10787	11466	12391	13563	13148	11801	11315	14009
Pelno mokestis	4804	5155	5335	5503	6685	6393	5071	3889	3944	3751
Kapitalo prieaugio mokestis	619	1436	1528	1982	3099	3097	1424	545	345	416

3.1 lentelės tęsinys kitame puslapyje

3. 1 lentelės tęsinys

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Kapitalo perleidimo mokestis	151	213	190	249	343	391	343	256	237	244
Muitai	16	24	37	31	34	30	21	11	23	18
Akcizai	4605	4740	5069	5410	5699	5993	5547	4909	4824	4904
Pridėtinės vertės mokestis	8920	9524	10766	12134	13557	14057	12842	10175	9862	9588
Žyminiai mokesčiai	1138	1664	2069	2672	3631	3244	1763	1003	962	936

Šaltinis: CSO, 2013.

Lyginant įplaukas iš pelno mokesčio dešimties metų laikotarpyje Airijoje galima pastebėti, jog didžiausios jos buvo prieš krizinį laikotarpį 2006 – 2007 m. ir viršijo 6000 mln. eurų. Ekonominės krizės metu šios įplaukos sumažėjo beveik per pusę.

Panašias tendencijas galima pastebėti ir aptariant kitus Airijos nacionaliniams mokesčiams priskiriamus mokesčius. Tačiau iš šios mokesčių grupės išsiskiria gyventojų pajamų mokestis, iš kurio įplaukos nuo 2011 m. viršija prieš krizinį lygį ir siekia 14009 mln. eurų.

Aptariant iš pelno mokesčio surenkamų įplaukų į Lietuvos valstybės biudžetą dinamiką 2002 – 2011 metais pastebėtinos panašios tendencijos kaip ir Airijos atveju (žr. 3.2 lent.).

3.2 lentelė. Mokestinės įplaukos pagal mokesčių rūšis ir metus Lietuvoje, mln. litų

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Pridėtinės vertės mokestis	3843	3836	4059	5138	6303	8046	8953	6770	7529	8438
Gyventojų pajamų mokestis	3568	3731	4259	4953	5624	6528	7313	3788	3469	3773
Akcizai	1555	1727	1765	2070	2394	2832	3360	3131	3019	3173
Pelno mokestis	308	785	1169	1508	2290	2536	3065	1689	954	873

Šaltinis: sudaryta pagal Lietuvos statistikos departamentą, 2013.

Mokestinės įplaukos nuo 2002 m. nuosekliai didėja, daugiausia jų surinkta 2008 m. – 3065 mln. litų. Prasidėjusi ekonominė krizė visoje Europoje turėjo įtakos ir pelno mokesčio įplaukų

mažėjimui, lyginant su 2008 m. jos sumažėjo beveik per pusę ir toliau mažėja. 2011 m. iš šio mokesčio surinkta tik 873 mln. litų, t.y. tris kartus mažiau nei 2008 m. Toksai įplaukų iš pelno mokesčio mažėjimas gali būti aiškinamas pelno mokesčio tarifų kaita Lietuvoje, t.y. 2009 m. pradėtas taikyti 20 % pelno mokesčio tarifas, o 2010 m. šis tarifas sumažintas iki 15 % (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2009).

Žvelgiant į įplaukų iš kitų mokesčių kaitą Lietuvoje analizuojamu laikotarpiu, galima pastebėti, jog jos pastebimai sumažėjo kriziniu laikotarpiu. Po jo vėl pradėjo palaispniui augti, tačiau buvusių įplaukų sumų dar nepasiekė.

Apžvelgus pelno mokesčio vietą ir reikšmę pasirinktų valstybių mokesčių sistemose toliau darbe analizuojami pelno mokesčių sistemų panašumai ir skirtumai aptariant tokius pagrindinius aspektus kaip apmokestinimo principai, mokesčio elementai bei administravimo ypatumai.

Apmokestinimo principai svarbūs nustatant taisykles, kuriomis turi vadovautis ne tik mokesčių mokėtojai, bet ir mokesčių administratorius. Lietuvoje šie principai yra universalūs, t.y. jais naudojasi visų, ne tik pelno mokesčio mokėtojai bei administratoriai. Būtina atkreipti dėmesį, jog atskirose šalyse jie šiek tiek skiriasi nuo bendrųjų apmokestinimo principų (žr. 1.1 poskyryje). Lietuvoje pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą (2012) išskiriami šie apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principai:

- Mokesčių mokėtojų lygybės, reiškiantis, mokesčių mokėtojų lygybę prieš įstatymais nustatytas apmokestinimo sąlygas.
- Teisingumo ir visuotinio privalomumo, pagal kurį mokesčių mokėtojams nustatyta pareiga laikytis mokesčių teisės aktų. Taip pat, principas nurodo, jog taikomos apmokestinimo lengvatos negali būti taikomos individualiai ir taip pažeisti proporcingą mokesčių naštos pasiskirstymą.
- Apmokestinimo aiškumo principu įtvirtinama tai, kad teisės aktuose turi būti aiškiai įvardinta mokesčių prievolės turinys, atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka bei pagrindimas.
- Turinio viršenybės prieš formą principas suteikia viršenybę mokesčių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne formaliai išraiškai.

Kalbant apie Airijos apmokestinimo principus, pastebėtina, jog pagrindiniame teisės akte (Mokesčių konsolidacijos akte) jie nėra minimi.

Kaip minėta 1.1 poskyryje viena iš pelno mokesčio sistemos sudedamųjų dalių yra mokesčio elementai. Lyginant Lietuvos ir Airijos pelno mokesčio elementus galima pastebėti kai kuriuos jų panašumus, tačiau atlikus išsamesnę analizę išryškėja daug skirtumų.

Pirma, pasirinktose valstybėse skiriasi mokesčio subjekto samprata. Lietuvoje pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymą (2013) išskiriami du mokesčio subjektai, t.y. Lietuvos vienetas ir užsienio vienetas. Lietuvos apmokestinamuoju vienetu laikomas įregistruotas Lietuvoje juridinis

asmuo, o užsienio vienetu – užsienio juridinis asmuo ar organizacija, kurių buveinė yra užsienio valstybėje ir kuris įsteigtas pagal užsienio valstybės teisės aktus arba bet kuris užsienyje įsteigtas apmokestinamasis vienetas. Pagal Airijos Mokesčių konsolidacijos aktą pelno mokesčio subjektai yra įmonės, kurių buveinė² yra Airijoje ir tos užsienio įmonės, kurios vykdo veiklą Airijoje per filialą ar atstovybę (Revenue, 2012).

Taigi nors tarp abiejose šalyse išskiriamų pelno mokesčio subjektų – vietinių įmonių sampratos skirtumai yra nežymūs, tačiau užsienio subjektų traktavimas skiriasi. Jei Lietuvoje mokesčio mokėtojas yra užsienio įmonė, kurios organizacinei formai dėmesio neskiriama, tai Airijoje užsienio vieneto veikla turi būti vykdoma tik per padalinį ir apmokestinimas tenka jam.

Antra, lyginant pasirinktų valstybių pelno mokesčio objektus pastebėtini kai kurie jų skirtumai. Lietuvoje mokesčio objektas yra skirstomas pagal tai ar mokestį moka Lietuvos ar užsienio vienetas. Jei mokesčiu yra apmokestinamas Lietuvos vienetas, tai jo mokesčio objektas (mokesčio bazė) yra pelnas uždirbtas tiek Lietuvoje, tiek užsienyje. Jei mokestį privalo mokėti užsienio vienetas, tai jo mokesčio bazė yra per nuolatinę buveinę³ Lietuvoje vykdomos veiklos pajamos ir per nuolatinę buveinę Lietuvoje uždirbtos telekomunikacijų pajamos ir 50% pajamų, uždirbtų užsiimant transportavimu, kuris prasideda Lietuvoje ir baigiasi užsienio valstybėje arba prasideda joje ir baigiasi Lietuvoje. Taip pat, užsienio vieneto mokesčio objektui priskiriamos ir pajamos gautos Lietuvoje ne per nuolatinę buveinę, tačiau kai pajamų šaltinis yra Lietuvoje.

Airijos pelno mokesčio objektas yra įmonės pelnas, kuris susideda iš pajamų ir apmokestinamojo pelno. Todėl skaičiuojant šį mokestį taikomos dvi grupės taisyklių – pajamos skaičiuojamos pagal pajamų mokesčio taisyklės (*Income Tax rules*), o apmokestinamasis pelnas pagal kapitalo prieaugio mokesčio taisyklės (*Capital Gains Tax rules*) (Revenue, 2012).

Be minėtų pasirinktų šalių pelno mokesčio objekto skirtumų pastebėtina, jog Lietuvoje pelno mokesčio objektas nėra skirstomas į dalis, t.y. nėra svarbu ar tai pajamos gautos vykdant įmonės veiklą ar tai su įmonės kapitalo prieaugiu susijęs pelnas. Dėl šios priežasties pelno mokestis apskaičiuojamas pagal vienas taisyklės, o Airijoje taikomos dviejų rūšių taisyklės.

Trečia, pelno mokesčio šaltinis, kaip minėta 1.1 poskyryje sutampa su objektu – abiejų pasirinktų valstybių atvejais tai yra pelnas. Tačiau svarbu paminėti, kad jei užsienio subjekto pajamų šaltinis yra Lietuvoje, tačiau jis veikia ne per nuolatinę buveinę, tai jo mokesčio šaltiniui yra priskiriamos tokios pajamos: palūkanos (išimtis – palūkanos už Vyriausybės vertybinius popierius, palūkanos už indėlius, palūkanos už subordinuotas paskolas); palūkanos iš paskirstytojo pelno;

² Įmonėms, kurių buveinė Airijoje, yra priskiriami Airijoje registruoti juridiniai asmenys. Išimties taikomos įmonėms, kurios yra kontroliuojamos ES piliečių ar asmenų, su kuriais Airija yra pasirašiusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis. Nors šios įmonės įregistruotos Airijoje, bet jų buveine apmokestinant pelno mokesčiu Airija nelaikoma.

³ Pagal Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymą užsienio vieneto veikla laikoma vykstančia per nuolatinę buveinę Lietuvoje, jeigu jis Lietuvoje: pats arba per atstovą nuolat vykdo veiklą, naudoja statybos teritoriją, statybos, surinkimo ar įrangos objektą, naudoja įrangą ar konstrukciją gamtos išteklių tyrimui ar gavybai.

honorarai; pajamos už Lietuvoje esantį nekilnojamąjį parduotą, išnuomotą ar kitaip nuosavybėn perleistą daiktą; kompensacijos už autorių ar gretutinių teisių pažeidimus; Lietuvoje vykdomos atlikėjų ar sporto veikos pajamos; metinės išmokos (tantjemos) už stebėtojų tarybos narių veiklą (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2013).

Airijos pelno mokesčio šaltinį galima skirstyti pagal tai ar įmonė yra vietinė ar užsienio. Įmonės, kurių buveinė yra Airijoje, pelno mokestį moka į Airijos biudžetą, nepriklausomai nuo to ar pelnas uždirbtas Airijoje ar užsienio valstybėje. Tai reiškia, jog tokios įmonės pelno mokesčio šaltinis yra visos jos pajamos, t.y. tiek uždirbtos Airijoje, tiek užsienyje. Jei įmonė yra užsienio valstybės juridinis asmuo, tai jos pajamų mokesčio šaltinis bus tik tas pelnas, kurį ji gavo Airijoje. Taip sukuriama palankesnė sąlyga užsienio įmonėms, nes jos priešingai nei vietinės moka pelno mokestį tik nuo to pelno, kurį uždirbo jų padaliniai Airijoje.

Ketvirta, kadangi tiek Airijos, tiek Lietuvos pelno mokesčio šaltinis yra pelnas, tai apmokestinamasis vienetas tiek Lietuvoje, tiek Airijoje yra piniginis vienetas.

Penkta, didžiausius skirtumus tiriant pelno mokesčio elementus Lietuvoje ir Airijoje, galima pastebėti tarp šio mokesčio tarifų ir jų taikymo.

Lietuvos pelno mokesčio įstatyme išskiriami šie mokesčio tarifai:

- 15%, kuriuo apmokestinamas Lietuvos vieneto, nuolatinių buveinių pelnas; pajamos iš paskirstytojo pelno; gauta parama, kuri buvo panaudota ne pagal Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatyme nustatytą paramos paskirtį; paramos dalis, viršijanti 250 MGL sumą, kuri gauta grynais pinigais iš vieno paramos teikėjo per mokestinį laikotarpį. Taip pat, šiuo tarifu apmokestinama užsienio subjektų pajamos iš veiklos vykdomos ne per nuolatinę buveinę, tačiau kai jų šaltinis yra Lietuvoje. Prie tokių pajamų priskiriamos pajamos už parduotą, išnuomotą, ar kitaip nuosavybėn perleistą nekilnojamąjį daiktą, esantį Lietuvoje, arba už Lietuvoje vykdomą atlikėjų ar sporto veiklą, išmokos už stebėtojų tarybos narių veiklą bei pajamos iš paskirstytojo pelno.
- 10% apmokestinamos užsienio vienetų pajamos, t.y. honorarai bei sumos gautos už autorinių ar gretutinių teisių pažeidimus, gautos ne per nuolatinės buveinės Lietuvoje, tačiau kurių šaltinis yra Lietuvoje. Taip pat šiuo tarifu apmokestinamos ir palūkanos, tų užsienio subjektų, kurie nėra registruoti Europos ekonominės erdvės valstybėse ar valstybėje su kuria sudaryta dvigubo apmokestinimo sutartis. Tačiau jei užsienio vienetas yra registruotas EEE ar valstybėje su kuria Lietuva yra sudariusi dvigubo apmokestinimo sutartį, tai jo palūkanos neapmokestinamos.
- 5%, kuriuo apmokestinami tie vienetai, kuriuose dirba iki 10 darbuotojų ir kurių mokestinio laikotarpio pajamos yra ne didesnės nei 1 mln. litų. Taip pat, šis tarifas taikomas pelnui,

kurio 50% ir daugiau yra uždirbta iš žemės ūkio veiklos, įskaitant kooperatinių bendrovių pelną, gautą pardavus iš savo narių įsigytą ir jų pagamintą žemės ūkio produkciją.

- 0 % apmokestinami tie Lietuvos vienetai, kurie turi socialinės įmonės statusą ir ne mažiau kaip 40% metinio vidurkio sąrašuose esančių darbuotojų per mokestinį laikotarpį priskiriami tikslinėms asmenų grupėms⁴, ir nevykdo veiklos įtrauktos į socialinių įmonių neremtinės veiklos rūšių sąrašą⁵ arba pajamos iš tokios veiklos neviršija 20 % visų įmonės pajamų. Taip pat, 0 % tarifu apmokestinama pelno nesiekiančių vienetų pelno dalis, kuri atitinka 25 tūkst. litų, jei pajamos iš ūkinės komercinės veiklos (išskyrus pajamas, kurios skiriamos veiklai tenkinančiai viešuosius interesus) neviršija 1 mln. litų. Likusi pelno dalis - 15 % tarifu (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2013).

Airijoje kaip ir Lietuvoje ne visas pelnas apmokestinamas vienodai. Čia taikomi tokie mokesčio tarifai:

- 12,5% tarifas, kuris taikomas prekybos pajamoms (*trading income*)⁶ apmokestinti.
- 25% tarifas, taikomas ne prekybos pajamoms (*non-trading income*) apmokestinti ir pajamoms, gautoms iš veiklų susijusių su prekyba žemės plotais, mineralų ar naftos gavyba, apdirbimu ir prekyba. Prie ne prekybos pajamų priskiriamos pajamos iš palūkanų, patentų suteikimo, žemės ar pastatų nuomos Airijoje.
- 30% tarifu apmokestinamas kapitalo prieaugis. Į apmokestinimą pelno mokesčiu nėra įtrauktas žemės nuosavybės perleidimas, jis apmokestinamas kapitalo prieaugio mokesčiu (Revenue, 2012).

Lyginant pelno mokesčio tarifus pasirinktose valstybėse pastebėtina, jog Airijoje dažniausiai taikomas mokesčių tarifas yra mažesnis, nei Lietuvoje. Tačiau Lietuvoje apmokestinimo tarifų yra daugiau, todėl pelno mokestis taikomas lanksčiau, labiau prisitaikoma prie specifinių mokesčio subjekto ar jo vykdomos veiklos savybių (pvz. apmokestinimo ypatumai socialinėms įmonėms). Be to, Airijos mokesčių administratoriai ir apmokestinamieji subjektai dažnai susiduria su problema, kokias pajamas laikyti prekybos, o kokias ne prekybos pajamomis. Taip yra dėl nepakankamo teisinio

⁴ Pagal Lietuvos Respublikos socialinių įmonių įstatymą socialinėse įmonėse įdarbinamų asmenų tikslinės grupės yra: neįgalieji; ilgalaikiai bedarbiai, užsiregistravę darbo biržoje dvejus ir daugiau metų; asmenys, kuriems iki senatvės pensijos amžiaus likę ne daugiau kaip 5 metai ir užsiregistravę darbo biržoje vienerius metus ir ilgiau; motina arba tėvas faktiškai prižiūrintys ar auklėjantys vaiką iki aštuonerių metų, jei jie užsiregistravę darbo ilgiau kaip šešis mėnesius; asmenys, grįžę iš laisvės atėmimo vietų, jei laisvės atėmimo laikotarpis ilgesnis nei šeši mėnesiai, užsiregistravę darbo biržoje ne vėliau kaip per šešis mėnesius nuo paleidimo iš laisvės atėmimo vietų ir registracijos trukmė yra ne trumpesnė kaip šeši mėnesiai; asmenys, priklausomi nuo narkotinių, psichotropinių ar kitų psichiką veikiančių medžiagų, baigę socialinės ar profesinės reabilitacijos programas, jeigu jie įsiregistravę darbo biržoje ilgiau kaip šeši mėnesiai.

⁵ Pagal Lietuvos Respublikos nutarimą „Dėl socialinių įmonių neremtinų veiklos rūšių sąrašo patvirtinimo“ neremtinės veiklos rūšys yra: gėrimų gamyba; tabako gaminių gamyba; laivų statyba ir remontas; finansinis tarpininkavimas; teisinė veikla ir kt.

⁶ Pagal Mokesčių konsolidacijos aktą (Taxes Consolidation Act) – prekyba suprantama tradicine prasme kaip prekių ar paslaugų pardavimas, taip pat, kaip gamyba, rizika ar rūpinimasis preke ar paslauga.

reglamentavimo, t.y. įstatymais aiškiai neįtvirtintos minėtoms dviems rūšims priskiriamos veiklos, jų tikslesnį išaiškinimą pateikia tik teismai, kilus ginčams.

Šešta, mokestinio laikotarpio sampratos pasirinktose šalyse yra labai panašios. Lietuvoje mokestinis laikotarpis sutampa su mokestiniais metais, kurie sutampa su kalendoriniais metais. Nepaisant to, jei yra mokesčių mokėtojo prašymas, šis laikotarpis esant objektyvioms priežastims mokesčių administratoriaus sprendimu gali būti pakeistas, tačiau ne ilgesniu kaip 12 mėnesių laikotarpiu (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2013). Airijoje pelno mokesčio atveju mokestinis laikotarpis yra ne ilgesnis nei dvylika mėnesių ir dažniausiai sutampa su laikotarpiu taikomu kuriam įmonė rengia savo metines ataskaitas (Revenue, 2012).

Septinta, žymūs skirtumai išryškėja ir analizuojant pelno mokesčio lengvatas Lietuvoje ir Airijoje. Lietuvoje taikomos tokios pelno mokesčio lengvatos:

1. Lengvatos taikomos toms įmonėms, kurios daugiau kaip 50% pajamų gauna už savo pagamintą produkciją, jei jose dirba riboto darbingumo darbuotojai. Šioms įmonėms pelno mokestis gali būti sumažintas 25%, 50%, 75% ar 100%. Mokėtino mokesčio sumos sumažinimas nustatomas pagal riboto darbingumo asmenų dalį tarp visų įmonės darbuotojų. Reikia atkreipti dėmesį, jog ši lengvata netaikoma toms įmonėms, kuris apmokestinamos 0% mokesčio tarifu.
2. Lengvatos taip pat taikomos ir toms įmonėms, kurios vykdo investicinius projektus. Tačiau, lyginant su pirma lengvata mažinamas ne apskaičiuotas pelno mokestis, o pats pelnas. Jis sumažinamas tokia suma, kokios buvo išlaidos turtui įsigyti. Lengvata taikoma, kai įmonė investuoja į ilgalaikio turto įsigijimą (pvz. mašinų, įrenginių, kompiuterinės technikos ir t.t.), jei šio turto paskirtis - naujų produktų gamyba ar paslaugų teikimas, įmonės pajėgumų didinimas, esančių procesų keitimas ar naujų įdiegimas, tarptautinių išradimų patentais apsaugotų technologijų pirkimas. Šiuo atveju apmokestinamasis pelnas mažinamas iki 50% per mokestinį laikotarpį, o kitos išlaidos, kurios viršija šią sumą gali būti perkeltos į vėlesnius keturis mokestinius laikotarpius ir šių laikotarpių pelnas gali būti mažinamas kartu mažinant ir šių išlaidų sumą.
3. Dar viena lengvata – tai sąnaudų įmonės skirtų moksliniams tyrimams ir eksperimentinei plėtrai atskaitymas iš pajamų (išimtis – ilgalaikio turto ir nusidėvėjimo/amortizacijos sąnaudos). Jos atskaitomos tris kartus per tą mokestinį laikotarpį, kurį patirtos. Yra viena svarbi sąlyga, susijusi su šia lengvata, t.y. moksliniai tyrimai ir eksperimentinė plėtra turi būti susijusi su įmonės veikla skirta pajamoms uždirbti (Lietuvos Respublikos Seimas, 2013; Valstybinė mokesčių inspekcija, 2012).

Airijoje taip pat taikoma keletas pelno mokesčio lengvatų:

1. Naujai įsikūrusioms įmonėms taikomas atleidimas nuo pelno mokesčio mokėjimo pirmuosius tris įmonės gyvavimo metus. Tačiau tokia mokesčio lengvata taikoma tik tom įmonėms, kurios atitinka šias sąlygas:

- įmonė turi būti įkurta po 2008 m. spalio 14 d.;
- įmonė turi būti įkurta Europos ekonominės erdvės valstybėje;
- įmonės pajamos iš prekybos veiklos ir kapitalo prieaugio neviršija 320 tūkst. eurų per metus.

Ši pelno mokesčio lengvata turi kelias išimtis. Pirmą, ji taikoma ne visam gaunamam naujai įkurtų įmonių pelnui, t.y. tik pelnui gautam iš prekybos veiklos, o ne prekybos pelnas apmokestinamas 25% tarifu. Antra, lengvata taikoma tik įmonėms kurios vykdo kvalifikuotą veiklą (*qualifying trade*) ir gauna pajamas iš jos (pajamos iš paskolų grąžinimo, nuomos ir t.t.). Šiai veiklai nepriskiriama prekyba, anksčiau vykdyta kito asmens ar buvusi kito asmens prekybos dalis; prekyba žemės plotais, išteklių gavyba; prekyba susijusi su paslaugų įmonės veikla (*service company*), kuri suprantama kaip uždaros įmonės (*close company*)⁷ veikla, užsiimant tam tikra profesija, įdarbinimo paslaugomis, tam tikros profesijos atstovų veiklos priežiūra ar paslaugų teikimu tam tikros profesijos atstovams. Dėl šių išimčių lengvata taikoma tik daliai, o ne visoms naujai įkurtoms įmonėms (Irish Statute Book, 2013; McDevitt, 2012).

2. Mokslinių tyrimų ir plėtros išlaidos gali būti atskaitomos iš įmonės pajamų tais metais, kai jos buvo patirtos. Gali būti atskaitoma 25% išlaidų, skirtų moksliniams tyrimams ir plėtrai. Kartu su kapitalo nusidėvėjimo sąnaudomis šis atskaitymas negali būti didesnis kaip 37,5%. Šis 25% atskaitymas iš pajamų taikomas ir tada, jeigu įmonė mokslinius tyrimus ir plėtrą vykdė bet kurioje EEE valstybėje narėje, tačiau lengvatos toje šalyje už šią veiklą negavo. Svarbi sąlyga yra tai, kad tik iki 5% tyrimo vykdyto EEE išlaidų būtų sumokėta aukštojo mokslo įstaigai (Lowtax, 2013; Revenue, 2012).

3. Taip pat, lengvatos taikomos įmonėms esančioms Shannon laisvojoje zonoje (*Shannon Free Zone*)⁸ ir IFSC (*International Financial Services Centre*)⁹ teritorijoje. Šioms įmonėms kompensuojama 100 % turto nusidėvėjimo (Lowtax, 2013).

Galima pastebėti, jog Lietuvoje lengvatos pelno mokesčio srityje taikomos įmonėms, kurios įdarbina riboto darbingumo asmenis ir taip stengiamasi paskatinti tokių įmonių veiklą. Tuo tarpu

⁷ Pagal Airijos Mokesčių konsolidacijos aktą uždara įmonė yra tokia, kurią kontroliuoja 5 ar mažiau dalininkų arba keli dalininkai, kurie kartu yra ir įmonės vadovai; daugiau nei 50 % įmonės pelno pasidalina šie dalininkai; dalininkui priklauso įmonės turtas arba kapitalas.

⁸ Ši zona viena pirmųjų mokesčių mažinimo iniciatyvų Airijoje. Šioje teritorijoje įsikūrusioms įmonėms taikomos mokesčių lengvatos. Norėdamos pradėti veiklą šioje teritorijoje įmonės turi gauti licencijas (Lowtax, 2013).

⁹ Šiame centre veiklą vykdo įmonės, kurių veikla susijusi su finansais. Įmonėms veikiančios centre taikomos kai kurios privilegijos apmokestinimo srityje. Naujos įmonės priimamos pagal kvotų sistemą, taip pat, reikalingas sertifikatas (Lowtax, 2013).

Airijoje lengvatos skirtos skatinti tik tam tikrose lengvatinėse zonose esančioms įmonėms arba tam tikra veikla užsiimančioms. Panašumas tarp abiejų šalių taikomų lengvatų pastebėtinas tik mokslinių tyrimų ir plėtros skatinimo srityje.

Lyginant Lietuvos ir Airijos pelno mokesčio sistemas svarbu aptarti ir šio mokesčio administravimo ypatumus. Lietuvoje pelno mokestį administruoja, t.y. surenka, priima deklaracijas, tikrina jų teisingumą ir t.t., Valstybinė mokesčių inspekcija ir jos teritoriniai padaliniai. Mokesčio subjektai mokestį turi sumokėti iki kito mokestinio laikotarpio dešimto mėnesio pirmos dienos (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2012). Airijoje mokesčio administravimu rūpinasi Valstybinių mokesčių departamentas (*The Office of the Revenue Commissioners*), atsakingas už mokesčių apskaičiavimą ir surinkimą. Įmonės apskaičiuotą pelno mokestį privalo sumokėti per devynis mėnesius nuo praėjusio ataskaitinio laikotarpio pabaigos (Revenue, 2012). Kalbant apie pelno mokesčio administravimą, pažymėtina, jog abiejose valstybėse įmonės gali pasinaudoti elektroninėmis deklaravimo sistemomis ir taip sutaupyti, mokesčiams skiriamą laiką.

Taip pat, abiejose valstybėse įmonės turi mokėti avansinį pelno mokestį. Lietuvoje šis mokestis apskaičiuojamas paties mokėtojo. Mokėtojas jį skaičiuoja pagal praėjusio mokestinio laikotarpio veiklos rezultatus arba pagal numatomą mokestinio laikotarpio sumą. Pirmu atveju avansinis mokestis už 1-9 mokestinio laikotarpio mėnesius skaičiuojamas pagal prieš praėjusį buvusio laikotarpio faktiškai apskaičiuotą pelno mokesčio sumą, o už 10-12 mėnesius pagal praėjusį mokestinį laikotarpį faktiškai apskaičiuotą pelno mokesčio sumą. Antru atveju avansinis mokestis mokesčio subjektas gali mokti mokestį kas ketvirtį, po $\frac{1}{4}$ numatomo mokestinio laikotarpio pelno mokesčio sumos. Ši suma turi būti ne mažesnė kaip 80 % faktiškos pelno mokesčio sumos. Mokesčio mokėtojai neprivalo mokėti avansinio pelno mokesčio jei jų apmokestinamosios pajamos praėjusį mokestinį laikotarpį neviršijo 1 mln. litų. (Lietuvos Respublikos Seimas, 2013)

Airijoje avansinis pelno mokestis privalo būti ne mažesnis nei 90% įmonės faktinio einamojo laikotarpio pelno mokesčio sumos. Airijoje avansinis pelno mokestis priklauso ir nuo įmonės dydžio. Tos įmonės, kurių mokestinė prievolė praėjusiu mokestiniu laikotarpiu yra ne didesnė nei 200 tūkst. eurų avansinį pelno mokestį moka vieną kart, t.y. prieš 31 dieną iki mokestinio laikotarpio pabaigos. Didelės įmonės, kurių mokestinė prievolė yra didesnė nei 200 tūkst. eurų, avansinį mokestį moka du kartus per ataskaitinį laikotarpį: pirmą kart – per pirmus šešis mokestinio laikotarpio mėnesius, sumoka 50% praėjusio laikotarpio pelno mokesčio sumos arba 45% esamo laikotarpio; antrą kart – per vienuoliką mokestinio laikotarpio mėnesių, sumokėta avansinio mokesčio suma (įskaitant ir pirmą mokėjimą) turi būti 90% mokėtinos pelno mokesčio sumos (Revenue, 2012).

Aptarus pelno mokesčio administravimo ypatumus darytina išvada, jog pelno mokesčio administravimas Lietuvoje ir Airijoje skiriasi laikotarpiu per kurį turi būti sumokėtas mokestis ir avansinio pelno mokesčio mokėjimo tvarka. Lietuvoje įmonėms leidžiama pasirinkti koku būdu

skaičiuoti šį mokestį ir koku dažnumu jį mokėti, Airijoje jo skaičiavimo būdas ir mokėjimų skaičius priklauso nuo įmonės pajamų dydžio.

Atlikus Lietuvos ir Airijos pelno mokesčio sistemų palyginimą, išryškėja keli pagrindiniai skirtumai. Pirmiausia, Airijoje nėra įstatymiškai reglamentuotų apmokestinimo principų, kuriais remtųsi mokėtojai ir mokesčio administratoriai. Antra, skiriasi daugelio pelno mokesčio elementų ypatybės, pavyzdžiui, pelno mokesčio subjektų sampratos, objekto sandara, tarifų dydis ir taikymas ir t.t. Trečia, nevienoda tvarka skaičiuojamas ir sumokamas avansinis pelno mokestis, t.y. skiriasi administravimas. Nepaisant to, galima pastebėti ir panašumų tarp pasirinktų valstybių pelno mokesčio sistemų – abiejose šalyse pelno mokestis yra vienas iš svarbiausių valstybės biudžeto pajamų šaltinių, taip pat, sutampa kai kurių mokesčio elementų sampratos.

3.2 Pelno mokesčio sistemos poveikio verslui Lietuvoje ir Airijoje vertinimas

Kaip minėta 2.2 poskyryje, pasirinktų valstybių pelno mokesčio sistemos poveikis vertinamas analizuojant mokslinės literatūros šaltinius ir statistinius bei sociologinių tyrimų duomenis.

Vienas iš daugiausiai poveikio verslui aspektų įtakančių 2.1 lentelėje minimų rodiklių yra pelno mokesčio našta. Ji daro įtaką mokesčio vengimui, valstybių konkurencijai apmokestinimo srityje, veikia sprendimus kurti įmonę, plėsti verslą ir t.t. Mokesčių našta šiame tyrime suprantama netiesiogine prasme (Vainienė, 2008), t.y. apimanti ne tik pelno mokesčio dydį (tarifą), bet ir kitas su mokesčiu susijusius kaštus – sugaištą laiką bei mokėjimų skaičių.

Vertinant mokesčių naštą kaip vieną iš pelno mokesčio sistemos poveikių verslui pažymėtina, jog tiriant šio rodiklio poveikį svarbu atsižvelgti ir į mokesčių naštą tenkančią visam Europos regionui, kuriam priklauso Airija ir Lietuva (žr. 3.3 lent.).

3.3 lentelė. Įmonių mokesčių našta ES ir ELPA¹⁰

	Mokėjimų skaičius (%)	Laikas (%)	Bendras mokesčio tarifas (%)
<i>Pelno mokesčiai</i>	12	20	30
Darbo jėgos mokesčiai	20	48	62
Kiti mokesčiai*	68	32	8

* Kitų mokesčių grupei priskiriamas PVM, aplinkosauginiai mokesčiai bei vietos valdžios nustatyti mokesčiai.

Šaltinis: adaptuota pagal PwC, 2012. p. 97.

¹⁰ Europos laisvosios prekybos asociacijai priklauso šios valstybės: Norvegija, Islandija, Lichtenšteinas ir Šveicarija.

3.1 lentelėje pateikti duomenys rodo, jog pelno mokestis lyginant su darbo jėgos bei kitais mokesčiais pagal mokėjimų skaičių bei laiką sugaištą mokesčio apskaičiavimui ir mokėjimui sudaro mažiausią naštą įmonėms. Tačiau pagal mokesčio tarifą, pelno mokestis sudaro beveik trečdalį įmonių mokamų mokesčių.

Lyginant Lietuvos ir Airijos pelno mokesčio naštą sunku įvertinti, kurioje valstybėje ji daro didesnę įtaką įmonėms dėl to, kad vieni pelno mokesčio netiesioginės naštos verslui rodikliai yra didesni Airijoje, kiti - Lietuvoje (žr. 3.4 lent.).

3.4 lentelė. **Įmonių pelno mokesčių našta Lietuvoje ir Airijoje**

	Mokėjimų skaičius (per metus)	Laikas (valandomis)	Bendras mokesčio tarifas (%)
Lietuva	1	32	5,9
Airija	1	10	11,9

Šaltinis: adaptuota pagal PwC, 2012. p. 97 – 99.

Iš lentelės matyti, jog pelno mokesčio mokėjimus įmonės atlieka kartą per metus abiejose valstybėse, nes pelno mokesčio mokestinis laikotarpis yra vieneri metai. Tačiau daugiau nei trigubai skiriasi laikas, kurį verslo subjektai skiria mokesčio apskaičiavimui – Lietuvoje tam sugaištama 32 valandos, o Airijoje tik 10. Lyginant Lietuvos statistikos departamento ir Airijos statistikos biuro duomenis apie įmonių naudojimąsi informacinėmis technologijomis ir jų bendravimo su valstybinėmis institucijomis rodiklius 2009 – 2012 metais (žr. 3 priede) pastebėtina, jog tiek Lietuvoje tiek Airijoje įmonės labai aktyviai, t.y. daugiau negu 90% įmonių, naudojami kompiuteriu bei internetu, taip palengvindamos ne tik apskaitos procesus, bet ir mokesčių apskaičiavimą. Be to, pastebėtina, jog bendravimo su valstybinėmis institucijomis (tarp jų ir administruojančiomis mokesčius) pagal tikslus - informacijos gavimą, įvairių formų atsiuntimą bei jų užpildymą elektroniniu būdu ir kt., lygis pasirinktų valstybių įmonėse yra aukštas, t.y. Lietuvoje jis viršija 90%, o Airijoje 80%. Nors Airijoje šie rodikliai ir žemesni, tačiau įmonės sugaišta mažiau laiko pelno mokesčiui, todėl šių laiko sąnaudų skirtumai negali būti siejami su technologiniais pelno mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo aspektais.

Skirtumai priklauso nuo mokesčio administravimo ypatumų ar pelno mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo taisyklių paprastumo/ sudėtingumo. Pavyzdžiui, Airijos įmonės apskaičiuodamos visus mokesčius naudojami Mokesčių konsolidavimo aktu, kuriame reglamentuoti visi mokesčiai, o Lietuvos - atskirais teisės aktais, reglamentuojančiais skirtingus mokesčius, todėl specialistai sugaišta daugiau

laiko ieškodami informacijos keliuose šaltiniuose. Kita priežastis galėtų būti avansinio pelno mokesčio mokėjimo tvarka Lietuvoje (žr. 3.1 poskyryje), nes įmonės gali rinktis šį mokestį mokėti vieną arba keturis kartus per metus.

Be to, skiriasi ir bendrasis tarifas – Airijoje jis didesnis nei Lietuvoje. Todėl šiuo požiūriu Lietuvoje veikiančioms įmonėms tenka mažesnis apmokestinimas nei Airijos įmonėms. Šiuo požiūriu netiesioginė pelno mokesčio sistemos našta tenkanti verslui yra didesnė Airijoje.

Įvertinus netiesioginę pelno mokesčio našta tenkančią Lietuvos bei Airijos verslui, galima pastebėti, jog pagal vienus kriterijus ji didesnė Lietuvoje, pagal kitus Airijoje. Tai priklauso ne vien nuo pelno mokesčio elementų, bet ir nuo teisinės aplinkos bei pelno mokesčio administravimo pasirinktose valstybėse skirtumų.

Dar vienas svarbus aspektas, susijęs su skirtingu pelno mokesčio sistemų poveikiu verslui pasirinktose valstybėse yra tai, jog Airija dažnai priskiriama „**mokesčių rojus**“ teritorijai, o Lietuva ne.

Viena iš mokslinėje literatūroje minimų „mokesčių rojus“ charakteristikų yra mažas pelno mokesčio tarifas. Lyginant su kitomis Europos valstybėmis (žr. 1.1. poskyryje) abiejų šalių - tiek Lietuvos, tiek Airijos pelno mokesčio tarifai priskiriami mažiausių tarifų valstybių grupei. Tačiau nepaisant to, Lietuva į „mokesčių rojus“ teritorijų sąrašą nepatenka. Tai lemia keletas priežasčių.

G. Tobin ir K. Walsh (2013) išskiria ir keletą kitų Airijos panašumų į „mokesčių rojus“ valstybę, ne tik dažnai mokslinėje literatūroje ir tarptautinių organizacijų atliktų tyrimų ataskaitose minimą mažą – 12,5% pelno mokesčio tarifą, kuriuo apmokestinama prekybos veikla (žr.3.1 poskyryje) nepaisant to, kokiam veiklos sektoriuje specializuojasi įmonė, ar ji veikia tarptautiniu ar vietiniu mastu.

Pirma, Airijoje kyla didelė teisingo pelno apmokestinimo rizika tarptautinėms įmonėms. Tarptautinių įmonių gausa ir jų apmokestinimas susijęs su **dvigubo apmokestinimo problema** (žr. toliau poskyryje). Dėl šios priežasties dažnai kyla sunkumų nustatant kuri pelno dalis turi būti apmokestinama Airijoje, o kuri kitoje valstybėje. Dėl dvigubo apmokestinimo taisyklėse esančių spragų dalis pelno lieka neapmokestinta. Taip pat, problematiškas yra sandorių apmokestinimas pelno mokesčiu, kai sandoriai atliekami tarp tos pačios įmonės padalinių. Pagrindinė problema yra tikslus sandorių kainos nustatymas, kurį dar apsunkina prekyba tokiose specifinėse srityse kaip technologijos, elektronika ar farmacija (Tobin, Walsh, 2013). Airijoje yra daug įmonių, kurios veikia keliose šalyse ir užsiima prekyba minėtose srityse. Pavyzdžiui, 2008 metais Eurostato leidinio „Key figures on business with a special feature on SMEs“ duomenimis (2011, p. 41, 57) duomenimis Airijos specializacija, pagal sukurtą pridėjamąją vertę buvo informacinės ir komunikacijos technologijos, didžiausias užimtumas – farmacijos srityje, o 2010 metais Airijoje veikė 10 057 įmonės, užsiimančios

informacinėmis ir ryšio technologijomis, kai Lietuvoje tokių įmonių buvo tik 2 718 (Eurostat, 2013). Dėl didelio tokių įmonių skaičius šios problemos aktualumas didėja.

Be to, įmonės stengiasi išnaudoti privalumus, atsirandančius dėl galimybės atlikti tam tikras veiklas skirtingose valstybėse esančiuose padaliniuose, t.y. pasinaudoti pigesne darbo jėga, patogesniu priėjimu prie gamybai reikalingų išteklių, tam tikroje srityje aukštesnę kvalifikaciją turinčiais specialistais ir t.t. Todėl norint sukurti „vientisą“ produktą ar paslaugą vyksta daug sandorių tarp šių padalinių.

Sprendimas kaip supaprastinti pelno mokesčio apskaičiavimą, kai prekiaujama tarp tos pačios įmonės padalinių, Airijoje įtvirtintas 2010 m. į Mokesčių konsolidacijos aktą įvedus pataisą. Šia pataisa įtvirtinta „ištiestos rankos taisyklė“ (*arms length standart*), kuri reiškia, jog sandorių kaina tarp tos pačios įmonės padalinių turi būti tokia pati, kokia ji būtų sudarant tokį sandorį su kita įmone (Tobin, Walsh, 2013). Tai užtikrina, jog verslo vienetas ir jo padaliniai prekiaudami tarpusavyje veiks skaidriai ir nebus prekiaujama pigiau nei su išorinėmis įmonėmis. Taip užtikrinama, kad įmonė ar jos padaliniai nesumažintų pelno, atsirandančio dėl sandorio ir sumokėtų reikiamą pelno mokesčio sumą.

Antra, Airija priskiriama prie „mokesčių rojaus“ valstybių dėl valstybėje veikiančio IFSC vaidmens pritraukiant užsienio investicijas. Šiame centre įsikūrusioms įmonėms buvo taikomas lengvatinis 10% pelno mokesčio tarifas. Centras dėl tokio mažo apmokestinimo pelno mokesčiu pritraukė daug garsių pasaulio įmonių ir aukštos kvalifikacijos specialistų (Tobin, Walsh, 2013). Nepaisant to, kad nuo 2003 m. čia įsikūrusioms įmonėms pradėtas taikyti įprastinis visoje Airijoje taikomas 12,5% tarifas, šios įmonės čia pasiliko dėl kitų lengvatų bei galimybės pritraukti kvalifikuotą darbo jėgą.

Trečioji, priežastis kodėl Airija dažnai vadinama „mokesčių rojumi“ yra 1994 m. Hines ir Rice sudarytas „mokesčių rojaus“ teritorijų sąrašas. Daugelis mokslininkų ir tarptautinių organizacijų dar ir dabar tirdami šį reiškinį remiasi bei sudarinėja panašaus pobūdžio sąrašus neatsižvelgdami į pasikeitusią situaciją pelno apmokestinimo srityje (Tobin, Walsh, 2013).

Nepaisant šių priežasčių, kodėl Airija gali būti priskiriama „mokesčių rojaus“ teritorijai, yra požymių leidžiančių teigti, jog valstybė ne visai atitinka „mokesčių rojaus“ teritorijos bruožus, išskirtus EBPO, t.y. skaidrumo trūkumą ir nesikeitimą informacija apie apmokestinimą su kitomis valstybėmis. Airija yra pasirašiusi daug dvišalių sutarčių dėl pelno apmokestinimo (Tobin, Walsh, 2013) (žr. 3.5 lent.). Airijos verslininkams šiuo metu galioja 63 dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys. Dar yra pasirašytos, bet neįsigaliojusios sutartys su Egiptu, Kuveitu, Kataru, Tailandu bei Ukraina.

3.5 lentelė. Airijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys

Valstybė	Taikoma nuo:	Valstybė	Taikoma nuo:
Vokietija	1959	Estija, Latvija, Lietuva, Meksika	1999
Kipras	1962	Malaizija, Slovakija	2000
Austrija	1964	Rumunija, Kinija	2001
Olandija, Šveicarija	1965	Norvegija, Bulgarija, Indija	2002
Italija, Zambija	1967	Slovėnija	2003
Liuksemburgas, Pakistanas	1968	Kroatija	2004
Belgija	1973	Graikija, Islandija	2005
Japonija, D. Britanija	1974	Kanada	2006
Australija,	1984	Čilė, Vietnamas	2009
Naujoji Zelandija, Švedija	1989	Bahreinas, Baltarusija, Makedonija,	2010
Suomija	1990	Malta	
Korėja	1992	Gruzija, Moldova, Serbija,	2011
Danija	1994	Singapūras, Turkija, Jungtiniai	
Portugalija, Ispanija	1995	Arabų Emyratai	
Prancūzija, Izraelis, Lenkija, Rusija	1996	Albanija, Bosnija ir Hercegovina,	2012
Čekija, Vengrija	1997	Honkongas, Juodkalnija, Marokas	
Pietų Afrika	1998	Armėnija, Panama, Saudo Arabija	2013

Šaltinis: Revenue, 2013.

Taip pat, Airija atitinka EBPO standartus dėl keitimosi informacija apmokestinimo srityje bei priskiriama prie valstybių, kurios įgyvendina Pasaulinio Forumo (*Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*)¹¹ skaidrumo ir keitimosi informacija standartus. Be to, Airija yra pasirašiusi panašių susitarimų dėl keitimosi informacija ir su ES valstybėmis narėmis bei JAV (Tobin, Walsh, 2013).

Lyginant Airiją su Lietuva pastebėtina, jog ir Lietuva yra pasirašiusi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis. Finansų ministerijos teigimu, „tarptautinių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių pagrindiniai tikslai:

- paskirstyti apmokestinimo teises tarp susitariančiųjų valstybių;

¹¹ Tai organizacija, įkurta 2000 m. EBPO ir skirta kovoti su rizikomis, kurias sukelia „mokesčių rojus“ teritorijos. Organizacija prižiūri kaip šalys narės laikosi tarptautiniu mastu priimtų skaidrumo ir apsaugos informacija mokesčių srityje standartų.

- panaikinti tarptautinį juridinį dvigubą apmokestinimą;
- užkirsti kelią fiskaliniams pažeidimams ir mokesčių nemokėjimui;
- išvengti mokesčių diskriminacijos“ (2013).

Šie sutartims keliami tikslai didesnę teigiamą įtaką turi pačiai valstybei, nes skatina skaidrumą apmokestinant pelno mokesčiu. Nepaisant to, pastebimas ir poveikis verslui, nes įmonės gali pasinaudoti apmokestinimo lengvatomis pagal šias sutartis. Kita vertus, jos įpareigoja įmones paskirstyti savo pelno mokesť griežtai pagal sutartį ir užkerta kelią privalumams, t.y. daugiausia lėšų taupymui, kuris atsirastų įmonei renkantis, kurioje valstybėje pelno mokesčio sumokėjimas kainuotų mažiau.

Iš 3.6 lentelės matyti, jog Lietuva yra pasirašiusi 49 tokio tipo sutartis. Daugiausia pelno apmokestinimo srityje Lietuva bendradarbiauja su kitomis Europos valstybėmis. Yra įsigaliojusios tik kelios sutartys su kitų regionų šalimis.

3.6 lentelė. Lietuvos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys

Valstybė	Taikoma nuo
Danija, Suomija, Švedija, Norvegija	1994
Latvija, Lenkija, Vokietija	1995
Čekija	1996
Baltarusija, Kinija, Prancūzija	1997
Kanada, Kazachstanas, Ukraina	1998
Airija, Moldova	1999
Islandija, Italija, JAV	2000
Nyderlandai, Turkija	2001
Armėnija, Didžioji Britanijos ir Š. Airijos Jungtinė Karalystė, Kroatija	2002
Rumunija, Slovakija, Slovėnija, Šveicarija, Uzbekistanas	2003
Belgija, Ispanija, Portugalija	2004
Azerbaidžanas, Gruzija, Singapūras, Vengrija, Malta	2005
Austrija, Estija, Graikija, Bulgarija, Rusija	2006
Izraelis, Liuksemburgas	2007
Korėja	2008
Makedonija	2009
Serbija	2010
Indija, Meksika	2013

Šaltinis: Lietuvos Respublikos finansų ministerija, 2013.

3.5 ir 3.6 lentelės parodo, jog Airija turi ne tik daugiau dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nei Lietuva, bet jos pasirašytos su didesniu valstybių skaičiumi, esančiu ne Europoje, o kituose pasaulio regionuose. Tam įtakos turi ir tai, jog Lietuva tik 1990 m. atkūrė nepriklausomybę. Todėl šiuo metu Airijos verslo subjektams yra naudingiau, kad valstybė turi tiek daug dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių, nes įmonės pasinaudoję jomis gali išvengti to paties pelno apmokestinimo keliose valstybėse. Taip pat, dėl šios priežasties ir regionų, su kuriais pasirašytos sutartys gausos, verslui sudaromos palankesnės sąlygos savo padalinius kurti didesniame skaičiuje valstybių ir taip plėstis.

Išanalizavus faktorius priskiriančius Airiją „mokesčių rojaus“ teritorijai, pastebėtina, jog valstybė ne visai atitinka šio reiškinio charakteristikas, nors ir taiko palyginti sus kitomis Europos valstybėmis mažą mokesčio tarifą ir praeityje suteikė įvairių lengvatų įmonėms įsikuriančioms Airijoje. Dėl mažo mokesčio tarifo ir Lietuva galėtų būti vadinama „mokesčių rojaus“ valstybe. Tačiau abi šios valstybės yra pasirašiusios nemažai dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių, o tai rodo jų bendradarbiavimą ir keitimąsi informacija su kitomis jurisdikcijomis. Dėl šios priežasties abi šalys nepatenka tarp „mokesčių rojaus“ teritorijų. Tai leidžia šių valstybių verslo subjektams pasinaudoti sutarčių teikiamais privalumais ir išvengti mokesčio mokėjimo dviejose valstybėse.

Kitas svarbus pelno mokesčio poveikio aspektas yra jo **įtaka valstybių konkurencijai**, kuri, kaip minėta 1.2 poskyryje, dažniausiai pasireiškia sugebėjimu pritraukti investicijas ir užsienio įmones į šalį.

Konkurencingumo prieš kitas valstybes atžvilgiu vienas didžiausių Airijos pranašumų – yra mažas pelno mokesčio tarifas. Tačiau konkurencijai tarptautinių įmonių apmokestinimo srityje tarp ES valstybių didėjant, Airijos palanki apmokestinimo sistema susiduria su grėsmėmis. Pastaruoju metu ES vyrauja tendencija, kad neseniai prisijungusios Rytų Europos valstybės narės gali nurungti Airiją varžybose dėl apmokestinimo pelno mokesčiu (Sweeney, 2010). Tokios tendencijos atsispindi ir pastarųjų metų pelno mokesčio tarifų pokyčiuose ES (žr. 4 priedas). Lyginat pelno mokesčio tarifus 2006 – 2013 ES valstybėse narėse, pastebima, jog ES tarifų vidurkis šiuo laikotarpiu sumažėjo nuo 25,01% iki 22,85%, o pasaulio valstybių - nuo 27,5% iki 24,0%. Airijos pelno mokeskis šiuo laikotarpiu išliko nepakitęs, tačiau beveik visose 2004 – 2013 m. į ES įstojusiose valstybėse pelno mokeskis sumažėjo (išimtyje Kipras, Vengrija bei Slovakija, kur pelno mokesčio tarifai kilo). Pavyzdžiui, mokesčio tarifas mažėjo Bulgarijoje nuo 15% iki 10%, Čekijoje - nuo 24% iki 19% ir Slovėnijoje - nuo 25% iki 17%. Tarifo mažėjimo tendencijos pasireiškė ir kai kuriose ES senosiose narėse, pavyzdžiui Vokietijoje sumažėjo nuo 38,34% iki 29,55%, Italijoje nuo 37,25% iki 31,4%, D. Britanijoje nuo 30% iki 23%. Tai įrodo, jog mažindamos mokesčio tarifus ES valstybės sudaro didesnę konkurenciją, nes įmonės, kurioms svarbu mažas pelno mokesčio tarifas savo veiklai pradėti ar plėtoti

gali rinktis daugiau valstybių. Taigi, tokia sustiprėjusi konkurencija nepalanki Airijai, tačiau duoda naudą įmonėms.

Daugiausia mažas mokesčio tarifas įtakos turi užsienio investicijoms į Airijos įmones. 3.7 lentelėje pateikta 2006 – 2011 m. tarptautinių investicijų srautai pagal investicijų rūšis..

3.7 lentelė. **Tarptautinės investicijos Airijoje pagal investicijų rūšį, mln. eurų**

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Tiesioginės investicijos ¹						
Airijos užsienyje	91 669	101 936	121 381	205 008	254 538	242 494
Užsienio Airijoje	118 824	138 362	135 295	173 610	213 722	194 508
Portfelinės investicijos ²						
Airijos užsienyje	1 230 234	1 338 542	1 264 428	1 352 597	1 458 289	1 432 908
Užsienio Airijoje	1 223 683	1 329 908	1 280 707	1 464 610	1 668 152	1 725 510
Kitos investicijos ³						
Airijos užsienyje	688 805	828 937	896 847	864 391	941 452	1 005 754
Užsienio Airijoje	678 293	838 713	1 003 675	935 264	913 052	915 074
Iš viso						
Airijos užsienyje	2 011 348	2 270 054	2 283 402	2 423 492	2 655 866	2 682 472
Užsienio Airijoje	2 020 800	2 306 983	2 419 677	2 573 484	2 794 926	2 835 092

¹ **Tiesioginėms investicijoms** priskiriamas akcinis kapitalas ir reinvestuotos pajamos ir kitas kapitalas.

² **Portfelinėms investicijoms** priskiriama akcijos, paskolos užtikrinimo priemonės: obligacijos ir vekseliai, pinigų rinkos priemonės.

³ Prie **kitų investicijų** priskiriamos paskolos, valiuta, indėliai, prekybos paskolos bei kiti kitas turtas/ įsipareigojimai.

Šaltinis: CSO, 2013.

Lentelėje pateikta statistika rodo, jog 2006 – 2011 m. tiek užsienio investicijų srautai į Airiją, tiek srautai iš jos didėja. Nepaisant to, šiuo laikotarpiu užsienio investicijų srautai viršija Airijos investicijas užsienyje. Aptariant atskiras investicijų rūšis pastebėtina, jog užsienio investuotojai yra linkę daugiau investuoti portfelinių investicijų pavidalu. Tai galima paaiškinti, nes portfelinės investicijos yra mažiau rizikingos nei tiesioginės.

Nepaisant sėkmingo investicijų pritraukimo į Airiją, Sweeney (2010, p. 67) nuomone: *diskutuotina yra tai, ar mažas mokesčio tarifas yra politikos instrumentas, esantis ne Airijos valstybės*

kontrolėje; mokesčiai nustatomi atsižvelgiant į kitas valstybes; Airija sulaukė priešiško, ypač iš kitų ES valstybių narių; Airija prisidėjo prie „link žemiausio lenktynių“, kur įmonės sėkmingai kursto valstybes vieną prieš kitą tam, kad mokėtų mažesnę mokestį. Tai reiškia, viena vertus, Airijos valdžia negali visiškai laisvai mažinti pelno mokesčio tarifo, ji turi atsižvelgti į pelno apmokestinimą kitose šalyse. Taip pat, ES nustato taisykles pelno apmokestinimo srityje, kurių Airija kaip viena iš narių privalo laikytis. Palyginti su kitomis šalimis mažas Airijos pelno mokesčio tarifas lemia, tai jog kitos valstybės neigiamai žvelgia į šią šalį dėl pritraukiamų didelių užsienio investicijų bei čia migruojančių įmonių. Kita vertus, mažas mokesčio tarifas yra labai naudingas ne tik pačios Airijos bet ir čia įsikūrusioms užsienio įmonėms, kurios veikdamos Airijoje užsitikrina didesnius pelnus ir galimybę gauti reikalingas investicijas.

Kalbant apie tarptautinių investicijų srautus Lietuvoje, pastebimos kitokios tendencijos nei Airijoje (žr. 3.8 lent.).

3.8 lentelė. **Tarptautinių investicijų balansas Lietuvoje pagal investicijų rūšį, mln. eurų**

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Tiesioginės investicijos						
Lietuvos užsienyje	-232,16	-436,59	-229,47	-142,11	4,32	-39,78
Užsienio Lietuvoje	1 448,17	1 472,81	1 341,1	-9,87	603,59	1 040,52
Portfelinės investicijos						
Lietuvos užsienyje	- 873,65	-620,05	-12,37	-717,72	-189,49	200,80
Užsienio Lietuvoje	678,61	404,82	-161,43	1 599,75	1 799,83	1 017,93
Kitos investicijos						
Lietuvos užsienyje	-378,75	-1 104,30	-453,59	-453,01	-511,70	-289,16
Užsienio Lietuvoje	- 3 041,66	- 4 815,26	- 2 321,45	- 2 296,92	- 2 034,67	- 176,17
Iš viso						
Lietuvos užsienyje	- 1 476,93	-2 157, 42	- 559,87	-1 182,78	-657, 29	-88,47
Užsienio Lietuvoje	5 153,12	6 687,89	3 375,46	- 807,58	261, 81	1 846,63

Šaltinis: Lietuvos bankas, 2013.

Lentelėje pateikti duomenys rodo, jog Lietuva sulaukia daugiau investicijų iš užsienio nei pati investuoja. Priešingai nei Airijos atveju, Lietuvoje didėja tik tiesioginių užsienio investicijų, kitų rūšių investicijų srautai 2006 m. gerokai didesni nei 2011 m. Tai parodo, jog užsienio investuotojai drąsiau renkasi rizikingesnes investicijas. Nepaisant to, šios investicijos suteikia jiems galimybę kontroliuoti įmonę, į kurią investuoja (pvz. pirkdami akcijas), tačiau tai susiję su didesniais piniginiiais nuostoliais

nesėkmės atveju nei portfelinių investicijų atveju. Dar vienas skirtumas tarp užsienio investicijų į pasirinktas valstybes yra tas, kad Airijoje investicijų srautai yra ženkliai didesni nei Lietuvoje. Pavyzdžiui 2011 m. užsienio investicijos Airijoje siekė 2 835 092 mln. eurų, o Lietuvoje tik 1 846,63 mln. eurų.

Specialistų teigimu, investuotojai rinkdamiesi, kur nukreipti investicijas dažnai renkasi šalį, kurios mokesčių sistema yra stabilesnė. Tai reiškia, jog jiems patrauklesnės šalys, kuriose pasikeitus politinei aplinkai, mokesčių sistema išlieka tokia pati. Taip verslininkai stengiasi užsitikrinti ilgalaikius pelnus. Dėl nestabilios mokesstinės aplinkos, t.y. dažnai keičiamų mokesčių tarifų, lengvatų ir pan. investuotojai dažniau investicijoms renkasi kitas užsienio šalis nei Lietuvą. Taip pat, juos atbaido ir tai, kad Lietuva yra ne taip gerai žinoma pasaulyje, kaip Vakarų Europos šalys. Todėl mažesnės šalys konkuruodamos dėl investicijų mažina pelno mokesčio tarifus, įveda naujas lengvatas ir stengiasi turėti kuo daugiau dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių (Matuliauskas, 2012). Dėl šios priežasties, kaip minėta, Lietuvos patrauklumą užsienio investuotojams galėtų padidinti didesnis dvišalių sutarčių kiekis su kitų regionų, ne tik Europos, valstybėmis.

Kalbant apie kitus Airijos konkurencinius pranašumus svarbu ir tai, jog ši šalis sugeba pritraukti ne tik užsienio investicijas, bet ir įmones (žr. 3.9 lent.).

3.9 lentelė. Užsienio kontroliuojamų verslo vienetų skaičius Airijoje ir Lietuvoje

	2008	2009	2010
Airija	3 205	3 451	3 094
Lietuva	2 619	2 698	2 741

Šaltinis: Eurostat, 2013.

Lentelės duomenimis 2008 – 2010 metų laikotarpiu Airijoje buvo daugiau užsienio kontroliuojamų verslo vienetų, t.y. tarptautinių įmonių padalinių bei filialų, nei Lietuvoje. Daugelyje mokslinės literatūros šaltinių, tarptautinių tyrimų ataskaitose, oficialiuose organizacijų tinklapiuose išskiriama veiksniai, padedantys pritraukti įmones į Airiją (Hickson, 2010; Byrne, Twohig, 2012; Collins, 2012; World Bank, 2012; Industrial Development Agency, 2013). Šie veiksniai yra tokie:

- Mažas pelno mokesčio tarifas;
- Pelno mokesčio lengvatos taikomos moksliniams tyrimams ir plėtrai;
- Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys su daugeliu pasaulio valstybių;
- Airija pripažinta ES ir EBPO kaip valstybė besilaikanti tarptautinių skaidrumo standartų mokesčių srityje;
- Airijos įmonių bei mokesčių teisės panašumas į kitų valstybių;

- Priklausymas ES ir Euro zonai, atveriantis Airijoje įsikūrusioms įmonėms rinkas šiame regione;
- Valstybinė anglų kalba.
- Aukštas technologijų bei inovacijų lygmuo;
- Aukštos kvalifikacijos darbo jėga;
- Kt.

Taigi, išvardintos priežastys nulemia tai, jog Airija gali sėkmingai konkuruoti su kitomis valstybėmis dėl naujų įmonių pritraukimo. Tai naudinga ir įmonėms, nes jos įsikūrusios šioje valstybėje pasinaudoja palankia pelno mokesčio sistema, gali didesnę dalį pelno investuoti į įmonės plėtrą ar dividendų pavidalu paskirstyti įmonės dalininkams. Kadangi, Airijos mokesčių bei įmonių teisė turi panašumų su kitų valstybių teisinėmis sistemomis, tai įmonės patiria mažiau kaštų prisitaikydamos prie jos. Be to, įsikurdamos vienoje iš ES valstybių, kur palanki mokesčių sistema, įmonės turi galimybę lengviau konkuruoti ES rinkoje su kitų valstybių įmonėmis. Aukštas technologinio išsivystymo lygmuo lemia tai, jog įmonės veikiančios informacinių ir ryšių technologijų, gyvybės mokslų, farmacijos srityse Airijoje lengvai randa partnerius bendradarbiauti, tačiau tuo pačiu ir susiduria su didele konkurencija tarp įmonių veikiančių šioje srityje.

Nors Lietuva irgi turi, kai kuriuos panašius privalumus kaip Airija, pavyzdžiui, žemą pelno mokesčio tarifą, priėjimą prie Europos rinkos, panašias lengvatas, tačiau pagal kitus rodiklius (pvz. technologinio išsivystymo lygį, valstybinę kalbą) atsilieka nuo Airijos. Tai ir nulemia, kodėl Lietuvoje įsikūrusių įmonių ir pritraukiamų užsienio investicijų srantai yra gerokai mažesni nei Airijoje.

Remiantis analizuotais mokslinės literatūros šaltiniais **pelno mokesčio sistema daro nevienodą įtaką įmonėms**, kurios užsiima skirtingomis veiklos rūšimis. Dėl šios priežasties vertinant pasirinktų šalių pelno mokesčio sistemų poveikį verslui atsižvelgiama į tai, kokios veiklos sritys apmokestinamos daugiausiai, o kurios – mažiausiai. Taip pat, analizuojamos ir lengvatos, kuriomis sumažinamas apmokestinimas tam tikrą veiklą vykdančioms įmonėms.

Kalbant apie Lietuvos pelno mokesčio sistemos poveikį skirtingą veiklą vykdančioms įmonėms pirmiausia svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad įstatymiškai yra įtvirtintos tam tikros įmonių rūšys, kurioms taikomi mažesni pelno mokesčio tarifai.

Pirma, minėta 3.1 poskyryje 5% mokesčio tarifu apmokestinami tie ūkio subjektai, kurių 50 % ir daugiau pelno uždirbta iš žemės ūkio veiklos¹². Pagal Lietuvos Respublikos žemės ūkio, maisto ūkio ir kaimo plėtros įstatymą šio specifinio pelno mokesčio tarifo taikymas yra viena iš paramos šiai sričiai priemonių. Šios paramos teikimo principai yra palaikyti žemės ūkiu užsiimančių subjektų pajamų lygį;

¹² Žemės ūkio veikla – apima žemės ūkio produktų gamybą, savos gamybos žemės ūkio produktų perdirbimą ir iš jų pagamintų maisto ar ne maisto produktų realizavimą, taip pat paslaugų žemės ūkiui teikimą ir geros agrarinės ir aplinkosauginės žemės būklės palaikymą. Šaltinis: Lietuvos Respublikos žemės ūkio, maisto ūkio ir kaimo plėtros įstatymas.

skatinti veiksmingą ūkininkavimą; skatinti šių subjektų konkurencingumą; remti veiksmingą vietos išteklių panaudojimą; mažinti migraciją iš kaimo vietovių ir kt. (Lietuvos Respublikos Seimas, 2002). Veikiančių ūkio subjektų skaičius žemės ūkio, miškininkystės ir žuvininkystės srityje vis auga. 2009 metais šių subjektų buvo 1 627, o 2012 m. 1 784 (Lietuvos statistikos departamentas, 2013). Kaip vienas iš šių įmonių skaičiaus augimo veiksnių yra pelno mokesčio lengvatinis tarifas. Toks lengvatinis apmokestinimas yra svarbus, nes su žemės ūkio veikla susijusios įmonės yra jautresnės ne tik rinkos pokyčiams, bet ir gamtinėms sąlygoms, nuo kurių dažniausiai ir priklauso jų pelnas.

Antra, taikoma pelno mokesčio lengvata įmonėms vykdančioms investicinius projektus¹³, kurie siejami su įmonių inovacine veikla. Lietuvos statistikos departamento duomenimis 2008 – 2010 m. inovacinis veikla užsiėmė 32,5 % Lietuvos įmonių. Šiai veiklai 2010 m. buvo skirta 1810,6 mln. litų (140,5 mln. litų – naujoms mašinoms, įrenginiams ir įrangai bei 248,9 mln. litų – technologijų plėtros darbams.). Palyginus inovacinių įmonių apyvartą su visų įmonių apyvarta, pastebėtina, jog ji sudarė daugiau nei pusę visų įmonių apyvartos, pavyzdžiui 2010 m. – 65,8%. Inovacinė veikla dažniausiai buvo vykdoma didelėse įmonėse, ją vykdė 69,6% šių įmonių, mažos ir vidutinės įmonės į šią veiklą buvo įsitraukusios mažiau, atitinkamai 27,9% ir 43,1% įmonių. Atkreipiant dėmesį į tai kokioms inovacijoms įmonės skyrė pirmenybę, pastebėtina, jog daugiausia įmonių tobulino technologinius procesus¹⁴ (13,7%), šiek tiek mažiau produktus¹⁵ (12,7%) ir tik 8,3% įmonių diegė abiejų rūšių inovacijas. Didžiausia dalis įmonių, kurios 2008 – 2010 m. laikotarpiu diegė inovacijas, – informacijos ir ryšių sektoriaus įmonės (62,4%), o mažiausia – statybos sektoriaus įmonės (22,6%) (Lietuvos statistikos departamentas, 2012, p. 248-258). Taigi, galima pastebėti, jog gana daug Lietuvos įmonių vykdo inovacinę veiklą. Kadangi jos kaštai yra dideli, todėl taikoma pelno mokesčio lengvata skatina imtis šios veiklos bei sumažina įmonių sąnaudas, sumažindama pelno sumas, nuo kurių skaičiuojamas pelno mokestis.

Tuo tarpu Airijoje didesniu 25% pelno mokesčio tarifu apmokestinamos pelnas iš ne prekybos veiklos, t.y. mineralų ir naftos gavybos, apdirbimo ir prekybos; žemės ar pastatų nuomos ir pan.

¹³ Investicinis projektas – vieneto investicijos į ilgalaikį turtą, skirtos naujų, papildomų produktų gamybai ar paslaugų teikimui arba gamybos (ar paslaugų teikimo) pajėgumų didinimui, arba naujo gamybos (ar paslaugų teikimo) proceso įdiegimui arba esamo proceso įdiegimui arba esamo proceso (jo dalies) esminiam pakeitimui, taip pat tarptautiniais išradimų patentais apsaugotų technologijų įdiegimui. Vieneto investicijos, skirtos vien tik turimam ilgalaikiam turtui pakeisti kitu analogiškos rūšies ilgalaikiu turtu, nelaikomos investiciniu projektu (ar jo dalimi). Šaltinis: Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas.

¹⁴ *Technologinio proceso inovacija – naujų ir patobulintų gamybos metodų panaudojimas (visos rinkos arba įmonės mastu), taikant naują įrangą ar naujus gamybos organizavimo metodus. Proceso inovacijos diegiamos tiek paslaugų, tiek gamybos srityse ir apima naujus ar patobulintus produkcijos gamybos metodus ar pristatymą, paskirstymo sistemas. Proceso inovacija tobulinamas gamybos efektyvumas, automatizavimas ar lankstumas, prekių (paslaugų) kokybę, poveikio aplinkai mažinimas, saugumo užtikrinimas. Šaltinis: Lietuvos statistikos departamentas, 2012, p. 248.*

¹⁵ *Produkto inovacija – prekė ar paslauga, kuri tam tikromis savybėmis ar ketinimu ją naudoti gerokai skiriasi nuo anksčiau rinkoje (ar konkrečioje įmonėje) gamintų prekių ar teiktų paslaugų. Skirtingai nuo proceso inovacijų, tokios prekės ir paslaugos yra tiesiogiai parduodamos pirkejams. Produkto (prekės ar paslaugos) inovacija gali būti dviejų tipų: technologiškai naujas produktas ir technologiškai patobulintas produktas. Šaltinis: Lietuvos statistikos departamentas, 2012, p. 248.*

Įmonių kurios užsiėmė kalnakasyba, mineralų išgavimu ir nekilnojamojo turto nuoma Airijoje 2010 m. atitinkamai buvo 133 (apyvarta 1 219 mln. eurų), 337 (apyvarta 1 381 mln. eurų) ir 11 423. Viso pramonės sektoriaus apyvarta siekė – 109 736 mln. eurų (CSO, 2013). Nekilnojamojo turto srityje veikė 8 428 įmonės, kurių apyvarta sudarė 1 542 mln. eurų, kai viso paslaugų sektoriaus apyvarta siekė – 190 430 mln. eurų. Lyginant su visu įmonių skaičiumi (žr. 3.10 lent.), tai sudaro tik labai mažą įmonių dalį. Apmokestinant kalnakasybą ir mineralų gavybą didesniu mokesčio tarifu siekiama kompensuoti šių veiklų neigiamą poveikį aplinkai.

Taigi, abiejose šalyse apmokestinant pilną skirtingi mokesčio tarifai taikomi kažkurioms įmonėms, kurios vykdo tam tikrą veiklą. Lietuvoje mažesnis mokesčio tarifas taikomas žemės ūko veikloms apmokestinti, taip skatinant įmones tęsti veiklą bei didinti reikalingų produktų gamybą ir paslaugų teikimą. Taip pat, valstybė per pelno mokesčio lengvatas skatina investicinius projektus, kurie leidžia įmonei atsinaujinti ir taip gerinti produktų/ paslaugų kokybę, didinti veiklos apimtį. Airijoje priešingai, yra įvestas aukštesnis mokesčio tarifas pelnui iš ne prekybos veiklų. Dėl to, šiose srityse veikiančių įmonių skaičius yra gana mažas.

Kitas svarbus aspektas susijęs su pelno mokesčio sistema - **mokesčio įtaka kuriant įmonę**. Žinoma, jog įmonės įkūrimui turi įtaką ir kiti veiksniai, tačiau pelno mokestis, taip pat, gali skatinti ar slopinti iniciatyvas kurti įmonę.

Tiek Airijoje, tiek Lietuvoje yra taikomos pelno mokesčio lengvatos, susijusios su avansinio pelno mokesčio mokėjimu (žr. 3.1 poskyryje), neseniai veiklą pradėjusioms įmonėms. Lietuvoje pelno mokesčio mokėtojai pirmaisiais įmonės gyvavimo metais yra atleidžiami nuo avansinio pelno mokesčio, o antraisiais, jei pasirinka mokestį mokėti pagal praėjusios metus, tai jį mokėti pradeda tik nuo dešimto ataskaitinio laikotarpio mėnesio (Lietuvos Respublikos Seimas, 2013). Airijoje avansinio pelno mokesčio lengvata taikoma tik toms įmonėms, kurių mokesčio suma neviršija 200 tūkst. eurų. Šie mokėtojai atleidžiami nuo avansinio pelno mokesčio pirmąjį mokestinį laikotarpį, tačiau pelno mokestį turi sumokėti per devynis kito mokestinio laikotarpio mėnesius (Revenue, 2012).

Taigi, šiomis lengvatomis valstybės paskatina užsiimti verslu. Tai labai naudinga įmonėms, nes jos gali savo finansus panaudoti ten, kur jų tik pradėjus verslą labiausia trūksta, t.y. įėjimui į rinką, produktų/ paslaugų populiarinimui ir pan., o ne avansinio pelno mokesčio mokėjimui.

Mokesčio įtaka mažoms ir vidutinėms įmonėms (žr. 1.2 poskyryje). Kadangi šios įmonės laikomos jautresnėmis mokesčių pokyčiams, tai tyrime analizuojamos tos pelno mokesčio lengvatos ir kt. aspektai, kurie skatina jų gyvavimą.

Pirmiausia norint įvertinti pelno mokesčio poveikį mažoms ir vidutinėms įmonėms svarbu pabrėžti, jog mažos ir vidutinės įmonės sudaro didžiąją dalį abiejų šalių įmonių (žr. 3.10 ir 3.11 lent.).

3.10 lentelė. Įmonių skaičius Lietuvoje pagal įmonės dydį

Įmonės dydis pagal darbuotojų skaičių	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Iš viso įmonių	146 037	160 167	162 425	128 970	131 852	148 474
0-10 darbuotojų	130 314	143 344	145 507	114 345	118 273	134 635
10-19 darbuotojų	7 715	8 271	8 430	7 586	6 975	6 966
20-49 darbuotojai	4 916	5 301	5 346	4 458	4 163	4 325
50-99 darbuotojai	1 764	1 866	1 795	1 526	1 452	1 487
100 – 249 darbuotojai	967	1 011	986	769	697	763
250 - 499 darbuotojų	235	250	236	181	199	196
500 – 999 darbuotojų	86	83	88	73	63	74
1000 ir daugiau darbuotojų	40	41	37	32	30	28

Šaltinis: Lietuvos statistikos departamentas, 2013.

Iš lentelės matyti, jog įmonių skaičius Lietuvoje laikotarpiui nuo 2006 iki 2011 metų pakito nuo 146 037 iki 148 474 įmonių. Visų įmonių, išskyrus įmones, turinčias iki 10 darbuotojų, skaičius šiuo laikotarpiu sumažėjo. Didžiausias įmonių skaičius buvo 2007 – 2008 metais, paskui jis ženkliai sumažėjo ir daugumoje įmonių grupių dar nepasiekė 2006 metų lygio. Lyginant įmones pagal dydį Lietuvoje vyrauja įmonės, turinčios iki 10 darbuotojų. Tuo tarpu didelių ir labai didelių įmonių skaičius Lietuvoje yra mažas.

Įmonių skaičiaus kaitą Airijoje atspindi 3.11 lentelėje pateikti duomenys.

3.11 lentelė. Įmonių skaičius Airijoje pagal įmonės dydį

Įmonės dydis pagal darbuotojų skaičių	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Iš viso įmonių	211 950	216 198	216 265	206 575	195 431	189 055
0-10 darbuotojų	189 425	192 815	193 786	187 488	177 547	171 652
10-19 darbuotojų	12 279	12 626	12 099	10 385	9 769	9 499
20-49 darbuotojai	6 743	7 025	6 773	5 647	5 215	5 023

3.11 lentelės tęsinys kitame puslapyje

Įmonės dydis pagal darbuotojų skaičių	2006	2007	2008	2009	2010	2011
50-249 darbuotojai	3 002	3 202	3 076	2 574	2 441	2 421
250 ir daugiau darbuotojų	501	530	528	481	459	460

Šaltinis: CSO, 2013.

Lyginant su Lietuva Airijoje 2006 – 2011 metais įmonių skaičius buvo didesnis, tačiau priešingai nei Lietuvoje, jis ne didėja bet mažėja. Šiuo laikotarpiu Airijoje įmonių sumažėjo nuo 211950 iki 189 055. Įmonių skaičiaus mažėjimo tendencija pastebima visose įmonių dydžio grupėse. Labiausia šiuo laikotarpiu sumažėjo verslo subjektų, turinčių iki 10 darbuotojų – nuo 189 425 įmonių 2006 m. iki 171 652 įmonių 2011 m. Nors mikro įmonės abiejose valstybėse sudaro didžiausią dalį, tačiau toks mikro įmonių mažėjimo reiškinys Airijoje visiškai priešingas situacijai Lietuvoje, kur šių įmonių skaičius auga sparčiausiai. Atkreipiant dėmesį į dideles įmones, Airijoje kaip ir Lietuvoje jų skaičius nėra didelis palyginti su mažesnėmis įmonėmis.

Taigi, statistikos duomenys tik įrodo, kokios svarbios yra mažos ir vidutinės įmonės abiejų pasirinktų valstybių ekonomikai ir kad daugiausia pelno mokesčio mokėtojų būtent patenka į šią įmonių grupę.

Su mokesčiais susiję kaštai (tiek laikas, tiek piniginiai ištekliai) yra labai svarbūs mažoms įmonėms ir yra sąlyginai didesni nei didelėms įmonėms. Tokie kaštai atsiranda ne tik teisingai apskaičiuojant mokėtino mokesčio sumas, pildant įvairias ataskaitas ir dokumentus, reikalingus mokesčiams sumokėti, bet ir laiką sugaištą analizuojant mokesčių įstatymų pasikeitimus, taip pat, prie išorinių kaštų galima priskirti ir profesionalų pagalbą ar konsultacijas mokesčių klausimais (Killian et. al., 2008). Šios išlaidos susijusios su pelno mokesčio mokėjimu yra didesnės mažoms įmonėms, nes dėl nedidelio darbuotojų skaičiaus, vienam buhalteriu tenka skaičiuoti ne tik darbuotojų darbo užmokesčių, rengti finansines ataskaitas ir t.t., bet ir nuolatos rūpintis kaip teisingai apskaičiuoti pelno mokesčių, sekti teisės aktų pakeitimus ir pan. Taip sugaištama daugiau laiko, negu didelės įmonės atveju, kur atskiri darbuotojai rūpinasi darbo užmokesčio, mokesčių ir kt. skaičiavimu.

Be to, mokesčio sumos, kurias sumoka maža įmonė atsižvelgiant į jos darbuotojų skaičių ir uždirbamą pelną dažnai būna didesnės nei tos, kurias išskaičiuoja didelė įmonė. To priežastis yra vienodi mokesčių tarifai visoms įmonėms nepaisant jų dydžio. Todėl su šia problema susiduria Airijos mažos ir vidutinės įmonės, nes Lietuvoje yra numatytas 5 % mokesčio tarifas įmonėms, kuriose dirba iki 10 darbuotojų (žr. 3.1 poskyryje).

Įmonė Airijoje laikoma maža mokesčių tikslais, jei jos mokestinės prievolės neviršija 50 tūkst. eurų. Tokiu atveju, ji priskiriama mažų įmonių grupei ir kitą mokestinį laikotarpį. Jei mokestinis laikotarpis yra trumpesnis nei 12 mėnesių, tai atitinkamai mažinama ir ši leistina mokestinių prievolių suma. Kitas kriterijus, priskiriantis įmonė prie mažų įmonių yra jos pelnas, t.y. jei apmokestinamosios pajamos neviršija 400 tūkst. eurų (Killian et al., 2008).

Airijoje mažos įmonės nuo 2003 m. nebesinaudoja lengvatiniu 10% pelno mokesčio tarifu, kuris buvo taikytas 1995 – 2002 metais. Nuo 2003 m. visas įmonių pelnas iš prekybos veiklos buvo apmokestintas vienodai, nepaisant įmonės dydžio 12,5% tarifu.

Vienintelė lengvata Airijos mažoms įmonėms pelno apmokestinimo srityje yra tai, kad apskaičiuota ir sumokėta praeito mokestinio laikotarpio pelno mokesčio suma gali būti įskaityta kaip einamųjų metų pelno mokesčio suma (*100 percent prior year liability concession*). Taip sumažinamos išlaidas skaičiuojant šių metų pelną. Taip pat, sumažinama baudų ir palūkanų, dėl mokesčio nepriemokos atsiradimo rizika (Killian et al., 2008). Taigi, ši lengvata leidžia mažoms įmonėms efektyviau planuoti savo išlaidas, nes jos iš anksto žino apytikrą mokėtino pelno mokesčio sumą bei sutaupyti laiko skaičiuojant mokesčių, t.y. sumažinti mokesčio našta.

Nors kitos lengvatos pelno apmokestinimo srityje Airijoje mažoms įmonėms ir netaikomos, tačiau joms taikomos kitų mokesčių lengvatos. Pavyzdžiui, Airijoje atleidžiama nuo kapitalo prieaugio mokesčio įmonės paveldėjimo arba verslo perleidimo atveju. Ši lengvata taikoma jei įmonės pardavimo suma yra mažesnė nei 500 tūks. eurų ir jei pardavėjas yra 55 metų amžiaus arba vyresnis asmuo (Killian et al., 2008).

Kadangi daugiausia įmonių Airijoje yra mažos įmonės, turinčio uždaros įmonės teisinį statusą (žr. 3.1 poskyryje) joms taikomos specialios taisyklės, siekiant užkirsti kelią mokesčio vengimui. Pirma, bet kokių privilegijų (pvz. apgyvendinimo paslaugos) teikimas tokios įmonės dalininkams, ar su jais susijusiems asmenims yra apmokestinamos kaip dividendai. Antra, palūkanų išmokėjimas įmonės dalyviams ar susijusiems asmenims irgi laikomas pelno dalijimu. Trečia, jei įmonė teikia negrąžintiną paskolą dalyviui ar su juo susijusiam asmeniui, tai laikoma skolininko pajamomis ir atitinkamai apmokestinama. Ketvirta, metų pabaigoje primokamas mokestis už nepaskirstytą nuomos pelną ir investicijas (t.y. ne prekybos pajamos). Pirmieji trys aspektai užtikrina, kad mokestis nebūtų neteisėtai sumažintas perleidžiant jį į dalininkų rankas, o ketvirtasis baudžia įmones už pasyvių pajamų laikymą įmonėje (Killian et al., 2008). Tokios taisyklės ne tik apriboja mažų įmonių sukčiavimo galimybes, išsprendžia **dvigubo apmokestinimo problemą**, bet ir nustato papildomus reikalavimus, kurių laikymasis sukuria papildomus kaštus įmonei.

Dar vienas aspektas susijęs su uždaros įmonės statuso ypatumais yra tai, kad minėtos keturios taisyklės taikomos tik Airijos įmonėms ir netaikoma kitų šalių įmonėms (Killian et al., 2008). Tai skatina užsienio įmones kurtis Airijoje.

Tai, kad Airijoje yra daug tarptautinių įmonių užtikrina visišką užimtumą. Todėl vietos gyventojai gali įsidarbinti šiose įmonėse ir taip sumažėja jų noras kurti savo įmones (Killian et al., 2008). Taigi, Airijos pelno mokesčio sistemos teikiama nauda yra didesnė užsienio įmonėms, todėl ir pastebimas vietos mažų ir vidutinių įmonių skaičiaus mažėjimas pavaizduotas 3.11 lentelėje.

Kalbant apie Lietuvos mažas ir vidutines įmones svarbu paminėti, jog, priešingai nei Airijoje, šio tipo įmonėms yra nustatytas mažesnis nei įprastai – 5 % pelno mokesčio tarifas (žr. 3.1 poskyryje), kuriuo gali pasinaudoti mikro įmonės. Statistikos departamento duomenimis šių įmonių sumokėtas pelno mokestis kiekvienais metais mažėja – 2007 m. jos sumokėjo 135 281 tūkst. litų, o 2011 m. tik 69 494 tūkst. litų, tačiau įplaukų iš pelno mokesčio mažėjimo tendencija pastebima ir kitose įmonių grupėse ir mikro įmonių grupėje šis skirtumas yra mažiausias (Lietuvos statistikos departamentas, 2013). Tai ir didėjantis mikro įmonių skaičius rodo, jog teikiama pelno mokesčio lengvata vis dėl to teigiamai veikia mažas įmones ir skatina jų kūrimą. Tuo tarpu Airijoje, kur panašių lengvatų nėra mažų įmonių skaičius mažėja.

Kitas pelno mokesčio sistemos poveikis MVĮ, išskirtas 1.2 poskyryje, yra galimybė gauti paskolą. Eurostat (2011) atliko tyrimą 25 000 ES įmonių, kurio metu tyrė bankų suteiktas paskolas ES valstybių narių MVĮ. Tyrimo duomenimis Lietuva ir Airija patenka tarp tų valstybių, kurių didžiausiam skaičiui MVĮ 2010 m. nebuvo suteiktos bankų paskolos (kitos valstybės – Latvija, Bulgarija, Olandija, D. Britanija).

3.12 lentelė. **Bankų suteiktos/ nesuteiktos paskolos MVĮ, %**

	2007			2010		
	Sėkmingos ¹	Dalinai sėkmingos ²	Nesėkmingos ³	Sėkmingos	Dalinai sėkmingos	Nesėkmingos
Airija	96,9	2,1	1	53,2	20,2	26,6
Lietuva	89,2	9	1,8	58,4	20,4	21,1

¹ **Sėkminga** paraiška paskolai gauti – bankas suteikia paskolą.

² **Dalinai** sėkminga paraiška paskolai gauti – paskola suteikta, tačiau ne tokiomis palankiomis sąlygomis kaip tikėtasi.

³ **Nesėkminga** paraiška paskolai gauti – paskola įmonei nesuteikta.

Šaltinis: Eurostat, 2011.

Iš lentelės matyti, jog Airijos MVĮ 2007 m. bankų suteiktos paskolos viršija Lietuvos. Tačiau 2010 m. didesnė dalis 5 bankus besikreipiančių ir paskolas gavusių įmonių buvo Lietuvoje. Tai rodo,

jog Lietuvoje sąlygos įmonėms gauti paskolas darosi palankesnės. To priežastis gali būti ir tai, kad šio tipo įmonės apmokestintos mažesniu pelno mokesčio tarifu, daugiau lėšų skiria investicijoms į nekilnotąjį turtą ir gamybos priemones, nuosavam kapitalui didinti ir t.t. Todėl bankai lengviau suteikia paskolas, nes įmonės veiklos finansiniai rodikliai yra geresni.

Palyginus ir įvertinus, kaip Airijos ir Lietuvos pelno mokesčio sistemos veikia mažas ir vidutines įmones, pastebėtina, kad pelno mokesčio našta tenkanti šiai įmonių grupei yra sąlyginai didesnė, dėl to, kad šios įmonės dėl nedidelės savo apyvartos didesnę dalį pelno turi skirti mokesčiui sumokėti nei didelės įmonės. Ryškiausias pelno mokesčio sistemų poveikio MVĮ skirtumas tarp pasirinktų valstybių yra tai, jog Airija neteikdama lengvatų MVĮ slopina iniciatyvas jas kurti bei skatina pasitraukti iš rinkos ir užleisti vietą didelėms užsienio įmonėms. Tuo tarpu Lietuvoje taikomas mažesnis mokesčio tarifas skatina mikro įmonių kūrimąsi.

Įvertinus Lietuvos ir Airijos pelno mokesčio sistemų poveikį verslui, pastebėtina, jog pagal vienus aspektus įtaka verslui yra panaši, pagal kitus skiriasi. Panašų poveikį verslui turi netiesioginė mokesčio našta šiose valstybėse, kuri nulemia pasirinkimą pradėti ar vystyti verslą. Mažas mokesčio tarifas suteikia pasirinktose valstybėse įsikūrusioms įmonėms pranašumą, prieš įmones veikiančias, ten kur pelno mokestis didesnis. Įmonių kūrimuisi abiejose valstybėse turi įtakos nustatyto avansinio mokesčio lengvatos neseniai įsikūrusioms įmonėms. Dvigubo apmokestinimo sutarčių pasirašymas rodo, jog Lietuva ir Airija nėra „mokesčių rojaus teritorijos“ ir keisdamosi informacija pelno apmokestinimo srityje suteikia čia įsikūrusioms įmonėms galimybę pasinaudoti sutartimis ir išvengti bereikalingų išlaidų pelno mokesčiui. Patraukli pelno mokesčio sistema ir taikomos lengvatos pritraukia į Airiją didelius investicijų srautus. Nors Lietuvoje pelno mokesčio tarifas yra vienas iš mažiausių Europoje, tačiau tai daro mažesnę įtaką užsienio investicijoms dėl šalies nežinomumo ir nepakankamai stabilios mokesčių sistemos. Todėl konkurenciniu požiūriu pelno mokesčio sistemos įtaka įmonėms yra didesnė Airijoje. Dar vienas skirtumas tai, kad Lietuva skatina verslininkus vykdyti žemės ūkio veiklas bei investuoti įmones į inovacijas, nustatydamą šioms veikloms mažesnius pelno mokesčio tarifus ar lengvatas, o Airija slopina iniciatyvas verstis ne prekybos veikla, nustatydamą aukštą šių sričių apmokestinimą. Taip pat, skiriasi MVĮ padėtis šiose valstybėse, nes Lietuvoje mikro įmonėms nustatytas mažesnis pelno mokesčio tarifas skatina jų kūrimąsi, o Airijoje tokio tarifo nebuvimas slopina vietos verslininkų iniciatyvas kurti MVĮ ir skatina užleisti vietą rinkoje didelėms užsienio įmonėms. Atsižvelgiant į aptartus pelno mokesčio sistemos poveikius verslui galima priimti tyrimo hipotezę, teigiančią, jog skirtingos pelno mokesčio sistemos nevienodai veikia verslą.

IŠVADOS

Apžvelgus šiame darbe analizuotą teorinę medžiagą bei atlikus lyginamąją Lietuvos ir Airijos pelno mokesčio sistemų ir jų poveikio verslui vertinimo atvejų studiją, daromos šios išvados:

1. Pelno mokestis, žvelgiant iš verslininkų perspektyvos, yra tapatus išlaidoms, kurias patiria įmonė. Tik tinkamai suderinta mokesčio sistemos dedamųjų – mokesčių funkcijų, apmokestinimo principų ir mokesčio elementų visuma veikia efektyviai ir nesudaro pernelyg didelių išlaidų verslui.
2. Pagrindiniai aspektai susiję su pelno mokesčio sistemos poveikiu verslui yra šie: pelno mokesčio vengimas; mokesčio sistemos ypatybės, kai valstybė priskiriama „mokesčių rojaus“ teritorijai; dvigubo apmokestinimo problema; pelno mokesčio įtaka valstybių konkurencijai, pasireiškiančiai per užsienio investicijų ir įmonių pritraukimą; pelno mokesčio poveikis skirtingą veiklą vykdančioms įmonėms bei mažoms ir vidutinėms įmonėms; pelno mokesčio sistemos įtaka verslo kūrimui bei augimui.
3. Lietuvos ir Airijoje pelno mokesčio sistemos turi keletą panašumų ir skirtumų. Pirma, pelno mokestis abiejose šalyse priskiriamas pajamų mokesčių grupei, o įplaukos iš jo renkamos į valstybės biudžetą. Antra, Lietuvoje dėl pelno mokesčio tarifų gausos, jie taikomi lanksčiau - atsižvelgiant į mokesčio subjekto buveinės vietą, dydį, vykdomą veiklą, įmonės tipą bei pelno šaltinį. Trečia, Airijoje dėl tikslaus reglamentavimo nebuvimo susiduriama su prekybos ir ne prekybos pajamų sampratos problema, kuri turi įtakos tinkamo tarifo taikymui. Ketvirta, ir Lietuva, ir Airija lengvatomis skatina mokslinius tyrimus ir įmonių plėtrą. Penkta, nors mokestinis laikotarpis abiejose šalyse sutampa, tačiau skiriasi avansinio pelno mokesčio administravimas.
4. Panašų poveikį abiejų valstybių verslui turi keli pelno mokesčio sistemos aspektai. Netiesioginė pelno mokesčio našta šiose valstybėse nulemia pasirinkimą pradėti ar vystyti verslą bei iniciatyvas vengti mokesčio. Mažas mokesčio tarifas suteikia Lietuvoje ir Airijoje įsikūrusioms įmonėms pranašumą, prieš kitų valstybių įmones. Avansinio mokesčio lengvatos neseniai įsikūrusioms įmonėms skatina jų kūrimąsi. Dvigubo apmokestinimo vengimo sutarčių pasirašymas suteikia Lietuvos ir Airijos įmonėms galimybę sumažinti išlaidas pelno mokesčiui ir rodo, jog valstybės nėra „mokesčių rojaus teritorijos“.
5. Nepaisant to, išryškėja ir pasirinktų valstybių pelno mokesčio sistemų skirtumai. Pirma, Airijos įmonės gauna didesnę teigiamą poveikį dėl didesnių užsienio investicijų srautų, kuriems įtaką daro mažas mokesčių tarifas bei taikomos lengvatos. Lietuvos įmonės tiek daug investicijų nesulaukia dėl šalies nežinomumo ir nepakankamai stabilios mokesčių sistemos.

Antra, Lietuva nustačiusi mažesnius mokesčio tarifus ir lengvatas skatina verslininkus vykdyti žemės ūkio veiklas bei investuoti įmones į inovacijas, o Airija slopina iniciatyvas verstis ne prekybos veikla, nustatydamą aukštą šių sričių apmokestinimą. Trečia, Lietuvoje mikro įmonėms nustatytas mažesnis pelno mokesčio tarifas skatina jų kūrimąsi, o Airijoje tokio tarifo nebuvimas slopina vietos verslininkų iniciatyvas kurti MVI ir skatina jas užleisti vietą rinkoje didelėms užsienio įmonėms.

Atlikta teorinės medžiagos analizė bei pelno mokesčio sistemų poveikio verslui Lietuvoje ir Airijoje vertinimas parodo, jog išsikelta tyrimo hipotezė - skirtingos pelno mokesčio sistemos nevienodai veikia verslą - pasitvirtino. Nepaisant kai kurių pasirinktų valstybių pelno mokesčių sistemų panašumų, jų poveikis verslui labai skiriasi. Šiuos skirtumus daugiausia nulemia viena iš pelno mokesčio sistemos dedamųjų – pelno mokesčio elementų ypatybės.

REKOMENDACIJOS

Remiantis pateiktomis išvadomis, apibendrinančiomis teorinę darbo dalį ir lyginamąją atvejo studiją pateikiamos tokios rekomendacijos:

1. Lietuva ir galimybės verslui šioje valstybėje nėra taip gerai žinomos pasaulyje kaip Vakarų Europos valstybių, todėl įmonės čia sulaukia mažiau investicijų iš užsienio. Todėl siūloma leisti daugiau leidinių apie investavimo galimybes į Lietuvos įmones, prieinamų tarptautinei auditorijai. Taip pat, rekomenduojama plėsti dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių tinklą už ES ribų ir taip pritraukti daugiau užsienio įmonių.
2. Mažesnio pelno mokesčio tarifo nebuvimas mažoms ir vidutinėms įmonėms Airijoje slopina vietos verslininkų iniciatyvas vystyti ar pradėti verslą. Todėl atsakingam už mokesčių rinkimą departamentui bei Parlamentui rekomenduojama teisės aktais įtvirtinti mažesnį mokesčio tarifą MVĮ pelnui apmokestinti.
3. Lietuvoje dėl dažno avansinio pelno mokesčio mokėjimo įmonės jaučia didesnę pelno mokesčio našta, nes turi daugiau laiko skirti šio mokesčio skaičiavimui, mokėjimui ir pan. Todėl siūloma leidžiant teisės aktų pataisas sumažinti mokėjimų skaičių ir taip palengvinti mokesstinę našta jį mokėti privalantiems subjektams.
4. Kadangi Airijoje trūksta tikslaus atribojimo nuo to kas laikytina prekybos ir ne prekybos veiklos pajamomis, todėl dažnai tarp mokesčių administratorių ir mokėtojų kyla ginčiai dėl šioms pajamoms taikomų skirtingų mokesčio tarifų. Todėl siūloma teisės aktuose tiksliai išskirti prekybos ir ne prekybos veiklų sąrašus.

LITERATŪRA

Teisės aktai

1. **Lietuvos Respublikos finansų ministerija.** Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas dėl finansų ministro 2003 m. liepos 3 d. įsakymo Nr. 1K-184 „Dėl Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybių biudžetų pajamų ir išlaidų klasifikacijos patvirtinimo“ pakeitimo. http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_1?p_id=368236&p_query=&p_tr2= [žiūrėta: 2013-09-08]
2. **Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas.** http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_1?p_id=435625 [žiūrėta: 2013-09-24]
3. **Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas.** http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_1?p_id=453708 [žiūrėta: 2013-09-24]
4. **Lietuvos Respublikos socialinių įmonių įstatymas.** http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_1?p_id=415130 [žiūrėta: 2013-09-24]
5. **Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl socialinių įmonių neremtinų veiklos rūšių sąrašo patvirtinimo“.** <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/oldsearch.preps2?Condition1=246243&Condition2=> [žiūrėta: 2013-09-24]
6. **Taxes Consolidation Act, 1997.** <http://www.irishstatutebook.ie/1997/en/act/pub/0039/print.html> [žiūrėta: 2013-10-25]

Mokslinė literatūra

7. **Baranova V., Janičkova L.** Taxation of Corporations and Their Impact on Economic Growth: The Case of EU Countries // Journal of Competitiveness, 2012; no 4 (4), p. 98, 99, 104. <http://www.doaj.org/doaj?func=abstract&id=1213723&q1=taxation&f1=all&b1=and&q2=corporate&f2=all&recNo=2&uiLanguage=en> [žiūrėta: 2013-01-28]
8. **Byrne A., Twohig L.** Investing in Ireland: What you need to know// Accountancy Ireland. 2012; no.2 (44) <http://web.ebscohost.com.skaitykla.mruni.eu/bsi/pdfviewer/pdfviewer?sid=2144dc0a-f7f9-4ea0-a536-2178af169b9e%40sessionmgr13&vid=12&hid=20> [žiūrėta: 2013-10-21]
9. **Clausing K. A.** Closer Economic Integration and Corporate Tax Systems // Global Economy Journal, 2008; no. 2 (8), p. 2-5, 24, 25. <http://ehis.ebscohost.com.skaitykla.mruni.eu/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=353280ed-855c-4e40-a6ec-1ef9d40704b2%40sessionmgr114&vid=15&hid=109> [žiūrėta: 2012-11-14]

10. **Collins R.** Ireland: Europe's Silicon Valley?// In-House Perspective, 2012; no. 1 (8).
<http://www.ibanet.org/Article/Detail.aspx?ArticleUid=69d1d8dd-f126-4449-a1dc-166955c29931> [žiūrėta: 2013-10-21]
11. **Cullen J., Gordon R.** Taxes and Entrepreneurial Activity: Theory and Evidence for the U.S. // Journal of Public Economics; 2007, no.7-8 (91), p. 1479–1505.
<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S004727270600168X> [žiūrėta: 2013-01-25]
12. **Devereux M. P.** Business Taxation in a Globalized World // Oxford Review of Economic Policy, 2008; no. 4 (24). p.626, 633.
<http://ehis.ebscohost.com.skaitykla.mruni.eu/ehost/detail?sid=69b16b7b-d627-4a58-9a54-8b895d76729b%40sessionmgr111&vid=33&hid=101&bdata=JnNpdGU9ZWhvc3QtbGl2ZQ%3d%3d#db=bth&AN=36644628> [žiūrėta: 2012-10-09]
13. **Egger P., Loretz S.** Homogeneous Profit Tax Effects for Heterogeneous Firms // The World Economy, 2010; no. 8 (33). p. 1040.
<http://ehis.ebscohost.com.skaitykla.mruni.eu/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=275a03ed-1c24-40cd-94e3-d5276ac19737%40sessionmgr115&vid=5&hid=103> [žiūrėta: 2012-10-09]
14. **Gancedo Vallina I., Wagrig L.** EU-27 government revenue and expenditure stood at 44,6 % and 49,1 % of GDP respectively in 2011 // Eurostat. Statistic in fokus. 2012; no.27, p. 3 - 4.
http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-SF-12-027/EN/KS-SF-12-027-EN.PDF [žiūrėta: 2012-12-15]
15. **Goode R.** The Corporate Income Tax and the Price Level // The American Economic Review, 1945; no. 1 (35). p. 41.
<http://ehis.ebscohost.com.skaitykla.mruni.eu/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=124774a8-251d-4330-aba9-bd77b9d7fde2%40sessionmgr14&vid=164&hid=120> [žiūrėta: 2012-10-10]
16. **Gravelle J.G.** Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion // National Tax Journal, 2009; no. 4 (62), p. 727-753.
<http://www.fas.org/sgp/crs/misc/R40623.pdf> [žiūrėta: 2013-10-11]
17. **Grdinic M., Katunar J.** The Differences In Tax Treatment Of Small And Medium Enterprises In European Union Member States And Croatia // International Journal of Management Cases, 2011; no. 3 (13), p. 506-508
<http://ehis.ebscohost.com.skaitykla.mruni.eu/ehost/detail?vid=23&hid=103&sid=353280ed-855c-4e40-a6ec-1ef9d40704b2%40sessionmgr114&bdata=JnNpdGU9ZWhvc3QtbGl2ZQ%3d%3d#db=bth&AN=65535184> [žiūrėta: 2012-11-20]
18. **Henrekson M., Sanandaji T.** Entrepreneurship and the Theory of Taxation // Small Business Economy, 2011 ; no. 37. p.175,176.

- <http://ehis.ebscohost.com.skaitykla.mruni.eu/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=124774a8-251d-4330-aba9-bd77b9d7fde2%40sessionmgr14&vid=144&hid=6> [žiūrėta: 2012-10-09]
19. **Hickson J.** Corporate Migrations to Ireland // *International Tax Journal*, 2010; no. 1 (36)
<http://web.ebscohost.com.skaitykla.mruni.eu/ehost/detail?vid=5&sid=cab7b502-f2ee-4887-a39a-99bd61b25aa1%40sessionmgr15&hid=10&bdata=JnNpdGU9ZWZWhvc3QtbGl2ZQ%3d%3d#db=1gs&AN=502135454> [žiūrėta: 2013-10-17]
 20. **Killian S. et al.** Mixed Blessing of Being Designated a Small Business: A Four Country Comparison // *ATA Journal of Legal Tax Research*, 2008; no. 5. p. 19, 22, 23, 27, 28, 30, 33, 34. [žiūrėta: 2013-10-17] <http://web.ebscohost.com.skaitykla.mruni.eu/ehost/detail?sid=7dfcad22-e1a1-45ac-8a5c-a11edaa38193%40sessionmgr11&vid=80&hid=10&bdata=JnNpdGU9ZWZWhvc3QtbGl2ZQ%3d%3d#db=bth&AN=36029453>
 21. **Luobikienė I.** Sociologinių tyrimų metodika. – Kaunas: Technologija, 2006. – p. 50-56. – ISBN – 9955-25-122-0.
 22. **Manea A. C.** The Tax Heavens between Measures of Economic Stimulation and Measures against Tax Evasion // *Bulletin of Transilvania University of Brosov, Series VII : Social Sciences and Law*, 2010; no. 1 (3), p. 223 - 228.
<http://www.doaj.org/doaj?func=abstract&id=655297&q1=business&f1=all&b1=and&q2=taxation%20&f2=allrecNo=27&uiLanguage=en> [žiūrėta: 2012-09-17]
 23. **Marcijonas A., Sudavičius B.** Mokesčių teisė. - Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 2003. – p. 287. – ISBN 9955-55-705-2.
 24. **Markle K. S., Shackelford D. A.** Cross-country comparisons of corporate income taxes // *National Tax Journal*, 2012; no. 65 (3), p. 493-527.
<http://ehis.ebscohost.com.skaitykla.mruni.eu/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=c53ea16e-6cb2-4043-b2b2-0b24d7c946e1%40sessionmgr114&vid=6&hid=124> [žiūrėta: 2013-01-23]
 25. **Martinez – Vazquez J., Rider M.** Multiple Modes of Tax Evasion: Theory and Evidence // *National Tax Journal*, 2005; no. 1 (58), p. 51 - 76.
<http://ehis.ebscohost.com.skaitykla.mruni.eu/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=124774a8-251d-4330-aba9-bd77b9d7fde2%40sessionmgr14&vid=60&hid=3> [žiūrėta: 2012-09-22]
 26. **Matuliauskas A.** Investicijų tranzitas. <http://iq.lt/ekonomika/investiciju-tranzitas/> [žiūrėta: 2013-10-30]
 27. **McDevitt P.** Tax Exemption for New Start - Up Companies.
<http://www.cpairland.ie/docs/default-source/Students/F2-Taxation/tax-exemption-for-new-start-up-companies.pdf?sfvrsn=0> [žiūrėta: 2013-10-04]

28. **Meidūnas V., Puzinauskas P.** Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. – Vilnius : VĮ Teisinės informacijos centras, 2001. Vilnius, 2001. – p. 11-14. – ISBN 9986-45-279-1.
29. **Mironov G.** European Fiscal Policy of Tax Havens // Acta Universitatis Danubius: Administratio; 2009, no. 1(1), p. 55-62.
<http://www.doaj.org/doaj?func=abstract&id=664638&q1=business&f1=all&b1=and&q2=taxation%20&f2=all&recNo=37&uiLanguage=en> [žiūrėta: 2012-09-20]
30. **Nurnberg H.** Conceptual Nature of the Corporate Income Tax // Accounting Historians Journal, 2009; no. 2 (36), p. 31-74.
<http://ehis.ebscohost.com/skaitykla.mruni.eu/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=124774a8-251d-4330-aba9-bd77b9d7fde2%40sessionmgr14&vid=150&hid=6> [žiūrėta: 2012-09-15]
31. **Rimas J., Stačiokas R.** Mokesčiai: teorija ir praktika. – Kaunas: Technologija, 2004. – p. 14-18 . – ISBN 9955-09-624-1.
32. **Sorensen B. P.** Changing Views Of The Corporate Income Tax // National Tax Journal, 1995; no 2 (48), p. 279-284.
<http://ehis.ebscohost.com/skaitykla.mruni.eu/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=e0df6fdc-1794-4315-bd17-b5609365ae4c%40sessionmgr11&vid=7&hid=6> [žiūrėta: 2013-01-28]
33. **Stiglitz J. E.** The General Theory of Tax Avoidance // National Tax Journal, 2009; no. 3 (38), p. 325-337.
<http://ehis.ebscohost.com/skaitykla.mruni.eu/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=124774a8-251d-4330-aba9-bd77b9d7fde2%40sessionmgr14&vid=87&hid=121> [žiūrėta: 2012-09-17]
34. **Sweeney P.** Ireland's low corporation tax: the case for tax coordination in the Union // European Review of Labour and Research, 2010; no. 16(55), p. 58, 68-67.
<http://trs.sagepub.com/content/16/1/55> [žiūrėta: 2013-10-30]
35. **Tidikis R.** Socialinių mokslų tyrimų metodologija. - Vilnius: Lietuvos teisės universitetas, 2003. - p. 628. – ISBN 9955-563-26-5.
36. **Tobin G., Walsh K.** What Makes a Country a Tax Haven? An Assessment of International Standards Shows. Why Ireland Is Not a Tax Haven // The Economic and Social Review, 2013; no. 3(44), p. 401–424. <http://www.esr.ie/article/view/78/68> [žiūrėta: 2013-10-30]
37. **Vainienė R.** Ekonomikos terminų žodynas. – Vilnius : Tyto alba, 2008. – p. 326. – ISBN 9789 – 986 -16 – 4180.
38. **Von Haldenwang C., Ivanyna M.** A Comparative View on the Tax Performance of Developing Countries: Regional Patterns, Non-Tax Revenue and Governance // Economics, 2012; no. 10, p. 4,5, 17. <http://www.economics-ejournal.org/economics/discussionpapers/2012-10> [žiūrėta: 2012-10-12]

Ataskaitos, tyrimai, statistika

39. **Central Statistics Office.** Details on Taxation by Item and Year.
<http://www.cso.ie/px/pxeirestat/Statire/SelectVarVal/Define.asp?maintable=N1222&PLanguage=0> [žiūrėta: 2013-09-25]
40. **Commission on Taxation.** Report 2009.
<http://www.commissionontaxation.ie/downloads/Commission%20on%20Taxation%20Report%202009.pdf> [žiūrėta: 2013-09-25]
41. **CSO.** Business Demography.
<http://www.cso.ie/px/pxeirestat/Statire/SelectVarVal/Define.asp?maintable=BRA08&PLanguage=0> [žiūrėta: 2013-10-16]
42. **CSO.** ICT Usage by Enterprises.
http://www.cso.ie/px/pxeirestat/Database/eirestat/ICT%20Usage%20by%20Enterprises/ICT%20Usage%20by%20Enterprises_statbank.asp?SP=ICT%20Usage%20by%20Enterprises&Planguage=0 [žiūrėta: 2013-10-20]
43. **CSO.** International Investment Position by Type of Investment, Year and Statistic.
http://www.cso.ie/px/pxeirestat/Database/eirestat/BOP%20Annual%20Series/BOP%20Annual%20Series_statbank.asp?SP=BOP%20Annual%20Series&Planguage=0 [žiūrėta: 2013-10-16]
44. **Common consolidated corporate tax base working group.** General Tax principles / Užsakovas: European Commission.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/cctbwp1finalrev1_en.pdf [žiūrėta: 2012-10-16]
45. **Eurostat.** Bendrasis vidaus produktas, išreikštas rinkos kainomis ES valstybėse narėse.
<http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&pcode=tec00001&plugin=1> [žiūrėta: 2013-10-11]
46. **Eurostat.** Business demography indicators presented by legal form.
http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/european_business/special_sbs_topics/business_demography [žiūrėta: 2013-10-16]
47. **Eurostat.** Foreign-controlled enterprises.
http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/european_business/special_sbs_topics/foreign_controlled_enterprises [žiūrėta: 2013-10-16]
48. **Eurostat.** Gyventojų skaičius ES valstybėse narėse.
<http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/mapToolClosed.do;jsessionid=9ea7d07d30e703e7b986b87c44d9a8358cf88500b83c.e340aN8PchaTby0Lc3aNchuMc3eQe0?tab=map&init=1&plugin=1&language=en&pcode=tps00001&toolbox=types> [žiūrėta: 2013-10-11]

49. **Eurostat.** Key figures on business with a special feature on SMEs
http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-ET-11-001/EN/KS-ET-11-001-EN.PDF [žiūrėta: 2013-11-11].
50. **Eurostat.** Pajamų, turto ir kt. mokesčių dalis BVP ES valstybėse narėse.
<http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/graph.do?tab=graph&plugin=1&pcode=tec00018&language=en&toolbox=type> [žiūrėta: 2013-10-11]
51. **Eurostat.** Small and medium-sized enterprises (SMEs)
http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/european_business/special_sbs_topics/small_medium_sized_enterprises_SMEs [žiūrėta: 2013-10-11]
52. **Eurostat.** Taxation Trends in the European Union.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm [žiūrėta: 2012-10-22]
53. **Eurostat.** The proportion of unsuccessful loan applications by SMEs has risen with the economic crisis. http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/4-03102011-AP/EN/4-03102011-AP-EN.PDF
54. **KPMG.** Corporate tax rates table. <http://www.kpmg.com/GLOBAL/EN/SERVICES/TAX/TAX-TOOLS-AND-RESOURCES/Pages/corporate-tax-rates-table.aspx> [žiūrėta: 2013-10-29]
55. **Lietuvos bankas.** Lietuvos Respublikos ketvirtinis mokėjimų balansas.
http://www.lb.lt/statistics/statbrowser.aspx?lang=lt&orient=vert&date_type=4&Year0=2012&Year1=2013&Q1=1&Q2=1&Q3=1&Q4=1&group=7233 [žiūrėta: 2013-10-23]
56. **Lietuvos statistikos departamentas.** Įmonių skaičius.
<http://db1.stat.gov.lt/statbank/default.asp?w=1440> [žiūrėta: 2013-10-20]
57. **Lietuvos statistikos departamentas.** Įmonių sumokėti mokesčiai.
<http://db1.stat.gov.lt/statbank/default.asp?w=1440> [žiūrėta: 2013-10-20]
58. **Lietuvos statistikos departamentas.** Informacinių technologijų panaudojimas įmonėse.
<http://www.osp.stat.gov.lt/web/guest/rodikliai16> [žiūrėta: 2013-10-20]
59. **Lietuvos statistikos departamentas.** Mokesčiai ir socialinio draudimo įmokos.
<http://osp.stat.gov.lt/statistiniu-rodikliu-analize?id=2205&status=A> [žiūrėta: 2013-09-08]
60. **Lietuvos statistikos departamentas.** Lietuvos statistikos metraštis 2012.
http://web.stat.gov.lt/uploads/metraštis/1_LSM_2012.pdf?PHPSESSID=043d4db0883ec8972e4c7431a256b384 [žiūrėta: 2013-10-20]
61. **Lietuvos statistikos departamentas.** Veikiantys ūkio subjektai.
<http://www.osp.stat.gov.lt/web/guest/statistiniu-rodikliu-analize?id=2772&status=A> [žiūrėta: 2013-09-08]

62. **OECD.** Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue.
<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf> [žiūrėta: 2013-10-19]
63. **PWC.** Paying Taxes 2013. The Global Picture. <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2013-full-report.pdf> [žiūrėta: 2013-10-15]

Internetiniai šaltiniai

64. **IDA Ireland.** Tax Guide 2013: Ireland. <http://www.idaireland.com/news-media/publications/library-publications/ida-ireland-publications/investing-in-ireland/IDA-Tax-brochure-2013-final.pdf> [žiūrėta: 2013-10-20]
65. **Lietuvos Respublikos Finansų ministerija.** Mokesčių sutartys.
http://www.finmin.lt/c/portal/layout?p_1_id=PUB.1.66 [žiūrėta: 2013-10-23]
66. **Lietuvos Respublikos finansų ministerija.** Numatomos 2013 m. Nacionalinio biudžeto pajamos pagal mokesčius. http://www.finmin.lt/web/finmin/2013_biudzetas/pajamos [žiūrėta: 2013-09-08]
67. **Lowtax.** Ireland: Domestic Corporate Taxation.
<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jirdctx.html#scope> [žiūrėta: 2013-10-01]
68. **Revenue.** Corporation Tax. <http://www.revenue.ie/en/tax/ct/index.html> [žiūrėta: 2013-10-04]
69. **Revenue.** Double Taxation Treaties entered into by Ireland.
<http://www.revenue.ie/en/practitioner/law/double/double-taxation-agreements.html> [žiūrėta: 2013-10-21]
70. **Valstybinė mokesčių inspekcija.** Pelno mokestis. <https://www.vmi.lt/cms/web/guest/pelno-mokestis> [žiūrėta: 2013-09-30]
71. **Valstybinė mokesčių inspekcija.** Pelno mokesčio pakeitimai 2010 metais.
<http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10830694> [žiūrėta: 2013-09-08]

Rožytė S. Lietuvos ir Airijos pelno mokesčio sistemų lyginamoji analizė: poveikio verslui vertinimas / Viešojo sektoriaus ekonomikos magistro baigiamasis darbas. Vadovas doc. dr. A. Balkevičius. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2013. – 77 p.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuota pelno mokesčio sistemos koncepcija bei atskleisti jos poveikiai verslui, palygintos Lietuvos ir Airijos pelno mokesčio sistemos, įvertintas jų skirtingas poveikis verslui. Pirmoji darbo dalis skirta apžvelgti teorinei pelno mokesčio sampratai, pagrindiniams pelno mokesčio sistemos elementams bei jos poveikio verslui aspektams išskirti. Antrojoje dalyje pateikiama metodologija, kuria remiantis tyrimui pasirinktos valstybės bei mokslinė literatūra ir statistikos duomenys pelno mokesčio sistemų poveikiui Lietuvoje ir Airijoje įvertinti. Trečiojoje darbo dalyje palyginamos pasirinktų šalių pelno mokesčio sistemos bei analizuojamas jų poveikis verslui.

Pagrindiniai žodžiai: pelno mokesčiai, pelno mokesčio sistema, Lietuva, Airija, verslas.

Rožytė S. A comparative analysis of Lithuanian and Irish profit tax systems: the evaluation of their effect on business / Master's Work in Public Sector Economics. Supervisor assoc. prof. dr. A. Balkevičius. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2013 – 77 p.

ANOTATION

The corporate income tax conception and its effects on business are analysed, Lithuanian and Irish profit tax systems are compared and evaluation of their different effect on business is done in this Master's Work. The first part of this work is dedicated to review the profit tax conception and to highlight the key elements of the profit tax system and the aspects of its impact on the business. The second part presents the methodology, according to which the two states selected for comparison, scientific literature and statistics selected to evaluate Lithuanian and Irish profit tax systems effect on business. In the third part profit tax systems in Lithuania and Ireland are compared and their different effect on business is evaluated.

Key Words: profit tax, profit tax system, Lithuania, Ireland, business.

Rožytė S. Lietuvos ir Airijos pelno mokesčio sistemų lyginamoji analizė: poveikio verslui vertinimas / Viešojo sektoriaus ekonomikos magistro baigiamasis darbas. Vadovas doc. dr. A. Balkevičius. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2013. – 77 p.

SANTRAUKA

Magistro baigiamojo darbo „Lietuvos ir Airijos pelno mokesčio sistemų lyginamoji analizė: poveikio verslui vertinimas“ aktualumą lemia atlikti tarptautiniai sociologiniai tyrimai, kurie parodo, jog pelno mokestis sudaro nemažą dalį įmonių sumokamų mokesčių. Nors mokslinėje literatūroje nagrinėjami atskiri su pelno mokesčiu susiję aspektai, tačiau nepateikiamas šio mokesčio sistemos poveikio verslui vertinimas, tai ir lemia darbo naujumą.

Kadangi darbe lyginamos Airijos ir Lietuvos pelno mokesčio sistemos, tai nagrinėjama problema – kaip skirtingos pelno mokesčio sistemos veikia verslą. Siekiant ją išspręsti keliamas darbo tikslas - ištirti ir palyginti Lietuvos ir Airijos pelno mokesčio sistemas ir įvertinti jų poveikį verslui. Siekiant įgyvendinti išsikeltą tikslą darbe analizuojami pelno mokesčio sistemos ir jos poveikio verslui teoriniai aspektai. Remiantis šiais aspektais sudaryta pelno mokesčio sistemos poveikio verslui vertinimo metodologija bei atliktas Lietuvos ir Airijos pelno mokesčio sistemų įtakos įmonėms vertinimas. Atliekant tyrimą naudoti mokslinės literatūros šaltinių, tarptautinių tyrimų ataskaitų bei statistikos duomenų analizės ir apibendrinimo, lyginamasis bei atvejų studijos metodai.

Apibendrinus teorinius darbo aspektus ir įvertinus skirtingų valstybių pelno mokesčio sistemų poveikį verslui, darbo pradžioje iškelta hipotezė, jog skirtingos pelno mokesčio sistemos nevienodai veikia verslą buvo patvirtinta. Magistro baigiamojo darbo išvados parodė, jog kai kurie valstybių pelno mokesčių sistemų elementai skatina verslą, kiti slopina. Todėl, baigiamajame darbe siūloma teisės aktų pakeitimais ir papildymais reglamentuoti verslui palankesnę pelno apmokestinimą bei imtis kitų priemonių padedančių sumažinti neigiamus pelno mokesčio sistemos aspektus.

SUMMARY

Rožytė S. A comparative analysis of Lithuanian and Irish profit tax systems: the evaluation of their effect on business / Master's Work in Public Sector Economics. Supervisor assoc. prof. dr. A. Balkevičius. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2013 – 77 p.

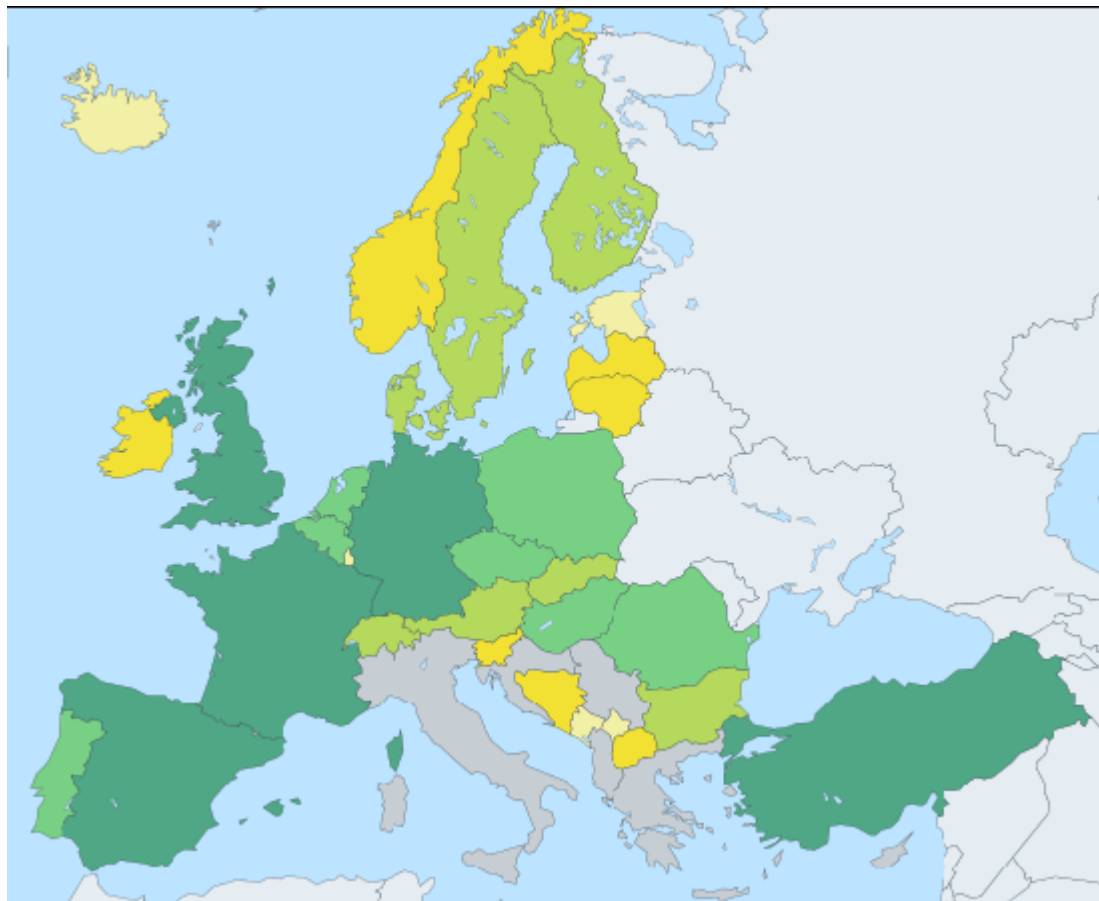
Relevancy of Master Work „A comparative analysis of Lithuanian and Irish profit tax systems: the evaluation of their effect on business“ is determined by international sociological surveys results, which show that the profit tax is a significant part of corporations tax liabilities. In spite of the fact that scientific literature analyse a lot of profit tax aspects, but the evaluation of this tax system's effect on business remain uncertain.

The comparison of Lithuanian and Irish profit tax systems determines the problem of this Master's Work – how different profit tax systems affect business. In order to solve it, the main goal is - to analyse and to compare Lithuanian and Irish profit tax systems and to evaluate their impact on business. In order to reach the raised goal, the aspects of profit tax system and its effect on business are analysed. According to these aspects, the methodology of evaluation of profit tax system impact on business is composed and Lithuanian and Irish profit tax systems' influence on business is evaluated. The main methods such as scientific literature, laws, surveys reports and statistics analysis and synthesis, comparative and case study methods are used in this research.

After summarizing the theoretical aspects of the Work and the evaluation of different states' profit tax systems effect on business, the hypothesis that the different tax systems have not the same influence to business is proved. Master's Work conclusion show that some of the profit tax system's elements promote business development, but others don't. So this Work suggests to implement some amendments and appendixes in profit tax's act, which would help to create more favourable conditions to business, and to establish some other instruments, which would help avoid negative aspect of profit tax system.

PRIEDAI

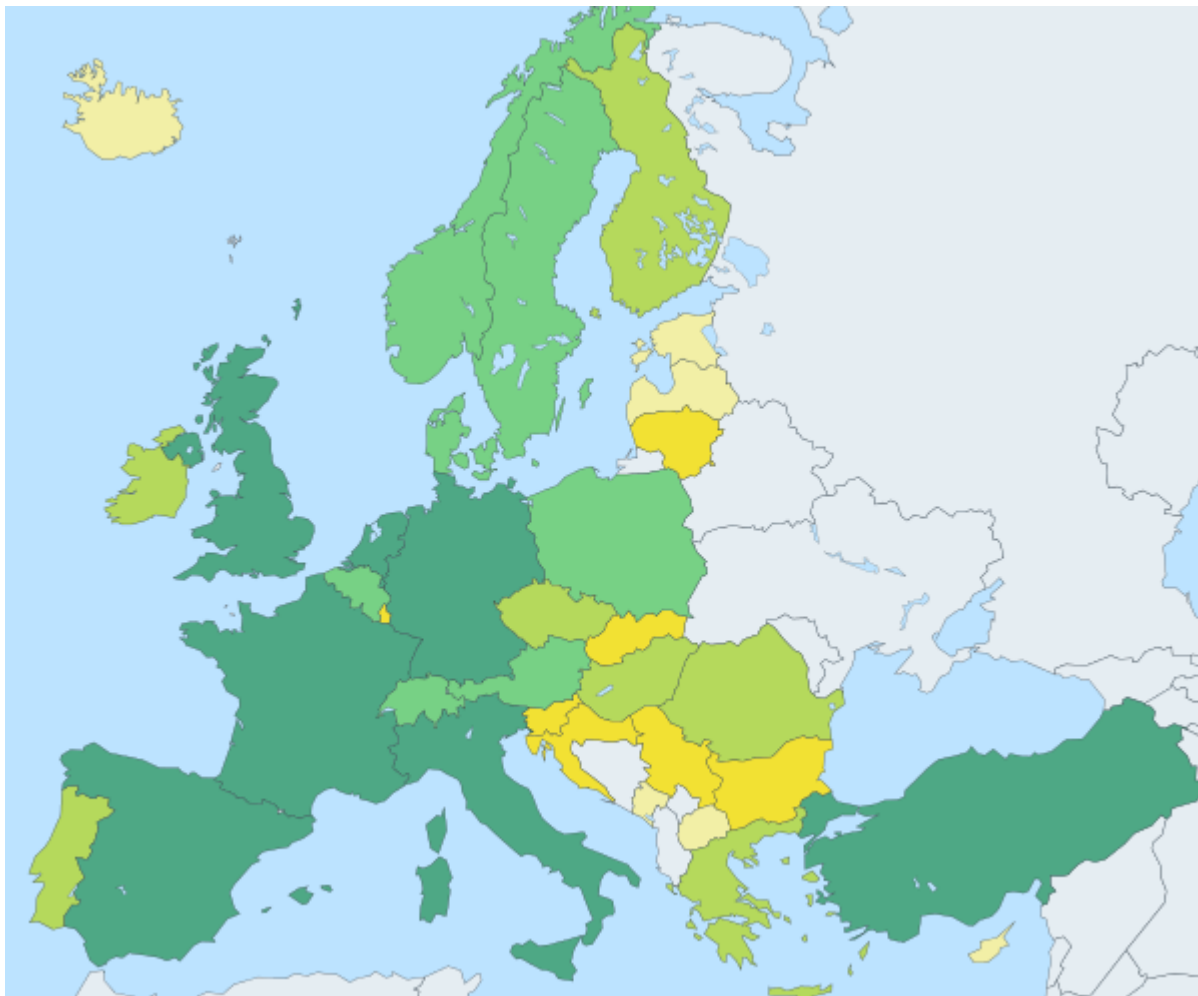
GYVENTOJŲ SKAIČIUS ES VALSTYBĖSE NARĖSE



Gyventojų skaičius	Atvejų skaičius
36842.0 - 1815606.0	7
1815606.0 - 5051275.0	7
5051275.0 - 9555893.0	7
9555893.0 - 3.8533299	7
3.8533299 - 8.2020688	5
Nėra duomenų	6

Šaltinis: Eurostat, 2013.

BVP IŠREIKŠTAS RINKOS KAINOMIS ES VALSTYBĖSE NARĖSE, MLN. EURŲ



BVP, mln. eurų	Atvejų skaičius
3453.8 - 24887.4	7
24887.4 - 77179.5	7
77179.5 - 202459.4	7
202459.4 - 521530.4	7
521530.4 - 2812411.3	7
Nėra duomenų	1

Šaltinis: Eurostat, 2013.

**ĮMONIŲ NAUDOJIMASIS KOMPIUTERIU, INTERNETU IR JŲ
BENDRAVIMAS SU VALSTYBINĖMIS INSTITUCIJOMIS INTERNETU
PAGAL BENDRAVIMO TIKSLĄ**

Rodiklis	Valstybė	Metai			
		2009	2010	2011	2012
Įmonių naudojimas informacinėmis technologijomis					
Įmonės naudojančios kompiuterius (%)	Airija	93	93	94	95
	Lietuva	96,1	96,9	98,1	99,7
Įmonės, kurios naudojami internetu (%)	Airija	90	92	93	94
	Lietuva	95	96,2	98,1	99,7
Įmonių bendravimas internetu su valstybės institucijomis pagal bendravimo tikslą					
Informacijai gauti (%)	Airija	77	82	83	84
	Lietuva	87,1	92,3	88,1	89,8
Įvairioms formoms parsisiųsti (%)	Airija	78	82	85	86
	Lietuva	94,6	97,8	99,2	99,1
Užpildytoms formoms grąžinti (%)	Airija	62	67	82	84
	Lietuva	91,4	95,6	98,7	99,1
Administracinėms procedūroms elektroniniu būdu vykdyti (be papildomų popierinių procedūrų) (%)	Airija	58	66	55	-
	Lietuva	90,2	92,6	96,8	96,6
Siūlymams elektroninėje paraiškų sistemoje pateikti (%)	Airija	26	32	38	-
	Lietuva	31,4	23	27,5	29,7

Šaltinis: CSO, 2013; Lietuvos statistikos departamentas, 2013.

PELNO MOKESČIO TARIFAI 2006-2013 METAIS ES VALSTYBĖSE NARĖSE

Valstybė	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Austrija	25	25	25	25	25	25	25	25
Belgija	33.99	33.99	33.99	33.99	33.99	33.99	33.99	33.99
Bulgarija	15	10	10	10	10	10	10	10
Kroatija	20	20	20	20	20	20	20	20
Kipras	10	10	10	10	10	10	10	12.5
Čekija	24	24	21	20	19	19	19	19
Danija	28	25	25	25	25	25	25	25
Estija	23	22	21	21	21	21	21	21
Suomija	26	26	26	26	26	26	24.5	24.5
Prancūzija	33.33	33.33	33.33	33.33	33.33	33.33	33.33	33.33
Vokietija	38.34	38.36	29.51	29.44	29.41	29.37	29.48	29.55
Graikija	29	25	25	25	24	20	20	26
Vengrija	16	16	16	16	19	19	19	19
Airija	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5
Italija	37.25	37.25	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4
Latvija	15	15	15	15	15	15	15	15
Lietuva	15	15	15	20	15	15	15	15
Liuksemburgas	29.63	29.63	29.63	28.59	28.59	28.8	28.8	29.22
Malta	35	35	35	35	35	35	35	35
Olandija	29.6	25.5	25.5	25.5	25.5	25	25	25
Lenkija	19	19	19	19	19	19	19	19
Portugalija	27.5	25	25	25	25	25	25	25
Rumunija	16	16	16	16	16	16	16	16
Slovakija	19	19	19	19	19	19	19	23
Slovėnija	25	23	22	21	20	20	18	17
Ispanija	35	32.5	30	30	30	30	30	30
Švedija	28	28	28	26.3	26.3	26.3	26.3	22
D. Britanija	30	30	30	28	28	26	24	23
ES vidurkis	25.01	24.11	23.29	23.22	23.04	22.8	22.6	22.85
Pasaulio vidurkis	27.5	26.95	26.1	25.38	24.69	24.5	24.4	24.0

Šaltinis: adaptuota pagal KPMG, 2013.