

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

LAURA VIDŽIŪNAITĖ
VERSLO TEISĖS PROGRAMOS DIENINĖS STUDIJOS

MOKESČIŲ PLANAVIMO TEISINIS REGULIAVIMAS

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovė
Doc. dr. Dalia Vasarienė

Vilnius
2006

PLANAS

IVADAS	5
I. MOKESČIŲ PLANAVIMO SĄVOKA IR PRIEMONĖS	9
1. Mokesčių planavimo sąvoka.....	9
Mokesčių planavimas kaip finansinio planavimo sudėtinė dalis.....	9
Mokesčių planavimo sąvoka.....	11
Mokesčių planavimo atribojimas nuo mokesčių vengimo, mokesčių slėpimo bei piktnaudžiavimo teise, siekiant mokestinės naudos.....	14
2. Mokesčių planavimo priemonės.....	15
2.1. Mokesčių planavimo proceso dalyviai.....	15
2.2. Mokesčių planavimo klasifikacija.....	16
2.3. Mokesčių planavimo priemonės ir instrumentai.....	17
2.3.1. Nuolatinio mokesčių planavimo priemonės ir instrumentai.....	17
2.3.2. Strateginio mokesčių planavimo priemonės ir instrumentai.....	17
2.4. Mokesčių planavimo metodai.....	18
2.5. Mokesčių planavimo etapai ir jų charakteristika.....	18
2.5.1. Išorinio mokesčių planavimo etapai.....	19
2.5.2. Vidinio mokesčių planavimo etapai.....	19
II. MOKESČIŲ PLANAVIMO TEISINIS REGLAMENTAVIMAS IR JO PROBLEMAS	22
1. Tarptautinis mokesčių planavimas.....	22
1.1. Mokesčių planavimas steigiant įmones lengvatinio mokesčių tarifo valstybėse.....	22
1.1.1. Lengvatinio mokesčių tarifo jurisdikcijos.....	23
1.1.2. Steigimosi lengvatinio mokesčių tarifo jurisdikcijose ypatumai.....	24
1.1.3. Kontroliuojančių įmonių steigimas lengvatinio mokesčių tarifo jurisdikcijose.....	25

2. Mokesčių planavimas nacionaliniu lygiu.....	26
2.1. Mokesčių planavimas steigiant įmones laisvosiose ekonominėse zonose.....	26
2.1.1 Laisvųjų ekonominių zonų steigimo tikslai ir jose leistinos veiklos rūšys.....	27
2.1.2. Mokesčių lengvatos laisvojoje ekonominėje zonoje įregistruotoms įmonėms.....	28
2.1.3. Laisvosiose ekonomines zonose įsteigtų įmonių privalumai.....	29
2.1.4. Laisvosios ekonominės zonos Lietuvos Respublikoje.....	30
2.2. Mokestinės lengvatos užsienio investuotojams.....	31
2.3. Kitos Lietuvos Respublikos teisės aktų suteikiamos mokestinės lengvatos.....	32
III. MOKESČIŲ PLANAVIMO ATEITIES PERSPEKTYVOS.....	35
1. Mokesčių planavimo priemonių, prieinamų Lietuvos Respublikos mokesčių mokėtojams sąrašo plėtimas.....	35
2. Pasiūlymai teisės aktų, reglamentuojančių mokesčių planavimą Lietuvos Respublikoje, rengėjams.....	36
IŠVADOS.....	38
SANTRUMPA.....	40
SUMMARY.....	41
LIERATŪROS SĄRAŠAS.....	42
PRIEDAI.....	47

Darbe naudojamų santrumpų lentelė

<i>ATPK</i>	–	<i>Administracinių teisės pažeidimų kodeksas</i>
<i>BK</i>	–	<i>Baudžiamasis kodeksas</i>
<i>ES</i>		<i>Europos Sąjunga</i>
<i>EUR</i>		<i>euras</i>
<i>JAV</i>		<i>Jungtinės Amerikos Valstijos</i>
<i>LEZ</i>	–	<i>laisvoji ekonominė zona</i>
<i>LR</i>	–	<i>Lietuvos Respublika</i>
<i>LRK</i>	–	<i>Lietuvos Respublikos Konstitucija</i>
<i>PVM</i>	–	<i>pridėtinės vertės mokestis</i>

IVADAS

Mokesčių našta Lietuvos Respublikoje, palyginus su kitomis Europos valstybėmis, yra sąlyginai nedidelė, tačiau pastebima, kad tokius rodiklius lemia ne realus mokesčių mažėjimas, bet nuolaidos atskiriems ūkio subjektams.

Mokesčių reguliavimo procese yra labai svarbu atriboti mokesčių planavimą, mokesčių vengimą ir mokesčių slėpimą bei nesusipainioti šiose kategorijose priimant verslo sprendimus. Kaip taikliai yra pažymėjęs buvęs Lietuvos Respublikos finansų viceministras Vitas Vasiliauskas, mokesčių planavimas - tai verslo operacijų išdėliojimas taip, kad būtų gautos kuo mažesnės mokesčių sąnaudos.¹ Šiame darbe yra siekiama kuo daugiau aptarti mokesčių planavimo institutą, iš jo kylančius teisinius santykius bei mokesčių planavimo instituto teisinio reglamentavimo problemas.

Temos aktualumas, mokslinis naujumas, teorinė ir praktinė nauda. Šis darbas yra pirmas mokslinio pobūdžio darbas Mykolo Romerio universitete, pretenduojantis į detalesnę mokesčių planavimo teisinio reglamentavimo problematikos ir ateities perspektyvų mokesčių planavimo sferoje Lietuvos Respublikoje analizę. Mokesčių planavimas, kaip finansinio planavimo sudėtinė dalis, pakankamai seniai nagrinėjamas užsienio teisės ir ekonomikos mokslo atstovų (R.A.Gordon, J.Muller ir kt.), tačiau išsamesnės ir aktyvesnės mokslinės diskusijos (H.L.Van Mens, N.Pavlenko ir kt.), šia tema pastebimos tik pastaraisiais dešimtmečiais. Galima teigti, kad susidomėjimą mokesčių planavimo tematika pastaruoju metu lemia vis intensyvesnis verslo pasaulis, neišvengiamai didėjanti konkurencija tarp verslo subjektų, siekis išvystyti kuo pelningesnę ir stabilesnę verslą.

Sisteminga literatūros šio darbo rašymui paieška Lietuvos (Nacionalinėje Martyno Mažvydo, Lietuvos Mokslo Akademijos, Mykolo Romerio universiteto) bei Belgijos (Gento ir Liuvono universitetų) bibliotekose suponavo išvadas, kad mokslinių darbų mokesčių planavimo tema, analizuojant šį institutą per teisinę prizmę, pasigendama. Lietuviška literatūra, nepaisant ypatingo šios temos aktualumo vis intensyvesniai mūsų valstybės ekonomikai, mokesčių planavimo tematika yra itin negausi ir neišplėtotą, dažniausiai tai publicistinio pobūdžio straipsniai, pasigendama bent menkiausios teisinės analizės šia tema. Taip pat pastebėtina, jog daugelis užsienio autorių, paskelbusių publikacijas mokesčių planavimo srityje (R.Namysłowski, P.Toński, R.Gordon ir daugelis kt.), dažniausiai nagrinėja atskirus mokesčių planavimo instituto

¹ Vasiliauskas, Vitas. Mokesčių planavimas (ar optimizavimas) ir mokesčių vengimas - kur riba? Finansų Ministerijos požiūris. // Konferencijos "Mokesčių optimizavimas – kaip tai daryti legaliai?" medžiaga, 2004 m. spalio 7 d., Vilnius.

aspektus, ypač gausu literatūros šaltinių ekonominės naudos tematika, tačiau mokslinių darbų teisinio reglamentavimo problematikos mokesčių planavimo srityje tema ir tarp užsienio literatūros šaltinių autorei surasti nepavyko. Atliekant mokslinį tyrimą buvo analizuojami literatūros šaltiniai lietuvių, anglų, rusų, lenkų kalbomis.

Be mokslinio naujumo, kitas motyvas, paskatinęs autorę gilintis į šią temą, yra jos aktualumas. Lietuvoje verslas pakankamai sėkmingai pradeda perimti kitose šalyse bei tarptautiniame versle paplitusią verslo praktiką, leidžiančią maksimaliai planuoti (minimizuoti) galimą mokesčių našta. Kalbant apie mokesstinės naštos mažinimo praktiką, galima išskirti dvi tokio mažinimo formas – priimtina ir nepriimtina. Pastaroji atsiranda kai atitinkamos valstybės įstatymuose įvedamos normos draudžiančios tokią praktiką. Šią mokesčių mažinimo formą, atsižvelgiant į jau dabar įstatyme įtvirtintas sąvokas, galima įvardinti kaip piktnaudžiavimą teise. Taigi yra reikalingas ir būtinas detalus mokesčių planavimo reglamentavimas teisės aktais, kad būtų užkertamas kelias visiems žinomiems ir teoriškai numanomiems atvejams, kai dėl teisės normos nebuvimo yra gaunama valstybei ir kitiems mokesčių mokėtojams nepriimtina mokesstinė nauda.

Šio darbo temos analizė turi ir praktinę naudą – darbe pateikiami Lietuvos Respublikos teisės aktų bazės trūkumai mokesčių planavimo srityje gali būti naudingi norminių teisės aktų leidėjams ir būsimų norminių aktų šioje srityje rengėjams; šis darbas taip pat naudingas ir pažintiniu aspektu – jame yra pateikiama užsienio teisės aktų mokesčių planavimo srityje apžvalga, kai kurie teisinio reglamentavimo sistemų privalumai ir trūkumai, siūlymai, kaip užsienio šalių praktikos privalumus būtų galima pritaikyti Lietuvos Respublikos teisinėje sistemoje.

Tyrimo objektas. Šio darbo tyrimo objektas yra mokesčių planavimo institutas pagal Lietuvos Respublikos ir kai kurių užsienio šalių (Belgijos, Airijos, Danijos, Kipro, Rusijos ir kt.) teisę. Darbe nagrinėjamas pagrindinis mokesčių planavimo instituto aspektas – teisinio reguliavimo problemos.

Tyrimo dalykas. Mokesčių planavimo priemonės ir instrumentai, mokesčių planavimo metodai ir etapai, mokesčių planavimo proceso dalyviai, mokesčių planavimo būdai, apimtis, taip pat teisės aktai nagrinėjama tema.

Tyrimo tikslas. Pagrindinis šio darbo tikslas yra atskleisti mokesčių planavimo instituto turinį ir nustatyti mokesčių planavimo teisinio reglamentavimo probleminius aspektus Lietuvos Respublikos ir kai kuriose užsienio šalių teisinėse sistemose bei, kiek tai leidžia magistro darbo apimtis, išnagrinėti galimas šių problemų sprendimo kryptis ir būdus.

Tyrimo uždaviniai. Siekiant minėtų tikslų, šiam darbui keliami tokie uždaviniai:

- 1) išanalizuoti mokesčių planavimo teisinio reglamentavimo priežastis ir pagrįsti šio instituto reglamentavimo poreikį tiek Lietuvos Respublikoje, tiek užsienio šalyse;
- 2) išnagrinėti mokesčių planavimui skirtas teisės normas, įvertinti jų privalumus bei trūkumus;
- 3) atskleisti detalesnio ir aiškesnio mokesčių planavimo teisinio reglamentavimo poreikį ir būtinybę;
- 4) pateikti mokesčių planavimo teisinio reglamentavimo modelio galimas kryptis ir teisinį jų vertinimą.

Hipotezė. Rašant magistro darbą keliami hipotezė, kad mokesčių planavimas, kaip finansinio planavimo dalis yra būtinas sėkmingam verslo plėtojimui, taip pat asmeninės finansinės laisvės užtikrinimui. Darbas turėtų paneigti gana plačiai gyvuojančią mintį, kad mokesčių planavimas yra 'šešėlinė', "pusiau legali" finansinė veikla, siekiant mokestinės naudos įstatymo neleidžiamais būdais.

Tyrimo metodika. Tiriant mokesčių planavimo teisinio reglamentavimo problemas ir ateities perspektyvas bei formuluojant šio darbo išvadas, siekiant išsamaus, mokliškai pagrįsto tyrimo atlikimo, buvo remiamasi ne pavieniu moksliniu tyrimo metodu, o jų kompleksu – sisteminiu, loginiu, lyginamuoju, apibendrinimo ir teleologiniu (įstatymo leidėjo ketinimo) tyrimo metodais, kurių pagalba pasiekiamas mokslinio tyrimo tikslas.

Sisteminio metodo taikymo būtinybę šiame darbe lėmė mokesčių planavimo instituto prigimtis, t.y. negalimumas izoliuoti šį institutą išimtinai teisiniuose rėmuose. Šio metodo pagalba analizuojamos mokesčių planavimo teisinės problemos finansų valdymo bei ekonomikos mokslų kontekste, kiek tai yra būtina šio darbo tikslams pasiekti.

Loginis metodas yra būtinas atskleidžiant bet kurio mokslinio tiriamojo darbo tikslus, aiškinantis teisės normų turinį, pateikiant išvadas bei apibendrinimus.

Lyginamasis metodas naudojamas atskleidžiant Lietuvos Respublikos teisinėje bazėje esančių įstatymų, bent kažkokia apimtimi reglamentuojančių mokesčių planavimo institutą ir iš jo kylančius teisinius santykius, normų turinį, taip pat aiškinantis jų trūkumus bei lyginant šias normas su užsienio teisės normomis, reglamentuojančiomis mokesčių planavimą.

Apibendrinimo metodas padeda sisteminant tyrimo metu surinktą informaciją, apibendrinant perskaitytą literatūrą, ieškant sąryšio tarp atskirų tyrimo dalių, formuluojant išsamias, mokliškai pagrįstas tyrimo išvadas ir galutinius teiginius.

Teleologinis metodas leidžia daryti išvadas dėl tam tikrų teisės normų turinio bei jų taikymo, atsižvelgiant į jų tikslus bei norminių aktų leidėjo ketinimus.

Darbo struktūra. Magistro darbą sudaro įžanga, trys dalys ir išvados. Kiekviena darbo dalis yra suskirstyta į skyrius pagal nagrinėjamų klausimų pobūdį. Dauguma skyrių skirstomi į poskyrius, kuriuose analizuojami skirtingi to paties klausimo aspektai. Darbo sandarai įtakos turėjo tai, kad darbe nagrinėjama ne tik teisinio reglamentavimo problematika, tačiau atskleidžiama ir paties mokesčių planavimo instituto specifika.

Pirmojoje dalyje yra detalai aptariama mokesčių planavimo sąvoka, mokesčių planavimas identifikuojamas kaip finansinio planavimo sudėtinė dalis. Mokesčių planavimas atibojamas nuo mokesčių vengimo, mokesčių slėpimo bei piktnaudžiavimo teise, siekiant mokestinės naudos. Plačiai apžvelgiamos mokesčių planavimo priemonės, instrumentai, dalyviai, metodai bei etapai. Antrojoje dalyje yra gilinamasi į mokesčių planavimo teisinį reglamentavimą ir mokesčių planavimo galimybes Lietuvos Respublikoje bei užsienio valstybėse, apžvelgiamos mokesčių planavimo perspektyvos pasinaudojant ofšorinių jurisdikcijų bei laisvųjų ekonominių zonų teikiamais privalumais. Trečiojoje dalyje yra pateikiami pasiūlymai dėl mokesčių planavimo teisinio reglamentavimo Lietuvos Respublikoje gerinimo.

I. MOKESČIŲ PLANAVIMO SAŲOKA IR PRIEMONĖS

1. MOKESČIŲ PLANAVIMO SAŲOKA

1.1. Mokesčių planavimas kaip finansinio planavimo sudėtinė dalis

Mokesčių planavimas² yra viena iš svarbiausių finansinio planavimo proceso dalių, kurio pagrindinis uždavinys yra pirminis tiesioginių ir netiesioginių mokesčių sumarinių apimčių variantų skaičiavimas, mokesčių nuo visos mokesčių mokėtojo veiklos rezultatų skaičiavimas išskiriant konkretų sandorį ar grupės sandorių projektą.

Kaip teigia garsus japonų kilmės amerikiečių investuotojas ir finansinės išminties literatūros autorius Robert T. Kiyosaki: “Daugumos žmonių finansinė padėtis negerėja, nes kiekvieną mėnesį jie apmoka sąskaitas. Dauguma žmonių kiekvieną mėnesį pirmiau sumoka kitiems, o tik paskui pasiima sau, jeigu kas lieka. Vadinasi, jie sulaužo auksinę asmeninių finansų taisyklę – “pirmiausia susimokėk sau”.³ Finansinės išminties žinovai (Robert T. Kiyosaki, Sharon L. Lechter) mokesčiams ir jų planavimui finansinės gerovės kūrimo teikia labai svarbią reikšmę, nes protingas ir nuoseklus finansinis planavimas ne tik padeda taupyti, bet ir “įdarbina pinigus” bei padeda užsitikrinti finansinę laisvę.

Finansinis planavimas – tai protingo finansų valdymo procesas, leidžiantis pasiekti numatytus tikslus ir įgyvendinti siekius bei padedantis įveikti finansinius barjerus įvairiose verslo srityse bei pakopose. Kitaip tariant, finansinis planavimas yra išankstinis finansinių atsargų sukauptimo procesas ateityje atsirasiantiems poreikiams tenkinti. Finansinio planavimo uždavinys yra užtikrinti, kad ateityje reikiamas lėšų kiekis reikiamu laiku padėtų pasiekti užsibrėžtų tikslų. Kaip yra pasisakęs garsus JAV teisėjas Learned Hand (1972-1961) *Helvering v. Grego* bylos sprendime⁴: “kiekvienas gali tvarkyti savo reikalus (verslą) taip, kad jo mokami mokesčiai būtų kuo įmanoma mažesni, niekas neprivalo pasirinkti mokesčių plano, kuris yra geriausias valstybės biudžetui. Visi tai daro – turtingi ir neturtingi ir tai yra teisėta, nes niekas neprivalo mokėti valstybei daugiau, nei to reikalauja teisė”.

² angl. *tax planning*; rus. *налоговое планирование*, vok. *Steuer-Planung* lenk. *planowanie podatkowe*, oland. *belastingplanning*.

³ Kijosaki R.T, Lechter Sh.L. Pinigų srauto kvadrantas. – “Sirokas”, Vilnius. – 2002. P. 215.

⁴ Woods, W William. Tax Evasion versus Avoidance: A crucial distinction. May 15, 2005 <http://bizoffshore.com/blog/_archives/2005/5/15/860166.html>

Neužsiimant finansiniu planavimu tik nedaugelis galėtų įgyvendinti finansinius šeimos, bendruomenės, verslo ir kt. tikslus. Tėvai linki savo vaikams tapti laimingais ir klestinčiais, bet šis tikslas vargu ar bus pasiektas, jei tėvai mirs jauni, nespėję sukaupti finansinių atsargų šeimos gerovei. Kad netektų gyvenimo pabaigoje skursti ar būti našta šeimai senatvėje, reikia planuoti savo finansinę ateitį, sukaupti pakankamai lėšų prieš išeinant į pensiją. Verslininkai siekia, kad verslas nežlugtų jiems mirus ar susirgus, tačiau to bus sunku išvengti, jei nepakankamai kruopščiai arba išvis neplanuojami verslo finansiniai reikalai, kai verslas dar tik vystomas.

Kalbant apie finansinį planavimą, kurio dalis yra ir mokesčių planavimas, tikslinga paminėti finansinio planavimo funkcijas:

- sukurti realius finansinius ir asmeninius planus;
- nustatyti esamą finansinę būklę įvertinant turimą turtą, pajamas, išsipareigojimus, draudimą, mokesčius ir investicijas;
- sukurti realų planą, padedantį pasiekti užsibrėžtus finansinius tikslus, numatant silpnesias finansines puses ir remiantis stipriosiomis;
- pradėti vykdyti sudarytą finansinį planą ir užtikrinti periodinę jo priežiūrą;
- užsitikrinti gerą gyvenimo lygį keičiantis finansiniams tikslams, verslo bei asmeninėms aplinkybėms, draudimo produktams bei įstatymams.

Finansinis planavimas yra solidus įnašas į finansiškai užtikrintą verslo plėtojimą, žmogaus gyvenimą ir daugelyje valstybių (tarp jų ir Lietuvoje) leidžia teisėtai sutaupyti piniginius išteklius mokestinių lengvatų sąskaita.

Daugelyje valstybių (Vokietijoje, Belgijoje, Jungtinėje Karalystėje, Jungtinėse Amerikos Valstijose, Ispanijoje, Lietuvoje ir kt.) mokestinės lengvatos suteikiamos įmonėms, kuriančioms darbuotojų skatinimo schemas, įdarbinančioms riboto darbingumo asmenis. Tokiu būdu yra padedama spręsti valstybės socialines problemas, o kartu skatinamas ir verslas, paslaugų įmonės stengiamasi orientuoti į ilgalaikių lanksčių darbuotojų skatinimo schemų sukūrimą, kurių pagalba, naudojantis sveikatos ir investicinių gyvybės draudimų privalumais, pasiekiami tikslai:

- sukuriamas darbuotojų skatinimo fondas;
- mažinamos darbo apmokėjimo išlaidos;
- skatinamas darbuotojų lojalumas darbo vietai.

Ilgalaikės skatinimo schemas sudaro galimybes padidinti įmonės konkurencingumą rinkoje, nes suteikia galimybę:

- kaupti lėšas net ir vykstant darbuotojų kaitai;
- palankiai investuoti laisvas lėšas ir atsiimti jas lėšų pristigus;
- naudotis mokesčių lengvatomis;

- apdrausti darbuotojus nuo įvairių nelaimingų atsitikimų.

Šiuo metu yra didžiulis įvairių finansinio planavimo priemonių pasirinkimas (pvz., pinigų srautų ataskaitos ir prognozė,⁵ finansinių planų sudarymas ir kt.) ir tam, kad verslininkas ar fizinis asmuo galėtų teisingai jas parinkti bei efektyviai panaudoti, neretai gali pririnkti tame versle besispecializuojančių profesionalų – teisininkų, ekonomistų, verslo ir mokesčių konsultantų pagalbos.⁶

Šiuo metu Lietuvoje nemažai advokatų kontorų⁷ ir konsultacinių-finansinių paslaugų įmonių⁸ siūlo mokesčių planavimo paslaugas įmonėms, individualiems įmonininkams, tačiau nė viena jų nepateikia jokių konkrečių schemų, kaip jų siūlomas mokesčių planavimas būtų taikomas, koks jo efektyvumas, apimtis, metodika ir t.t.

1.2. Mokesčių planavimo sąvoka

Mokesčių planavimas – tai pasirinkimas tarp keleto galimų variantų (schemų) paskirstant aktyvus, siekiant pasiekti galimai žemiausią mokestinių išpareigojimų dydį. Mokesčių planavimas turi būti perspektyvus ir labai gerai apgalvotas – kad sprendimų, naujai sudarytų sandorių, naujų investicinių programų kaštai neviršytų “kompensacijos”, gaunamos iš mokesčių planavimo. Taigi mokesčių planavimo efektyvumą visuomet reikia palyginti su išlaidomis, kurios patiriamos jį įgyvendinant. Mokesčių planavimas neturėtų kirstis su mokesčių mokėtojo strateginiais ir komerciniais prioritetais. Efektyvus mokesčių planavimas gali labai žymiai skirtis nuo paprasčiausio mokesčių minimizavimo.⁹

Mokesčių mokėtojo teisė veikti siekiant teisėtai mažinti savo mokestinius išpareigojimus yra pagrįsta visų teisės subjektų teisė ginti savo įstatymais saugomą nuosavybės teisę visais įstatymų nedraudžiamais būdais. Savininkas gali savo nuožiūra daryti bet kokius veiksmus su savo nuosavybe, jei tokie jo veiksmai neprieštaruja įstatymams ir kitiems teisės aktams, taip pat nepažeidžia kitų asmenų teisių bei teisėtų interesų. Šią teisę užtikrina daugelio valstybių konstituciniai įstatymai ir bendrieji teisės principai.

Mokesčių planavimas daugelyje pasaulio valstybių (JAV, Didžiojoje Britanijoje, Vokietijoje, Ispanijoje ir kt.) yra laikomas teisėta, skatintina, pozityviai vertinama, sektina veikla.

⁵ Pinigų srautų ataskaitos ir prognozė kaip finansinio planavimo priemonė, buvo pradėta naudoti Jungtinėse Amerikos Valstijose 1987 metais. Šios finansinio planavimo priemonės naudojimo tikslas – suteikti informaciją apie tam tikro laikotarpio pinigų įplaukas ir išmokėjimus.

⁶ Kezys D. Finansinis planavimas // Verslo Žinios Nr. 81, 2002 m. balandžio 26 d.

⁷ Lideika, Petrauskas, Valiūnas ir partneriai LAWIN, Advokato L. Marcinkevičiaus kontora JURIDICON ir kt.

⁸ PricewaterhouseCoopers, UAB “Finreda”, Tezaurus Group, UAB “Teisės ir audito biuras” ir kt.

⁹ Scholes M.S, Wilson G.P, Wolfson M.A. Tax Planning, Regulatory Capital Planning, and Financial Reporting Strategy for Commercial Banks. The Review of Financial Studies 1990 Vol. 3, Nr. 4, p. 627.

Lietuvos visuomenė mokestiniais klausimais yra vis dar ganėtinai konservatyvi, kas lemia neigiamą požiūrį į mokesčių mokėjimų optimizavimą, dėl jo tapatinimo su įvairiais mokesčių vengimo būdais. Dėl šios priežasties nemažai verslininkų vietoj mokesčių optimizavimo mieliau renkasi mokesčių vengimą, taip tikėdamiesi išvengti neigiamo valstybės institucijų požiūrio bei vildamiesi, kad tokia jų teisei priešinga veikla išliks nepastebėta. Visgi Lietuvos verslininkai mano, kad priversti mokėti mokesčius turi ne teisinės sankcijos ar akcijos, o nuoseklus mokesčių planavimas, modeliavimas, verslo atstovų įtraukimas į šį procesą.¹⁰ Neigiamas požiūris į mokesčių planavimą ir neteisingas šio termino interpretavimas sutinkamas ir tarp visuomenės atstovų ir žiniasklaidos pateikiamoje informacijoje. Kai kurie teisinės literatūros autoriai (pvz., Julius Bernatonis knygoje “Šiuolaikinis nusikalstamumas”¹¹ mokesčių planavimą mini prie pinigų plovimo būdų, atkreipdamas dėmesį, kad jį reikia atriboti ir jokia būdu neprilyginti mokesčių vengimui).

Nepriimtinas (nepageidautinas) mokesčių planavimas pakerta visuomenės pasitikėjimą mokesčių sistema ir paverčia niekais visas pastangas stiprinant savanorišką mokesčių normų reikalavimų laikymąsi.¹²

Per kelis pastaruosius šimtmečius susiformavo trys populiariausios mokesčių teorijos:

- Mokesčiai kaip kaina už valstybės teikiamas paslaugas,¹³
- Mokesčiai kaip ekonomikos stabilizavimo priemonė,¹⁴
- Mokesčiai kaip pajamų išlyginimo priemonė.¹⁵

Mokestis yra neatlygintinas nustatytos turto dalies mokėjimas mokesčių mokėtojo valstybės naudai. Mokesčių mokėtojas gali pasirinkti sau priimtina mokesčių mokėjimo schemą, įgalinančią “sumažinti” mokesčius išsipareigojimus valstybei, naudodamasis visais įstatymo leidžiamais ir nedraudžiamais būdais. Mokesčių teisėje egzistuoja *apmokestinimo prezumpcija* – t.y. valstybė apmokestina visas pajamas, išskyrus tiesiogiai įstatymų įvardintas lengvatas.

¹⁰ Slepniovas, Dmitrijus. Mokesčiai stumia verslą į šešėlį. // Verslo Žinios. 2003 04 08, p.4.

¹¹ Fisanick A.Christian., Docka, Paulius, Bernatonis, Julius ir kt. Šiuolaikinis nusikalstamumas. - Vytauto Didžiojo universiteto leidykla, 2002.

¹² O’Grady, Michael. Acceptable limits of tax planning: a revenue perspective. // KPMG Tax Conference – Killashee House Hotel – 7 November 2003. p.2.

¹³ Pirmieji mokesčių kaip kainos už valstybės teikiamas paslaugas teorijos šalininkai buvo A.Smitas ir D.Rikardas. XX amžiuje šią teoriją plėtojo Dž.Bjukanenas ir Dž.Hiksas. Valstybė įgyvendina savo politiką atsižvelgdama į visų gyventojų interesus, o už tai jai priklauso tam tikras atlygis, kurį ir sudaro renkami mokesčiai. // <<http://www.fmnc.lt>>

¹⁴ Pirmas mokesčių kaip ekonomikos stabilizavimo priemonės teoriją išdėstė Dž.Keinsas: Siekdama visuomeninės paklausos ir pasiūlos pusiausvyros, valstybė gali veikti taikydama atitinkamą valstybės pajamų/mokesčių politiką. Vėliau šią teoriją plėtojo neokeinsininkai (E.Domaras, A.Hansenas, K.Klarkas, F.Peru ir kt.) ir neoklasikai (M.Fridmanas, Dž. Mydas, R.Solou ir kt.) // Ibid.

¹⁵ Mokesčių kaip pajamų išlyginimo priemonės teorijos šalininkai (Ž.Furasje, S.Kuznecas, R.Tiboldas ir kt) įrodinėjo, kad per mokesčius nacionalinės pajamos turi būti perskirstomos ir nukreipiamos iš turtingųjų neturtingiesiems. Pagrindinį vaidmenį čia turėtų atlikti tiesioginiai mokesčiai (pajamų, turto) pritaikius progresyvinis tarifus, o verslo mokesčiai turi mažėti, kad nebūtų slopinama iniciatyva ir stabdoma gamybos plėtra. // Ibid.

Mokesčių planavimas priklauso nuo konkrečios valstybės įstatyminės bazės, toje valstybėje egzistuojančių mokesčių režimų, mokesčių mokėtojo teisinio statuso, jo veiklos krypties, finansinės-ūkinės veiklos, registracijos vietos, organizacinės struktūros ir kitų aplinkybių.

Mokesčių planavimas įgyvendinamas vietoj standartinių įmonės naudojamų finansinės-ūkinės veiklos strateginio planavimo būdų sudarant ir įdiegiant įvairias teisėtas mokesčių atsiskaitymų schemas. Mokesčių planavimas yra *optimalios*¹⁶ mokesčių teisinių santykių formų struktūros pasirinkimas, galimi jos interpretacijos variantai galiojančių mokesčių įstatymų rėmuose.

Kiekvienas ekonomikos ar rizikos problemos sprendimas sąlygoja komplekso įvairių būdų taikymą manevruojant mokesstinėje erdvėje ir prisiderinant prie įstatymų ir kitų teisės aktų reglamentuojančių mokesčius teisinius santykius nepastovumo ir kaitos.

Mokesčių planavimo būtinumas ir reikalingumas konkrečiam mokesčių mokėtojui yra tiesiogiai susijęs su jam tenkančia mokesčių našta konkrečioje mokesstinėje jurisdikcijoje.

Pastaraisiais metais mokesčių planavimas arba mokesčių optimizavimas tampa vis svarbesne kasdieninės įmonių veiklos dalimi. Didelėse įmonėse netgi yra įkuriami specialūs poskyriai, užsiimantys išimtinai mokesčių planavimu, samdomi profesionalūs mokesčių planuotojai. Deja, dėl vis dar gajos nuostatos visuomenėje, kad mokesčių planavimas yra pusiau nusikalstama veika, todėl įmonės stengiasi nesiafišuoti planuojančios mokesčius. Mokesčių optimizavimas, atliekamas sąžiningai ir apdairiai, nepažeidžia jokių teisės normų. Mokesčių planavimas yra bet kurios įmonės finansinio planavimo dalis, taip pat kaip ir išlaidų skaičiavimas naujo turto įsigijimui. Niekas nesmerkia verslininko, besirenkančio jam palankiausią tiekėją – tą, kuris pasiūlo jam palankiausias kainas materialių vertybių įsigijimui, ir besiderančio dėl pristatymo sąlygų įstatymo rėmuose. Lygiai taip pat natūralus yra ir mokesčių planavimas – tai kiekvienos įmonės teisė pasirinkti teisinius ir ekonominius instrumentus, kurių jam nedraudžia įstatymas ir kurių pagalba įmonė gali pasirinkti optimaliausių mokesčių įmokų mokėjimo schemą.

Galimybė planuoti mokesčius remiasi teisės aktų suteikiama diskrecija mokesčių teisės subjektams pasirinkti savo komercinės veiklos sritį bei įmonės juridinę formą, nuo kurių pasirinkimo priklauso mokesčių naštos dydis. Mokesčių planavimas ir optimizavimas yra ne tik galimi kiekvienoje įmonėje, bet ir būtini.

Mokesčių optimizavimas – tai mokesstinės naštos dydžio sumažinimas, atliekamas sąmoningais teisėtais veiksmais pasinaudojant visomis mokesčių įstatymų suteikiamomis

¹⁶ Optimalus - tinkamiausias, palankiausias, geriausias.

privilegijomis ir lengvatomis.¹⁷ Mokesčių optimizacija – tai procesas, siejamas su sandorio ar projekto visų finansinių aspektų, konkrečių jų proporcijų realizavimu.

Vyrauja nuomonė, kad mokesčių optimizacija vykdoma tik siekiant maksimalaus teisėto mokesčių sumažinimo. Todėl kyla klausimas – jeigu galima teisėtai optimizuoti mokesčius, tai kodėl gi nesukūrus optimalios veiklos schemos įmonėms, pagal kurią mokesčiai būtų minimalūs? Tačiau mokesčių planavimas pakankamai sunkiai pasiduoda aiškiam ir formaliam teoriniam aprašymui, nes konkrečios įmonės kiekviena mokestinė schema ar konkretaus sandorio finansinė schema yra unikalios ir praktiški patarimai gali būti duodami tik konkrečiam atvejui po jų preliminarios ekspertizės.

1.3. Mokesčių planavimo atribojimas nuo mokesčių vengimo, mokesčių slėpimo bei piktnaudžiavimo teise, siekiant mokestinės naudos

Mokesčių sistema yra grindžiama savanorišku mokesčio mokėtojo paklusimu mokestinių teisės aktų reikalavimams, kas sąlygoja sąžiningo pranešimo apie savo gautas pajamas (pelną) pareigą. Mokesčių vengimas (angl. *tax evasion*) yra nelegali, priešinga teisei veika (neveikimas). Mokesčių mokėtojai vengia mokėti mokesčius įvairiais būdais: nepraneša apie savo legaliai gautas pajamas (pelną) ar jų dalį, nepraneša apie gautas pajamas (pelną) iš nelegalių komercijos rūšių (lažybų, azartinių lošimų – valstybėse, kur tokios veiklos rūšys yra uždraustos; prekybos vogtais daiktais ir t.t.), arba legalių pajamų šaltinių – užmokesčio už namų tvarkymą, auklės ar korepetitoriaus paslaugas, sendaikčių pardavimą, nedeklaruoja gautų arbatpinigių ir pan. Tokiu būdu šie pinigai patenka į šešėlinės ekonomikos apyvartą, o nuo valstybės nuslepiami privalomi mokesčiai. Skirtingai nuo mokesčių vengimo, teisėtas mokesčių sumos sumažinimas yra mokesčių minimizavimas¹⁸ (angl. *tax avoidance*).

Taigi, išvengti didesnių mokestinių įmokų galima tiek teisėtais būdais – mokesčių minimizavimu (angl. *tax avoidance*), tiek neteisėtais – mokesčių vengimu (angl. *tax evasion*), slėpimu, naudojant neteisėtas finansines operacijas ir t.t.

Mokesčių minimizavimas – tai teisėtas būdas sumažinti savo mokestinius įsipareigojimus valstybei pasinaudojant įstatymo suteikiamomis galimybėmis mokesčių teisėje – pakeičiant teisinį statusą, savo veiklos sritį ir kt.

¹⁷ Сергеевна, Цанова Евгения. Понятие налоговой оптимизации. // Налог, бухгалтер, финансы. Инфоцентр <http://www.UBA.ru>; обновлено: 2005-02-08.

¹⁸ Minimizavimas – sumažinimas, supaprastinimas.

Mokesčių vengimas – mokestinių įsipareigojimų valstybei sumažinimas neteisėtu būdu, pagrįstas baudžiamąją¹⁹ ar administracinę²⁰ atsakomybę užtraukiančių būdų sąmoningu panaudojimu – slepiant pajamų apskaitą ar turtą nuo mokesčių įstaigų, iškraipant buhalterines, mokestines ataskaitas ir kt.

Didžiausias ir svarbiausias skirtumas tarp mokesčių optimizavimo ir mokesčių vengimo yra teisės normų pažeidimo buvimas arba nebuvimas. Jei yra pažeidžiamos mokesčių teisės normos, priklausomai nuo aplinkybių, tokie veiksmai gali užtraukti administracinę arba baudžiamąją teisinę atsakomybę. Mokesčių optimizavimas, grindžiamas teisės normomis, teisinės atsakomybės neužtraukia.²¹

2. MOKESČIŲ PLANAVIMO PRIEMONĖS

2.1. Mokesčių planavimo proceso dalyviai

Mokesčių planavimo procesas yra bendras buhalterio, teisininko ir vadybininko darbas. Tai nuolatinė originalių mokestinių sprendimų ir įmonės veiklos schemų paieška, specialiosios literatūros ir teisės aktų studijavimas.

Vadybininkas – pateikia informaciją apie sandorio faktines sąlygas ir rezultatus, kuriuos planuojama tuo sandoriu pasiekti.

Buhalteris – atlieka sandorio finansinės struktūros ir įtakos, kurią tas sandoris turės įmonės finansinei apskaitai skaičiavimus, remdamasis galiojančiomis mokestinių įstatymų normomis, buhalterinės ir finansinės apskaitos taisyklėmis. Buhalteris atlieka privalomų pervesti į valstybės biudžetą mokestinių sumų skaičiavimus, susidarancias iš tiesioginių ir netiesioginių mokesčių.

Teisininkas – analizuoja įmonės sudaromus sandorius iš teisinių pozicijų, padeda buhalteriu iš anksto pagrįsti sandorio motyvą ir įvykdomumą. Mokesčių planavimo

¹⁹ LR BK (XXXII skyriuje: Nusikaltimai ir baudžiamieji nusižengimai finansų sistemai): 219 str. (Mokesčių nesumokėjimas), 220 str. (Neteisėtingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimas), 221 str. (Deklaracijos nepateikimas), 222 str. (Apgaulingas apskaitos tvarkymas).

²⁰ LR ATPK 172(1) str.: Fizinį asmenų, įstaigų arba organizacijų vadovų ir vyriausiųjų finansininkų (buhalterių), individualių įmonių savininkų, asmenų, įgaliotų tvarkyti ūkinių bendrijų reikalus, uždarytų akcinių bendrovių ir akcinių bendrovių administracijos vadovų, žemės ūkio bendrovių valdybų pirmininkų ar administracijos vadovų, kooperatinių bendrovių valdybų pirmininkų ar valdytojų, valstybės bei savivaldybės įmonių administracijos vadovų, bankrutuojančių įmonių administratorių ar jų įgaliotų asmenų, įmonių likvidatorių ataskaitų ir dokumentų apie savo (fizinio asmens), įmonės, įstaigos arba organizacijos pajamas, turtą, pelną ir mokesčius pateikimo tvarkos pažeidimas, neteisėtingų duomenų apie pajamas, turtą, pelną ir mokesčius pateikimas – užtraukia įspėjimą arba baudą nuo dviejų šimtų iki penkių šimtų litų.

²¹ Сергеевна, Цанова Евгения. Понятие налоговой оптимизации. // Налоги, бухгалтер, финансы. Инфоцентр <http://www.UBA.ru>; обновлено: 2005-02-08.

būtinumą sąlygoja mokesčių teisės normos, kurios nėra pakankamai tiksliai apibrėžtos arba leidžia nevienareikšmišką jų aiškinimą.

Mokesčių planuotojas, ypač kai mokesčių planavimo paslauga yra teikiama šioje srityje besispecializuojančių įmonių, turi laikytis profesinės etikos: teikti palankiausius patarimus mokesčių planavimo klausimais; užtikrinti, kad pasiūlyta mokesčių planavimo schema būtų pati efektyviausia mokesčių planavimo subjektui; gerbti mokesčių planavimo principus; teikti pirmenybę kliento, o ne savo interesams; nediskriminuoti vieno klientų kitų atžvilgiu, būti nešališkas; saugoti profesines paslaptis; dirbti atsakingai, sąžiningai, turėti reikiamų žinių ir informacijos; nuolat kelti kvalifikaciją ir sekti visus teisės aktų pakeitimus.

2.2. Mokesčių planavimo klasifikacija

Mokesčių planavimas, pasirenkant įvairius kriterijus, gali būti klasifikuojamas į keletą rūšių. Toks klasifikavimas yra naudingas tiek mokesčių planuotojui, tiek mokesčių planavimo subjektams, nes sėkmingai identifikavus savo poreikius, mokesčių planavimo strategijos pasirinkimas yra žymiai efektyvesnis, pritaikomos konkrečiai mokesčių planavimo rūšiai tinkamiausios priemonės ir instrumentai, kas užtikrina greitesnę ir ekonomiškesnę mokesčių planavimo tikslų pasiekimą.

1 Lentelė. Mokesčių planavimo klasifikacija

Pagal:	Mokesčių planavimas	
	↙	↘
subjektus	įmonių mokesčių planavimas	asmeninis mokesčių planavimas
paplitimą skirtingose jurisdikcijose	nacionalinis mokesčių planavimas	tarptautinis mokesčių planavimas
apimtį	bendrasis mokesčių planavimas	specifinis mokesčių planavimas
laiką	ilgalaikis mokesčių planavimas	trumpalaikis mokesčių planavimas
subjekto rūšį	vidinis mokesčių planavimas	išorinis mokesčių planavimas
trukmę, apimtį	nuolatinis mokesčių planavimas	strateginis mokesčių planavimas

2.3. Mokesčių planavimo priemonės ir instrumentai

Apžvelgus mokesčių planavimo rūšis yra tikslinga aptarti kai kurias iš jų detaliau, įsigilinant į mokesčių planavimo procese taikomas priemones ir instrumentus, metodus bei kitus aspektus. Kaip jau buvo minėta aukščiau, mokesčių planavimas, priklausomai nuo jo trukmės, apimties ir tikslų, gali būti skiriamas į nuolatinį ir strateginį. Kiekvienai iš šių mokesčių planavimo rūšių, siekiant efektyviausių rezultatų, turėtų būti pasitelkiamos individualios priemonės ir instrumentai.

2.3.1. Nuolatinio mokesčių planavimo priemonės ir instrumentai

Nuolatinio mokesčių planavimo **priemonės**:

- įstatymų, kitų teisės aktų, mokesčių doktrinos ir jų komentarų apžvalga;
- įmonės mokestinių išsipareigojimų ir planuojamų sandorių pasekmių schemų sudarymas;
- įmonės mokestinių išsipareigojimų atitikimo finansiniams pokyčiams schemų sudarymas;
- įmonės galimų veiklos rezultatų neatitikimo statistiniams prognozė ir su tuo susijusių galimų mokestinių pasekmių analizė.

Nuolatinio mokesčių planavimo **instrumentai**:

- teisės aktų, literatūros mokesčių tematika duomenų bazės;
- užklausimų formavimas mokesčių inspekcijoms, LR Finansų ministerijai ir kitoms institucijoms;
- aprobuota Lietuvos teismų ir Europos teisingumo teismo mokesčių klausimais praktika;
- konsultacinių kompanijų, besispecializuojančių mokesčių klausimais, išaiškinimai.

2.3.2. Strateginio mokesčių planavimo priemonės ir instrumentai

Strateginio mokesčių planavimo **priemonės**:

- verslo apyvartos, teismų praktikos, prekybos papročių apžvalga;
- įmonės mokestinių išsipareigojimų prognozių sudarymas (numatant ir *force majeure* (nenugalimos jėgos) atvejus);
- finansinių, dokumentų, prekinių-materialinių srautų variantų sudarymas;
- įmonės mokestinių, finansinių ir komercinių išsipareigojimų vykdymo grafiko sudarymas;

- įmonės veiklos rodiklių galimų staigių/žymių nukrypimų priežasčių variantai;
- taikomų mokesčių planavimo priemonių efektyvumo analizė;
- įvairių rizikos faktorių vertinimas.

Strateginio mokesčių planavimo **instrumentai**:

- teisės aktų, literatūros mokesčių tematika duomenų bazės;
- užklausimų formavimas mokesčių inspekcijoms, LR Finansų ministerijai ir kitoms institucijoms;
- aprobuota Lietuvos teismų ir Europos teisingumo teismo mokesčių klausimais praktika;
- konsultacinių kompanijų, besispecializuojančių mokesčių klausimais, išaiškinimai.

(Taip pat žr. priedą Nr. 1).

2.4. Mokesčių planavimo metodai

Mokesčių planavimo metodus, pasirenkant skirtingus klasifikavimo kriterijus, taip pat galima suskirstyti į kelias grupes:

Pagal *subjektą*:

- kolektyvinis mokesčių planavimas (angl. *corporate tax planning*);
- asmeninis (privatus) mokesčių planavimas (angl. *personal tax planning*);
- mišrus mokesčių planavimo metodas.

Pagal *objektą*:

- išorinis mokesčių planavimas (atliekamas steigėju);
- vidinis mokesčių planavimas (atliekamas įmonės vykdomųjų organų).

Pagal *jurisdikciją*:

- tarptautinis mokesčių planavimas;
- nacionalinis mokesčių planavimas;
- regioninis mokesčių planavimas (federacijos subjekto, municipalinio darinio ar pan. ribose).

2.5. Mokesčių planavimo etapai ir jų charakteristika

Apžvelgiant mokesčių planavimo etapus, autorė aptaria juos per vidinio ir išorinio mokesčių planavimo prizmę, tuo atskleidžiant, kad mokesčių planavimo schema negi būti universali visiems mokesčių planavimo atvejams ir subjektams.

2.5.1. Išorinio mokesčių planavimo etapai

Išorinio mokesčių planavimo procesas vykdomas nuosekliais etapais:

1. *Jurisdikcijos (įsisteigimo vietos) pasirinkimas.*

Renkantis mokesčių jurisdikciją ir apmokestinimo režimą, nereikia orientuotis vien tik į pačių mokesčių dydį. Neretai esant neaukštam mokesčių lygiui (10-15%), įstatymų leidėjas įtvirtina išplėstinę mokesčių bazę, kas sąlygoja didelę suminę mokesčių našta. Neaukštas mokesčių lygis, kuris yra griežtai nustatytas tam tikrai veiklos rūšiai, daro mokesčių planavimą praktiškai neįmanomu.

Nemažai jurisdikcijų suteikia mokestines lengvatas įmonėms, kurios vykdo socialiai reikšmingą veiklą. Tai gali būti visiškas atleidimas nuo tam tikrų mokesčių, subsidijų gavimas iš kitų mokesčių mokėtojų ir kt.

2. *Organizacines struktūros pasirinkimas.*

Organizacines struktūros pasirinkimas turi įtakos pelno panaudojimo tvarkai ir galimybei gauti mokestines nuolaidas (t.y. ar būsimoji įmonė bus akcinė bendrovė, ar uždaroji akcinė bendrovė, ar individuali įmonė, ar kt.).

3. *Steigėjų sudėties ir akcinio kapitalo dalių nustatymas.*

4. *Pagrindinių veiklos krypčių pasirinkimas ir steigiamųjų dokumentų rengimas.*

Mokestinis režimas yra nustatomas pagal statistinius rodiklius. Pirminės įmonės veiklos kryptys yra įvardijamos steigimo dokumentuose. Steigimo dokumentuose taip pat nurodomi įvairūs vidaus fondai, jų formavimo ir panaudojimo tvarka, vykdomųjų organų įgaliojimai.

5. *Įmonės strateginio vystymosi (darbuotojų skaičiaus, įmonės vidaus struktūros, filialų ir pan.) nustatymas.*

6. *Įstatinio kapitalo formavimo tvarkos parinkimas.*

2.5.2. Vidinio mokesčių planavimo etapai

Vidinis mokesčių planavimas, taip pat kaip ir išorinis mokesčių planavimas, vykdomas etapais:

1. *Finansinės apskaitos politikos pasirinkimas.*

Jei įstatymas nenumato kitaip, įmonė pasirenka kaip dažnai joje yra atliekama finansinė apskaita (pvz., kartą per finansinius metus).

2. *Kontraktų schemų sudarymas.*

Įmonė gali pasirinkti optimalias mokestines sąlygas konkretaus sandorio įvykdymui įvertinant pajamų ir išlaidų, prekių srautų grafikus.

3. *Mokestinių lengvatų išmanymas.*

Mokestinės lengvatos užima labai svarbią, jei ne pačią svarbiausią, vietą mokesčių planavime. Mokestinių lengvatų suteikimas – tai viena iš valstybės naudojamų priemonių stimuliuoti tam tikras veiklos sritis ir ekonomikos sferas, kurios yra svarbios valstybei dėl jų socialinės, ekonominės, mokslinio progreso ar pan. reikšmės.

Kaip maksimaliai pasinaudoti įstatymo suteiktomis mokestinėmis lengvatomis? Būtina nuolat domėtis mokestiniais įstatymais, sekti jų pakeitimus, taikymo praktiką, naudotis konsultacinių firmų, atliekančių mokesčių apžvalgas, paslaugomis. Surinktą informaciją būtina nuolat (ne rečiau kaip kartą per mėnesį) atnaujinti, papildyti, koreguoti. Neretai mokestinės lengvatos yra suteikiamos tik tam tikromis veiklos rūšimis užsiimančioms įmonėms, veikiančioms tam tikrose teritorijose ar pan. Net jei konkreti mokestinė lengvata nėra tiesiogiai susijusi su tam tikra įmone ir nėra jai taikytina – pritaikius tam tikrus formalius pakeitimus jos dokumentacijoje arba plačiau interpretuojant tokios įmonės veiklos sferą atsiranda galimybė patekti į subjektų ratą, kuriems ta mokestinė lengvata gali būti taikoma.

Pavyzdys.

Vieno iš Rusijos Federacinėje Respublikoje veikiančių fabriku kalvių cechų pradėjo gaminti kaltą produkciją pagal individualius užsakymus. Dauguma šių užsakymų buvo atliekami pagal specialiai sukurtus ir patvirtintus eskizus. Kad kalvių cechų galėtų pasinaudoti mokestinėmis lengvatomis šiai veiklos rūšiai, buvo rekomenduota įsiregistruoti vietos dailės-taikomojo meno komisijoje kaip “Tautiško dekoratyvinio kalimo dailės dirbtuvėms” – tokiu atveju kalvių cechui bus suteikta mokestinė lengvata kaip tautiško verslo įmonei.²²

Kaip matome iš šio pavyzdžio, kartais tereikia tinkamo veiklos įvardijimo, konkretizavimo, kartais tiesiog lingvistinio “pritempimo” prie tam tikrų kriterijų ar reikalavimų ir įmonė, nekeisdama savo ūkinės veiklos pobūdžio nei apimties, gali pasinaudoti mokestinėmis lengvatomis bei taip teisėtu būdu sumažinti savo mokestinę naštą. Tam reikalingas mokesčius reglamentuojančių įstatymų išmanymas

Mokestinės lengvatos ir jų kiekis kiekvienoje įmonėje yra individualus, neretai priklauso nuo jos komercinės-finansinės veiklos interpretacijų, taip pat nuo įmonės veiklos restruktūrizacijos. Tačiau jei mokestinių lengvatų suteikimui įstatymas numato griežtai tikslinio

²² Павленко, Николай. Налоговое планирование и роль юридической службы в этом процессе. // Корпоративный менеджмент, <http://www.cfn.ru>; обновлено: 2002 06 29.

pobūdžio pasinaudojimą tokia lengvata – tokiu atveju mokesčių planavimas šios lengvatos klausimu yra labai suvaržytas.

Dažniausiai įmonės mokestinėmis lengvatomis naudojasi tiesiogiai, tačiau, pritaikius mokesčių planavimo schemas, jų pagalba gali būti suderinamos kelios mokestinės lengvatos, taip pat pasitelkiamos ir kitos priemonės patekti į kuo platesnį ratą subjektų, kuriems taikomos mokestinės lengvatos, ratą – neretai tokios priemonės būna organizacinės, o ne finansinės ar buhalterinės.

4. Apyvartinių lėšų panaudojimas.

Pats paprasčiausias mokesčių optimizacijos metodas yra apmokestinamo pelno sumažinimas pritaikant pagreitiną amortizaciją pasinaudojus tiesioginių mokestinių lengvatų apskaita.

Stambiuose sandoriuose reiki atkreipti dėmesį į taip vadinamus “mažus bendruosius mokesčius” (rus. “*мелкие общие налоги*”) (pvz., kelių mokestis, atsiskaitymai į įvairius fondus ir t.t.), kurie kai kada sudaro iki 7% nuo sandorio sumos.

5. Įmonės pelno panaudojimo ir paskirstymo tvarka.

Įmonės pelno panaudojimo ir paskirstymo tvarka yra numatoma jos steigimo dokumentuose. Neretai vienokios ar kitokios pelno panaudojimo ir paskirstymo tvarkos pasirinkimas yra nulemiamas jurisdikcijos, kurioje yra įmonė, suteikiamų mokestinių lengvatų ar prioritetinių veiklos rūšių.

II. MOKESČIŲ PLANAVIMO TEISINIS REGLAMENTAVIMAS IR JO PROBLEMAS

1. TARPTAUTINIS MOKESČIŲ PLANAVIMAS

1.1. Mokesčių planavimas steigiant įmones lengvatinio mokesčių tarifo valstybėse

Mokesčių planavimas gali būti vykdomas ne tik vienos valstybės teritorijoje. Plėtojant verslą ir jį siejant su keliomis valstybėmis, galima rasti optimalų ir palankiausią mokesčių mokėtojiui mokesstinės naštos variantą. Įmonės gali gauti legalią mokesstinę naudą lygindamos įvairių valstybių ar jų atskirų teritorijų mokesčių įstatymų ir jų suteikiamų mokesčių lengvatų ypatybes, pasirenkant įsisteigimo jurisdikciją, juridinį statusą, vykdomos veikos rūšį ir pan.

Kiekviena įmonė, pradėjusi vykdyti veiklą, privalo mokėti mokesčius. Mokesčių dydis daugumoje valstybių priklauso nuo įmonės pelno dydžio. Kai kuriais atvejais pelno mokesčio tarifai gali būti siejami su įmonės pelnu, tenkančiu vienai akcijai, arba su įmonės veiklos sritimi, tačiau egzistuoja ir nuo įmonių pelningumo nepriklausantys mokesčiai. Pvz., Lietuvos Respublikoje nuo pelningumo nepriklauso privalomasis socialinio draudimo bei fizinių asmenų pajamų mokesčiai. Kai kuriose valstybėse egzistuoja ne nuo pelno, o nuo įmonės pajamų priklausantys mokesčiai. Lietuvos Respublikoje nuo įmonės pajamų priklauso atskaitymų į kelių fondų dydis, loterijas rengiančių įmonių mokami mokesčiai.

Šiuo metu Lietuvos Respublika yra pasirašiusi sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos su daugiau nei keturiasdešimt pasaulio valstybių.²³ Sutartys dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo yra itin svarbūs teisės aktai mokesčių planuotojams, ypač tiems, kurie planuoja mokesčius tarptautinio verslo subjektams ar dar tik ketina įsisteigti ir renkasi tam tinkamiausią jurisdikciją.

²³ 2006 m. lapkričio mėnesį Lietuvos Respublika buvo pasirašiusi sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo su Norvegijos Karalyste, Suomijos Respublika, Švedijos Karalyste, Danijos Karalyste, Latvijos Respublika, Lenkijos Respublika, Čekijos Respublika, Baltarusijos Respublika, Italijos Respublika, Kinijos Liaudies Respublika, Kanados Vyriausybė, Ukrainos Vyriausybė, Kazachstano Respublika, Prancūzijos Respublika, Vokietijos Federacine Respublika, Airijos Vyriausybė, Jungtinių Amerikos Valstijų Vyriausybė, Moldovos Respublika, Islandijos Respublika, Turkijos Respublika, Belgijos Karalyste, Nyderlandų Karalyste, Rusijos Federacija, Armėnijos Respublika, Kroatijos Respublika, Slovėnijos Respublika, Slovakijos Respublika, Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Jungtine Karalyste, Maltos Vyriausybė, Rumunija, Portugalijos Respublika, Uzbekistano Respublika, Graikijos Respublika, Šveicarijos Federacine Taryba, Ispanijos Karalyste, Gruzija, Singapūro Respublika, Azerbaidžano Respublika, Vengrijos Respublika, Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės Vyriausybė, Austrijos Respublika, Bulgarijos Respublika, Izraelio Valstybės Vyriausybė (*šalys išvardintos chronologine tvarka pagal sutarties pasirašymo datą*).

Vienas iš populiariausių būdų planuojant mokesčius įmonėms, veikiančioms keliose valstybėse, yra jų steigimas lengvatinių mokesčių tarifų zonose (ofšorinėse jurisdikcijose).

1.1.1. Lengvatinio mokesčių tarifo jurisdikcijos

Lengvatinio mokesčių tarifo valstybės arba ofšorinės jurisdikcijos, mokesčių teisės ir ekonomikos literatūroje dažnai dar vadinamos “mokesčių mokėtojų prieglobsčiais”²⁴, arba “mokesčių užuovėjomis” (angl. *tax havens*) – tai dažniausiai nedidelės nepriklausomos valstybės, buvusios kolonijos arba atskiros valstybių teritorijos, turinčios ypatingą valstybinį teisinį ar ekonominį statusą. Šių jurisdikcijų valdžios institucijos skatina ofšorinių paslaugų sektoriaus vystymąsi ir tobulėjimą, siekdamos pritraukti užsienio kapitalą, padidinti gyventojų užimtumą ir pagyvinti verslą.

Ofšorinės jurisdikcijos dažniausiai klasifikuojamos pagal geografinį, mokesčių dydžio, įmonės išlaikymo sudėtingumo bei “prestižo” kriterijus. Pagal geografinį (tuo pačiu – ir “prestižo” kriterijų) “mokesčių mokėtojų prieglobsčių” išsidėstymą²⁵, šias teritorijas būtų galima suskirstyti į:

1. **Karibų baseino šalis** – Panama, Bahamos, Bermudai ir t.t. Tai patys palankiausi “mokesčių mokėtojų prieglobsčiai“, nes šiose valstybėse arba išvis nėra mokesčių, arba yra neapmokestinamos tik ofšorinės įmonės, yra numatytas tik fiksuotas kasmetinis perregistravimo mokestis. Šiose jurisdikcijose nereikalaujama audito ir finansinės atskaitomybės. Didžiausias trūkumas steigiant ofšorinę įmonę šiose jurisdikcijose – tai aiški ofšorinė priklausomybė, į kurią atsargiai žiūrės įmonės verslo partneriai.

2. **Ramiojo vandenyno ofšorinius centrus** – Sent Kitsas, Nevis, Vanuatu, Kuko salos ir kt. Dažniausiai tai naujai susiformavusios ofšorinės jurisdikcijos, paprastai laikomos nestabiliomis ir menkai patikimomis. Šiose zonose registruotų ofšorinių įmonių statusas taip pat nekelia abejonių jų verslo partneriams.

3. **Viduržemio jūros šalis** – Gibraltaras, Kipras, Malta ir kt. Šios jurisdikcijos yra “prestižiškesnės” nei aukščiau paminėtos, tačiau čia keliami didesni reikalavimai registruojamų įmonių veiklai, negu Karibų ir Ramiojo vandenyno “mokesčių mokėtojų prieglobsčiuose”. Viduržemio jūros ofšorinėse jurisdikcijose reikia mokėti nedidelius pelno mokesčius.

²⁴ “Mokesčių mokėtojų prieglobsčiai”, (angl. *tax havens*): Andora, Angola, Antigva ir Barbuda, Olandijos Antilai, Aruba, Australija, Bahamos, Bahreinas, Barbadosas, Belize, Bermudai, Mergelių Salos, Kanarų Salos, Kanada, Kaimanų Salos, Kinija, Kuko Salos, Kosta Rika, Kipras, Dominikos Respublika, Gibraltaras, Graikija, Honkongas, Meno Sala, Mauricijus, Malta, Panama, Šveicarija, Tailandas, Vanuatu, Vakarų Samoa ir kt. (<http://www.escapeartist.com/taxhavens/taxhavens.htm>)

²⁵ Stungys K., Galdikas K., Venslovas I., Sakalauskas A. Ofšorinis verslas - UAB „Leidybos centras“, Vilnius, 2001.

4. **Didžiosios Britanijos teritorijas Europoje** – Meno sala, Gibraltaras, Džersis ir Guernsis. Pelno mokesčių šiuose “mokesčių mokėtojų prieglobsčiuose” nėra, tačiau yra nemažas metinis perregistravimo mokestis. Šiose jurisdikcijose registruotos įmonės verslo partnerių akimis atrodo “prestižiškiau” nei Karibų jūros regione, visgi jų ofšorinė prigimtis krenta į akis.

5. **Jungtinės Amerikos Valstijas**. Kai kuriose valstijose paskutiniu metu yra pastebimos tendencijos sudaryti kuo geresnes sąlygas įmonių-nerezidenčių registravimui, nes iš to valstijos gauna didelių papildomų pajamų. Lengvatinių sąlygų suteikimo lydere pagal registruotų įmonių skaičių yra Delavaro (angl. *Delaware*) valstija, bet ofšorines įmones galima įregistruoti praktiškai visose valstijose. Kai kuriose valstijose įregistruotos įmonės laikomos ypač prestižinėmis ir stabiliomis.

6. **Kontinentinę Europą** – Šveicarija, Lichtenšteinas, Liuksemburgas, Austrija, Olandija, Vengrija ir kt. Šios valstybės ofšorinių įmonių registracijai yra pačios “prestižiškiausios”, tačiau šiose valstybėse įmonėms taikomi ir patys didžiausi mokestiniai bei juridiniai reikalavimai. Dauguma kontinentinės Europos ofšorinių jurisdikcijų labiau tinka tam tikrai specifinei veiklai (pvz., holdingams, draudimui, bankininkystei ir pan.). Mokesčių tarifai šiose valstybėse yra pakankamai dideli – iki 10-15 proc.

7. **Kitas zonas** – pvz., Ingušetija ir Kalmukija Rusijoje – yra netradicinės jurisdikcijos su gana neapibrėžta ateitimi.

1.1.2. Steigimosi lengvatinio mokesčių tarifo jurisdikcijose ypatumai

Planuojant mokesčius ofšorinių įmonių pagalba mokesčiai gali būti sumažinti pasirenkant optimalų pajamų pervedimo būdą. Ofšorinėje įmonėje gali būti numatytas įvairių tarpinių struktūrų įkūrimas įvairiose jurisdikcijose. Tokiu būdu mokesčiai atsiranda pačiose palankiausiose mokesčių mokėtojui jurisdikcijose, kuriose galioja tarptautiniai susitarimai dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo. Tokios mokesčių planavimo schemas yra grindžiamos:

- valstybės, kuri tampa pajamų gavimo šaltiniu, apmokestinimo ypatumais;
- užsienyje gautų pajamų apmokestinimo režimo tarpiniuose ir galutiniuose finansų judėjimo punktuose savitumais;
- dvigubo apmokestinimo išvengimo susitarimais.

Optimalų variantą mokesčių mokėtojas gali pasirinkti tik kruopščiai išnagrinėjęs visas įmanomas alternatyvas.

Ofšorinėms įmonėms taikoma kitokia apmokestinimo tvarka, nei tose pačiose jurisdikcijose veikiančioms kitokį juridinį statusą turinčioms įmonėms. Ofšorinės įmonės moka nedidelius pelno mokesčius, kurių tarifas paprastai nesiekia 5 proc. arba tik fiksuotą metinę

rinkliavą už lengvatinio statuso išlaikymą. Daugelyje ofšorinių jurisdikcijų mokesčiai nėra mokami, tačiau gali būti nustatytas specialus vyriausybės ar pan. mokestis. Neretai nuo mokesčių atleistos ar užsienio įmonės moka tam tikrą fiksuotą mokestį registracijos valstybėje (pvz., Meno saloje, Gernsyje ir kt.). Paprastai yra nustatoma sąlyga, kad registracijos mokestį susimokėjusi ofšorinė įmonė registracijos teritorijoje nevykdytų jokių sandorių. Dar kitose ofšorinėse teritorijose yra apmokestinami tik toje teritorijoje vykdomi sandoriai, o tos įmonės pajamos, gautos kitoje bet kurioje kitoje valstybėje – neapmokestinamos (pvz., Honkonge). Kai kuriose ofšorinėse jurisdikcijose apmokestinama įmonės kapitalo vertė (pvz., Lichtenšteine).

Tik kai kurios nedidelių mokesčių jurisdikcijos (pvz., Kipras, kuriame pajamų mokesčio dydis yra tik 4,25 proc.), yra sudariusios sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo.

Mokesčių planavimas pasitelkiant į pagalbą ofšorinių įmonių steigimą reikalauja gero mokestinių ir kt. įstatymų palankiose mokesčių mokėtojui jurisdikcijose išmanymo, todėl neretai tinkamą mokestinio planavimo schemą pasirinkti įmanoma tik konsultuojantis su profesionaliu mokesčių konsultantu.

1.1.3. Kontroliuojančių įmonių steigimas lengvatinio mokesčių tarifo jurisdikcijose

Kontroliuojančiosios įmonės steigiamos siekiant valdyti akcijas naudojant verslo struktūras, kurios leidžia žymiai sumažinti arba visiškai panaikinti dividendų ar kapitalo prieaugio mokestį, be to, daugeliu atvejų taip pat nuslepia tikrąjį savininką. Pagal sudėtingumą tokių įmonių struktūras galima skirstyti į tris grupes:

a) *primityvioji kontroliuojančioji įmonė*: tokia rūšis dažniausiai apsiriboja lengvatinio mokesčių tarifo jurisdikcijoje registruota įmone, kurią valdo aukštose mokesčių jurisdikcijose, pvz., Lietuvoje, dirbančios įmonės akcijas. Paprastai primityviosios kontroliuojančiosios įmonės paskirtis - nuslėpti tikrąjį savininką. Tokia įmonės struktūra paprastai nesuteikia jokių mokestinių privalumų, kadangi daugelyje šalių “juodojo sąrašo” valstybėse registruotoms įmonėms išmokamiems dividendams yra taikomas aukštas mokestis prie pajamų šaltinio, paprastai lygus toje šalyje galiojančiam pelno mokesčiui. Daugelyje šalių tokios kontroliuojančiųjų įmonių struktūros yra neveiksmingos, nes šalyse, kurios yra labiau pažengusios mokesčių administravimo srityje, yra reikalaujama atskleisti beneficiantą (angl. “*beneficiary owner*”), t.y. tikrąjį savininką. Primityvioji kontroliuojančioji įmonė dažniausiai kuriama besivystančiose šalyse (kai kuriose Rytų Europos valstybėse, Azijoje, Afrikoje, Lotynų Amerikoje), kur efektyvus mokesčių administravimas yra tik formuojamas ir trūksta detalios teisinės bazės.

b) *dviguba kontroliuojančioji įmonė*: jos struktūrą paprastai sudaro dvi įmonės - lengvatinio apmokestinimo įmonė ir aukštose jurisdikcijose registruota įmonė. Paprastai pirmoji yra antrosios akcijų savininkė. Šioje struktūroje svarbiausia, kad tarp lengvatinių mokesčių įmonės ir aukštų mokesčių įmonės būtų tam tikros mokesinės lengvatos ar tarpvalstybiniai susitarimai, leidžiantys dividendus iki lengvatinių mokesčių įmonės skirstyti visiškai be mokesčių ar žymiai juo sumažinus. Pasaulyje labai populiarūs „*Nyderlandų kontroliuojančiosios įmonės*“ struktūra, kai Olandų Antiluose registruota kompanija valdo Nyderlanduose registruotą kompaniją, o Nyderlandų kompanija valdo, pvz., Lietuvoje registruotą kompaniją. Tokiu būdu Lietuvos įmonė į Nyderlandų kompaniją (jeigu pastaroji turi daugiau kaip 10% akcijų arba balsų Lietuvos įmonėje) dividendus skirsto be mokesčių, o Nyderlandų kompanija dividendus į Olandų Antilus skirsto sumokėdama 8,3 proc. mokesčių.

c) *sudėtingoji* (angl. „*sophisticated*“) *kontroliuojančioji įmonė*: ji yra panaši į dvigubą kontroliuojančiąją įmonę, tačiau papildomai yra prijungiamas trestas (angl. „*trust*“) arba fondas (angl. „*foundation*“), kuris valdo lengvatinių mokesčių zonose registruotas įmonės akcijas. Tokiu atveju, jeigu prijungiamas trestas arba fondas, jie yra laikomi tikraisiais savininkais ir papildomi reikalavimai savininko atskleidimui netaikomi.

Populiariausios kontroliuojančiųjų įmonių registravimo vietos:

- 1) Olandija/Olandijos Antilai
- 2) Danija
- 3) Didžioji Britanija
- 4) Malta
- 5) Estija (viena populiariausių jurisdikcijų dirbant su Lietuva)
- 6) Liuksemburgas ir Lichtenšteinas (naudojami tik su šalimis, kurios turi dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis su šiomis jurisdikcijomis).

2. MOKESČIŲ PLANAVIMAS NACIONALINIU LYGIU

2.1. Mokesčių planavimas steigiant įmones laisvosiose ekonominėse zonose

Galima gauti įvairių mokesčių nuolaidų, susijusių su įmonės steigimo jurisdikcija, ne tik įsisteigiant užsienio valstybėje, kurios mokesčių sistema mokesčių mokėtojui yra palankesnė, bet ir toje pačioje valstybėje įkurtose laisvosiose ekonominėse zonose (angl. *free economic zone*).

Laisvoji ekonominė zona (toliau – LEZ) – tai speciali teritorija, kurioje įmonės yra neapmokestinamos arba gauna dideles mokesťines nuolaidas, įkurta siekiant pritraukti investicijas. Tai ūkinei, komercinei, finansinei veiklai skirta teritorija, kurioje ūkio subjektams yra sudarytos specialios teisinės ir ūkinės funkcionavimo sąlygos.

Lietuvos Respublikoje laisvosios ekonominės zonos yra steigiamos nuo 1996 m. Teisinis laisvųjų ekonominių zonų steigimo pagrindas – 1995 m. birželio 28 d. priimtas Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymas²⁶. LEZ yra steigiama Lietuvos Respublikos įstatymu, kuris apibrėžia šios zonos teritoriją, veiklos rūšis, zonos veikimo terminą, zonos valdymo įmonės struktūrą ir t.t. Suderinus su Muitinės departamentu prie Finansų ministerijos zonoje gali būti steigiamos *laisvosios teritorijos*, t.y. LEZ teritorijos dalys, atitinkančios laisvosioms ekonominėms zonoms keliamus reikalavimus pagal Europos Sąjungos teisę (konkrečiai pagal 1992 m. spalio 12 d. Europos Tarybos Reglamentą (EEB) Nr.2913/92²⁷ bei 1993 m. liepos 2 d. Europos Komisijos Reglamentą (EEB) Nr.2454/93).²⁸

Laisvojoje ekonominėje zonoje galioja Lietuvos Respublikos Konstitucija ir Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymas. Kiti įstatymai ir teisiniai aktai galioja tiek, kiek jos ūkio subjektų veiklos nereguliuoja Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymas. Įstatymas numato sąrašą kapitalo investavimo ir veiklos sričių, kurios zonose yra draudžiamos²⁹.

2.1.1. Laisvųjų ekonominių zonų steigimo tikslai ir jose leistinos veiklos rūšys

Laisvųjų ekonominių zonų steigimo **tikslai**:

- sudaryti palankias mokesčių, muitų, valiutines ir finansines, teisines ir kitas lengvatines ūkinės-komercinės veiklos sąlygas užsienio ir šalies ūkio investuotojams;
- steigti tarptautinės prekybos, gamybos ir eksporto, finansų, mokslinę-techninę pažangą kuriančias ir diegiančias įmones bei organizacijas,
- skatinti užsienio investicijas,
- steigti naujas darbo vietas.

²⁶ Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymas // Valstybės žinios, 1995, Nr. 59-1462.

²⁷ Council Regulation (EEC) No 2913/92 of 12 October 1992 establishing the Community Customs Code // Official Journal L'1992 Nr.302-1.

²⁸ Commission Regulation (EEC) No 2454/93 of 2 July 1993 laying down provisions for the implementation of Council Regulation (EEC) No 2913/92 establishing the Community Customs Code // Official Journal L'1993 Nr.253-1.

²⁹ Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymas // Valstybės žinios, 1995, Nr. 59-1462. 8 str. 1 d.

Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymas apibrėžia galimos **veiklos rūšis** Lietuvos Respublikoje funkcionuojančiose laisvosiose ekonominėse zonose:

- prekyba
- gamyba
- importas ir eksportas
- verslas
- Ir kt. Lietuvos Respublikos įstatymų nedraudžiama veikla (konkrečias veiklos rūšis nustato įstatymas dėl konkrečios zonos steigimo).

Kaip matome iš aptartų leistinių veiklos rūšių LEZ, sąrašas nėra baigtinis ir pakankamai platus, kad įvairių verslo šakų subjektai galėtų steigti LEZ ir naudotis jos suteikiamais mokestiniais privalumais.

2.1.2. Mokesčių lengvatos laisvojoje ekonominėje zonoje įregistruotoms įmonėms

LEZ įregistruotos įmonės ir jų darbuotojai Europos Sąjungos teisės aktų nustatyta tvarka moka importo muitus, valstybės rinkliavą ir tik šiuos mokesčius bei įmokas:

- pelno mokestį;
- gyventojų pajamų mokestį;
- mokestį už aplinkos teršimą ir gamtos išteklius;
- valstybinio privalomojo socialinio draudimo įmokas;
- privalomojo sveikatos draudimo įmokas;
- pridėtinės vertės mokestį;
- akcizą;
- cukraus mokestį;
- prekių apyvartos mokestį.

Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymas LEZ įregistruotoms įmonėms suteikia šias **lengvatas**:

- LEZ valdymo įmonė už nuomojamą valstybinę žemę moka 50 % mažesnę žemės nuomos mokestį.
- LEZ įmonė, į kurią kapitalo investicijos pasiekė ne mažesnę kaip 1 mlrd. EUR sumą, 6 metus, skaičiuojant nuo tų metų kai buvo pasiekta ši investicijų suma, nemoka pelno mokesčio, o sekančius 10 metų moka 50 % mažesnę pelno mokestį. Ši lengvata taikoma tik esant auditoriaus išvadai, patvirtinančiai reikalaujamą kapitalo investicijos dydį. Šiai kapitalo

investicijai sumažėjus lengvatos taikymas yra sustabdomas. Ši lengvata netaikoma kredito įstaigoms ir draudimo įmonėms.

- Laisvojoje ekonominėje zonoje investuotojų gauti dividendai neapmokestinami Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo numatyta tvarka.
- Sukauptos lėšos už laisvųjų ekonominių zonų teritorijoje išnuomotą valstybinę žemę skiriamos žemei, paimamai visuomenės poreikiams iš žemės savininkų šioje teritorijoje, išpirkti ar kitoms visuomeninėms reikmėms.
- LEZ valdymo įmonės ir zonos įmonių privatus kapitalas, investuotas į zonos infrastruktūrą, į žemės vertę, nustatant jos nuomos mokesčių, neįskaičiuojamas.
- Jeigu LEZ valdymo įmonė iš anksto sumokėjo žemės nuomos mokesčių ar jo dalį, o vėliau pasikeitė žemės vertė, pagal kurią skaičiuojamas žemės nuomos mokesčio dydis, ar žemės nuomos mokesčio tarifas, ar kitoks žemės nuomos mokesčio skaičiavimo pagrindas, žemės nuomos mokesčio dydis už iš anksto sumokėtą laikotarpį yra nekeičiamas.

2.1.3. Laisvosiose ekonominėse zonose įsteigtų įmonių privalumai

Šalia mokesčių lengvatų, įmonėms, įsisteigusioms laisvosiose ekonominėse zonose suteikiamos tam tikros valstybės garantijos, jos turi daugiau pranašumų nei kitos – bendrąją tvarka toje valstybėje įsisteigusios įmonės.

Laisvosiose ekonominėse zonose įsteigtoms įmonėms suteikiamos šios **valstybės garantijos**:

- Investicijas, investuotojų teisėtai gautą pelną, pajamas, dividendus, teises ir teisėtus interesus gina Lietuvos Respublikos įstatymai.
- Visiems LEZ ūkinės-komercinės ar kitokios veiklos ūkio subjektams yra taikoma investicijų apsaugos valstybės garantijų sistema.
- Garantuojama teisė be apribojimų įvežti į LEZ ir išvežti už LEZ ribų bei Lietuvos Respublikos ribų kapitalą ir pelną.
- Ūkio subjektams garantuojama teisė turėti 100 % LEZ įmonės nuosavybės.
- Užsienio investuotojai turi teisę teisėtai gautas pajamas/pelną pervesti į užsienį be apribojimų. Užsienio investuotojai savo pajamas/pelną ar jų dalį gali išvežti vidaus rinkoje supirktomis prekėmis arba reinvestuoti į Lietuvos Respublikos ūkį.

Kiti įmonių, įsisteigtų laisvosiose ekonominėse zonose, **privalumai**:

- Industrinei ir komercinei veiklai paruošta vieta (pilnai sukurta infrastruktūra, įskaitant susisiekimą, paslaugas ir t.t.);

- Puiki logistika (nepriekaištingas susisiekimas oru, vandeniu ir žeme visomis tarptautinėmis kryptimis);
- Supaprastintos administravimo procedūros (LEZ valdymo įmonė teikia paslaugas ir pagalbą steigiant įmonę zonoje);
- Patraukli komercinė aplinka (puiki geografinė padėtis);
- Užtikrintas įdarbinimas;
- Europos struktūrinių fondų pagalba;
- Lankstumas.

Taigi steigimasis LEZ vilioja ne tik palankia terpe mokesčių planavimui, bet ir daugybe kitų privalumų įmonėms. Valstybei taip pat naudinga, kad įmonės steigtųsi LEZ, nes tokiu būdu skatinamos ir didinamos tiek nacionalinės, tiek užsienio investicijos, sparčiau vystosi ir auga šalies ekonomika, didėja valstybės patrauklumas potencialiems užsienio investuotojams.

2.1.4. Laisvosios ekonominės zonos Lietuvos Respublikoje

Lietuvos Respublikoje šiuo metu veikia dvi laisvosios ekonominės zonos – Kauno LEZ ir Klaipėdos LEZ.

Kauno laisvosios ekonominės zonos įstatymas³⁰ buvo priimtas 1996 m. Pagrindiniai steigimo tikslai buvo efektyvus Kauno oro uosto, geležinkelių, automagistralių, miesto infrastruktūros ir kt. privalumų panaudojimas siekiant pritraukti investicijas, kuriant naujas darbo vietas ir technologijas. Laimėjęs konkursą, Kauno laisvosios ekonominės zonos steigėju 1998 m. tapo Belgijos kompanijos “Antwerpse ontwikkelings – en investerings maatschappij” atstovaujamas tarptautinis konsorciumas. Numatyta išnuomoti 534 ha žemės sklypą, sulaukti 200 mln. litų investicijų. Kauno laisvosios ekonominės zonos pranašumai: europinio standarto geležinkelio linija (iki Lietuvos-Lenkijos sienos); Karmėlavos oro uostas; didelis krovinių skirstymo centras (apjungiantis geležinkelio, oro ir automobilių transportą).

Klaipėdos laisvosios ekonominės zonos įstatymas³¹ buvo priimtas taip pat 1996 m. Pagrindinis steigimo tikslas buvo padidinti Klaipėdos uosto ir miesto darbo išteklius, pritraukti investicijas, skatinti naujų darbo vietų steigimą, mokslo pažangą, socialinę bei ekonominę plėtrą. Laimėjusi konkursą, Klaipėdos laisvosios ekonominės zonos steigėja tapo bendroji Lietuvos ir JAV įmonė “Klaipėdos vystymo grupė”. Klaipėdos laisvajai ekonominei zonai yra numatyta 205 ha. Klaipėdos laisvoji ekonominė zona nuomoja ne tik žemės sklypus, bet ir pastatus. Planuojama, kad Klaipėdos laisvoji ekonominė zona veiks iki 2045 m. (įsteigta 49 metams).

³⁰ Lietuvos Respublikos Kauno laisvosios ekonominės zonos įstatymas // Valstybės žinios, 1996, Nr. 109-2474.

³¹ Lietuvos Respublikos Klaipėdos laisvosios ekonominės zonos įstatymas // Valstybės žinios, 1996, Nr. 92-2143.

2.2. Mokestinės lengvatos užsienio investuotojams

Šiuo metu Lietuvos Respublikoje nėra taikomos jokios išskirtinės lengvatos užsienio investuotojams – jie yra prilyginami nacionaliniams investuotojams. Užsienio investuotojai turi lygias teises į mokestines lengvatas su vidaus investuotojais.

Mokesčių lengvatų suteikimu dažnai yra siekiama pritraukti užsienio investicijas. Šiam tikslui yra naudojamos įvairios mokesčių lengvatų formos, pvz., apmokestinamųjų pajamų mažinimas, mokesčio tarifo mažinimas, atleidimas nuo mokesčio tam tikram laikotarpiui ir pan. Lietuva deda nemažas pastangas gerinant mokestinę aplinką tiek vidaus, tiek užsienio investuotojams ir yra tarp pirmaujančių valstybių narių Europos Sąjungoje atsižvelgiant į jos patrauklumą investuotojams. Nepaisant to, turėtų būti ir toliau gerinama gyventojų ir verslo subjektų švietimo mokesčių klausimais kokybė ir mastas, įdiegtos pažangios naujovės mokesčių administravimo ir verslo plėtros srityse bei tolesnis verslo reguliavimo (žemės įsigijimo ir nuomos, įmonių įėjimo ir išėjimo iš rinkos ir pan. srityse) procedūrų supaprastinimas.

Įmonių grupių ir holdingų apmokestinimo Lietuvoje ypatumai: nėra konsolidavimo pelno mokesčio tikslais; nėra PVM grupių; neapmokestinami dividendai iš užsienio, jei taikoma dalyvavimo išimtis; akcijų pardavimo pajamos apmokestinamos; nėra kapitalo mokesčių už įnašus į dukterines įmones; skolos/nuosavybės santykis 4:1; kontroliuojami užsienio vienetai yra apmokestinami.

Šiuo metu holdingams steigti patraukliausios šalys yra:

- jei svarbu, kad būtų neapmokestinami dividendai ir kapitalo prieaugis, galima išskirti Nyderlandus, Liuksemburgą, Ispaniją ir Šveicariją;

- jei svarbiausias yra nulinis išskaičiuojamasis mokestis nuo dividendų, mokamų į JAV, patraukliai atrodo Danija, Airija, Liuksemburgas, Nyderlandai ir Ispanija.

- jei svarbu atskaityti palūkanas, šią sąlygą geriausiai tenkina Vokietija, Belgija, Danija, Airija, Liuksemburgas ir Ispanija;

- daugiausia dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių turi pasirašiusi Vokietija, Prancūzija, Nyderlandai ir Danija. Nyderlandai, Liuksemburgas ir Šveicarija rodo daugiausia noro ir pastangų, siekdamas pritraukti holdingo kompanijas.

Pabrėžtina, kad šios šalys nėra tik tradicinės žemų mokesčių (angl. “*low-tax*”) valstybės. Dažnai yra teisinga priešinga nuomonė, kad palankiausia vieta holdingo kompanijai steigti yra aukštesnių mokesčių šalyje, kurioje taikomos specialios mokesčių lengvatos planuojamai holdingo veiklai. (Žr. priedą Nr. 2).

Šiuo metu populiariausios valstybės holdingų steigimams yra Liuksemburgas ir Austrija, jose yra galimybė perkelti pelną arba nuostolį tarp tos pačios grupės įmonių, esančių skirtingose valstybėse.³²

2.3. Kitos Lietuvos Respublikos teisės aktų suteikiamos mokestinių lengvatų

Lietuvos Respublikoje mokesčių planavimas nėra konkretizuojamas, apibrėžiamas ar sisteminamas teisės aktuose, tačiau analizuojant atskiras Lietuvos Respublikos Konstitucijos³³, Lietuvos Respublikos Civilinio kodekso,³⁴ bei mokestinių įstatymų normas, galima daryti išvadą, jog mūsų valstybės teisinė bazė mokesčių planavimą pripažįsta kaip asmenų finansinio planavimo dalį. LR Konstitucijos 23 straipsnis nustato, kad nuosavybė neliečiama ir ją saugo įstatymai.³⁵ Tačiau mokesčiai, rinkliavos ir kitos privalomosios įmokos yra teisėtas asmenų pajamų (pelno) dalies nuskaitymas valstybės naudai.

LR mokesčių teisės aktai numato įvairių lengvatų. Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos pelno įstatymo³⁶ 58 str. 16 dalis numato mokesčių lengvatas įstatymo nustatytas sąlygas atitinkantiems mokesčių mokėtojams.

Žemės ūkio veiklą vykdančių vienetų bei kooperatinių įmonių (kooperatyvų), parduodančių iš savo narių įsigytus šių narių pagamintus žemės ūkio produktus ir (arba) parduodančių savo nariams degalus, trąšas, sėklas, pašarus, priemones nuo kenkėjų ir piktžolių bei materialųjį turtą, skirtą naudoti tik savo narių žemės ūkio veikloje, laisvųjų ekonominių zonų įmonių, juridinių asmenų (išskyrus nurodytus Pelno įstatymo 5 str. 5 dalyje), kuriuose dirba riboto darbingumo asmenys, kredito unijų ir Centrinės kredito unijos apmokestinamasis pelnas apmokestinamas:

1) jeigu žemės ūkio veiklą vykdančių vienetų pajamų iš žemės ūkio veiklos dalis sudaro *50 ir daugiau procentų* pajamų, šių vienetų apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 0 (nulinio) procentų pelno mokesčio tarifą.³⁷

2) laisvosios ekonominės zonos įmonė, kurioje kapitalo investicijos pasiekė ne mažesnę kaip *1 milijono eurų* sumą, 6 mokestinius laikotarpius, pradedant tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį ši investicijų suma buvo pasiekta, nemoka pelno mokesčio, o kitais 10 mokestinių laikotarpių jai

³² Bartusevičienė, Kristina. Įmonių grupės. Kaip išnaudoti holdingų struktūras mokesčių tikslais. Sandorių kainodara. // Verslo Žinių konferencijos "Mokesčių optimizavimas" medžiaga, Vilnius 2005

³³ Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės Žinios, 1992, Nr. 33-1014..

³⁴ Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas // Valstybės žinios, 2000, Nr. 74-2262.

³⁵ Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės Žinios, 1992, Nr. 33-1014. 23 str.

³⁶ Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-3992.

³⁷ Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-3992. 58 str. 16 dalies 1 punktas (šio punkto nuostatos nuostatos taikomos apskaičiuojant 2005 metais prasidėjusio ir vėlesnių mokestinių laikotarpių apmokestinamąjį pelną).

taikomas 50 procentų sumažintas pelno mokesčio tarifas. Šioje dalyje nustatyta lengvata gali būti taikoma tik tuo atveju, kai ne mažiau kaip 75 procentus atitinkamo mokestinio laikotarpio zonos įmonės pajamų sudaro pajamos iš zonoje vykdomos veiklos.³⁸

3) juridiniai asmenys (išskyrus nurodytus Pelno įstatymo 5 straipsnio 5 dalyje), kurių pajamos už pačių pagamintą produkciją sudaro *daugiau kaip 50 procentų* visų gautų pajamų ir kuriuose dirba riboto darbingumo asmenys, mažina apskaičiuotą pelno mokestį tokia tvarka:³⁹

2. Lentelė. Pelno mokesčio mažinimo tvarka

Riboto darbingumo asmenų dalis tarp visų dirbančių asmenų	Apskaičiuoto pelno mokesčio sumažinimas
Daugiau kaip 50 %	100 %
40–50 %	75 %
30–40 %	50 %
20–30 %	25 %

4) kredito unijos, Centrinė kredito unija atleidžiamos nuo pelno mokesčio pirmuosius tris mokestinius laikotarpius skaičiuojant nuo jų įregistravimo Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka dienos, o pradėdant ketvirtuoju mokestiniu laikotarpiu, mokėtina pelno mokesčio suma mažinama 70 procentų;⁴⁰

5) jeigu kooperatyvai neatitinka 1 punkte nustatytų kriterijų, tačiau jų pajamų iš 1 punkte nustatytos produktus ir (arba) savo nariams parduotus degalus, trąšas, sėklas, pašarus, priemones nuo kenkėjų ir piktžolių bei materialųjį turtą, skirtą naudoti tik savo narių žemės ūkio veikloje, dalis sudaro 85 ir daugiau procentų pajamų, šių kooperatyvų apmokestinamasis pelnas apmokestinamas taikant 0 (nulio) procentų pelno mokesčio tarifą.⁴¹

Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. gruodžio 31 d. įsakymu Nr. 1K-313⁴² buvo patvirtintas paslaugų žemės ūkiui, kurioms taikoma pelno mokesčio lengvata,⁴³ sąrašas.⁴⁴

³⁸ Ibid. 16 dalies 2 punktas.

³⁹ Ibid. 16 dalies 3 punktas (šio punkto nuostatos nuostatos taikomos apskaičiuojant 2005 metais prasidėjusio ir vėlesnių mokestinių laikotarpių apmokestinamąjį pelną).

⁴⁰ Ibid. 16 dalies 5 punktas.

⁴¹ Ibid. 16 dalies 6 punktas.

⁴² Lietuvos Respublikos Finansų ministro įsakymas dėl , sąrašo patvirtinimo 2003 m. gruodžio 31 d. nr. 1k-313 // Valstybės žinios, 2004, Nr. 12-346.

⁴³ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 58 straipsnio 16 dalies 1 ir 6 punkte nustatyta pelno mokesčio lengvata

⁴⁴ Paslaugoms žemės ūkiui, kurioms taikoma pelno mokesčio lengvata, priskiriamos šios paslaugos:

1. Žemės ūkio technikos, inventoriaus, visų rūšių mašinų (išskyrus lengvuosius automobilius) ir įrengimų remontas bei techninis aptarnavimas. 2. Žemės gerinimo darbai, įskaitant melioraciją. 3. Veterinariniai patarnavimai, gyvulių produktyvumo ir jų sėklinimo apdorotos informacijos pateikimas. 4. Ekologiškų žemės ūkio produktų ir maisto produktų sertifikavimas. 5. Superkamo pieno bandinių paėmimas tyrimams, paimto pieno valymas, atšaldymas. 6. Žemės ūkio veiklos subjektų žemės ūkio veikloje susidarančių gyvulinės kilmės atliekų tvarkymas. 7. Laukų paruošimas, žemės dirbimas, tręšimas. 8. Žemės ūkio augalų sėja, sodinimas. 9. Žemės ūkio augalų priežiūra 10.

Lietuvos pelno mokesčio įstatymu yra įgyvendinami Europos Sąjungos mokestiniai teisės aktai: 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms įmonėms⁴⁵, 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis⁴⁶, 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų įmonių⁴⁷, 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2003/123/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms įmonėms⁴⁸, 2005 m. vasario 17 d. Tarybos direktyva 2005/19/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis⁴⁹ ir kt.

Pridėtinės vertės mokesčio lengvatos⁵⁰ prekėms ir paslaugoms, išigijamoms iš PHARE⁵¹ lėšų: Importuojamos prekės neapmokestinamos importo PVM, šalies teritorijoje išigijamoms prekėms arba paslaugoms, išigijamoms prekėms ar teikiamoms paslaugoms gali būti taikomas 0 (nulis) procentų PVM tarifas.

Išanalizavus Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktus matyti, kad mūsų valstybėje yra reikalinga teisinė bazė mokesčių planavimui, tačiau mokesčių planavimo subjektams trūksta susistemintos informacijos, teorinių ir praktinių žinių bei patirties kaip jie galėtų realiai pasinaudoti šių įstatymų nuostatų teikiamais mokestiniais privalumais, planuodami savo mokesčius.

Derliaus nuėmimas ir paruošimas realizuoti 11. Sausinimo ir drėkinimo sistemų eksploatavimas. 12. Gyvulių priežiūra 13. Gyvulių ganymas, bandos pervarymas ir transportavimas. 14. Tvenkinių priežiūra (valymas, žuvų įveisimas). 15 <...> ir kt.

⁴⁵ Council Directive of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different member states. // Official Journal L'1990 Nr.225-6.

⁴⁶ Council Directive of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different member states.//Official Journal L'1990 Nr.225-1.

⁴⁷ Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States. // Official Journal L'2003 Nr.157-49.

⁴⁸ Council Directive 2003/123/EC of 22 December 2003 amending Directive 90/435/EEC on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States. // Official Journal L'2004 Nr.7-41.

⁴⁹ Council Directive 2005/19/EC of 17 February 2005 amending Directive 90/434/EEC 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States. // Official Journal L'2005 Nr.58-19.

⁵⁰ pagal Lietuvos Respublikos Finansų ministro įsakymą dėl pridėtinės vertės mokesčio lengvatų prekėms ir paslaugoms, apmokamoms iš PHARE lėšų, taikymo tvarkos patvirtinimo 2004 m. kovo 22 d. Nr. 1K-088 // Valstybės žinios, 2004, Nr. 46-1534.

⁵¹ PHARE yra pagrindinis finansinio ir techninio Europos Sąjungos bendradarbiavimo su Vidurio ir Rytų Europos valstybėmis (VRE) instrumentas, 1989 m. įsteigta programa ūkio reformoms ir pereinamojo laikotarpio procesams Lenkijoje ir Vengrijoje remti. Vėliau PHARE programa buvo perorientuota remti šalių kandidačių pasirengimą tapti ES narėmis, atsižvelgiant į Kopenhagos kriterijus: demokratijos nuostatų stabilumą, žmogaus teisių gerbimą, mažumų apsaugą, konkurencingą ekonomiką ES rinkoje. PHARE virto pagrindiniu šių šalių pasirengimo ES narystei instrumentu (šaltinis: http://www.durys.org/zinynas/apie_phare1.htm).

III. MOKESČIŲ PLANAVIMO ATEITIES PERSPEKTYVOS

1. MOKESČIŲ PLANAVIMO PRIEMONIŲ, PRIEINAMŲ LIETUVOS RESPUBLIKOS MOKESČIŲ MOKĖTOJAMS SĄRAŠO PLĖTIMAS

Tam, kad mokesčių planavimas mūsų valstybėje būtų visuotinai įprastas reiškinys, kad tuo pačiu mažėtų mokesčių vengimo atvejų, kad mokesčių mokėtojai neieškotų būdų apeiti mokestinių įstatymų reikalavimų neteisėtais būdais, o dėtų pastangas siekdami teisėtų mokestinių lengvatų, mokestinės naštos sumažinimo ir tuo pačiu savo gaunamų pajamų (pelno) didėjimo, būtina plėtoti mokesčių planavimo priemones, jų prieinamumą ir pritaikomumą, pateikiant mokesčių mokėtojams konkrečius pavyzdžius ir skaičius. Lietuvoje mokesčių planavimo tematika per pastaruosius keletą metų vyko tik pora konferencijų – 2004 m. spalio 7 d. Vilniuje vykusio konferencija “Mokesčių optimizavimas – kaip tai daryti legaliai?” ir 2005 m. “Verslo žinių” suorganizuota konferencija “Mokesčių optimizavimas”. Konferencijų medžiaga, kuri būtų itin naudinga verslininkams ir kitiems mokesčių mokėtojams, nėra viešai prieinama, po šių konferencijų pasirodė tik keletas publikacijų periodinėse leidiniuose. Tokia situacija suponuoja mintį, kad informacija apie mokesčių planavimą eiliniam mokesčių mokėtojui mūsų valstybėje nėra lengvai pasiekama ir pritaikoma.

Mokesčių planavimas iš principo atitinka įstatymų leidėjo tikslus, nes nustatydamas tam tikras apmokestinimo tvarkos lengvatas įstatymų leidėjas pats sąmoningai skatina mokesčių mokėtojus jomis naudotis. Įstatymų leidėjo požiūriu mokesčių planavimas gali būti kelių formų:

1) jis gali būti skatintinas, numatant, pavyzdžiui, tam tikrų verslo formų lengvatas, neapmokestinant tam tikros rūšies pajamų ar pan.;

2) mokesčių planavimas gali būti priimtinas, kai įstatymų leidėjas nepateikia specialių nuostatų dėl mokesčių vengimo pašalinimo, kurios būtų skirtos tam tikrai verslo sprendimų sekai apibūdinti mokesčių tikslais;

3) mokesčių vengimas gali būti toleruotinas, kai yra galimybė pritaikyti nuostatas dėl mokesčių vengimo pašalinimo, tačiau jos netaikomos dėl to, kad priimant tam tikrą verslo sprendimą mokestinės naudos siekimas nebuvo pagrindinis ir vienintelis tikslas.⁵²

Belieka tikėtis, kad teismų praktika sustatys viską į savo vietas ir teisiniais precedentais suformuos šių gana skirtingos prigimties mokesčių administravimo priemonių taikymo praktiką ir kartu prisidės prie mokesčių planavimo atribojimo nuo mokesčių vengimo ir slėpimo.

⁵² Vasiliauskas, Vitas. Mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba. // Apsakaitos ir mokesčių apžvalga, 2006-05-21.

Galimos mokesčių planavimo priemonės (būdai):

Atleidimas nuo mokesčių – kai užsiimama veikla, kuri yra neapmokestinama, parduodamos neapmokestinamos prekės ir t.t. Tai yra mokesčių planavimo būdas, kai visos lėšos, kurios turėtų būti sumokamos valstybei mokesčių forma, yra “sutaupomos”.

Mokesčių sumažinimas – taip pat taikomas priklausomai nuo mokesčių mokėtojo vykdomos veiklos ir tikslų, šiuo atveju yra “sutaupoma” dalis lėšų, skirtų mokesčių mokėjimui.

Mokesčių dydžių skirtumai – skirtingų mokesčių tarifų taikymas atskiroms mokesčių mokėtojų grupėms, priklausomai nuo jų teisinio statuso ir vykdomos veiklos.

Išskirstymas – kai pelnas ar turtas yra išskirstomas dviems ar daugiau mokesčių mokėtojams ir dėl to sumažėja suminė kiekvienam jų tenkanti mokesčių našta.

Mokesčių mokėjimo atidėjimas – tai yra santykinė mokesčių planavimo priemonė, labiau pasiteisinanti pradėdant naują verslą.

Mokesčių kompensavimas – kai mokesčių mokėtojas iš pradžių sumoka visus pagal įstatymų reikalavimus priklausančius mokesčius, o po to jam jie yra kompensuojami.

Visi šie mokesčių planavimo būdai turėtų būti aiškiai ir detaliam įtvirtinti Lietuvos teisės sistemoje bei plačiai žinomi mokesčių mokėtojams.

2. TEISĖS AKTŲ, REGLAMENTUOJANČIŲ MOKESČIŲ PLANAVIMĄ INKORPORAVIMAS Į LIETUVOS RESPUBLIKOS TEISĖS SISTEMĄ

Pasiūlymai mokesčių planavimo Lietuvos Respublikoje tobulinimui, skatinant vidaus ir užsienio investicijas, šviečiant ir informuojant visuomenę, siekiant mokesčių planavimą padaryti labiau prieinamu ir suprantamu:

- mokesčių administravimo pareigūnų kvalifikacijos kėlimas;
- mokesčių duomenų bazių kompiuterizacija ir tarpusavio integravimas;
- mokestinio patikrinimo koncentruotumo ir efektyvumo didinimas;
- apskaitos procedūrų paprastinimas;
- įgaliojimų suteikimas Valstybinei mokesčių inspekcijai pagal poreikį priiminėti teisiškai įpareigojančius sprendimus mokesčių klausimais;
- nereikalingų reikalavimų dėl informacijos pateikimo panaikinimas;
- detalus mokesčių planavimo galimybių išaiškinimas mokestinių įstatymų komentarais;
- verslui palankios Lietuvos Respublikos mokesčių aplinkos propagavimas;
- Lietuvos pasiekimų gerinant verslo (ir ypač mokestinę) aplinką patrauklus pristatymas užsienio investuotojams;
- žemo mokesčių naštos lygio išlaikymas, naujų mokesčių neįvedimas;

- nepriklausomo, pigaus ir greito būdo spręsti mokestinius ginčus nesikreipiant į teismą užtikrinimas;
- mokestinės nuolaidos stambiems investuotojams;
- mokestinės nuolaidos investuotojams į “plyna lauką”;
- mokestinės nuolaidos investuotojams periferijoje.

IŠVADOS

Tyrimo eigoje išanalizavus mokesčių planavimo būdus ir koncepcijas, atskleidus mokesčių planavimo būdus, priemones ir instrumentus, aptarus teisės aktus, reglamentuojančius mokesčių planavimą, galima daryti tokias išvadas:

1. Mokesčių planavimas yra finansinio planavimo sudėtinė dalis, analizuojama tiek teisės, tiek ekonomikos mokslų. Taigi mokesčių planavimas yra finansų valdymo proceso dalis, leidžianti pasiekti numatytus tikslus ir įgyvendinti siekius bei padedanti įveikti finansinius barjerus įvairiose verslo srityse bei asmeninių finansų planavime.

2. Lietuvos Respublikos teisės aktų rengėjams būtina atsižvelgti į užsienio valstybių praktiką mokesčių planavimo srityje, išanalizuoti esamus užsienio valstybių mokesčių planavimo teisinio reglamentavimo trūkumus ir privalumus bei pasiteisinusias užsienio valstybėse mokesčių planavimo galimybes pritaikyti ir Lietuvos Respublikos teisinėje sistemoje.

3. Mokesčių planavimo teisinis reglamentavimas yra būtinas, kad būtų įgyvendinta mokesčių mokėtojo teisė žinoti savo teisinę padėtį, mokesčines lengvatas, į kurias jis turi teisę pretenduoti, kad mokesčių mokėtojas turėtų galimybę efektyviausiu būdu valdyti savo finansinius išteklius, taip pat kad būtų įgyvendinamas teisinio aiškumo principas. Detalus mokesčių planavimo teisinis reglamentavimas palengvintų ir teisėsaugos institucijų darbą atskleidžiant mokesčių vengimo atvejus.

4. Išanalizavus mokesčių planavimo instituto prigimtį ir esmę, jį reglamentuojančius teisės aktus, yra akivaizdu, kad visuomenėje paplitusi nuomonė, jog mokesčių planavimas yra 'šešėlinė' ar "pusiau legali" finansinė veikla yra neteisinga ir vertintina kaip informacijos bei žinių šia tema nepakankamumas, taip pat kaip išankstinis nepagrįstas nusistatymas.

5. Iš aukščiau pateiktos išvados seka kita išvada, kad mūsų valstybėje yra būtinas ne tik verslo subjektų, bet ir fizinių asmenų švietimas finansų, taigi ir mokesčių, planavimo klausimais, turi būti sisteminama informacija, teisės aktų nuostatos, teismų praktika; informacija turėtų būti suprantama ne tik specialaus finansinio, ekonominio ar teisinio išsilavinimo asmenims, lengvai prieinama ir pritaikoma. Mokesčių planuotojai savo ruožtu turėtų nuolat kelti savo kvalifikaciją, laikytis profesinės etikos nuostatų.

6. Praktikoje yra gana sunku atriboti mokesčių planavimą nuo neteisėto mokesčių vengimo, todėl sprendžiant, kas yra teisėta, o kas ne, teismų praktika visuomet bus svarbus šaltinis. Pasakyti, kada mokesčių našta yra mažinama teisėtais būdais, o kada pažeidžiant teisės aktais nustatytą tvarką, nėra paprasta.

7. Kiekvienas mokesčių mokėtojas turi teisę taip tvarkyti savo veiklą, kaip jam atrodo priimtinausia, jei tai nepažeidžia įstatymų nuostatų. Taigi kiekvienas mokesčių mokėtojas gali ir turi būti suinteresuotas tuo, kad mažiausiomis sąnaudomis, tarp jų ir minimaliomis mokestinėmis sąnaudomis, gautų didžiausią pelną (pajamas).

8. Detalus mokesčių planavimo reglamentavimas teisės aktais reikalingas ir būtinas, kad būtų užkertamas kelias visiems žinomiems ir teoriškai numanomiems atvejams, kai dėl teisės normos nebuvimo yra gaunama valstybei ir kitiems mokesčių mokėtojams nepriimtina mokestinė nauda.

SANTRAUKA

Darbe naudojamos pagrindinės sąvokos: *mokesčiai, mokesčių planavimas, mokesčių vengimas, finansinis planavimas, mokestinės lengvatos, ofšorinės jurisdikcijos, laisvoji ekonominė zona.*

Mokesčių planavimas, kaip finansinio planavimo dalis, yra teisėta ir skatintina mokesčių mokėtojų veikla. Mokesčių planavimas turi būti perspektyvus ir labai gerai apgalvotas, jo efektyvumas turi būti palygintas su išlaidomis, kurios patiriamos jį įgyvendinant, kad kaštai neviršytų “kompensacijos”. Mokesčių planavimą svarbu atriboti nuo mokesčių vengimo ir kitų neteisėtų mokesčių naštos sumažinimo būdų.

Mokesčių sistema yra grindžiama savanoriško sutikimo juos mokėti principu. Mokesčių mokėtojas privalo pranešti valstybės įgaliotoms institucijoms apie visas savo pajamas (pelną) teisės aktais numatyta tvarka. Kartais mokesčių mokėtojai bando išvengti mokesčių mokėjimo nepranešdami apie savo pajamas (pelną) ar jų dalį. Tai yra vadinama **mokesčių vengimu** – neteisėtas tyčinis mokesčių ar jų dalies nesumokėjimas (pvz., tyčinis buhalterinių įrašų klastojimas, “sukuriant” nesamas išlaidas, siekiant gauti mokestines nuolaidas). Priešingai, **mokesčių planavimas** – yra visiškai teisėtas mokesčių naštos mažinimas ir gaunamų pajamų didinimas. Teisės aktai sudaro galimybę atitinkamiems mokesčių mokėtojams pretenduoti į tam tikras mokesčių lengvatas, paskolas, pajamų dydžio koregavimus.

Visose valstybėse mokesčių mokėtojai privalo žinoti savo teisinę padėtį. Jie privalo žinoti kas jų teisės sistemoje yra laikoma teisine apgaule, kas yra laikoma mokesčių vengimu ir kas yra leistinas mokesčių naštos sumažinimas. Mokesčių mokėjimas priklauso nuo mokesčių mokėtojų savanoriškumo juos mokėti ir sąžiningumo, taip pat mokesčių administravimo institucijų priežiūros efektyvumo.

Sandoriai gali būti laikomi mokesčių vengimu, jei nustatyti mokesčiai nemokami iš viso, sumokama mažiau mokesčių negu nustatyta, gaunant išankstines ar per dideles kompensacijas, gaunant užmokestį anksčiau nei numatyta, siekiant mokestinių lengvatų. Tačiau atskirti mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo yra gan sudėtinga. Mokesčių planavimas yra vykdomas teisės leidžiamose ribose, o mokesčių vengimas – už teisės ribų. Niekas neprivalo mokėti valstybei daugiau, nei to reikalauja teisė.

SUMMARY

LEGAL REGULATION OF TAX PLANNING

Keywords: *taxes, tax planning, tax evasion, financial planning, tax exemption, offshore jurisdictions, free economic zone.*

Tax planning, as a part of financial planning, is legal and promoted practice of taxpayers. Tax planning shall be practicable, very thoroughly deliberated and calculated, the efficiency of tax planning shall be compared with expenses spent on implementation of tax planning, that cost would not exceed the reimbursement obtained during the tax planning procedures. Distinction shall be made between tax planning and tax evasion also other ways of illegal tax deduction.

Tax system is based on the idea of voluntary compliance. Taxpayer is responsible to report all the income he makes. One way that people try to evade paying taxes is by failing to report all or some of their income. That is called **tax evasion** – failure to pay or a deliberate underpayment of taxes – which is illegal (for example, the deliberate manipulation of accounting records by generating false expense invoices to obtain tax relief). In contrast, **tax avoidance** – an action taken to lessen tax liability and maximize after-tax income – is perfectly legal. Legislation allows eligible taxpayers to claim certain deductions, credits, and adjustments to their income.

Taxpayers in all countries are entitled to know their legal position. They are entitled to know what will be regarded as fraud, what will be regarded as avoidance, and what is acceptable mitigation. Taxation will always rely upon a great deal of voluntary compliance and honesty, backed up by tax investigation.

Transaction can be defined as tax avoidance in cases: not paying tax, paying less tax or paying tax later than would otherwise be the case; obtaining the repayment or increased repayment, or obtaining repayment earlier than otherwise would be the case; obtaining payment or increased payment by way of tax credit, or obtaining such payment earlier than would otherwise be the case. The distinction between tax avoidance and tax evasion is quite tricky recognized. It is the difference between working within the law and working outside it. Nobody owes any public duty to pay more than the law demands.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

Lietuvos Respublikos norminė literatūra:

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės Žinios, 1992, Nr. 33-1014.
2. Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksas // Valstybės Žinios, 1985, Nr. 1-1.
3. Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas // Valstybės žinios, 2000, Nr.:89-2741.
4. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas // Valstybės žinios, 2000, Nr. 74-2262.
5. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.
6. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-3992.
7. Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymas // Valstybės žinios, 1995, Nr. 59-1462.
8. Lietuvos Respublikos Kauno laisvosios ekonominės zonos įstatymas // Valstybės žinios, 1996, Nr. 109-2474.
9. Lietuvos Respublikos Klaipėdos laisvosios ekonominės zonos įstatymas // Valstybės žinios, 1996, Nr. 92-2143.
10. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas dėl pridėtinės vertės mokesčio lengvatų prekėms ir paslaugoms, apmokamoms iš PHARE lėšų, taikymo tvarkos patvirtinimo 2004 m. kovo 22 d. Nr. 1K-088 // Valstybės žinios, 2004, Nr. 46-1534.
11. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas dėl paslaugų žemės ūkiui, kurioms taikoma pelno mokesčio lengvata, sąrašo patvirtinimo 2003 m. gruodžio 31 d. nr. 1k-313 // Valstybės žinios, 2004, Nr. 12-346.

Europos Sąjungos norminė literatūra:

1. Council Regulation (EEC) No 2913/92 of 12 October 1992 establishing the Community Customs Code // Official Journal L'1992 Nr.302-1.
2. Commission Regulation (EEC) No 2454/93 of 2 July 1993 laying down provisions for the implementation of Council Regulation (EEC) No 2913/92 establishing the Community Customs Code // Official Journal L'1993 Nr.253-1.

3. Council Directive of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different member states. // Official Journal L'1990 Nr.225-6.
4. Council Directive of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different member states.// Official Journal L'1990 Nr.225-1.
5. Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States. // Official Journal L'2003 Nr.157-49.
6. Council Directive 2003/123/EC of 22 December 2003 amending Directive 90/435/EEC on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States. // Official Journal L'2004 Nr.7-41.
7. Council Directive 2005/19/EC of 17 February 2005 amending Directive 90/434/EEC 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States. // Official Journal L'2005 Nr.58-19.

Specialioji literatūra:

1. Bagdonavičius S. Mokesčių administravimo įstatymo komentaras. Mokestinių bylų teismų praktikos apibendrinimas. – Vilnius, 1998.
2. Bendorienė A., Bogušienė V. ir kt. Tarptautinių žodžių žodynas. - Alma Littera, 2005.
3. Bjørnholm, Nikolaj; Hansen, Anders Oreby. Denmark in international tax planning. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation publications, 2005.
4. Clarke, Giles. Offshore tax planning. 2nd ed. London: Butterworth, 1990.
5. Dixon, John; Finney, Malcolm. Tolley's international personal tax planning. Croydon: Tolley, 2002.
6. Dorfmueller, Pia. Tax planning for U.S.MNC's with EU holding companies: goals, tools, barriers. The Hague : Kluwer law international, 2003.
7. Fisanick A.Christian., Docka, Paulius, Bernatonis, Julius ir kt. Šiuolaikinis nusikalstamumas. - Vytauto Didžiojo universiteto leidykla, Kaunas, - 2002.
8. Gale, William G. Rethinking estate and gift taxation. Washington (D.C.): Brookings institution, 2001.
9. Gordon, Richard A. Tax Havens and Their Use by United States Taxpayers - An Overview. The Minerva Group, Inc. – New York, Hong Kong, - 2002.

10. Hallman, G. Victor, Rosenbloom, Jerry S. Personal Financial Planning, 7th ed. Graw-Hill Professional, USA, 2003.
11. Harrie L. van Mens. Tax planning and corporate responsibilities of boardmembers: perspectives for companies in Germany, the Netherlands, Spain and the United Kingdom. The Hague: Kluwer Law International, 1995.
12. Karayan, John E, Gupta, Sanjay, Swenson, Charles W, Neff, Joseph W. State and Local Taxation: Principles and Planning, 2nd ed. J. Ross Publishing, USA, 2004.
13. Kijosaki R.T, Lechter Sh.L. Pinigų srauto kvadrantas. – “Sirokas”, Vilnius. – 2002.
14. Muller, Johann. The Netherlands in international tax planning. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation publications, 2005.
15. Squires, Michael B. Tax planning for groups of companies. 2nd ed. London: Butterworth, 1990.
16. Stačiokas R. Apmokestinimas ir mokesčiai Europos Sąjungoje. - Kaunas, 2003.
17. Stungys K., Galdikas K., Venslovas I., Sakalauskas A. Ofšorinis verslas - UAB „Leidybos centras“, Vilnius, 2001.
18. Valančius, K.L. Investicijų teisė. – Eugrimas, Vilnius, - 2005.
19. Vanhaute, Patrick A. A. Belgium in international tax planning. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation publications, 2004.
20. Žvirblis A. Mokesčių žinynas: mokesčių sąvadas, sąvokų aiškinimai, mokesčių įstatymai. - Vilnius, 1998.
21. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика/Под ред. к.ю.н. А.В.Брызгалина. - Екатеринбург: Издательство "Налоги и финансовое право", 2002.

Moksliniai straipsniai, pranešimai, konferencijų medžiaga:

1. Bartusevičienė, K. Įmonių grupės. Kaip išnaudoti holdingų struktūras mokesčių tikslais. Sandorių kainodara. // Verslo Žinių konferencijos “Mokesčių optimizavimas” medžiaga, Vilnius 2005.
2. Baudos už mokesčių įstatymų pažeidimus// Apskaitos ir mokesčių apžvalga. – Vilnius, 2000, Nr. 1.
3. Bilkšytė, Rūta. Mokesčiai ES: rask naudą skirtumuose. // Verslo Žinios, 2004 m. vasario 17 d.
4. Dauskurdas V. Kokią sankciją taikyti?// Apskaitos ir mokesčių apžvalga. – Vilnius, 2000, Nr.1.

5. Godfrey, Mike. Nassau Institute Examines Threats To Bahamas Financial Sector. // Tax-News.com, New York. 21 February 2002.
<<http://www.tax-news.com/asp/story/story.asp?storyname=7392>>
6. Kezys D. Finansinis planavimas // Verslo Žinios Nr. 81, 2002 m. balandžio 26 d.
7. Latvienė, Violeta. Kas dažniausiai įmonių veikloje neatitinka įstatymo nuostatų? Karti patirtis: kada taupymas = nuostoliai? VMI pozicija. // Konferencijos “Mokesčių optimizavimas – kaip tai daryti legaliai?” medžiaga, 2004 m. spalio 7 d., Vilnius.
8. Namysłowski, Roman, Toński, Paweł. Analiza wydatków inwestycyjnych jako metoda planowania podatkowego. // Przegląd Podatkowy, Numer 08/2001.
9. O’Grady, Michael. Acceptable limits of tax planning: a revenue perspective. // KPMG Tax Conference – Killashee House Hotel – 7 November 2003.
10. Palijanskas, Mindaugas, Balčius Gintaras. Mokesčių planavimas: neetiškas ir žalingas? // Tarptautinės konferencijos "Mokesčių įtaka šalių konkurencingumui" medžiaga, 2002 gruodžio 5-6 d., Vilnius.
11. Panasiuk, Anna Maria, Walecka-Agria, Mirosława. Planowanie podatkowe: Legalny sposób na niższe podatki. // Inwestor Finansowy, 2003 11 28.
12. Paulauskas, Andrius. Kur yra riba, skirianti mokesčių planavimą nuo jų vengimo? // Konferencijos “Mokesčių optimizavimas – kaip tai daryti legaliai?” medžiaga, 2004 m. spalio 7 d., Vilnius.
13. Pilkington, Catherine. A review of the proposed General Anti-Avoidance Rule (GAAR). ACCA Global Publications. <<http://www.accaglobal.com/publications/>>;
14. Scholes M.S, Wilson G.P, Wolfson M.A. Tax Planning, Regulatory Capital Planning, and Financial Reporting Strategy for Commercial Banks. The Review of Financial Studies 1990 Vol. 3, Nr. 4, pp. 625-650.
15. Slepniovas, Dmitrijus. Mokesčiai stumia verslą į šešėlį. // Verslo Žinios. 2003 04 08.
16. Vainienė, Rūta. Taupyti nepatariama mokėti: kur dėti kablelį? Mokesčių planavimą valdžia vadina nusikalstamu, o verslo žmonės – pagirtinu. // "Kauno diena", 2002 06 20.
17. Vasiliauskas, Vitas. Mokesčių planavimas (ar optimizavimas) ir mokesčių vengimas - kur riba? Finansų Ministerijos požiūris. // Konferencijos “Mokesčių optimizavimas – kaip tai daryti legaliai?” medžiaga, 2004 m. spalio 7 d., Vilnius.
18. Vasiliauskas, Vitas. Mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba. // Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 2006 m. gegužės 21 d.
19. Žeimantas, Vytautas V. Mokesčių planavimas tampa sudėtingesnis. // Verslo Žinios, 2003 m. vasario 28 d.

20. Woods, W William. Tax Evasion versus Avoidance: A crucial distinction. May 15, 2005 <http://bizoffshore.com/blog/_archives/2005/5/15/860166.html>.
21. Павленко, Николай. Налоговое планирование и роль юридической службы в этом процессе. // Корпоративный менеджмент, <http://www.cfin.ru>; обновлено: 2002 06 29.
22. Сергеевна, Цанова Евгения. Понятие налоговой оптимизации. // Налоги, бухучет, финансы. Инфоцентр <http://www.UBA.ru>; обновлено: 2005-02-08.

PRIEDAI

1. Priedas. Mokestinių įsipareigojimų sumažinimas mokesčių planavimo pagalba.⁵³

Mokesčių planavimo pagalba sumažinta mokestinė našta	Mokesčių planavimo priemonės	Mokesčių planavimo būtinumas
10-15%	<ul style="list-style-type: none"> ▪ kruopšti buhalterinė apskaita ▪ profesionalus buhalteris ▪ mokesčių konsultanto pagalba atskirais atvejais 	minimalus, atskirais atvejais
20-40%	<ul style="list-style-type: none"> ▪ mokesčių planavimas tampa bendros finansų valdymo ir kontrolės sistemos dalimi ▪ tipinių kontraktinių schemų paruošimas ▪ profesionalus specialiai parengtas personalas ▪ finansų direktoriaus vadovavimas ir kontrolė 	būtinai reguliarius mokesčių planavimo priemonių taikymas
45-60%	<ul style="list-style-type: none"> ▪ mokesčių planavimas yra svarbiausias elementas mokesčių mokėtojo strateginio planavimo veikloje ir kasdieninės veiklos vidaus ir išorės kryptyse ▪ specialiai paruoštas personalas, glaudus ir suderintas visų tarnybų veikimas, vertikali organizacija ir kontrolė ▪ nuolatinės mokesčių konsultanto, juristo mokesčių teisės klausimais konsultacijos ▪ speciali vystymo programa, mokesčių sistemos analizė, visų įmanomų organizacinių, juridinių, finansinių priemonių bei inovacijų pasitelkiamų mokesčių planavimui 	būtinai nuolatinis mokesčių planavimo priemonių taikymas
> 60%	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Veiklos rūšies arba mokestinės jurisdikcijos keitimas 	

⁵³ Павленко, Николай. Налоговое планирование и роль юридической службы в этом процессе. // Корпоративный менеджмент

2 Priedas. Informacija apie mokesčius kai kuriose Europos valstybėse⁵⁴

	Belgija	Kipras	Airija	Danija
Mokesčio tarifas	33% + 3% (33,99%)	10%	12,5%; Investicinės pajamos / Neprekybinės pajamos: 25%	28%
Dividendų iš užsienio apmokestinimas	95% neapmokestinama, jei: - valdoma ne mažiau kaip 10% akcijų ne trumpiau kaip 12 mėn. ir dukterinės įmonės mokamas pajamų mokestis yra panašus į Belgijos mokestį	Neapmokestinama, jei: -valdoma ne mažiau kaip 1% akcijų Apmokestinama tik tam tikrais atvejais	Apmokestinama	Neapmokestinama, jei: valdoma ne mažiau kaip 20% akcijų ne trumpiau kaip 12 mėn.
Pelno iš užsienio įmonės akcijų perleidimo apmokestinimas	Neapmokestinama, jei: -atskaitoma 95% gautų dividendų (neatsižvelgiant į disponuojamų akcijų dalį ir į minimalų laikymo periodą)	Neapmokestinama	Neapmokestinama	Neapmokestinama
Išskaičiuojamasis mokestis dividendams, sumokėtiems motininei kompanijai iš ES	0%, jei valdoma ne mažiau kaip 25% daugiau kaip 1 metus	0%	0%	0%
Nuostolių iš užsienio įmonių akcijų perleidimo atskaitymas	Neatskaitoma	Neatskaitoma	Neatskaitoma, jei pelnas iš kapitalo prieaugio neapmokestintas	Kapitalo nuostoliai per 3 m. laikotarpį gali būti padengti pelnu iš kapitalo prieaugio
Kapitalo mokesčiai				
-už įnašus pinigais	-0,5% nuo naujo kapitalo	-0,6% nuo įstatinio kapitalo + 60 Kipro svarų	-0,5%	-0%
-už įnašus akcijomis į užsienyje registruotą dukterinę įmonę	-0%, esant tam tikroms sąlygoms	-0%	-0%, esant tam tikroms sąlygoms	-0%

⁵⁴ Bartusevičienė, Kristina. "Įmonių grupės. Kaip išnaudoti holdingų struktūras mokesčių tikslais. Sandorių kainodara." // Verslo Žinių konferencijos "Mokesčių optimizavimas" medžiaga, Vilnius 2005.

Palūkanų, susijusių su užsienio įmonių akcijų disponavimu, atskaitymas	Atskaitoma	Taip, jei disponuojama visa dukterine įmone Kitu atveju, taikomi apribojimai	Atskaitoma	Atskaitoma
Skolos – nuosavybės santykio ribojimas	Jokių bendrų skolos-nuosavybės santykio taisyklių (specifinė taisyklė: 7:1, jei įregistruota lengvatinių mokesčių zonoje / 1:1 direktoriaus įpareigojimu (išimtinai))	Jokių specifinių taisyklių	Jokių specifinių taisyklių	4:1 skolos-nuosavybės santykis, pagrįstas tikrąja rinkos verte Apribojimai netaikomi, jei mokesčių mokėtojas dokumentais gali pagrįsti, kad paskola suteikta, remiantis ištiesiosios rankos principu
Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys	71	35	42	69
Kontroliuojamų užsienio vienetų apmokestinimas	Ne	Ne	Ne	Taip

Magistro baigiamasis darbas baigtas rašyti: 2006 m. gruodžio 20 d.

Kontaktiniai duomenys:

El. paštas: Laura.Vidziunaite@gmail.com

Mob. tel.: +370 622 35736