

VILNIAUS UNIVERSITETAS
TEISĖS FAKULTETAS
KONSTITUCINĖS IR ADMINISTRACINĖS TEISĖS KATEDRA

Dieninio skyriaus
V kurso finansų ir mokesčių teisės
studijų atšakos studentės
Rasos Bajorinaitės

MAGISTRO DARBAS

**MOKESČIŲ PLANAVIMO SKIRTUMAI NUO MOKESČIŲ
VENGIMO**

Vadovas: lekt. dr. Andrius Paulauskas

Recenzentė: lekt. dr. Aistė Medelienė

Vilnius, 2007

TURINYS

| | |
|--|----|
| IŽANGA | 3 |
| 1. MOKESČIŲ PLANAVIMO SĄVOKA IR POŽYMIAI | 6 |
| 1.1. Mokesčių planavimo etapai ir principai..... | 9 |
| 1.2. Mokesčių planavimo būdai | 12 |
| 2. MOKESČIŲ VENGIMO SĄVOKA IR POŽYMIAI | 18 |
| 3. MOKESČIŲ VENGIMO PREVENCIJA | 23 |
| 4. BENDROSIOS ANTIVENGIMINĖS PRIEMONĖS IR MOKESČIŲ PLANAVIMAS | 29 |
| 4.1. Turinio viršenybė prieš formą..... | 29 |
| 4.2. Kitos bendrosios antivengiminės doktrinos | 33 |
| 5. SPECIALIOSIOS ANTIVENGIMINĖS PRIEMONĖS IR MOKESČIŲ PLANAVIMAS | 37 |
| 5.1. Plonos kapitalizacijos taisyklės..... | 37 |
| 5.2. Užsienio kontroliuojamųjų vienetų apmokestinimo taisyklės | 42 |
| 5.3. Sandorių kainodaros taisyklės..... | 46 |
| 5.4. Ofšorinės įmonės ir lengvatinio apmokestinimo zonų teisinis reguliavimas..... | 49 |
| 6. MOKESČIŲ PLANAVIMO ATRIBOJIMAS NUO MOKESČIŲ VENGIMO | 55 |
| IŠVADOS | 56 |
| SANTRAUKA | 58 |
| SUMMARY | 59 |
| LITERATŪROS SĄRAŠAS | 60 |

„Jokia visuomenė negali išsiversti be mokesčių”

F. Nyčė

IŽANGA

Mokesčių mažinimo klausimai nuo senų laikų yra svarbūs ne tik mokesčių mokėtojams, bet ir valstybei, jos biudžetui. Valstybės nustatyta mokesčių našta ir su tuo susijusios galios priimti teisės aktus mokesčių srityje, rinkti mokesčius bei vykdyti jų kontrolę natūraliai sukelia mokesčių mokėtojų priešpriešą ir bandymą įvairiais būdais išvengti mokesčių ar juos sumažinti. Toks dvejoją charakterį turintis socialinis ekonominis reiškinys – kai mokesčių mokėtojai stengiasi išsisukti nuo mokesčių, o valstybė siekia, kad į biudžetą patektų kuo daugiau pajamų – atsirado kartu su valstybe, egzistuoja objektyviai ir nepriklauso nei nuo santvarkos, nei nuo įstatymų kokybės ar piliečių sąmoningumo.

Derėtų pastebėti, kad mokesčių mokėjimas yra konstitucinė prievolė valstybei. Lietuvos Respublikos Konstitucijos 127 str. numatyta, kad valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų¹. Pripažįstama, kad mokesčiai yra pagrindinis valstybės pajamų šaltinis. Taigi svarbiausia mokesčio funkcija – aprūpinti biudžetą pinigais, kuriuos valstybė privaloma tvarka teisėtai surenka iš mokesčių mokėtojų asmeninės nuosavybės viešiesiems poreikiams tenkinti. Mokesčių mokėtojas paprastai už tai negauna tiesioginio atlygio. Iš čia savaime kyla svarbiausia mokesčių mokėtojų motyvacija apsaugoti savo turtą ir sumažinti mokesčius.

Atsižvelgiant į teises ribas tarp to, kas leidžiama mažinant mokesčius ir saugant savo asmeninę nuosavybę, ir to, kas draudžiama, galima kalbėti apie dvi mokesčių mažinimo sudedamąsias dalis – mokesčių planavimą ir mokesčių vengimą.

Nagrinėjamos temos aktualumas ir darbo originalumas

Kaip minėta, mokesčių mokėtojų noras sumažinti mokesčius ar jų visai nemokėti atsirado kartu su valstybe, tačiau mokesčių mažinimo klausimas šiais laikais tampa vis aktualesnis. Tobulėja ne tik mokesčių mokėtojų schemas, padedančios išsisukti nuo mokesčių ar juos sumažinti, bet ir valstybės priemonės, kurių pagalba siekiama kovoti su mokesčių nemokėjimu. Pažymėtina, kad apie mokesčių planavimą ir vengimą Lietuvoje

¹ Lietuvos Respublikos Konstitucija. Valstybės žinios, 1992, Nr. 33-1014.

rašyta nedaug, taigi nėra ir teisinės mokslinės literatūros šia tema. Be A. Paulausko 2006 m. apgintos disertacijos², pasirodė tik keli straipsniai, kalbantys apie mokesčių planavimą ar vengimą³, tačiau tai nebuvo išsamūs moksliniai tyrimai, o 2006 m. Vilniaus universiteto Teisės fakulteto magistrantų rašytuose darbuose buvo nagrinėjamas mokesčių vengimo santykis su mokesčių slėpimu arba bendrųjų ir specialiųjų antivengiminių normų santykis. Šio darbo originalumas pasireiškia tuo, kad iki šiol Lietuvoje nebuvo atliktas išsamus teisinis tyrimas, gretinant mokesčių planavimą ir mokesčių vengimą.

Darbo tyrimo objektas

Magistro darbo objektas – mokesčių planavimas ir mokesčių vengimas kaip Lietuvoje ir užsienio valstybėse egzistuojantis reiškinys. Nagrinėjami ne tik šių sąvokų skirtumai, bet ir mokesčių vengimo prevencijos priemonės bei antivengiminės nuostatos.

Tyrimo tikslas

Pagrindinis darbo tikslas – atriboti mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo. Šalutinis tikslas – paskatinti daugiau diskusijų aktualiais teisėto mokesčių mažinimo ir mokesčių vengimo klausimais, atsižvelgiant į naujas antivengiminių nuostatų taikymo tendencijas Lietuvoje.

Tyrimo metodai

Magistro darbe naudojami tokie metodai: lingvistinis, lyginamasis, įstatymų leidėjo ketinimo, teleologinis ir loginis.

Lingvistinis metodas naudotas analizuojant mokesčių vengimo ir planavimo sąvokas bendrinėje ir teisinėje kalboje.

Lyginamasis metodas taikytas lyginant Jungtinių Amerikos Valstijų (toliau – JAV) teismų precedentais formuojamų mokesčių teisės doktrinų turinį su panašiomis normomis Lietuvoje.

Įstatymų leidėjo ketinimo metodas naudotas siekiant išsiaiškinti, ką įstatymų leidėjas turėjo omenyje, įtvirtindamas vienas ar kitas teisės normas, pavyzdžiui, turinio viršenybės prieš formą principą.

² PAULASKAS, A. *Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos: daktaro disertacija*. Vilnius, 2006.

³ VASILIAUSKAS, V. *Optimizuoti ar vengti? (mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba)*. Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2005, Nr. 5, 28-31 p.; PALIJANSKAS, M. *Mokesčių planavimo teisinis reguliavimas*. Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2003, Nr. 11, 81-85 p.

Teleologiniu metodu remtasi, siekiant nustatyti įstatymų ar kitų teisės aktų aiškiai išreikštus tikslus bei uždavinius, pavyzdžiui, plonos kapitalizacijos taisyklių nustatymo tikslus.

Loginis metodas yra bet kokio aiškinimo priemonė⁴, todėl šiame darbe naudotas teikiant savas išvadas.

Svarbiausi darbe panaudoti šaltiniai

Siekiant darbo tikslo, remtasi Lietuvos ir Europos Sąjungos (toliau – ES) mokesčių teisės aktais, specialiaja literatūra mokesčių planavimo ir vengimo temomis, taip pat teismų praktika.

Kaip minėta, Lietuvoje nagrinėjama tema rašyta nedaug, todėl pagrindinis šaltinis lietuvių kalba – A. Paulausko disertacija. Iš užsienio autorių paminėtini R. Rohatgi⁵, S. Jones⁶, E. H. Евстигнеев⁷ ir А. В. Брызгалин⁸.

Siekiant atriboti mokesčių planavimą nuo vengimo, remtasi JAV teismų, Europos Teisingumo Teismo (toliau – ETT) ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) nutartimis bei sprendimais, taip pat analizuoti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – MGK) sprendimai.

⁴ VAIŠVILA, A. *Teisės teorija*. Vilnius: Justitia, 2000, 292 p.

⁵ ROHATGI, R. *Basic International Taxation*. Hague: Kluwer Law International, 2002.

⁶ JONES, S. *Principles of taxation for business and investment planning*. Boston: McGraw Hill, 2006.

⁷ ЕВСТИГНЕЕВ, Е. Н., *Основы налогового планирования*. СПб.: Питер, 2004

⁸ БРЫЗГАЛИН, А. В. (*et al*). *Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика*. Киров, 2005.

1. MOKESČIŲ PLANAVIMO SĄVOKA IR POŽYMIAI

Kalbant apie mokesčių planavimą, svarbu tiksliai apibrėžti šią sąvoką, kadangi nuo to priklauso vertinimas, ar mokesčių mokėtojas sumažino mokestinę naštą teisėtu būdu, ar ne. Paprastai mokesčiai suvokiami kaip įstatymų nustatyta įmoka, už kurią, deja, atskiram mokesčių mokėtojui jokia specialia paslauga valstybė neatsilygina⁹, todėl kai kurie fiziniai ir juridiniai asmenys yra linkę išsisukinėti nuo mokesčių arba bent juos sumažinti.

Teisinėje literatūroje mokesčių mažinimas apibūdinamas įvairiai: mokesčių planavimas, optimizavimas, minimizavimas, vengimas, apėjimas, išsisukimas nuo mokesčių ir pan., nors visais atvejais tikslas tas pats – mokestinės naštos sumažinimas. Iš esmės mokesčių optimizavimas gali būti prilyginamas mokestinės naštos sumažinimui (sušvelninimui), nors teoriškai įmanoma galimybė, kad optimalia mokestine našta nebus minimali mokestinė našta¹⁰. Yra ir nuomonė, kad mokesčių optimizavimas yra tik mokesčių mažinimo sudėtinė dalis, kuri vykdoma pasitelkus mokesčių planavimą. Todėl šiame darbe bus vartojama bendra mokesčių planavimo sąvoka (angl. – *tax planning*), kuri tiesiogiai sietina su mokestinės naštos sumažinimu.

Atkreiptinas dėmesys, kad mokesčių planavimo sąvoka nėra įtvirtinta mokesčių įstatymuose dėl šio reiškinių pobūdžio, kuris, nors ir teisėtas, bet prieštarauja valstybės interesams surinkti kuo daugiau pajamų į biudžetą. Taigi įstatymų leidėjo požiūriu mokesčių planavimas gali būti kelių formų¹¹:

- Skatintinas. Pavyzdžiui, gali būti numatomos tam tikros mokesčių lengvatos. Tokios lengvatos nustatomos tik atskiroms mokesčių mokėtojų kategorijoms, todėl gali sukelti kitų mokesčių mokėtojų nepasitenkinimą, kadangi jie atsiduria blogesnėje padėtyje nei tie, kurie gali pasinaudoti lengvatomis.
- Priimtinas. Tokiu atveju įstatymų leidėjas nepateikia specialių nuostatų dėl mokesčių vengimo pašalinimo, kurios būtų skirtos tam tikrai verslo sprendimų sekai perapibūdinti mokesčių tikslais.

⁹ RIMAS, J., STAČIOKAS, R. *Verslininkui apie mokesčius: bendroji mokesčių ir apmokestinimo samprata*. Vilnius: Lietuvos informacijos institutas, 1998, 13 p.

¹⁰ PAULAUSKAS, A. *Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos: daktaro disertacija*. Vilnius, 2006, 166 p.

¹¹ VASILIAUSKAS, V. *Optimizuoti ar vengti? (mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba)*. Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2005, Nr. 5, 29 p.

- Toleruotinas. Įstatymų leidėjas pateikia nuostatas dėl mokesčių vengimo pašalinimo, tačiau jos netaikomos dėl to, kad priimant tam tikrą verslo sprendimą mokestinės naudos siekimas nebuvo pagrindinis ir vienintelis tikslas.

Galima teigti, kad tokiam reiškiniui kaip mokesčių planavimas galioja principas *quod lege non prohibitum, licitum est* – kas nedraudžiama, tas leidžiama. Todėl apibūdinant mokesčių planavimą, siekiant atriboti jį nuo neteisėto mokesčių vengimo, svarbus vaidmuo tenka teisės doktrinai ir teismų praktikai.

Lingvistiškai planas reiškia nustatytą veikimo būdą, priemonės tikslui pasiekti per tam tikrą laiką¹². Taigi mokesčių planavimas gali būti apibrėžiamas kaip mokesčių mokėtojo veikimo būdo nustatymas mokesčių naštai sumažinti per tam tikrą laiką. Pažymėtina, kad visi autoriai sutinka, jog mokesčių planavimas yra teisėta mokestinės naštos sumažinimo priemonė, tačiau patį mokesčių planavimą apibūdina labai įvairiai.

Bene trumpiausiai mokesčių planavimą apibrėžia M. Palijanskas, teigdamas, kad tai sąžininga ir priimtina mokesčio mokėtojo veikla, nors dėl jos ir sumažėja mokėtina mokesčio suma¹³. Nepaisant to, kad toks mokesčių planavimo apibūdinimas yra trumpiausias, pagal prasmę jis yra plačiausias. Vis dėlto, autorės nuomone, toks apibrėžimas nėra tobulas, kadangi lieka neatsakytas esminis klausimas, kas yra sąžininga ir priimtina veikla. Taip paliekama plati erdvė interpretavimui, o tai mokesčių teisėje reiškia teisinio tikrumo trūkumą.

S. Jones kalba apie verslo operacijų struktūrą: mokesčių planavimas – tai verslo operacijų struktūra, kuria siekiama sumažinti mokėtinus mokesčius arba sutaupyti mokesčius, kad būtų padidinta grynoji dabartinė vertė¹⁴. Tačiau iš tokio apibrėžimo galima susidaryti įspūdį, kad mokesčių planavimas nebūtinai teisėta veikla.

Panašiai mokesčių planavimą apibūdina ir V. Vasiliauskas, kalbėdamas apie verslo operacijų struktūrą, tačiau ir praplėsdamas šią sąvoką: mokesčių planavimas – tai verslo operacijų (sandorių, ūkinių operacijų) išdėliojimas taip, kad operacijų seka leistų pasinaudoti teisės aktuose nustatytais mokesčių lengvatomis, kai šios operacijos yra realiai įvykusios ir jų galutinis rezultatas yra pasiektas – atitinkamas verslo sprendimas yra įgyvendintas¹⁵.

¹² KEINYS, S. (et al). *Dabartinės lietuvių kalbos žodynas, IV leidimas*. Vilnius: Lietuvių kalbos institutas, 2000, 562 p.

¹³ PALIJANSKAS, M. *Mokesčių planavimo teisinis reguliavimas*. Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2003, Nr. 11, 82 p.

¹⁴ JONES, S. *Principles of taxation for business and investment planning*. Boston: McGraw Hill, 2006, 71 p.

¹⁵ VASILIAUSKAS, V. *Optimizuoti ar vengti? (mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba)*. Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2005, Nr. 5, 28 p.

E. N. Jevstignejev taip pat į sąvoką įveda lengvatas. Pasak jo, mokesčių planavimas – tai teisėtas būdas apeiti mokesčius, pasinaudojant numatytais lengvatomis ir galimybe sumažinti mokestines prievoles¹⁶.

A. V. Bryzgalin teigia, kad mokesčių planavimas – tai mokestinių prievolių dydžio sumažinimas, taikant kryptingus ir teisėtus mokesčių mokėtojo veiksmus, kuriuos sudaro pasinaudojimas visomis įstatymų numatytais lengvatomis, atleidimu nuo mokesčių ir kitomis teisėtomis priemonėmis ir būdais¹⁷. Taigi mokesčių planavimas siejamas ne tik su pasinaudojimu mokesčių įstatymuose numatytais lengvatomis, bet ir su kitais teisėtais būdais.

Apibendrinant pateiktas sąvokas, siūlytina mokesčių planavimą apibūdinti kaip kryptingą mokesčių mokėtojo veiklą, kuria siekiama sumažinti mokestinę naštą pasinaudojant teisės aktų numatytais teisėtomis priemonėmis ir kuri yra toleruotina valstybės.

Iš pateiktos sąvokos galima išskirti tiesiogiai išplaukiančius ar numanomas mokesčių planavimo požymius:

- mokesčių mokėtojo veikla;
- teisėta ir priimtina veikla;
- mokesčių mokėtojo aktyvūs, valingi ir sąmoningi veiksmai;
- tokie veiksmai nukreipti į mokestinės naštos mažinimą, tačiau pirmiausia siekiama verslo tikslų;
- reali verslo operacijų struktūra;
- sandoriai sudaromi rinkos kainomis;
- mokesčių mokėtojas pasinaudoja nustatytais mokesčių lengvatomis, atleidimu nuo mokesčių ar kitais teisėtais būdais;
- iš valstybės pusės tai mažų mažiausiai toleruotina veikla.

Apibendrinant galima pasakyti, kad mokesčių mokėtojas turi teisę tik teisiniais metodais mažinti mokestinę naštą. Jo veiksmai negali prieštarauti mokesčių teisės aktams, nes, priešingu atveju, vietoj mokestinės ekonomijos galimi didžiuliai finansiniai nuostoliai.

¹⁶ ЕВСТИГНЕЕВ, Е. Н.. *Основы налогового планирования*. СПб.: Питер, 2004, 105 p.

¹⁷ БРЫЗГАЛИН, А. В. (et al). *Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика*. Киров, 2005, 25 p.

1.1. Mokesčių planavimo etapai ir principai

Kaip minėta, mokesčių planavimas yra kryptinga mokesčių mokėtojo veikla. Tai sąlygoja tam tikrą mokesčių planavimo kūrybinį procesą, susidedantį iš nuoseklių etapų. Kai kurie autoriai¹⁸ mokesčių planavimo proceso pradžia laiko mokesčių planavimą jau įsteigus įmonę. Kiti autoriai¹⁹ išskiria mokesčių planavimo etapus dar iki juridinio asmens įsteigimo. Šiuo atveju pamirštama, kad mokesčius gali planuoti ir fiziniai asmenys, nors praktikoje dažniausiai tai daro net ne pavienės įmonės, o jų grupės. Autorės nuomone, kalbant apie įmonės planuojamus mokesčius, sunku nesutikti su pastaruoju požiūriu, kadangi mokesčius planuoti galima pradėti dar tik kuriant verslo idėją. Todėl galima išskirti du mokesčių planavimo procesus, kurie susideda iš atskirų etapų:

1. Iki įmonės įsteigimo – būdinga tik juridiniams asmenims:

I etapas – kyla idėja kurti įmonę, numatomi jos tikslai ir uždaviniai, veiklos sritys;

II etapas – numatoma naudingiausia mokesčių požiūriu įmonės įsteigimo vieta, svarstoma įmonės struktūra, jeigu reikia, numatoma, ar dukterinę įmonę įkurti kitoje vietoje nei motininė, ar verta įkurti filialą, ar atstovybę;

III etapas – svarstomas klausimas dėl juridinio asmens teisinės formos parinkimo.

2. Įsteigus įmonę, vykdamas kasdienę veiklą, taip pat būdinga ir fiziniams asmenims:

I etapas – peržiūrima vietos valstybės teisė, įvertinamos mokesstinės prievolės ir kitos numatomos išlaidos, analizuojamos mokesčių lengvatos, kitų valstybių teisė, dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys kiekvienoje jurisdikcijoje, kurioje gali būti atliekamos verslo operacijos;

II etapas – modeliuojamos mokesčių planavimo galimybės, analizuojamos visos įmanomos sandorių formos, žvelgiant iš minimalios mokesstinės naštos ir maksimalaus pelno pozicijų, sudaromas mokesčių planavimo galimybių sąrašas;

III etapas – įvertinamas pirminis planas, nustatomi galimi mokesčių sutaupymai ir nemokesstinės išlaidos tais atvejais, jeigu planas nebūtų realizuotas, taip pat jeigu būtų realizuotas ir pavyktų pasiekti numatytų tikslų arba jeigu būtų realizuotas ir nepavyktų pasiekti maksimalių rezultatų, pasirenkamas geriausias būdas mokesčiams planuoti;

¹⁸ ROHATGI, R. *Basic International Taxation*. Hague: Kluwer Law International, 2002, 447 p.

¹⁹ ЕВСТИГНЕЕВ, Е. Н.. *Основы налогового планирования*. СПб.: Питер, 2004, 109 p. ir АКЧЮРИНА, Е. В. *Оптимизация налогообложения*. Москва: ОСЬ-89, 2003, 37 p.

IV etapas – pasirinktas planas vertinamas per rizikos ir nuostolių prizmę, tikrinamas plano sutikimas su antivengiminėmis normomis, peržiūrima ilgalaikės naudos galimybė ir su tuo susijusios išlaidos;

V etapas – planas pataisomas, jeigu pasikeitė mokesčių teisės aktai ar mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktika.

Atkreiptinas dėmesys, kad pateiktas skirstymas į etapus yra sąlyginis, kadangi nubrėžti ribą tarp vieno ir kito etapo kartais gali būti sunku. Tačiau, autorės nuomone, svarbiausia, kad šis procesas vyktų nuosekliai. Pavyzdžiui, būtų visiškai nelogiška iš pradžių pasirinkti vieną ar kitą labiausiai patinkantį mokesčių planavimo būdą ir tik po to analizuoti nacionalinės ar užsienio valstybės teisę.

Planuoti mokesčius kiekviename etape būtina pagal tam tikrus principus, kurie garantuotų optimalų rezultatą, t. y. mokestinės naštos sumažėjimą. Teisinėje literatūroje kalbama apie skirtingus mokesčių planavimo principus, todėl šiame darbe siūlytina numatyti tokius iš jų, kurie būtų aktualūs Lietuvos mokesčių mokėtojams, nepriklausomai nuo to, ar jie vykdys mokesčių planavimą valstybės viduje, ar tarptautiniu mastu.

Gali būti išskirti tokie pagrindiniai mokesčių planavimo principai²⁰:

1. Visų pirma tai – protingumo principas. Mokesčių planavimo schema turi būti apgalvota iki smulkmenų, taip pat reikia nepamiršti, kad net ir keli procentai sutaupyto mokesčių yra pakankamai geras rezultatas. Be to, jeigu bus nesilaikoma šio principo, mokesčių administratoriui gali kilti įtarimas, kad mokesčių mokėtojas vengia mokesčių.

2. Mokesčius planuoti ilgam laikotarpiui netikslinga, kadangi mokesčių teisės aktai ar jų taikymo praktika gali bet kada pasikeisti. Tai ypač svarbu valstybėse, kuriose vyksta mokesčių reforma, taip pat jeigu mokesčiai planuojami tarptautiniu mastu. Taigi nors ir galima suplanuoti mokesčius daugeliui metų į priekį pagal galiojančius teisės aktus, didelė tikimybė, kad pastarieji pasikeis, ir planas žlugs. Tačiau trumpalaikis mokesčių planavimas vieneriems ar retais atvejais trejiems metams į priekį beveik visada gali būti sėkmingai įgyvendintas.

3. Įstatymų spragos mokesčių planavimo schemoje gali būti naudojamos tik išimtiniais atvejais, kadangi valstybė, jas pastebėjusi, dažniausiai panaikina, ir tai reikštų plano žlugimą. Todėl mokesčių sumažinimo efektas gali būti tik labai trumpalaikis.

²⁰ Remiantis ЕВСТИГНЕЕВ, Е. Н.. *Основы налогового планирования*. СПб.: Питер, 2004, 232-233 p. ir БРЫЗГАЛИН, А. В. (et al). *Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика*. Киров, 2005, 50-59 p.

4. Vertėtų laikytis ir mokesčių ekonomijos principo. Geriau mažinti mokesčią naštą po truputį, nes labai ją sumažinus, vėliau vis tiek gali tekti sumokėti tą pačią ar, prisidėjus baudoms ir delspinigiams, net didesnę mokesčių sumą.

5. Mokesčius reikia skaičiuoti kompleksiskai. Jeigu nutariama sumažinti tik vieno mokesčio naštą, derėtų apgalvoti, kaip tai gali paveikti kitus mokesčius. Taigi svarbu įvertinti bendrą ekonominį efektą.

6. Mokesčių planavimo schemose neturėtų būti numatyta daug sutarčių su tuo pačiu kontrahentu bei daugkartinis vieno tipo verslo operacijų vykdymas, kadangi tai taip pat gali sukelti mokesčių administratorių įtarimą, jog buvo vengta mokesčių.

7. Visos sutartys ir apskaitos dokumentai turi būti kruopščiai ir tvarkingai apiforminti, skaičiai ir formuluotės turi būti tikslūs. Jeigu dokumentai turės trūkumų, tai gali būti pagrindas mokesčių administratoriui ar teismui perkvalifikuoti sandorį.

8. Svarbu išanalizuoti visų šalių, dalyvaujančių sandoryje ar ūkinėje operacijoje, mokesčių teisę ir praktiką. Kiekviena valstybė turi teisę išleisti savo mokesčių teisės aktus, nustatyti, kaip jie turi būti vykdomi, nuspręsti, kas yra mokesčio mokėtojas, objektas ir pan.

9. Vykdam užsienio verslo operacijas, svarbu, kad būtų sekami pinigų srautai nuo jų šaltinio valstybės iki rezidavimo valstybės. Kadangi tarptautiniai sandoriai yra daugiau apmokestinami nei nacionaliniai, mokesčių planavimas turi sumažinti mokesčines prievoles iki nacionalinio lygio ar mažiau ir padidinti neapmokestinamąsias pajamas.

10. Vertėtų atkreipti dėmesį, ar yra įtvirtintas išankstinio mokesčių administratoriaus sprendimo institutas valstybėje, kurioje ketinama vykdyti veiklą. Tokiose valstybėse mokesčių mokėtojai gali būti iš anksto garantuoti, kad jų veikla nebus pripažinta mokesčių vengimu. Paprastai mokesčių mokėtojai, siekdami gauti išankstinį sprendimą, gali derėtis su mokesčių administratoriumi, o kai sprendimas priimtas, mokesčių administratorius yra įpareigotas jo laikytis²¹.

11. Derėtų panaudoti visą įmanomą mokesčių planavimo būdų įvairovę, kadangi nėra vienos stebuklingos schemos, kuri padėtų iš karto ir ženkliai sumažinti mokesčią naštą.

²¹ ROHATGI, R. *Basic International Taxation*. Hague: Kluwer Law International, 2002, 502 p.

1.2. Mokesčių planavimo būdai

Aukščiau paminėti principai svarbūs renkant optimalius mokesčių planavimo būdus, kurių apimtys skiriasi priklausomai nuo to, ar mokesčiai planuojami valstybės viduje, ar tarptautiniu mastu.

Mokesčių planavimas valstybės viduje susijęs tik su nacionaliniais mokesčių įstatymais ir jų numatytais lengvatomis, atskaitymais, nuolaidomis bei skirtingais mokesčių tarifais įvairioms pajamų rūšims. Pavyzdžiui, Lietuvoje darbuotojas, kuriantis idėjas, gali sudaryti ne darbo, o autorinę sutartį ir tokiu būdu sutaupyti 12 proc. gyventojų pajamų mokesčio. Kadangi Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo²² (toliau – GPMĮ) 6 str. 2 d. 6 p. numatytas 15 proc. (vietoj 27 proc. tarifo pagal darbo sutartį) pajamų mokesčio tarifas taikomas gautoms pagal autorinę sutartį pajamoms iš kūrybos.

Tarptautinis mokesčių planavimas, priešingai, yra susijęs su dviejų ar daugiau valstybių mokesčių įstatymais ir skirtinga mokesčių įstatymų laikymosi praktika. Taigi tarptautinis mokesčių planavimas yra menas išdėlioti tarptautines verslo operacijas pagal tarptautinius mokesčių teisės principus taip, kad būtų pasiektas efektyviausias verslo sprendimas teisėtu būdu sumažinant mokesčius²³. Nors toks planavimas yra sudėtingesnis, yra galimybė numatyti įvairesnių sprendimų, kadangi planuojant mokesčius tarptautiniu lygiu turi būti apgalvotos papildomos aplinkybės, tokios kaip užsienyje gautų pajamų atleidimas nuo mokesčių, užsienio mokesčių kreditų galimybės, dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys, antivengiminės priemonės ir kt.

Svarbu pažymėti, kad geriausias tarptautinis mokesčių planavimas nebūtinai reiškia tik mažą mokesstinę naštą vienoje valstybėje. Esminis dalykas yra tai, kad toks planavimas padeda iki minimumo sumažinti bendrą apmokestinimą, palyginti su tuo, kokie mokesčiai būtų sumokami kiekvienoje dalyvaujančioje valstybėje.

Šiuolaikinio verslo subjektai, nepriklausomai nuo jų teisinės formos ar turimos nuosavybės, siekia pagrindinio tikslo – pelno (šiuo atveju nekalbama apie pelno nesiekiančius juridinius asmenis). Be abejo, pelnas būtų didesnis, jeigu mokesčiai būtų mažesni ar jų visai nebūtų, todėl beveik kiekvienas verslininkas galvoja apie mokesčių

²² Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085.

²³ ROHATGI, R. *Basic International Taxation*. Hague: Kluwer Law International, 2002, 439 p.

sumažinimą. Kartu kyla ir dar vienas klausimas: kaip tai padaryti legaliai, kad nebūtų pažeidžiami galiojantys mokesčių teisės aktai?

Dėl verslo įvairovės negali būti vieno sprendimo, tinkančio visiems. Kiekvienas verslas susiduria su unikaliomis problemomis, todėl kiekvienu konkrečiu atveju turi būti parenkamas skirtingas sprendimas. Pasaulinėje praktikoje yra žinoma daug būdų mokesčiams planuoti, o kai valstybės įtvirtina vienas ar kitas mokesčių vengimą draudžiančias normas, planuojantys mokesčius subjektai priversti ieškoti naujų sprendimų. Taip sąrašas gali pildytis iki begalybės, kol nebus suharmonizuotos valstybių mokesčių sistemos, nes būtent tai sudaro prielaidas mokesčių planavimui²⁴. Taigi planuojant mokesčius svarbu įvertinti ir išanalizuoti ne tik nacionalinius, bet ir kitų šalių teisės aktus, jeigu ketinama į schemą įtraukti kitas valstybes.

Mokesčių planavimas yra kūrybinis procesas, todėl galima rinktis vieną būdą, jeigu taip gali būti pasiekiamas reikiamas rezultatas, arba kelių būdų derinį²⁵:

1. Norimiems verslo tikslams pasiekti galima parinkti tinkamą juridinio armens teisinę formą, kadangi užsienio verslo operacijos gali būti vykdomos įsteigus filialą, dukterinę įmonę ar įkūrus naują įmonę, o kiekviena forma turi ir privalumų, ir trūkumų mokesčių planavimo prasme. Pavyzdžiui, filialas yra įmonės sudedamoji dalis ir paprastai apmokestinamas abiejose jurisdikcijose. Skirtingai nuo dukterinės įmonės, filialo patiriamais nuostoliais galima mažinti pagrindinės įmonės apmokestinamąjį pelną. Taigi mokesčių planavimo tikslais filialas gali būti naudojamas per pirminį laikotarpį, kai patiriama nuostolių, taip pat siekiant mokesčių lengvatų, jeigu toje valstybėje vykdoma skatinimo mokesčiais politika, o vėliau, kai pradedamas gauti pelnas, pertvarkytas į dukterinę įmonę. Be to, turi būti įvertinta, ar filialo nuostolius per pradinį laikotarpį bus galima atskaityti motininėje įmonėje, ar juos perkelti vietoj filialo steigiamai dukterinei įmonei.

2. Kadangi to paties sandorio pajamos gali būti mokesčių tikslais skirtingai įvardijamos (pavyzdžiui, kaip pardavimo pajamos, autorinis atlyginimas, palūkanos ir pan.), mokesčių planavimas gali būti realizuojamas pasirenkant geriausią mokesčių tikslais sandorio tipą.

3. Galima įvertinti atskirų valstybių skatinimo mokesčiais politiką ir, jeigu ji palanki, pasinaudoti kaip priemone mokesčiams planuoti. Valstybės gali skatinti užsienio

²⁴ PAULAUSKAS, A. *Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos: daktaro disertacija*. Vilnius, 2006, 168 p.

²⁵ Pagal ROHATGI, R. *Basic International Taxation*. Hague: Kluwer Law International, 2002, 442 p.

investicijas, todėl gali būti suteikiamos specialios mokesčių lengvatos užsienio kapitalui ar technologijoms. Pajamų šaltinio valstybė gali suteikti mokesčių „atostogas“ užsienio įmonėms, taip pat gali būti naudojamos laisvosios ekonominės zonos eksportui ar didinant užimtumą. Kiekvienoje šalyje lengvatų pobūdis, jų taikymo mastas priklauso nuo istorinių tradicijų, ekonominio ir socialinio valstybės mokesčių politikos kryptingumo²⁶. Reikia atkreipti dėmesį, kad dauguma valstybių tokias lengvatas suteikia tik nerezidentams. Be abejo, tai nereiškia, kad mokesčių lengvatos negali būti suteikiamos siekiant skatinti vietines investicijas.

4. Mokesčius planuoti galima ir optimaliai panaudojant mokestinius nuostolius. Dauguma valstybių leidžia perkelti nuostolius tam tikram ar neapibrėžtam laikotarpiui, kadangi nuostoliai rodo atidėtą mokestinę naudą.

5. Pagal bendrąjį principą, niekas negali būti apmokestintas valstybėje, pagal kurios nacionalinę teisę nėra tos valstybės mokesčių subjektas ar neturi objekto. Mokesčių planavimo schema gali numatyti tokių jungiamųjų veiksmų nutraukimą, kurie sukuria mokestinę prievolę dėl mokesčių subjekto ar objekto su mokestine jurisdikcija, pajamų gavimo ir rezidavimo valstybėje arba abiejose. Taigi planuojant mokesčius galima siekti, kad veiklą vykdanči keliose valstybėse įmonė netaptų mokesčių mokėtoja nė vienoje iš jų. Pavyzdžiui, galima įregistruoti įmonę valstybėje, kurios vienintelis reikalavimas rezidentui mokesčių tikslais būtų įmonės valdymo vieta, tuomet valdyti įmonę iš valstybės, kurioje rezidentu tampa tik dėl registracijos.

6. Vienas iš plačiau taikomų mokesčių planavimo būdų yra naudojimas galimybe atidėti mokesčius. Pavyzdžiui, galima sulaikyti kapitalą ofšorinėje teritorijoje, kur būtų įsteigta įmonė tarpininkė. Mokesčių planavimo rezultatai priklausytų nuo užsienyje gautų pajamų sumos, atidėjimo laikotarpio ir skirtumo tarp nacionalinio bei užsienio mokesčių tarifo. Tokiu būdu sutaupomos apyvartinės lėšos, kurios gali būti toliau investuojamos.

7. Mokesčių planavimas gali būti tinkamai realizuojamas ir naudojantis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių (toliau – DAIS) tinklu. Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą²⁷ (toliau – MAĮ) 5 str. 1 d. nuostatas, jeigu Lietuvos Respublikos tarptautinėse sutartyse nustatytos kitokios negu atitinkamų mokesčių įstatymuose apmokestinimo taisyklės ir šios sutartys yra ratifikuotos, įsigaliojusios ir taikomos Lietuvos Respublikoje, tai viršenybę turi minėtose tarptautinėse sutartyse

²⁶ MARCIJONAS, A., SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003, 51 p.

²⁷ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.

nustatytos taisyklės. Lietuvos dvišalės sutartys yra sudarytos pagal Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – EBPO) sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo modeli²⁸, pagal kuri, jeigu Lietuva su kita užsienio valstybe yra sudariusi DAIS, mokesčių mokėtojams suteikiama galimybė nemokėti mokesčių, jeigu pajamos apmokestinamos kitoje susitariančiojoje valstybėje, arba kitoje valstybėje sumokėtą mokestį užskaityti.

Naudojimasis DAIS planuojant mokesčius gali padėti sumažinti mokestinę naštą, jeigu joje numatyti mokesčių tarifai yra mažesni negu nacionaliniame atitinkamo mokesčio įstatyme. Pavyzdžiui, pagal Lietuvos ir JAV DAIS²⁹ 10 str. nuostatas, dividendai, kuriuos moka susitariančiosios valstybės rezidentas ir kurių faktiškasis savininkas yra kitos susitariančiosios valstybės rezidentas, gali būti apmokestinami toje kitoje valstybėje. Tačiau tokie dividendai taip pat gali būti apmokestinami susitariančiojoje valstybėje, kurios rezidentas yra mokėtojas, ir pagal tos valstybės įstatymus. Bet jeigu faktiškasis dividendų savininkas yra kitos susitariančiosios valstybės rezidentas, taip imamas mokestis negali viršyti 5 proc. bendros dividendų sumos, jeigu faktiškasis savininkas yra kompanija, kuri tiesiogiai turi ne mažiau kaip 10 proc. dividendus mokančios kompanijos balsavimo teisę turinčių akcijų. Taigi, jeigu Lietuvos kompanija turi ne mažiau kaip 10 proc. dividendus mokančios JAV kompanijos kapitalo, tai tokie dividendai gali būti apmokestinti JAV, tačiau ne didesniu nei 5 proc. tarifu. Taigi Lietuvos vienetui yra palankiau steigti, pavyzdžiui, dukterinę kompaniją JAV nei Rusijoje, kur numatytas tarifas 5 proc. bendros dividendų sumos, jeigu faktiškasis savininkas yra kompanija (bet ne bendrija), kuri tiesiogiai turi ne mažiau kaip 25 proc. dividendus mokančios kompanijos kapitalo, ir jeigu kapitalas, kurį tiesiogiai investavo šis faktiškasis savininkas, yra ne mažesnis kaip 100 000 JAV dolerių arba jiems ekvivalenti suma susitariančiosios valstybės valiuta³⁰. Tačiau asmuo norintis vykdyti verslą Rusijoje ir naudotis tokia pačia lengvata, turi atitikti griežtesnes aukščiau paminėtas sąlygas.

Taip pat ir rezidentai kitų valstybių, su kuriomis Lietuva yra sudariusi DAIS, gali pritaikyti joje numatytas lengvatas. Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad atsakomybė apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti mokestį prie pajamų šaltinio Lietuvoje tenka tas pajamas išmokančiam Lietuvos vienetui ar užsienio vieneto buveinei Lietuvoje. Tokiu

²⁸ The Articles of the Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD. [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-02]. Prieiga per internetą: <<http://www.oecd.org/dataoecd/50/49/35363840.pdf>>.

²⁹ Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Jungtinių Amerikos Valstijų Vyriausybės sutartis "Dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo". Valstybės žinios, 1999, Nr. 110-3209.

³⁰ Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Rusijos Federacijos Vyriausybės sutartis "Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo". Valstybės žinios, 2000, Nr. 59-1765.

atveju būtina turėti užsienio vieneto prašymą sumažinti išskaičiuojamą mokestį. Jei rezidavimo vietą patvirtinanti pažyma nepateikiama, tai DAIS numatytomis lengvatomis pasinaudoti negalima³¹. Be abejo, dėl to teisė į lengvatą neprarandama ir, jeigu mokestis buvo išskaičiuotas, pateikus tinkamą pažymą galima jį susigražinti.

Nors tinkamas DAIS naudojimas planuojant mokesčius gali padėti sumažinti mokestinę naštą, reikia atkreipti dėmesį į kai kuriose sutartyse numatytus lengvatų apribojimus. Pavyzdžiui, Lietuvos ir Latvijos DAIS³² 30 str. numatyta, kad juridinio asmens, sutartį sudarančios šalies rezidento, pajamos, susidarančios arba gaunamos kitoje sutartį sudarančioje šalyje, gali būti apmokestinamos kiekvienoje šalyje, jeigu galima pagrįstai laikyti, kad pagrindinė priežastis, dėl kurios asmuo buvo įsteigtas pirma paminėtoje šalyje arba dėl kurios tokio asmens dalį įsigijo vienas ar daugiau asmenų, kurie nėra tos šalies rezidentai, arba ji buvo įsigyta jų naudai, yra gauti tokių nuostatų teikiama nauda.

8. Viena iš mokesčių planavimo galimybių fiziniams asmenims gali būti pasinaudojimas GPMĮ 21 str. 1 d. numatytomis lengvatomis. Pavyzdžiui, pagal tos pačios dalies 2 p., iš pajamų gali būti atimamos per mokestinį laikotarpį nuolatinio Lietuvos gyventojų patirtos išlaidos, t. y. sumokėtos pensijų įmokos į pensijų fondus, profesinių pensijų fondų dalyvių asociacijų ir (ar) jiems analogiškų subjektų, veikiančių Europos ekonominės erdvės valstybėje narėje, turimus pensijų fondus. Pažymėtina, kad ši lengvata taikoma tik įmokoms į III pakopos – savanorišką pensijų kaupimo fondą. Vadinas, gyventojas, kuris turėjo teisę pasinaudoti lengvata ir kuris faktiškai mokėjo įmokas į pensijų fondus, gali susigražinti gyventojų pajamų mokestį nuo kiekvienu mokestiniu laikotarpiu sumokėtos įmokų sumos. Be to, kadangi įstatymai turi būti aiškinami sistemiškai, derėtų pastebėti, kad, pavyzdžiui, pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 9 p. iš sudaryto pensijų fondo gauta pensijų išmokų dalis, viršijanti sumokėtas pensijų įmokas į šį fondą, jei pensijų kaupimo sutarties terminas yra ne trumpesnis kaip 10 metų arba pensijų fondo dalyvis pagal Papildomo savanoriško pensijų kaupimo įstatymą ar Profesinių pensijų kaupimo įstatymą yra įgijęs teisę į pensijų išmokas, taip pat, gyventojui išstojus iš pensijų fondo ir neperėjus į kitą pensijų fondą, išmokamos sumos dalis, viršijanti sumokėtas pensijų įmokas, jeigu išstojama iš pensijų fondo ne anksčiau kaip praėjus 10 metų nuo

³¹ VAIČIULIENĖ, T., KONDRATAITĖ, I. *Moki užsieniečiams – pasidalink ir su valstybe*. Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2006, Nr. 6, 36 p.

³² Lietuvos Respublikos ir Latvijos Respublikos sutartis "Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo". Valstybės žinios, 1995, Nr. 13-297; taip pat Lietuvos ir Rusijos DAIS 28 str., Lietuvos ir JAV DAIS 23 str.

pensijų kaupimo sutarties sudarymo dienos arba gyventojas yra sulaukęs pensinio amžiaus pagal Profesinių pensijų kaupimo įstatymo nuostatas, laikomos neapmokestinamosiomis pajamomis (tačiau ta išmokų dalis, kuri neviršija sumokėtų įmokų į pensijų fondą, apmokestinama 15 proc. pajamų mokesčiu pagal GPMĮ 6 str. 2 d. 10 p.). Taigi, jeigu gyventojas 2007 metais sudaro savanorišką pensijų kaupimo sutartį ir preziumuojant, kad gyventojų pajamų mokesčio tarifai nesikeis, už 2007 metus jis galės susigrąžinti 27 proc. pajamų mokesčio, o už 2008 ir vėlesnius metus – po 24 proc. Jeigu 2017 metais gyventojas išstos iš pensijų fondo, nuo gautos pensijų išmokos dalies, kuri lygi jo sumokėtoms per sutarties galiojimo laiką įmokoms, reikės mokėti 15 proc. gyventojų pajamų mokestį. Vadinasi, už 2007 metų laikotarpį bus sutaupyta 12 proc., o už 2008 metų ir vėlesnius laikotarpius – 9 proc. Mokestinė nauda pasireišk ir tuo, kad pensijų išmokų dalis, viršijanti sumokėtas pensijų įmokas į šį fondą, nebus apmokestinama.

Atkreiptinas dėmesys, kad yra ir kitų dažnai naudojamų mokesčių planavimo būdų. Kai kurie jų, siekiant koncentruoto temos dėstymo, bus aptarti kalbant apie mokesčių vengimą draudžiančias priemones, kadangi dėl jų masto dauguma valstybių ėmėsi reguliuoti tokių būdų taikymą.

Apibendrinant pažymėtina, kad niekas negali visiškai atsisakyti mokėti mokesčius, kadangi mokesčiai yra ne tik našta mokesčių mokėtojams, bet ir vienas iš svarbiausių valstybės ekonomikos augimo veiksnių. Nepaisant to, aukščiau aptarti būdai egzistuoja visame pasaulyje ir yra plačiai taikomi. Mažinti mokestinę naštą galima, jeigu tai neprieštarauja įstatymams ir kitiems teisės aktams, nes tik tuomet galima pasiekti apčiuopiamos ekonominės naudos ir išsaugoti įmonės reputaciją.

2. MOKESČIŲ VENGIMO SAŲOKA IR POŽYMIAI

Siekiant atriboti mokesčių planavimą nuo vengimo būtina išsiaiškinti, kokia mokesčių mokėtojo veikla gali būti vertinama kaip mokesčių vengimas (angl. – *tax avoidance*), ir išskirti vengimo požymius. Be abejo, niekas negali būti priverstas mokėti daugiau mokesčių, negu numatyta įstatymų, tačiau vengiant mokėti mokesčius, kenčia ne tik valstybės biudžetas. Kartu pažeidžiamas ir mokesčių mokėtojų lygybės principas, kadangi tie, kurie nepriimtiniu būdu sumoka mažiau mokesčių, atsiduria geresnėje padėtyje nei kiti mokesčių mokėtojai.

Vengimas lingvistine prasme reiškia stengimąsi išsisukti, išsisukinėjimą³³, taigi bendraja prasme mokesčių vengimas gali būti apibūdinamas kaip išsisukinėjimas nuo mokesčių. Atsižvelgiant į mokesčių teisės specifiką, vien tokio apibūdinimo nepakanka, nes tokiu atveju ir mokesčių planavimas galėtų būti laikomas išsisukinėjimu nuo mokesčių. O teisinės literatūros bei teismų praktikos analizė rodo, kad mokesčių vengimas yra valstybei nepriimtina mokesčių mokėtojo veikla, dažnai įvardijama kaip piktnaudžiavimas teise siekiant mokestinės naudos. Pavyzdžiui, LVAT 2005-07-07 nutartyje³⁴ konstatavo, kad vengiant mokesčių realiai atliekamos ūkinės operacijos, kurios, neiškreipiant jų turinio, atvaizduojamos buhalterinėje apskaitoje. Tačiau šių ūkinių operacijų pagrindinis tikslas yra ne realios ūkinės-komercinės veiklos vykdymas, o mokestinės naudos gavimas piktnaudžiaujant mokesčio įstatymu. Be to, tokios ūkinės operacijos ir mokesčių mokėtojų elgesys negali būti pateisinamas nei ekonominės logikos, paprastai pasireiškiančios pelno siekimu, nei kitomis svarbiomis aplinkybėmis.

Trumpiau tariant, jeigu sandoriai sudaromi ne įprastinėje komercinėje veikloje, bet vieninteliu tikslu įgyti mokestinę naudą, tai jau bus piktnaudžiavimas³⁵. ETT nustatė du kriterijus, į kuriuos reikia atsižvelgti, norint įvertinti, ar mokesčio mokėtojas piktnaudžiavo teise siekdamas mokestinės naudos, ar ne. Taigi piktnaudžiavimo pripažinimui reikalaujama, pirma, kad sandoriais, neatsižvelgiant į formalų atitinkamų teisės aktų taikymą, būtų įgyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas prieštarautų tokių teisės aktų siekiamam tikslui. Antra, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas būtų mokestinio pranašumo įgijimas³⁶.

³³ KEINYS, S. (et al). *Dabartinės lietuvių kalbos žodynas, IV leidimas*. Vilnius: Lietuvių kalbos institutas, 2000, 921 p.

³⁴ LVAT 2005-07-07 nutartis (administracinė byla Nr. A¹-495-05).

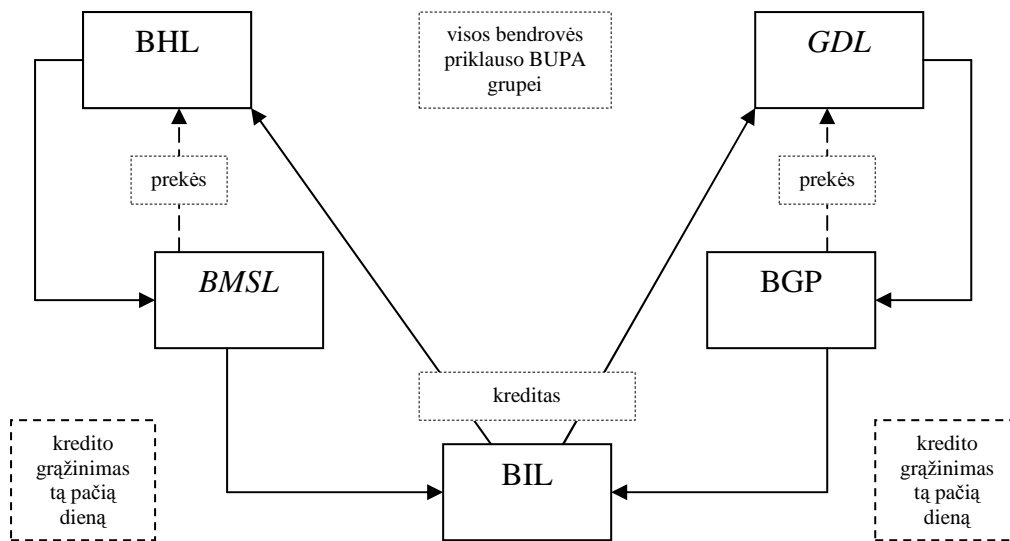
³⁵ ETT 1993-03-03 sprendimas *General Milk Products GmbH*, C-8/92.

³⁶ ETT 2006-02-21 sprendimas *Halifax plc*, C-255/02.

Praktikoje gali kilti klausimas, ar laikytini mokesčių vengimu veiksmai, kai keičiantis mokesčių teisės aktams, tai žinodamas mokesčių mokėtojas iš anksto siekia sumažinti mokestinę naštą. Juk kol atitinkamas teisės aktas neišgalioja, negali būti ir atsakomybės pagal jį. Pavyzdžiui, ETT buvo nagrinėta byla³⁷, pagal kurios aplinkybes, BUPA *Hospitals Ltd* (toliau – BHL) buvo viena iš BUPA bendrovių grupės (toliau – BUPA grupė) bendrovių, užsiimanti privačių ligoninių valdymo veikla. Šios paslaugos buvo priskiriamos paslaugoms, apmokestinamoms 0 proc. pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) tarifu. Tai leido BHL susigrąžinti iš jos tiekėjų įgyjamų vaistų ir protezų pirkimo mokesčių ir neapskaičiuoti šių vaistų ir protezų tiekimo BHL klientams pardavimo mokesčio. Tačiau Jungtinės Karalystės Vyriausybė pranešė apie ketinimą artimiausiu metu priimti teisės aktą, pagal kurį tokie tiekimai būtų išbraukti iš paslaugų, apmokestinamų 0 proc. tarifu, sąrašo. Dėl šio pakeitimo minėtiems privačių tiekėjų vykdomiems tiekimams pradėta taikyti tvarka, pagal kurią tiekimas atleidžiamas nuo mokesčio be teisės susigrąžinti pirkimo mokesčių. Todėl per laikotarpį nuo vyriausybės pranešimo iki naujų teisės aktų įsigaliojimo BUPA grupė parengė mokesčių planavimo schemą, pagal kurią įvykdė eilę sandorių. Juos sudarė išankstinio apmokėjimo susitarimai, kuriais užbėgta už akių naujųjų teisės aktų poveikiui BHL finansinei padėčiai. Buvo sumanyta iki naujųjų teisės aktų įsigaliojimo avansu sumokėti už didžiulius kiekius nekonkretizuotų vaistų ir protezų. Taigi išankstinio apmokėjimo susitarimais būtų pasiekta, kad net jeigu prekės būtų konkretizuotos ir pristatytos jau panaikinus 0 proc. tarifo tvarką, PVM nebūtų apskaičiuotinas, kadangi už prekes būtų buvę sumokėta dar nepanaikinus teisės susigrąžinti pirkimo mokesčių.

Siekdama pašalinti riziką, susijusią su išankstiniu didelių sumų mokėjimu tretiesiems tiekėjams, BUPA grupė kaip tiekėju pagal išankstinio apmokėjimo susitarimą nusprendė pasinaudoti viena iš savo dukterinių bendrovių BUPA *Medical Supplies Ltd* (toliau – BMSL), nepriklausančių BUPA PVM grupei. Siekiant išvengti apyvartinių lėšų trūkumo, galinčio kilti sumokėjus apskaičiuotiną pardavimo mokesčio sumą, kita BUPA grupės dukterinė bendrovė *Goldsborough Developments Ltd* (toliau – GDL) tai pačiai sumai ir tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu sudarė veidrodinius išankstinio apmokėjimo susitarimus priešinga kryptimi su BUPA PVM grupei priklausančiu tiekėju. Šis tiekėjas, t. y. BUPA *Gatwick Park Hospital Ltd* (toliau – BGP), taip pat buvo BUPA grupės bendrovė. Taigi BHL ir BGP priklausė vienai PVM grupei, o BMSL ir GDL – kitai.

³⁷ ETT 2006-02-21 sprendimas *BUPA Hospitals Ltd*, C-419/02.



Tą pačią dieną buvo pasirašytos dvi išankstinio apmokėjimo sutartys tarp BHL ir BMSL bei tarp GDL ir BGP. BHL įsipareigojo sumokėti BMSL 100 mln. GBP sumą už nekonkretizuotų vaistų ir protezų tiekimą. Nustatyta, kad šios sumos buvo pakankamos patenkinti BHL vaistų ir protezų poreikius 5–8 metams. O GDL įsipareigojo sumokėti BGP 100 mln. GBP sumą už nekonkretizuotų vaistų ir protezų tiekimą. Šios avansu už būsimą vaistų ir protezų tiekimą apmokėti sutartos sumos buvo pakankamos patenkinti GDL tokių prekių poreikius 50–100 metų.

Dėl pirmiau apibūdintų dviejų veidrodinių išankstinio apmokėjimo susitarimų grupių atitinkamo mokestinio laikotarpio pabaigoje nereikėjo mokėti jokio mokesčio. Todėl kiekviena iš šių dviejų PVM grupių galėjo išskaityti 17,5 mln. GBP dydžio PVM iš teisės susigrąžinti tokią pačią pirkimo mokesčio sumą. Lėšas, būtinas šioms operacijoms atlikti, suteikė kita BUPA grupės bendrovė BUPA *Investments Ltd* (toliau – BIL), pervesdama jas su išankstinio apmokėjimo susitarimais susijusioms šalims. Tą pačią dieną banko buvo paprašyta pervesti kredito sumas iš BHL į BMSL sąskaitą ir iš GDL į BGP sąskaitą, paskui vėl pervesti tas pačias sumas BIL. Be to, buvo nustatyta, kad BMSL ir BGP ekonominės veiklos nevykdė.

Savo prejudiciniiais klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausė, ar Šeštoji direktyva turi būti aiškinama kaip draudžianti mokesčio mokėtojo teisę atskaityti sumokėtą pirkimo PVM, kai šią teisę suteikiantys sandoriai yra sudaryti piktnaudžiaujant. Tačiau ETT pasakė, kad kertinis susitarimų, kuriuos sudarė BUPA grupė, akmuo yra išankstinio mokėjimo PVM sąskaitos faktūros išrašymas pagal

Šeštosios direktyvos 10 str. 2 d. antrąją pastraipą (kurioje numatyta, kad, kai apmokėjimas turi būti atliktas avansu prieš pristatant prekes ar atliekant paslaugas, mokestis tampa apskaičiuotinas apmokėjimo gavimo momentu nuo gautos sumos). ETT konstatavo, kad PVM apmokestinamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, o ne mokėjimai už juos. PVM negali būti apmokestinami apmokėjimai avansu už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurie dar nėra tiksliai identifikuoti. Dėl šios priežasties į Šeštosios direktyvos 10 str. 2 d. antrosios pastraipos taikymo sritį nepatenka tokie sutartos sumos išankstiniai mokėjimai, sumokėti už bendrai nurodytas prekes sąraše, kuris bet kuriuo momentu gali būti pakeistas bendru pirkėjo ir pardavėjo sutarimu ir pagal kurį pirkėjas galės pasirinkti prekes, remdamasis sutartimi, kurią jis bet kuriuo momentu gali vienašališkai nutraukti, susigražindamas likusį nepanaudotą išankstinį mokėjimą.

Atsižvelgiant į ETT sprendimą, galima teigti, kad BUPA grupės veikla atitiko abu ETT nustatytus piktnaudžiavimo kriterijus. Akivaizdu, kad tenkinant normalius verslo poreikius, tokia schema nebūtų sudaryta, jeigu nebūtų numatyta keisti teisės aktus, todėl šiuo atveju galima drąsiai teigti, kad BUPA grupė vengė mokesčių (piktnaudžiavo tuo metu numatytomis teisėmis).

Atkreiptinas dėmesys, kad Lietuvoje, priešingai negu mokesčių planavimo, mokesčių vengimo sąvoka, nors to tiesiogiai nepasakant, yra pateikta MAĮ 69 str. 1 d., kurioje nustatyta, jog tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Taigi mokesčių vengimu gali būti laikoma ne tik veikla, kurios metu sumažėja mokestinė našta, bet ir kiti aukščiau paminėti veiksmai.

Dėl tokio mokesčių vengimo sąvokos įtvirtinimo tampa tik dar sudėtingiau atriboti šį reiškinį nuo mokesčių planavimo, kadangi vienas iš mokesčių planavimo tikslų taip pat yra mokestinės naudos siekimas. Kita vertus, galima suprasti įstatymų leidėją, kodėl nedetalizuojama vengimo sąvoka. Praktikoje kasdien kuriami nauji būdai, kaip išvengti mokesčių, todėl neįmanoma konkretizuoti visų situacijų.

Taigi atsižvelgiant į tai, kad mokesčių planavimas yra teisėta ir priimtina mokesčių mokėtojo veikla, siaurąja prasme mokesčių vengimas gali būti suprantamas kaip mokesčių

sumažinimas ar jų nemokėjimas (pasinaudojant mokesčių įstatymų nuostatomis, įtvirtinančiomis įvairias lengvatas, specialias apmokestinimo schemas) imituojant teisės aktų reikalavimus atitinkantį veiklos modelį ar sandorių seką ir taip gaunant mokestinę naudą, t. y. pasinaudojant įstatymų leidėjo gerais ketinimais nustatant tam tikrą mokesčių lengvatą³⁸.

Reikia pastebėti, kad literatūroje sutinkama nuomonė, jog mokesčių vengimas gali būti neatsargi mokesčių mokėtojo veikla. Pavyzdžiui, A. V. Bryzgalin teigia, kad vengimas mokėti mokesčius – tai mokesčių ir kitų įmokų mažinimo forma, kai mokesčių mokėtojas sąmoningai ar per neatsargumą vengia mokėti mokesčius ar mažina savo mokesčių dydį, pažeisdamas galiojančius įstatymus³⁹. Autorės nuomone, neįmanoma vengti mokesčių per neatsargumą, kadangi vienas iš esminių mokesčių vengimo požymių yra tikslas sumažinti mokestinę naštą. Mokesčių mokėtojas veikia sąmoningai, todėl gali veikti tik tyčia.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą, siūlytina mokesčių vengimą apibūdinti kaip neteisėtą mokesčių mokėtojo veiklą, kuria tik imituojamas teisės aktų reikalavimus atitinkantis veiklos modelis, siekiant sumažinti mokestinę naštą.

Galima išskirti tokius mokesčių vengimui būdingus požymius:

- mokesčių mokėtojo veikla;
- neteisėta ir nepriimtina veikla;
- mokesčių mokėtojo aktyvūs, valingi ir sąmoningi veiksmai;
- tokie veiksmai tiesiogiai nukreipti į mokestinės naštos mažinimą;
- reali verslo operacijų struktūra;
- sandoriai sudaromi ne rinkos kainomis;
- mokesčių mokėtojas pasinaudoja nustatytomis mokesčių lengvatomis, atleidimu nuo mokesčių ar kitais mokestinės naštos mažinimo būdais vien tik imituodamas teisės aktų reikalavimus atitinkantį veiklos modelį;
- iš valstybės pusės tai netoleruotina veikla.

Atkreiptinas dėmesys, kad dėl to, jog mokesčių mokėtojas vengdamas mokesčių veikia sąmoningai, o valstybei tokia veikla yra nepriimtina, siekiama atitinkamomis priemonėmis kovoti su šiuo reiškiniu.

³⁸ VASILIAUSKAS V. *Optimizuoti ar vengti? (mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba)*. Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2005, Nr. 5, 30 p.

³⁹ БРЫЗГАЛИН, А. В. (et al). *Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика*. Киров, 2005, 20 p.

3. MOKESČIŲ VENGIMO PREVENCIJA

Globalizacija leido įmonėms pasirinkti jurisdikciją ir mokesčius, tačiau kartu tai sudarė sąlygas mokesčių mokėtojams piktnaudžiauti suteikiamomis teisėmis. Dėl šios priežasties valstybės atskirai arba, pavyzdžiui, ES lygiu daug dėmesio skiria mokesčių vengimo prevencijos priemonėms.

ES mastu priimamos direktyvos ar reglamentai, kurių pagrindu stiprinama ES valstybių narių kova su mokesčių vengimu. Pavyzdžiui, Tarybos 2003-06-03 direktyvoje Nr. 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių⁴⁰ 5 str. numatyta, kad ši direktyva neužkerta kelio nacionalinių ar sutartyse įtvirtintų nuostatų, būtinų sukčiavimo ir piktnaudžiavimo prevencijai, taikymui. Jei pagrindinis arba vienas iš pagrindinių sandorio motyvų yra mokesčių vengimas, jų nemokėjimas ar piktnaudžiavimas, valstybės narės gali panaikinti šios direktyvos suteiktas privilegijas arba atsisakyti ją taikyti. Panašios nuostatos įtvirtintos ir kitose direktyvose⁴¹.

Taip pat stiprinamas valstybių narių bendradarbiavimas mokesčių teisės srityje. Pavyzdžiui, Tarybos 1977-12-19 direktyvoje Nr. 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje⁴² pasakyta, kad tyčinis vengimas mokėti mokesčius ir mokesčių atsakomybės mažinimas teisėtomis priemonėmis daro nuostolių biudžetui, pažeidžia sąžiningo apmokestinimo principą ir gali iškreipti kapitalo judėjimą bei konkurencijos sąlygas. Tyčinis mokesčių vengimas ir mokesčių atsakomybės mažinimas teisėtomis priemonėmis turi įtakos bendrosios rinkos veikimui, todėl nacionalinės priemonės, veikiančios tik šalies viduje, yra nepakankamos. Direktyvoje numatyta, kad valstybių narių kompetentingos institucijos turi keistis bet kokia informacija, galinčia padėti joms atlikti teisingą pajamų ir kapitalo mokesčių įvertinimą.

⁴⁰ Tarybos 2003-06-03 direktyva Nr. 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių. [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-04]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=44380>

⁴¹ Pavyzdžiui, Tarybos 1990-07-23 direktyvos Nr. 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms 1 str. 2 d. [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-04]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=37719>; taip pat Tarybos 1990-07-23 direktyvos Nr. 90/434/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimuisi, skaidymui, turto perdavimui ir keitimuisi akcijomis 11 str. 1 d. a) p. [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-04]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=37718>.

⁴² Tarybos 1977-12-19 direktyva Nr. 77/799/EEB, dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (su pakeitimais ir papildymais). [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-04]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=33837>.

Praktikoje labai dažnai stengiamasi išsisukti nuo PVM mokėjimo. Todėl buvo priimtas Tarybos 2003-10-07 reglamentas (EB) Nr. 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje, panaikinantys Reglamentą (EEB) Nr. 218/92⁴³. Šiame reglamente akcentuojamas glaudus kiekvienos valstybės narės administracinės institucijos, atsakingos už šios srities nuostatų taikymą, bendradarbiavimas kovojant su PVM vengimu.

Nors ir priimami ES teisės aktai, pagal kuriuos valstybės narės turi keistis informacija apmokestinimo srityje, jos nėra linkusios to daryti. Kiekviena valstybė laikosi tokios pozicijos: geriau nesikeisti informacija apie žinomą mokesčių vengimą kitoje valstybėje, kol pati gauna pajamų į savo biudžetą iš vengiančio mokėti mokesčius kitoje šalyje mokėtojo. Suprantama, jeigu bus pranešta kitai valstybei apie mokesčių vengimą joje, tai pirmoji valstybė pati rizikuos netekti visų ar dalies pajamų į biudžetą iš to mokesčių mokėtojo.

Todėl kartais mokesčių vengimo prevencijos priemonės yra veiksmingesnės, jeigu taikomos nacionaliniu lygiu. Pavyzdžiui, Lietuvoje skatinamas savanoriškas mokesčių prievolių vykdymas, taip pat mokesčių mokėtojai gali ištaisyti atsitiktines ar netyčines mokesčių administratoriaus nustatytas klaidas. Nepaisant to, Valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – VMI) siekia, kad mokesčių mokėtojų kontrolė būtų vykdoma nuosekliai ir kryptingai. Ekonominės analizės būdu nustatomų mokesčių požiūriu rizikingų veiklos sričių kontrolei skiriamas ypatingas dėmesys. VMI kaupiami duomenys, galimybė keistis informacija su kitomis žinybinėmis institucijomis bei visomis ES valstybėmis, perimta pažangi kitų valstybių mokesčių kontrolės patirtis leidžia nustatyti pažeidimus ir išaiškinti nusikaltimų schemas⁴⁴.

Pavyzdžiui, Lietuvoje prieš dvejus metus pradėta įgyvendinti nauja PVM kontrolės strategija, kur ypatingas dėmesys skiriamas priešregistracinei PVM kontrolei. Tokia kontrolė leidžia užkirsti kelią patekti į PVM sistemą asmenims, kurie nevykdo ir neketina vykdyti ekonominės veiklos, o PVM kodo siekia turėdami tikslą grobstyti valstybės biudžeto lėšas ar padėti nesąžiningiems mokesčių mokėtojams išvengti mokesčių mokėjimo⁴⁵.

⁴³ Tarybos 2003-10-07 reglamentas (EB) Nr. 1798/2003, dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje, panaikinantys Reglamentą (EEB) Nr. 218/92. [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-04]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=42221>.

⁴⁴ VMI naujienos. Šiandien VMI viršininko pareigas pradeda eiti Modestas Kaseliauskas. [interaktyvus] [žiūrėta 2007-03-04]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10127615>>.

⁴⁵ MINIOTAITĖ, J. *Vakcina nuo PVM grobstymo: mokesčių administratorius įgyvendina naują PVM kontrolės strategiją*. Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2006, Nr. 5, 37 p.

Specialią PVM mokėtojų registraciją planuojama įvesti ir kaimyninėje Rusijoje⁴⁶. Tokia speciali registracija bus skirta biudžetui apsaugoti nuo PVM vengimo, kai rusiškos įmonės perveda rublius į rublines nerezidenčių įmonių sąskaitas, kurios įregistruotos ofšorinėse teritorijose, už neva Rusijos Federacijos teritorijoje įsigytas prekes. Kadangi tokios įmonės nėra Rusijos Federacijos mokesčių mokėtojos, tai dažniausiai į tas sumas įskaičiuotas PVM nepatenka į šalies biudžetą.

Efektyvi mokesčių vengimo prevencijos priemonė taip pat galėtų būti suvienodintas mokesčių tarifas ir bazė. Šiuo klausimu diskusijos netyla daugumoje valstybių ir net ES lygiu. Lietuvoje 2006-05-11 buvo pasiūlytas įstatymo projektas, kurio tikslai buvo sumažinant apmokestinimą sudaryti palankesnes sąlygas žmonėms kurti savo, o kartu ir valstybės gerovę, užtikrinti šalies konkurencingumą kitų ES šalių atžvilgiu, mažinti mokesčių vengimo paskatas ir taip gerinti mokesčių surinkimą. Įstatymo projektu buvo siūloma, nustatant vieningą 18 proc. tarifą, nuo 2007-01-01 sulyginti pelno, pajamų bei pridėtinės vertės mokesčių tarifus. Apmokestinimo tarifų suvienodinimas turėtų sudaryti prielaidas visos mokesčių sistemos skaidrumui, apmokestinimo teisingumui, visuotinumui ir automatiškumui, supaprastinti jį, atpiginti mokesčių administravimą⁴⁷.

Vis dėlto tokiam projektui nebuvo pritarta, nors paprastai manoma, kad vienodas mokesčių tarifas (angl. – *flat-rate tax*; toliau – VMT) turi nemažai privalumų palyginti su skirtingais tarifais. Du pagrindiniai VMT privalumai būtų ekonomikos augimas ir teisingumas⁴⁸. Spartesnis ekonomikos augimas pasireikštų tuo, kad daugiau žmonių sudarytų darbo jėgą, uoliau dirbtų, kadangi mokesčiai sudarytų mažiau gautų pajamų. VMT skatintų naujų darbo vietų kūrimą, santaupų ir investicijų augimą, kartu padidindamas ir ilgalaikį ekonominį augimą. Per VMT būtų įgyvendintas teisingumas, nes mokesčių mokėtojai būtų laikomi lygiais. Be to, visiems mokėti mokesčius pagal vienodą tarifą būtų sąžiningiau.

Galima išskirti ir kitų VMT teigiamų požymių. Pavyzdžiui, paprastumas yra labai svarbi VMT savybė. Kiekvienam mokesčių mokėtojui būtų lengva suprasti tokią mokesčių

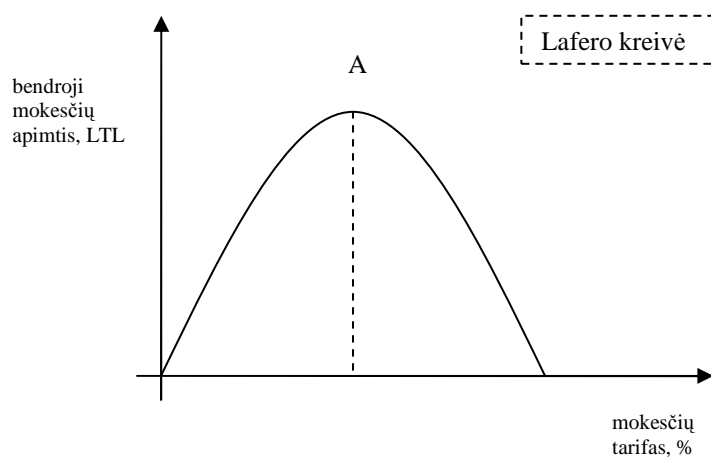
⁴⁶ КУЛИКОВ, С. *Как Россия потеряла триллион*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-04]. Prieiga per internetą: <<http://www.amondsmith.ru/news-2006.11.24.htm>>.

⁴⁷ Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 6, 20 ir 27 straipsnių pakeitimo, Pelno mokesčio įstatymo 5, 31, 33, 34, 35, 41 straipsnių pakeitimo, Laikinojo socialinio mokesčio įstatymo pripažinimo netekusiu galios, Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 6, 20, 27, 37 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo pripažinimo netekusiu galios bei Mokesčių administravimo įstatymo 13 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto aiškinamasis raštas. [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-02-27]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=275641>.

⁴⁸ DANIEL, J., MITCHELL, PH. D. *A Brief Guide to the Flat Tax*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-02-27]. Prieiga per internetą: <<http://www.heritage.org/Research/Taxes/bg1866.cfm>>.

sistemą, todėl būtų išvengiama galimos painiavos mokant skirtingus mokesčius pagal kitas sistemas. Kiekvienas, net menkiausią išsilavinimą turintis asmuo, galėtų užpildyti mokesčių deklaraciją. Taip pat VMT panaikintų daugumą ginčų tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo. Nenuginčijamas VMT pranašumas būtų ir tai, kad mokesčių mokėtojams toje valstybėje nekiltų noro vengti mokesčių, nes tiesiog nebūtų tam galimybių, dėl to padidėtų ir valstybės biudžeto pajamos.

Renkantis, kokio dydžio VMT įvesti, turėtų būti atsižvelgiama į Lafero kreivę, kuri yra teorinė koncepcija, parodanti įplaukų į biudžetą priklausomybę nuo mokesčių tarifų⁴⁹.



Lafero kreivė rodo, kad yra ribinis mokesčių tarifas (A taškas), kurį padidinus, labai sparčiai mažėja ir gaunamos mokesčių pajamos. Svarbiausia priežastis – vengiama mokėti mokesčius⁵⁰. Todėl mokesčių tarifas turėtų būti pakankamai mažas, kad mokesčių mokėtojai nevengtų mokesčių, bet ir pakankamas pajamų surinkimui į valstybės biudžetą užtikrinti. Lafero kreivės praktinis pritaikymas kiekvienoje valstybėje skiriasi, todėl vienoje šalyje taškas A gali būti 15 proc., kitoje – gal 20 proc. ir pan.

Be to, atkreiptinas dėmesys, kad vien tik mokesčių tarifų vienodinimas mokesčių vengimo problemos neišspręstų. Mokestis – ne tik tarifas, bet ir bazė. Lyginant tarifus gaunama labai paviršutiniška informacija, kurią prasminga lyginti tik tada, kai mokesčio bazė sutampa⁵¹.

Tačiau nepaisant VMT sistemos privalumų, autorės nuomone, tokios sistemos įvedimas mokesčių prevencijos prasme būtų veiksmingas tik vienoje valstybėje.

⁴⁹ Vikipedija laisvoji enciklopedija. *Lafero kreivė*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-02-27]. Prieiga per internetą: <http://lt.wikipedia.org/wiki/Lafero_kreiv%C4%97>.

⁵⁰ BUŠKEVIČIŪTĖ, E. *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija. 2005, 30 p.

⁵¹ VAINIENĖ, R. *Su liniuote – per mokesčius*. Laisvoji rinka. 2003, Nr. 3. [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-02-27]. Prieiga per internetą: <http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/spaudai/straipsniai_ir_komentarai/su_liniuote_per_mokescius/1419>.

Atsižvelgiant į tai, kad dažniausiai mokesčių vengiama vykdant tarptautines verslo operacijas, VMT ir vienodos mokesčio bazės idėja galėtų būti svarstoma ES lygiu, kas galbūt ir įvyks. Pavyzdžiui, ES mokesčių komisaras vengras Laslas Kovačas pareiškė, kad per penkerius metus pelno mokesčio apmokestinimo sistema visoje ES gali susilyginti. Įstatymų leidybos bazė tokiai sistemai bus parengta iki 2008 m. pradžios, o įsigalios iki 2011 metų, kai jai pritarė ES narės. Prieš tokį įstatymo projektą pasisako Didžioji Britanija, Estija, Slovakija ir kai kurios kitos valstybės narės, nors 18 iš 25 valstybių, taip pat naujosios ES narės Bulgarija ir Rumunija jam pritarė⁵². Tiesa, šis pakeitimas būtų svarbus tik toms įmonėms, kurios vienu metu dirba keliose ES šalyse. Taigi gali būti svarstoma ne dėl bendro pelno, gyventojų pajamų ir pridėtinės vertės mokesčio, bet tik dėl pelno mokesčio apmokestinimo sistemos suvienodinimo.

Darbo autorė nelinkusi pritarti tokiai idėjai, nors iš dalies ES mastu kaip mokesčių vengimo prevencijos priemonė tai galėtų pasiteisinti. Vis dėlto visoje ES įsigaliojus vienodai apmokestinimo pelno mokesčiu sistemai, niekas neuždraustų vengiantiems mokėti mokesčius mokesčių mokėtojams išvežti kapitalo, pavyzdžiui, į Azijos šalis ar JAV. O tikėtis, kad visose pasaulio valstybėse būtų vieninga apmokestinimo pelno ar bet kuriuo kitu mokesčiu sistema būtų naivu.

Šiuo metu pakankamai veiksminga mokesčių vengimo prevencijos priemonė yra Lietuvoje ir daugumoje kitų valstybių nustatomos mokesčių vengimą draudžiančios priemonės. Be to, tokių antivengiminių nuostatų įtvirtinimas teisės aktuose ar formuojant precedentes (kadangi, skirtingai nei kontinentinės teisės sistemos šalyse, pagrindinis bendrosios teisės sistemos šaltinis yra teismo precedentas, t. y. teisėjų suformuluotos bylų sprendimo normos⁵³), gali būti naudojamas ne tik kaip prevencijos priemonė, bet ir siekiant pašalinti jau padarytą mokesčių vengimu žalą valstybės biudžetui. Tačiau tokių antivengiminių priemonių įtvirtinimas ne visada išsprendžia visas su mokesčių vengimu susijusias problemas, bet gali sukurti ir kitų⁵⁴. Pavyzdžiui, mokesčių vengimą draudžiančių principų įtvirtinimas nėra retrospektyvus (*lex prospicit, non respicit*), t. y. tokiomis priemonėmis galima užkirsti kelią mokesčių vengimui, bet tie mokesčių mokėtojai, kurie anksčiau pasinaudojo tokių nuostatų nebuvimu, nėra baudžiami ir taip atsiduria geresnėje padėtyje už kitus. Taip pat viena iš problemų yra ta, kad įtvirtinus daug konkrečius atvejus

⁵² ELTA naujienos 2006-11-27. *Europa pereis prie vienodos apmokestinimo sistemos per penkerius metus*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-02-27]. Prieiga per internetą:

<<http://www.euro.lt/ivykiai/readnews.php3?ItemID=5599&TopMenuID=1&MenuItemID=180&LangID=1>>.

⁵³ VANSEVIČIUS, S. *Valstybės ir teisės teorija*. Vilnius: Justitia, 2000, 250 p.

⁵⁴ LYMER, A., HANCOCK, D. *Taxation: policy and practice*. London: Thompson Learning, 2003, 19 p.

reglamentuojančių antivengiminių nuostatų, vis tiek atsirastų naujų būdų vengti mokesčių, o tai apsunkintų ir teisės aktų leidybą, ir jų aiškinimą bei taikymą. Todėl dažniausiai valstybės pasirenka tokį kelią, kai šalia specialiųjų nuostatų įtvirtinami bendrieji antivengiminiai principai, kad būtų galima efektyviai kovoti su mokesčių vengimu.

4. BENDROSIOS ANTIVENGIMINĖS PRIEMONĖS IR MOKESČIŲ PLANAVIMAS

Šiuolaikiniame pasaulyje yra žinomos mokesčių teisės doktrinos, kurias mokesčių administratoriai ir teismai gali naudoti, kad nugincytų mokesčių planavimo strategijas, kuriomis mokesčių mokėtojai siekia įgyti vien tik mokestinę naudą. Šios doktrinos yra universalios, todėl jų pagrindu kuriamos bendrosios mokesčių vengimą draudžiančios normos (angl. – *general anti-avoidance rules*). Tačiau reikėtų pastebėti, kad bendrosios antivengiminės nuostatos visose valstybėse priimamos pakankamai sunkiai. Jų priėmimas problemiškas dėl to, kad labiausiai kertasi su paprastos ir aiškios mokesčių teisės sistemos principu, kadangi lemia tam tikrą neapibrėžtumą, o tai labai sunkiai priimama mokesčių teisėje⁵⁵.

Išskiriamos tokios mokesčių teisės doktrinos:

1. Turinio viršenybės prieš formą (angl. – *substance over form*).
2. Ekonominės prasmės ar verslo tikslo (angl. – *economic substance or business purpose*).
3. Ūkinių operacijų sekos (angl. – *step transaction*).
4. Fiktyvios operacijos (angl. – *fictitious transaction or sham transaction*).

Šios pagrindinės doktrinos labiausiai yra išvystytos bendrosios teisės šalyse, todėl jas nagrinėjant daugiau dėmesio bus kreipiama JAV teismų sprendimams, kuriais formuojami precedentai.

4.1. Turinio viršenybė prieš formą

Pagal turinio viršenybės prieš formą doktriną mokestiniuose teisiniuose santykiuose pirmenybė teikiama šių santykių turiniui, o ne formaliai išraiškai.

Mokesčių administratorius gali patikrinti, ar sandorio forma atitinka jo turinį. Pažymėtina, kad JAV apeliacinis teismas jau 1967 m. byloje *Commissioner v. Danielson*⁵⁶ suformavo precedentą, atitinkantį turinio prieš formą principą, dažnai vadinamą Danielsono taisykle: jeigu bus nustatyta, kad forma skiriasi nuo turinio, mokesčių administratorius gali perklasifikuoti ir sandorio mokestines pasekmes pagal tikrovę, o ne pagal iliuziją.

⁵⁵ PALIJANSKAS, M. *Mokesčių planavimas: neetiškas ir žalingas?*(Mokesčių įtaka šalių konkurencingumui, konferencijos medžiaga). Vilnius, 2002.

⁵⁶ *Commissioner v. Danielson*, 378 F.2d 771 (CA-3, 1967).

Praktiškai visose valstybėse šis principas taip pat numatytas. Ne išimtis ir Lietuva. Tiesa, Lietuvoje šis principas buvo įtvirtintas gana neseniai – tik 2002-07-01⁵⁷. Iki tol dažnai buvo taikomos normos, reglamentuojančios civilinius teisinius santykius. Todėl atkreiptinas dėmesys į LVAT 2003-12-15 nutartį⁵⁸. Pagal bylos aplinkybes uždaroji akcinė bendrovė 2001 m. lapkričio mėnesį iš fizinių asmenų nusipirko kitų bendrovių akcijas, kurias po mėnesio pardavė ženkliai mažesne kaina. Mokesčių administratorius konstatavo, kad sudarant tokius sandorius buvo vengta mokesčių mokėjimo, tačiau rėmėsi Civilinio kodekso nuostatomis. LVAT pasakė, kad mokestiniai teisiniai santykiai yra viešosios teisės reguliavimo dalykas, o tokių santykių realizavimui taikomas administracinis teisinio reguliavimo metodas. Todėl mokesčių administratorius turi remtis viešosios teisės principais. Civilinis kodeksas gali būti taikomas tik subsidiariai, jeigu atitinkamų santykių nereglamentuoja viešosios teisės normos.

Akcentuotina, kad civilinės teisės požiūriu teisėtas sandoris gali būti pripažintas neteisėtas pagal mokesčių teisę. Nustačius, kad mokesčių mokėtojo sudaryto sandorio tikslas buvo mokestinė nauda, jam papildomai apskaičiuojami išvengti mokesčiai ir netaikomos sandorių negaliojimo teisinės pasekmės⁵⁹. Taigi kai civilinis sandoris galioja, jo įtaka ūkio subjekto apmokestinimui turi būti vertinama ne pagal civilinės, o pagal mokesčių teisės normas, todėl galima situacija, kai teisėtos civiline prasme ūkio subjekto išlaidos perkant turtą nėra sąnaudos mokesčių įstatymo požiūriu⁶⁰.

Šiuo metu galiojančio MAĮ 10 str. numatyta, kad mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. Vertinama, ką konkretaus sandorio ar ūkinės operacijos šalys iš tikrųjų turėjo omenyje, kokia buvo tikroji šalių valia. Derėtų pastebėti, kad šiuo atveju galimos dvi situacijos:

1. Galimas atvejis, kai mokestinių teisinių santykių dalyvių veikla atitinka formalius teisės aktų reikalavimus, tačiau veiklos turinys neatitinka aplinkybių, numatytų mokesčių įstatymuose. Tokiu atveju bus vadovaujama mokesčių įstatymais, kurie numatyti tokios veiklos turiniui.

2. Galimas ir priešingas atvejis, t. y. veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau veiklos turinys atitinka aplinkybes, numatytas mokesčių įstatymuose. Ir šiuo atveju bus vadovaujama mokesčių įstatymais, kurie numatyti tokios veiklos turiniui.

⁵⁷ Kai įsigaliojo Mokesčių administravimo įstatymo 2, 8, 19, 27, 29, 38, 38(1), 50, 52(1), 56(1) straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 26(2) straipsniu įstatymas (dabar negaliojantis). Valstybės žinios, 2002, Nr. 65-2628.

⁵⁸ LVAT 2003-12-15 nutartis (administracinė byla Nr. A¹¹-648/2003).

⁵⁹ PAULAUSKAS, A. *Mokesčių vengimo sąvoka*. Sąsąskaita. 2006, Nr. 1, 33 p.

⁶⁰ LVAT 2005-05-27 nutartis (administracinė byla Nr. A¹⁴-587-05).

| <i>Situacija</i> | <i>Atitikimas formaliai išraiškai</i> | <i>Atitikimas turiniui</i> | <i>Taikoma teisės norma</i> |
|------------------|---|--------------------------------|---------------------------------|
| <i>I</i> | + | - | T* |
| <i>II</i> | - | + | T* |

*T – veiklos turiniui taikoma teisės norma.

Taigi šis principas turi būti taikomas ir mokesčių mokėtojo naudai⁶¹. Pavyzdžiui, aplinkybė, jog mokesčių mokėtojas turi įstatymo reikalaujamus formaliuosius rekvizitus turinčią PVM sąskaitą faktūrą, dar pati savaime nepagrindžia jo teisės į PVM atskaitą, jeigu turimų įrodymų visuma leidžia teigti, kad ūkinė operacija neįvyko arba jos turinys yra ne toks, koks pavaizduotas buhalterinės apskaitos dokumentuose. Ir priešingai, aplinkybė, jog mokesčių mokėtojo turimoje PVM sąskaitoje faktūroje nėra nurodyti ar neteisingai nurodyti visi formalieji rekvizitai, dar pati savaime nepaneigia teisės į PVM atskaitą, jeigu įrodymų visuma leidžia teigti, kad įvyko būtent tokio turinio ūkinė operacija, kuri atsispindi buhalterinės apskaitos dokumentuose⁶².

Pažymėtina, kad aptariamojo principo aiškinimas ir taikymas kiekvienu atveju priklauso nuo konkrečių faktinių aplinkybių⁶³. Vis dėlto, autorės nuomone, įstatymų leidėjas įtvirtino absoliučią turinio viršenybę prieš formą, kadangi bet kokių atveju turi būti taikoma teisės norma, reglamentuojanti veiklos turinį. Taigi aiškinimas kiekvienu atveju gali priklausyti nuo konkrečių faktinių aplinkybių. Tačiau šio principo taikymas (jeigu reikalingas), išaiškinus konkrečias faktines aplinkybes, jį taikančiam subjektui (mokesčių administratoriui ar teismui) nepalieka pasirinkimo laisvės. Įstatyme aiškiai pasakyta, kad viršenybė turi būti teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai.

Praktikoje galimos situacijos, kai sutarties pavadinimas yra vienoks, o tikroji šalių valia visiškai kitokia – mokesčių išvengimas. Pavyzdžiui, sudaroma ilgalaikės nuomos sutartis, o iš tikrųjų šalys sudarė pirkimo-pardavimo sutartį su išdėstytu mokėjimu, kad išvengtų pelno mokesčio ar pridėtinės vertės mokesčio mokėjimo. Taip pat galima situacija, kai darbdavys sudaro su darbuotojais automobilio nuomos sutartis, kad išvengtų

⁶¹ LVAT 2006-02-08 nutartis (administracinė byla Nr. A¹⁵-771/2006).

⁶² MGK 2006-08-03 sprendimas Nr. S-310 (7-282/2006); LVAT 2005-04-08 nutartis (administracinė byla Nr. A²-431-05).

⁶³ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2006-06-06 mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (su papildymais ir pakeitimais) [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-07]. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/fcf6171100606c15c22570180024d7e2?OpenDocument>>.

su darbo santykiais susijusių pajamų apmokestinimo, nors faktiškai tokie automobiliai gali būti nenaudojami įmonės veikloje⁶⁴. Arba gyventojas gauna iš užsienio juridinio asmens pajamų, nuo kurių nesumoka pajamų mokesčio, o atliekant mokestinį patikrinimą nurodoma, kad tai pagal paskolos sutartį gauti pinigai⁶⁵. Taip pat beveik jau klasikiniu tapęs mokesčių vengimo pavyzdys yra tarp artimais giminystės ryšiais susijusių asmenų dovanojimo sutarties sudarymas, kuri sudaro prielaidas prieš parduodant dovanotą turtą, nustatyti naują tokio turto įsigijimo kainą, o tai sudaro galimybę pašalinti skirtumą tarp turto pardavimo ir įsigijimo verčių, tuo išvengiant pajamų mokesčio mokėjimo⁶⁶. Taigi ši antivengiminė priemonė dažniausiai taikoma, kai šalys stengiasi po formalia sandorio išraiška paslėpti tikrąją valią. Tuomet mokesčių administratorius ar teismas turėtų žiūrėti, ar negalima kitaip perkvalifikuoti sandorio.

Pažymėtina, kad ETT taip pat pripažįsta turinio prieš formą viršenybės principą. *Emsland-Stärke GmbH* sprendime⁶⁷ teismas pažymėjo, kad nacionalinis teismas turi įvertinti realų nagrinėjamų sandorių turinį ir paskirtį. Tai darydamas jis gali atsižvelgti į visiškai dirbtinį šių sandorių pobūdį bei į teisinius, ekonominius ir (arba) asmeninius mokesčio sumažinimo plane dalyvaujančių subjektų ryšius.

Vertėtų atkreipti dėmesį, kad šio principo įtvirtinimas gerokai sumažina galimybes planuoti mokesčius, t. y. jis suteikia galimybę mokesčių administratoriui užginčyti tai, ką verslininkas padarė vadovaudamasis įstatymais⁶⁸. Mokesčių administratoriui beveik kiekvienas sandoris gali pasirodyti prieštaraujantis turinio prieš formą viršenybės principui. Todėl taikyti šią nuostatą praktikoje reikia protingai.

⁶⁴ MGK 2006-06-22 sprendimas Nr. S-286 (7-247/2006); MGK 2006-10-23 sprendimas Nr. S-354 (7-333/2006).

⁶⁵ LVAT 2005-05-24 nutartis (administracinė byla Nr. A¹⁵-614/2005); LVAT 2006-06-16 nutartis (administracinė byla Nr. A²-1067-06).

⁶⁶ LVAT 2005-02-11 nutartis (administracinė byla Nr. A²-142-05); LVAT 2005-06-23 nutartis (administracinė byla Nr. A⁶-741-05); LVAT 2005-09-13 nutartis (administracinė byla Nr. A¹⁰-1019/2005); LVAT 2005-10-05 nutartis (administracinė byla Nr. A²-1423-05).

⁶⁷ ETT 2000-12-14 sprendimas *Emsland-Stärke GmbH*, C-110/99.

⁶⁸ GABARTAS, R. *Taupyti nepatariama mokėti: kur dėti kabelį? (Mokesčių planavimą valdžia vadina nusikalstamu, o verslo žmonės – pagirtinu)*. Kauno diena. 2002-06-20. [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-07]. Prieiga per internetą: <<http://www.lrinka.lt/Straipsn/Optim.phtml>>.

4.2. Kitos bendrosios antivengiminės doktrinos

Kiti bendrieji antivengiminiai principai taip pat buvo suformuoti JAV teismų. Kadangi šias doktrinas formavo skirtingi teisėjai, JAV jos išskiriamos kaip savarankiškos doktrinos, nors yra nuomonių, kad turinio viršenybės prieš formą doktrina apima ir kitas bendrąsias antivengimines priemones. Todėl, autorės nuomone, tikslinga paanalizuoti JAV teismų precedentes ir išsiaiškinti, kiek juos apima turinio viršenybės prieš formą principas.

1. *Ekonominės prasmės doktrina* buvo suformuota JAV Aukščiausiojo Teismo byloje *Gregory v. Helvering*⁶⁹, kurioje konstatuota, jog sandoris neturi būti naudingas vien mokesčių tikslais, jeigu akivaizdžiai jis nėra naudingas ekonomine prasme, kita nei mokesčių išvengimas. Bet kokia verslo tikslo stoka gali paversti sandorį beprasmiu, bent jau iš mokesčių administratoriaus pusės, net jeigu sandoris paraidžiui atitinka įstatymą.

Kiekvienas sandoris privalo turėti ekonominę prasmę, kuri yra skirtinga nuo ekonominės naudos, pasiekiamos vien tik sumažinus mokestinę našta. Galima teigti, kad mokesčių administratorius ir teismas gali remtis šia doktrina, jeigu, įvertinę visas sandorio sudarymo aplinkybes, teigiamai atsako į šiuos du klausimus:

1) Ar ūkio subjektas, sudarydamas atitinkamą sandorį yra motyvuotas vien tik mokestinės naudos siekimu (nėra verslo tikslo)?

2) Ar sandoris neturi ekonominės prasmės?

Taigi jei ūkio subjektas neturi verslo tikslo, tai ir sandoris neturi ekonominės prasmės. Tokiu atveju tiek mokesčių administratorius, tiek teismas mokestinių teisinių santykių prasme gali vertinti tokį sandorį kaip piktnaudžiavimą teise siekiant mokestinės naudos. Pavyzdžiui, MGK nagrinėtoje byloje⁷⁰ buvo nustatyta, kad Pareiškėjas pagal 2002-12-09 VP pirkimo-pardavimo sutartį pardavė 15 vnt. 1000 litų nominalios vertės UAB „G1“ akcijų savo buvusiai sutuoktinei K. K. už 2 000 025 litų (1 akcijos kaina – 133 335 litų). Mokesčių administratoriui kilo abejonių, ar šis akcijų perleidimo sandoris ekonomiškai pagrįstas. MGK nusprendė, kad inspekcija padarė pagrįstą išvadą, jog 2002-12-09 VP pirkimo-pardavimo sutartis buvo sudaryta turint vienintelį tikslą – sudaryti galimybę Pareiškėjui pagrįsti brangaus turto įsigijimo pajamas.

Pagal šią doktriną svarbiausia yra tai, kad kiekvienas ūkio subjektas, sudarydamas sandorius, turi veikti pelningai (šiuo atveju nekalbama apie pelno nesiekiančias organizacijas), o mokestinė nauda negali būti ekonominės veiklos tikslas.

⁶⁹ *Gregory v. Helvering*, 293 U.S. 465 (1935).

⁷⁰ MGK 2006-06-22 sprendimas Nr. S-273 (7-259/2006).

2. Remdamasis *ūkinių operacijų sekos doktrina*, mokesčių administratorius ar teismas vertina ne pavienius komercinius sandorius, o tokių komercinių sandorių visumą. Ši doktrina išsivystė, kadangi praktiškai neįmanoma išvengti mokesčio atlikus vieną ūkinę operaciją tarp nesusijusių asmenų⁷¹.

Kaip pažymėjo JAV teismas byloje *Penrod v. Commissioner*⁷², ši doktrina traktuoja formaliai atskirų sandorių eilę kaip vieną sandorį, jeigu šie sandoriai yra iš esmės integruoti, tarpusavyje susiję ir sutelkiami tam tikram konkrečiam rezultatui pasiekti.

Galima teigti, kad mokesčių administratorius ar teismas gali taikyti šį principą atlikęs trijų žingsnių testą: 1) galutinio rezultato; 2) tarpusavio priklausomybės; 3) privalomųjų įsipareigojimų.

Galutinio rezultato testas yra plačiausias ir juo tikrinama, ar kiekviena sandorių grandinė akivaizdžiai yra skirta vienam galutiniam tikslui pasiekti⁷³. Tarpusavio priklausomybės testu bandoma nustatyti, ar visos sandorių grandys buvo taip tarpusavyje susijusios, jog kiekvienos iš jų pabaiga būtų beprasmė be kitų sandorių toje grandinėje. Privalomųjų įsipareigojimų testas yra siauriausias ir juo nustatinėjama, ar tuo metu, kai buvo sudarytas pirmasis sandoris toje grandinėje, jau buvo įsipareigojimai sudaryti kitus sandorius toje grandinėje⁷⁴, t. y. ar iš anksto buvo numatyta tokių sandorių integracija.

Verta pastebėti, kad vertinant sandorių visumą pagal ūkinių operacijų sekos principą, labai svarbus yra laiko faktorius. Autorės nuomone, prie trijų žingsnių testo būtų galima pridėti ketvirtą žingsnį – laiko, per kurį įvyko visi sandoriai vienoje grandinėje, testą. Akivaizdu, kad sandoriai, įvykę per trumpą laiko tarpą, mokesčių administratoriui ir teismams kelia didesnę įtarimą, kad buvo siekta išvengti mokesčių mokėjimo.

Trumpas ar ilgas laiko tarpas tarp sandorių yra vertinamasis kriterijus. Kaip teigia S. Jones, mokesčių administratorius vertina sandorius kaip įtartinus, jeigu jie įvyko per 12 mėnesių. Sandoriai, tarp kurių yra daugiau nei 12 mėnesių tarpas, preziumuojami kaip savarankiški. Mokesčių kalba, pirmas sandoris yra „senas ir šaltas“ be jokio ryšio su antruoju sandoriu⁷⁵. Autorė sutinka, jog skiriamoji riba – 12 mėnesių laikotarpis – yra pakankamas, kad būtų galima išvelgti mokesčių mokėtojo ketinimus tokiu būdu išvengti mokesčių mokėjimo arba ne. Jeigu ir buvo gauta mokesstinė nauda sudarius du sandorius, kurie įvyko daugiau nei per 12 mėnesių laikotarpį, greičiausiai tai buvo verslo tikslo

⁷¹ PAULAUSKAS, A. *Mokesčių vengimo sąvoka*. Sąskaityba. 2006, Nr. 1, 32 p.

⁷² *Penrod v. Commissioner*, 88 T.C. 1415, 1428 (1987).

⁷³ *King Enterprises, Inc. v. United States*, 418 F.2d 511, 516 (Ct. Cl. 1969).

⁷⁴ *Commissioner v. Gordon*, 391 U.S. 83, 96 (1968).

⁷⁵ JONES, S. *Principles of taxation for business and investment planning*. Boston: McGraw Hill, 2006, 86 p.

pasekmė. Todėl tokius sandorius mokestinių teisinių santykių prasme reikėtų laikyti kaip mokesčių planavimą, o ne mokesčių vengimą ir ūkinių operacijų sekos principas neturėtų būti taikomas.

Taip pat pažymėtina, kad galimos situacijos, kai sudaroma sandorių grandinė, tačiau kiekvienas tarpinis sandoris vis tiek būtų įvykęs nepaisant mokestinės naudos atsiradimo. Tokios grandinės sandoriai gali būti laikomi savarankiškais, kadangi jie neturėjo mokesčių vengimui būdingo požymio – mokestinės naudos siekimo.

3. JAV teismų atskirai išskiriama *fiktyvios operacijos doktrina* gali būti taikoma tais atvejais, kai ūkinės operacijos iš viso nebuvo arba ūkinė operacija buvo, tačiau ja siekta tik mokestinių tikslų. Taigi išskirtini du atvejai:

1) Sandoris apskritai neįvyko, nors jis yra parodytas buhalterinės apskaitos dokumentuose. JAV Aukščiausiasis teismas byloje *Goodstein v. Commissioner*⁷⁶ konstatavo, jog fiktyvūs sandoriai yra tokie, kurių tikslas yra pasiekti kuo didesnę mokestinę naudą, nors iš tiesų tokie sandoriai neįvyksta (angl. – *sham in fact*). Atkreiptinas dėmesys, kad pagal Lietuvos mokesčių teisę tokį atvejį derėtų priskirti ne prie mokesčių vengimo, bet prie mokesčių slėpimo, kuris suprantamas kaip pats šiurkščiausias mokesčių mokėjimo išvengimas, pasireiškiantis tokiais fiziniiais veiksmais kaip akivaizdžiai neteisingų duomenų apie pajamas ir turtą pateikimas, dokumentų klastojimas, sukčiavimas ir kiti tiesmukiški veiksmai, nukreipti į mokesčių bazės nuslėpimą⁷⁷. Tačiau atsižvelgiant į magistro darbo temą, apie mokesčių slėpimą plačiau kalbama nebus.

2) Sandoris įvyko, tačiau juo siekta kitų tikslų, ne tų, kurie buvo numatyti sandoryje. JAV teismas byloje *Yosha v. Commissioner*⁷⁸ konstatavo, jog sandoris, esant tam tikroms aplinkybėms, gali būti fiktyvus ir tuo atveju, jeigu jis įvyksta. Tokios aplinkybės įvardijamos kaip vienintelis tokio sandorio tikslas – mokestinė nauda (angl. – *sham in substance*). Taigi šiuo atveju kalbama apie tariamus ir apsimestinius sandorius.

Pažymėtina, kad Lietuvos Respublikos civilinio kodekso⁷⁹ (toliau – LR CK) I knygos 86 str. numatyta, kad tik dėl akių (neketinant sukurti teisinių pasekmių) sudarytas sandoris, kuris negalioja civilinės teisės prasme, yra tariamasis sandoris (angl. – *fictitious*

⁷⁶ *Goodstein v. Commissioner*, 267 F.2d 127, 131 (1st Cir. 1959).

⁷⁷ VASILIAUSKAS V. *Optimizuoti ar vengti? (mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba)*. Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2005, Nr. 5, 30 p.

⁷⁸ *Yosha v. Commissioner*, 861 F.2d 494 (7th Cir. 1988).

⁷⁹ Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2000, Nr. 74-2262.

transaction). Toks sandoris vadinamas fiktyviu ir turi paslėptą (neviešą) šalių suderintą sąlygą – išlygą, kad neturi jokių realių padarinių⁸⁰.

LR CK I knygos 87 str. numatyta, kad apsimestiniam sandoriui (angl. – *sham transaction*), t. y. tokiam, kuris sudarytas kitam sandoriui pridengti, taikomos taisyklės to sandorio, kurį šalys iš tikrųjų turėjo galvoje. Toks sandoris vertintinas pagal tikrąją šalių valią, o ne formalią išraišką. Tokiu sandoriu mokesčių teisės prasme šalys siekia ne numatytų sandoryje tikslų, o mokestinės naudos. Be to, apsimestinis gali būti nebūtinai visas sandoris, bet konkrečios jo dalys (sąlygos), taip pat sandoris, sudaromas ne su tikrąja sandorio šalimi, o su statytinium, kai teisių bei pareigų pagal tokį sandorį įgyja kitas asmuo (tikroji sandorio šalis)⁸¹.

Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesčius, negali vadovautis LR CK normomis. Kaip minėta, jis turi taikyti MAĮ nuostatas, t. y. turinio viršenybės prieš formą principą.

Apibendrinant akcentuotina, kad išanalizavus visas mokesčių teisės bendrąsias doktrinas, numatančias mokesčių vengimo draudimą, galima teigti, jog turinio viršenybės prieš formą doktrina yra pati plačiausia, apimanti kitas nagrinėtas doktrinas:

| <i>Doktrina</i> | <i>Forma</i> | <i>Turinys</i> |
|--|--|--|
| <i>Ekonominės prasmės doktrina</i> | Sudaromas sandoris, kuris nėra ekonomiškai pagrįstas | Tikroji šalių valia – mokestinės naudos siekimas |
| <i>Ūkinių operacijų sekos doktrina</i> | Sudaroma sandorių grandinė, kai tas pats rezultatas galėjo būti pasiektas sudarant vieną sandorį | |
| <i>Fiktyvios operacijos doktrina</i> | Sudaromas sandoris, kuris realiai įvyko, bet juo siekta ne sandoryje numatytų tikslų | |

⁸⁰ Lietuvos Respublikos civilinio kodekso komentaras. I dalis. Vilnius: Justitia, 2001, 194 p.

⁸¹ *Ibid.*

5. SPECIALIOSIOS ANTIVENGIMINĖS PRIEMONĖS IR MOKESČIŲ PLANAVIMAS

Specialiosios antivengiminės normos (angl. – *specific anti-avoidance rules*), kaip jau minėta, kiekvienoje valstybėje priimamos lengviau, kadangi jos reglamentuoja tam tikras konkrečias situacijas. Tai mokesčių teisėje reiškia apibrėžtumą ir aiškumą. Pavyzdžiui, daugelyje šalių paplito mokesčių planavimo schema, pagal kurią dukterinėms įmonėms buvo skolinamas kapitalas iš motininėms įmonių, o mokamos palūkanos priskiriamos sąnaudoms taip mažinant apmokestinamąjį pelną. Tuomet teisės aktus priimančios institucijos įtvirtino taip vadinamas plonos kapitalizacijos taisykles, kad būtų skatinamas nuosavo kapitalo išsigijimas ir nebūtų vengiama mokėti mokesčių tokiu būdu.

Jeigu yra numatyta specialioji antivengiminė priemonė, pagal principą *lex specialis derogat legi generali* pirmiausia ji ir turi būti taikoma, o ne bendroji norma, pavyzdžiui, turinio viršenybės prieš formą principas.

Pažymėtina, kad įvairiose valstybėse įtvirtinamos skirtingos specialiosios antivengiminės priemonės, todėl šiame darbe autorė išnagrinės labiausiai paplitusias, tokias kaip plonos kapitalizacijos, užsienio kontroliuojamųjų asmenų apmokestinimo, sandorių kainodaros, taisykles ir lengvatinio apmokestinimo zonų teisinio reguliavimo ypatumus.

5.1. Plonos kapitalizacijos taisyklės

Vienas iš mokesčių planavimo būdų yra optimalaus skolinto ir fiksuoto kapitalo santykio pasirinkimas. Jeigu būtų leidžiama, kad visas dukterinės įmonės kapitalas būtų motininės įmonės skolintas kapitalas, tai dukterinei įmonei mokamos palūkanos labai stipriai mažintų dukterinės įmonės apmokestinamąjį pelną. Kad taip nebūtų, yra sukurtos plonos kapitalizacijos taisyklės (angl. – *thin capitalization rules*) – palūkanų pripažinimo sąnaudomis ribojimo taisyklės. Jos nustatytos Lietuvoje ir daugumoje kitų valstybių tam, kad dukterinės įmonės investuotų į savo nuosavą kapitalą, o nesiskolintų.

Pagal bendrąją taisyklę, palūkanomis, mokamomis už paskolas, viršijančias leistiną paskolų iš susijusių asmenų ir nuosavo kapitalo santykį, neleidžiama mažinti apmokestinamojo pelno. Atkreiptinas dėmesys, kad skolinto ir nuosavo kapitalo santykis įvairiose valstybėse yra skirtingas, o plonos kapitalizacijos taisyklių laikymasis dažnai yra

sudėtingas ir neaiškus⁸². Taigi valstybės gali skatinti paskolines investicijas arba nuosavybės investicijas⁸³. Kuo didesnis skolinto ir fiksuoto kapitalo santykis, tuo labiau valstybė toleruoja paskolinį kapitalą.

Motininė įmonė gali finansuoti dukterinę įmonę dviem būdais: 1) paskoliniu kapitalu; 2) nuosavybės kapitalu (išleidžiant akcijas, kurias dukterinė įmonė nusiperka). Be abejojimo, pirmasis būdas įmonėms yra patogesnis, nes paprastesni administraciniai formalumai suteikiant paskolas ir paprastesnis kapitalo gražinimo procesas (pavyzdžiui, paskolos gražinimas gali būti numatytas iki pareikalavimo, o įstatinį kapitalą sumažinti nėra lengva). Motininės įmonės dalyviai visada supranta, kad dukterinę įmonę finansuojant paskoliniu kapitalu, ji atskaitys už paskolą mokamas palūkanas. Be to, paskola yra laikinas investavimas, todėl motininė įmonė gali susigrąžinti paskolintas sumas pagal fiksuotą paskolos gražinimo sutartį arba pagal pareikalavimą. Kita vertus, jeigu finansuojama nuosavybės kapitalu, toks investavimas yra ilgalaikis, o dividendai, mokami už tokį investavimą, nėra atskaitomi. Todėl susiję asmenys yra motyvuoti kaip įmanoma daugiau investuoti paskoliniu kapitalu⁸⁴.

Lietuvoje plonos kapitalizacijos taisyklės yra nustatytos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003-12-09 nutarimu Nr. 1575⁸⁵, kuriuo patvirtintos Pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklės (toliau – Taisyklės). Šių Taisyklių 3 punkte nustatyta, kad Lietuvos vieneto iš kontroliuojančio (-ių) skolintojo (-ų)⁸⁶ skolinto kapitalo už atlygį dalis, viršijanti šio skolinto kapitalo už atlygį fiksuoto kapitalo santykį 4:1, laikoma kontroliuojamu skolintu kapitalu. Todėl darytina išvada, kad pasiskolinus iš nekontroliuojančio asmens kapitalo, šios Taisyklės nebus taikomos. Šį teiginį patvirtina ir Taisyklių 7 punktas, kuriame numatyta išimtis, kada netaikomas palūkanų už kontroliuojamą skolintą kapitalą apibūdinimas iš naujo, jeigu Lietuvos vienetas įrodo, kad

⁸² ROHATGI, R. *Basic International Taxation*. Hague: Kluwer Law International, 2002, 410 p.

⁸³ Paskolinės investicijos sudaro įmonės skolintą kapitalą, o nuosavybės investicijos sudaro fiksuotą kapitalą.

⁸⁴ JONES, S. *Principles of taxation for business and investment planning*. Boston: McGraw Hill, 2006, 304 p.

⁸⁵ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003-12-09 nutarimas Nr. 1575 „Dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo“. Valstybės žinios, 2003, Nr. 116-5289.

⁸⁶ Kontroliuojantis skolintojas – tai Lietuvos ar užsienio apmokestinamasis vienetas arba Lietuvos nuolatinis gyventojas ar Lietuvos nenuolatinis gyventojas, kuris kontroliuoja Lietuvos vienetą paskutinę Lietuvos vieneto mokesčio laikotarpio dieną ir tiesiogiai ar netiesiogiai valdo daugiau kaip 50% Lietuvos vieneto akcijų (dalių, paju) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti, arba kartu su susijusiais asmenimis valdo daugiau kaip 50% Lietuvos vieneto akcijų (dalių, paju) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti, ir kontroliuojančio asmens valdoma dalis yra ne mažesnė kaip 10% akcijų (dalių, paju) ar kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti; kontroliuojančio skolintojo sąvoka taip pat apima ir vienetų grupės, kurios narys yra ir Lietuvos vienetas, narį, taip pat kontroliuojančio gyventoją sutuoktinį, sužadėtinį, sugyventinį ir asmenį, susijusį su kontroliuojančiu gyventoju giminystės ryšiais iki pirmojo laipsnio įskaitytinai, kurie yra Lietuvos vienetiui suteikę skolinto kapitalo už atlygį.

tokia pati paskola tokiomis pačiomis paskolos suteikimo sąlygomis būtų suteikta tarp nepriklausomų (nesusijusių) asmenų. Vadinasi, esminis kriterijus, leidžiantis perapibūdinti palūkanas už skolintą kapitalą, yra ar skolintojas ir skolininkas yra susiję asmenys, ar ne. Akivaizdu, jog tik susiję asmenys gali planuoti, kaip išvengti mokesčių mokėjimo, nes abu gauna mokestinę naudą. Kaip teisingai pastebėjo A. Paulauskas, įmonė, įregistruota valstybėje, kurioje pelno mokesčio tarifas mažesnis negu valstybėje, kurios įmonei suteikiama paskola, gauna palūkanų forma pajamų, kurios apmokestinamos mažesniu pelno mokesčio tarifu, t. y. gauna mokestinę naudą⁸⁷.

Taisyklėse vartojama sąvoka fiksuotas kapitalas apima paskutinę mokestinio laikotarpio dieną apskaičiuotą Lietuvos vieneto nuosavą kapitalą⁸⁸, neįskaitant to mokestinio laikotarpio finansinio rezultato (pelno/nuostolio). Todėl įmonės gali prognozuoti, koks bus skolinto ir fiksuoto kapitalo santykis ir, reikalui esant, gali jį koreguoti (pavyzdžiui, akcininkai padengia nuostolius papildomais įnašais, jeigu reikia padidinti fiksuotą kapitalą, o norint jį sumažinti, akcinė bendrovė gali išmokėti daugiau dividendų akcininkams).

Gali būti išskiriami trys būdai, kuriais gali būti koreguojamas skolinto ir nuosavo kapitalo santykis⁸⁹:

- 1) didinant įstatinį kapitalą papildomais įnašais;
- 2) dengiant nepaskirstytus ankstesnių laikotarpių nuostolius;
- 3) perkainojant bendrovės turtą ir sudarant perkainojimo rezervą.

Bendrovė kiekvienu konkrečiu atveju sprendžia, kuri iš šių būdų pasirinkti. Pavyzdžiui, pirmasis būdas pagal Akcinių bendrovių įstatymo⁹⁰ (toliau – ABI) 50 str. 1 d. galimas tik išleidžiant naujas akcijas. Vadinasi, įstatinio kapitalo didinimas padidinant išleistų akcijų nominalią vertę šiuo atveju būtų negalimas. O trečiasis būdas pagal ABI 51 str. 3 d. galimas tik jeigu bendrovės balanse įrašyti nuostoliai. Tačiau ateityje perkainojimo rezervas mažės turtą nudėvint, jį nurašius ar pardavus, todėl tai tik laikina priemonė padėčiai pagerinti⁹¹.

⁸⁷ PAULAIŠKAS, A. *Mokesčių vengimo sąvoka*. Sąskaitųba. 2006, Nr. 2, 30 p.

⁸⁸ Pagal Akcinių bendrovių įstatymą akcinės bendrovės nuosavą kapitalą sudaro apmokėto įstatinio kapitalo dydis, akcijų priedai, perkainojimo rezervas, privalomasis rezervas, rezervas savoms akcijoms įsigyti, kiti rezervai ir nepaskirstytas rezultatas – pelnas/ nuostolis.

⁸⁹ BARTUSEVIČIENĖ, K. *Palūkanos ne visada yra leidžiami atskaitymai*. Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2005, Nr. 5, 24 p.

⁹⁰ Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2003, Nr. 123-5574.

⁹¹ BARTUSEVIČIENĖ, K. *Palūkanos ne visada yra leidžiami atskaitymai*. Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2005, Nr. 5, 25 p.

Kaip minėta, skolinto ir fiksuoto kapitalo santykis įvairiose valstybėse skiriasi. Pavyzdžiui, Belgijoje nustatytas 1:1 santykis, Kanadoje – 2:1. Lyginant, tarkime, Lietuvos, Belgijos ir Kanados valstybių toleranciją skolintam kapitalui, nesunku pastebėti, kad Lietuva labiausiai skatina skolintą kapitalą, nes jis gali būti keturis kartus didesnis už nuosavą kapitalą. Belgija, priešingai, vienodai skatina tiek paskolines, tiek nuosavybės investicijas.

Autorės nuomone, Lietuvoje nustatytas 4:1 santykis yra pakankamai geras dėl to, kad skatina užsienio įmones steigti čia dukterines įmones ir leisti pripažinti sąnaudomis dukterinių įmonių už skolintą kapitalą mokamas palūkanas taip sumokant mažiau mokesčių negu, pavyzdžiui, Belgijoje. Tačiau Lietuvoje palūkanos už paskolas, kurios viršija leistiną kapitalizacijos santykį, laikomos neleidžiamais atskaitymais, bet į dividendus nėra perklasifikuojamos, kaip yra kai kuriose kitose valstybėse (pavyzdžiui, Belgijoje ar JAV).

Pagal Taisyklių 4 punktą, skolinto ir fiksuoto kapitalo santykis apskaičiuojamas Lietuvos vieneto paskutinę mokesčio laikotarpio dieną. Tai žinodamas mokesčių mokėtojas gali sumažinti šį santykį prieš mokesčio laikotarpio pabaigą. Tarkime, kad Lietuvos vieneto mokesčio laikotarpis sutampa su kalendoriniais metais. Tuomet skolinto ir fiksuoto kapitalo santykis bus apskaičiuojamas gruodžio 31 dieną. Skolinto ir fiksuoto kapitalo santykis visus metus 6:1. Jeigu toks bus ir gruodžio 30 dieną, nuo viršijančios skolintos sumos bus skaičiuojamos palūkanos, kurios nebus pripažįstamos leidžiamais atskaitymais (pavyzdžiui, Lietuvos vieneto fiksuotas kapitalas 100 000 litų, gauta paskola 600 000 litų; nuo 200 000 litų mokamos palūkanos nebus leidžiami atskaitymai). Tačiau Lietuvos vienetas gali gruodžio 30 dieną gražinti dalį paskolos (200 000 litų), kad jo turimo skolinto ir fiksuoto kapitalo santykis būtų 4:1. Tuomet jo mokamos palūkanos būtų pripažįstamos leidžiamais atskaitymais ir mažintų apmokestinamąjį pelną. Bet jeigu gražinęs paskolą kitų mokesčių metų pradžioje mokesčių mokėtojas vėl paimtų paskolą, tokie veiksmai galėtų sukelti mokesčių administratoriui įtarimą, kad Lietuvos vienetas vengia mokėti mokesčius.

Aukščiau paminėta situacija yra viena iš tų, kurių nereglamentuoja specialiosios antivengiminės normos, ir, norint užkirsti kelią mokesčių mokėtojų piktnaudžiavimui teise siekiant mokesčio naudos, pradėdama taikyti bendroji antivengiminė norma. Tuomet mokesčių administratorius galėtų apskaičiuoti mokesčius taikydamas turinio prieš formą viršenybės principą, numatytą MAĮ 69 str.

Todėl kyla klausimas, ar apskritai buvo reikalinga Lietuvos mokesčių teisėje įtvirtinti plonos kapitalizacijos taisyklės. Juk ir ne visos valstybės turi šią specialiąją

antivengiminę normą (Prancūzija, Olandija, JAV ar kai kurios kitos valstybės paprastai taiko bendruosius mokesčių vengimą draudžiančius principus). Pavyzdžiui, JAV mokesčių administratorius laikosi turinio viršenybės prieš formą doktrinos, kad galėtų nustatyti, kada skolinto ir fiksuoto kapitalo santykis yra pavojingai didelis, kad būtų galima įtarti mokesčių vengimą. JAV mokesčių administratorius, taikydamas šią doktriną, vadovaujasi daugybe kriterijų, tokių kaip šalių ketinimai, tikrasis sutarties turinys, palūkanų mokėjimo šaltiniai, skolinto ir nuosavo kapitalo santykis ir kt. Taigi jis gali lanksčiai įvertinti, kada skolinto ir fiksuoto kapitalo santykis yra per didelis. Vienu atveju riba gali būti, jeigu santykis yra 1:1, kitu atveju gal jau net 6:1, nors praktika rodo, kad JAV dažniausiai dar priimtina riba yra 3:1, o palūkanos, viršijančios leistiną santykį perklasifikuojamos į dividendus. Šiuo atveju bendroji antivengiminė norma leidžia mokesčių administratoriui atsižvelgti į daugelį aplinkybių, ne tik į patį santykį.

Vertėtų atkreipti dėmesį ir į neseniai priimtą ETT sprendimą *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* byloje⁹² dėl plonos kapitalizacijos taisyklių. Teismas konstatavo, kad valstybės narės teisės aktai gali būti pateisinami kovos su piktnaudžiavimu motyvais, kai jie numato, jog palūkanos, kurias antrinė bendrovė rezidentė sumoka patronuojančiai bendrovei nerezidentei, pripažįstamos paskirstytuoju pelnu, tik jeigu ir tiek, kiek jos viršija tai, ką bendrovės būtų sutarusios įprastos konkurencijos sąlygomis, t. y. komercinėmis sąlygomis, dėl kurių tokios bendrovės būtų galėjusios susitarti, jeigu jos nepriklausytų tai pačiai bendrovių grupei. Šiuo atžvilgiu reikia sužinoti, ar, nesant specialių santykių tarp atitinkamų bendrovių, paskola nebūtų suteikta arba ji būtų buvusi suteikta skirtingo dydžio arba taikant skirtingą palūkanų normą. Taigi ETT pripažino, kad dukterinės įmonės mokamos motininei įmonei palūkanos, kurios viršija rinkos kainą, pripažįstamos paskirstytuoju pelnu, jeigu valstybėje nėra numatytos specialios plonos kapitalizacijos taisyklės. Jeigu palūkanų norma atitinka rinkos kainą, tai ir tarp susijusių įmonių tokia paskola nėra laikoma mokesčių vengimu, o mokamos palūkanos mažina apmokestinamąjį pelną.

Vis dėlto, autorės nuomone, plonos kapitalizacijos taisyklių įtvirtinimas Lietuvoje palengvina mokesčių administratorių darbą, kadangi pirmiausia atsižvelgiama į skolinto ir fiksuoto kapitalo santykį ir tik jeigu šio kriterijaus nepakanka, gali įsijungti turinio prieš formą viršenybės principas, leidžiantis mokesčių administratoriui atsižvelgti į kitus kriterijus.

⁹² ETT 2007-03-13 sprendimas *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04.

Valstybėse, kurios turi nustačiusios plonos kapitalizacijos taisykles, garantuojamas tikrumas, mokesčių mokėtojai aiškiai žino, koks skolinto ir fiksuoto kapitalo santykis yra nepriimtinas, tad gali planuoti savo veiklą taip, kad nebūtų viršytas numatytas santykis. Kita vertus, valstybėse, kurios nenustačiusios šios specialiosios antivengiminės priemonės, galima lanksčiau vertinti ūkio subjektų veiklą. Kiekvienu konkrečiu atveju galima spręsti, kada skolinto ir fiksuoto kapitalo santykis viršija leistiną ir kada neviršija bei gali būti pateisinamas *bona fide* verslo tikslais.

5.2. Užsienio kontroliuojamųjų vienetų apmokestinimo taisyklės

Užsienio kontroliuojamųjų vienetų apmokestinimo taisyklės (angl. – *controlled foreign corporation rules*; toliau – CFC taisyklės) numato atvejus, kada kontroliuojamojo asmens pajamos įtraukiamos į kontroliuojančiojo asmens pajamas, kad nebūtų vengiama mokėti mokesčių steigiant kontroliuojamas įmones, nevykdančias aktyvios veiklos, užsienyje.

Paprastai užsienyje gautos pajamos apmokestinamos jas gaunančio asmens rezidavimo valstybėje⁹³, todėl dažnai siekiama perkelti pajamas į valstybes, kuriose mažesni mokesčių tarifai. Įmonės, turinčios dukterines įmones valstybėse, kuriose mokesčiai yra mažesni ar jų iš viso nėra, gali minimizuoti mokesčius perkeldamos kiek įmanoma daugiau pajamų savo dukterinėms įmonėms. Tačiau daugeliu atveju tokios dukterinės įmonės egzistuoja tik „popieriuje“ ir nevykdo jokios kitos veiklos, o tik užtikrina mokėtinus mažus mokesčius⁹⁴. Siekiant užkirsti tam kelią, nustatomos CFC taisyklės.

Lietuvoje tokios taisyklės įtvirtintos Pelno mokesčio įstatymo⁹⁵ (toliau – PMI) 39 str. ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002-04-12 nutarimu Nr. 517 „Dėl pozityviųjų pajamų apskaičiavimo, įtraukimo į kontroliuojančio Lietuvos apmokestinamojo vieneto pajamas tvarkos ir pajamų, neištraukiamų į pozityviasias pajamas, rūšių patvirtinimo“ (toliau – Tvarka)⁹⁶. Jeigu pagal šiuos teisės aktus nustatoma, kad Lietuvos įmonė ar

⁹³ PAULAUSKAS, A. *Mokesčių vengimo sąvoka*. Sąsąskaita. 2006, Nr. 2, 31 p.

⁹⁴ JONES, S. *Principles of taxation for business and investment planning*. Boston: McGraw Hill, 2006, 333 p.

⁹⁵ Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-3992 (su vėlesniais pakeitimais ir papildymais).

⁹⁶ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 04 12 nutarimas Nr. 517 „Dėl pozityviųjų pajamų apskaičiavimo, įtraukimo į kontroliuojančio Lietuvos apmokestinamojo vieneto pajamas tvarkos ir pajamų, neištraukiamų į pozityviasias pajamas, rūšių patvirtinimo“. Valstybės žinios, 2002, Nr. 40-1497 (su vėlesniais pakeitimais ir papildymais).

gyventojas kontroliuoja užsienio apmokestinamąjį vieneta, tai apskaičiuoja ir į savo pajamas įtraukia pozityvias pajamas.

Tvarkoje nustatyti kriterijai, kuriems esant pripažįstama, kad įmonė yra kontroliuojanti:

1) jeigu kontroliuojamajame apmokestinamajame vienetė paskutinę mokestinio laikotarpio dieną tiesiogiai arba netiesiogiai valdo daugiau kaip 50 proc. akcijų (dalių, pajų) arba kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį ar išimtinių teisių jas įsigyti;

2) jeigu kartu su susijusiais asmenimis užsienio kontroliuojamajame vienetė valdo daugiau kaip 50 proc. akcijų (dalių, pajų) arba kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį ar išimtinių teisių jas įsigyti ir kurio valdoma dalis ne mažesnė kaip 10 proc. akcijų (dalių, pajų) arba kitų teisių į paskirstytinojo pelno dalį ar išimtinių teisių jas įsigyti.

Taigi CFC taisyklės taikomos pozityviosioms pajamoms, t. y. visoms kontroliuojamojo vieneto, įregistruoto ar kitaip organizuoto valstybėse arba zonose, kurių sąrašą tvirtina finansų ministras, pajamoms ar jų daliai. Pažymėtina, kad finansų ministras įsakymais yra patvirtinęs vadinamuosius Juodąjį ir Baltąjį sąrašus⁹⁷. Valstybėms ir teritorijoms, įtrauktoms į Juodąjį sąrašą, gali būti taikomos CFC taisyklės, jeigu bus tenkinamos kitos reikiamos sąlygos. Valstybėms, kurios įtrauktos į Baltąjį sąrašą, CFC taisyklės nėra taikomos. Tačiau yra tokių valstybių, kurios neįtrauktos į nė vieną iš šių sąrašų, bet jose mokamas pelno mokestis mažesnis nei 75 proc. PMĮ 5 str. 1 d. 1 punkte nustatyto tarifo pelno mokesčio (15 proc. tarifas x 75 proc. = 11,25 proc. tarifas) ar mokamas jam analogiškas mokestis. Tokioms valstybėms taip pat gali būti taikomos CFC taisyklės, ir jos sudaro vadinamąjį Pilkąjį sąrašą⁹⁸.

Toliau kalbant apie pozityvias pajamas, atkreiptinas dėmesys, kad tokios pajamos įskaitomos į Lietuvos kontroliuojančiojo vieneto pajamas proporcingai Lietuvos vieneto turimų akcijų (dalių, pajų), balsų ar teisių į kontroliuojamojo vieneto pelną skaičiui. Taip pat minėtoje Tvarkoje yra numatytos pajamų rūšys, kurios neįtraukiamos į

⁹⁷ Juodasis sąrašas patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu Nr. 344 „Dėl tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo“. Valstybės žinios. 2001. Nr. 86-3156 (su vėlesniais pakeitimais). Baltasis sąrašas patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu Nr. 24 „Dėl užsienio valstybių arba zonų, kuriose įregistruotiems ar kitaip organizuotiems vienetams netaikomos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 39 straipsnio nuostatos, ir užsienio verslo organizavimo formų, kurioms taikomos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio 39 straipsnio nuostatos, sąrašų patvirtinimo“. Valstybės žinios, 2002, Nr. 10-379 (su vėlesniais pakeitimais).

⁹⁸ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2003-07-28 pelno mokesčio įstatymo komentaras Nr. 1 (su papildymais ir pakeitimais) [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-10]. Prieiga per internetą: <http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/23b5167f4de30406c2256d710034af04?OpenDocument>.

pozityviašias pajamas. Pavyzdžiui, viena iš tokių pajamų rūšių yra užsienio kontroliuojamojo vieneto aktyvios veiklos pajamos (t. y. užsienio kontroliuojamojo vieneto pajamos, išskyrus pasyviašias pajamas – palūkanų pajamas, autorinį atlyginimą, lizingo (finansinės nuomos) ir turto vertės padidėjimo pajamas, pajamas iš paskirstytojo pelno, įskaitant dividendus (iš kitų vienetų gautus dividendus ir kontroliuojančiam Lietuvos vienetai arba kontroliuojančiam asmeniui paskirstytus, bet neišmokėtus dividendus), jeigu tenkinamos visos trys sąlygos:

- 1) tokioje įmonėje dirba tiek darbuotojų, kiek jų paprastai reikia veiklai užtikrinti;
- 2) ne daugiau kaip 10 proc. įmonės mokesčio laikotarpio pajamų uždirbtos arba gautos ne iš tos valstybės arba zonos, kurioje ji įregistruota arba kitaip organizuota, šaltinių;
- 3) įmonės pajamos, uždirbtos arba gautos sudarant sandorius su nepriklausomais (nesusijusiais) asmenimis, sudaro daugiau kaip 50 proc. visų tos įmonės mokesčio laikotarpio pajamų.

Nustatyti kriterijai užtikrina, kad vykdoma aktyvi veikla. Pirmasis kriterijus yra vertinamasis, todėl, autorės nuomone, gali iškilti problema mokesčių administratoriui paprašius įrodyti, kad dirba tai ūkinei-komercinei veiklai vykdyti reikiamas darbuotojų skaičius. Akivaizdu, kad kiekvienu konkrečiu atveju reikiamas darbuotojų skaičius gali skirtis priklausomai nuo įmonės dydžio ir veiklos rūšies. Tačiau įmonei gali būti sunku pateikti tokius įrodymus, o mokesčių administratoriui sunku juos vertinti. Vis dėlto pateikti tokie įrodymai turėtų būti vertinami pagal protingumo principą.

Jeigu nebus įvykdyta nors viena sąlyga, tai tokios kontroliuojamos įmonės gautos sumos bus įtraukiamos į pozityviašias pajamas, nes įmonė neatitiks kriterijų, keliamų aktyvios veiklos vykdymui. Jeigu visos sąlygos bus tenkintinos, tai reikš, kad įmonė vykdo įprastinę ūkinę-komercinę veiklą, todėl CFC taisyklės bus taikomos tik tokios įmonės pasyviosioms pajamoms.

Vis dėlto, autorės nuomone, šie kriterijai nėra pakankamai tobuli. Jie nevisiškai užtikrina, kad įmonė vykdo aktyvią veiklą. Pامیرštama, kad ūkinei-komercinei veiklai vykdyti reikalingos ir patalpos, kur galėtų dirbti darbuotojai ir kur būtų reikalingos darbo priemonės. Be to, mokesčių administratoriui paprašius, nebūtų sudėtinga pateikti įrodymus apie įmonės patalpas ir priemones. Pavyzdžiui, jeigu įmonės adresas bus tik pašto dėžutės adresas, akivaizdu, kad tokia įmonė nevykdo aktyvios veiklos. Taigi siūlytina minima Tvarką papildyti dar dviem kriterijais:

- 1) tokia įmonė turi turėti patalpas, reikalingas jos veiklai vykdyti;

2) tokioje įmonėje turi būti visos reikalingos darbo priemonės ir įrenginiai, būtini jos veiklai vykdyti.

Gali kilti klausimas, ar CFC taisyklių nustatymas neprieštarauja įsisteigimo laisvei, kurią numato ir Konsoliduotos Europos Bendrijos steigimo sutarties (toliau – EB Sutartis)⁹⁹ 43 str., pagal kurią vienos valstybės narės nacionalinių subjektų įsisteigimo laisvės kitos valstybės narės teritorijoje apribojimai uždraudžiami; draudžiami ir apribojimai vienos valstybės narės nacionaliniams subjektams, įsisteigusiems kitos valstybės narės teritorijoje, steigti atstovybes, padalinius ar dukterines bendroves. Šiuo atveju pažymėtina, kad ETT 2006-09-12 priėmė sprendimą byloje *Cadbury Schweppes plc.*¹⁰⁰, kurioje buvo keliamas klausimas, ar motininės įmonės apmokestinimas, atsižvelgiant į kontroliuojamos užsienio bendrovės gautą pelną, neprieštarauja įsisteigimo laisvei. ETT pasakė, kad vien tik aplinkybė, jog bendrovė valstybėje narėje buvo įsteigta turint tikslą pasinaudoti palankesniais teisės aktais, nėra pakankama, kad būtų galima daryti išvadą apie piktnaudžiavimą šia laisve. Tačiau CFC taisyklių įtvirtinimu siekiama kovoti su ypatinga mokesčių vengimo forma, kai bendrovė rezidentė dirbtinai perveda pelną iš valstybės narės, kurioje jis yra gautas, į valstybę, kurioje apmokestinimo lygis yra žemas, įsteigdama pastarojoje valstybėje dukterinę įmonę, ir atlieka transakcijas, iš esmės skirtas pervesti pelną šiai dukterinei įmonei.

Iš ETT praktikos galima daryti išvadą, kad vien tik geresnių sąlygų dėl mažesnio apmokestinimo, kuris taikomas dukterinei įmonei, įsteigta kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje buvo įsteigta motininė bendrovė, buvimas neleidžia pastarajai valstybei narei šių geresnių sąlygų kompensuoti mažiau palankiu požiūriu į patronuojančią bendrovę mokesčių atžvilgiu. Taip pat vien tik tai, jog bendrovė rezidentė įsteigia papildomą verslo vietą, pavyzdžiui, dukterinę įmonę, kitoje valstybėje narėje, negalima pagrįsti bendros sukčiavimo mokesčių srityje prezumpcijos, ir dėl to pateisinti priemonės, pabloginančios sąlygas naudotis pagrindine EB Sutarties garantuojama laisve.

Vis dėlto įsisteigimo laisvės ribojimas gali būti pateisinamas, jeigu naudojantis įsisteigimo laisve siekiamas tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą. Vadinasi, siekiant pateisinti įsisteigimo laisvės apribojimą kova su piktnaudžiavimais, specifinis tokio apribojimo tikslas turi būti sudaryti kliūtis tokiam elgesiui, kuriam būdingas dirbtinių, neturinčių ekonominio pagrindo darinių kūrimas, turint tikslą išvengti mokesčio, kuri paprastai reikia sumokėti nuo gauto pelno už nacionalinėje teritorijoje vykdytą veiklą.

⁹⁹ Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis. Valstybės žinios, 2004, Nr. 2-2.

¹⁰⁰ ETT 2006-09-12 sprendimas *Cadbury Schweppes plc.*, C-196/04.

5.3. Sandorių kainodaros taisyklės

Sandorių kainodaros taisyklės (angl. – *transfer pricing rules*) paprastai taikomos, kai įmonių grupės veikia keliose valstybėse, kadangi tuomet susiklosto kitokie santykiai negu atskirai veikiančiose įmonėse. Įmonių grupei skaičiuojant mokesčius, svarbu pelną paskirstyti tarp grupės narių taip, kad kuo daugiau pelno liktų joms pačioms, o pagal tarptautinės mokesčių teisės principus valstybės gali apmokestinti tik tą nerezidentų pelną, kurio šaltinis yra toje valstybėje. Taigi sandoriai arba ūkinės operacijos tarp asocijuotų asmenų gali būti naudojami teisėto mokesčių planavimo procese. Jie apima sandorius ar ūkines operacijas, sudaromas tarp dviejų arba daugiau vienai grupei priklausančių įmonių. Paprastai tokių sandorių pagrindas – maksimaliai padidinti tiekimo grandinės efektyvumą visos įmonių grupės mastu¹⁰¹. Todėl jeigu verslas išdėstomas taip, kad didžiausią pridėtinę vertę kuriančios grupės įmonės (pavyzdžiui, gamybinės) steigiamos tose valstybėse, kur mokesčiai mažesni, o mažesnę pridėtinę vertę kuriančios grupės įmonės (pavyzdžiui, klientų aptarnavimo centrai, platintojai) – pagal verslo poreikius, kur mokesčiai gali būti didesni, ir dėl to gaunama mažesnė visos įmonių grupės mokesčių našta, tai ir sandoriai tarp susijusių asmenų neturėtų būti tiesiogiai siejami su mokesčių vengimu. Tokie sandoriai yra įprastinė verslo praktika.

Vis dėlto praktikoje dažna situacija, kai sandoriai tarp susijusių asmenų sudaromi vien tik siekiant išvengti pelno apmokestinimo. Tokiu atveju įmonės tik formaliai registruojamos teritorijose, kur mokesčiai labai maži arba jų apskritai nėra, šios įmonės faktiškai nepriima deklaruojamų funkcijų ir rizikų, jose realiai nedirba darbuotojai, o pagrindinė tokių įmonių paskirtis yra dirbtinai „perpompuoti“ pelną iš valstybių, kur mokesstinė našta didesnė¹⁰². Taip gali būti iškreipiamas santykių turinys, pažeidžiamos lygios konkurencijos sąlygos ir nukentėti valstybės biudžetas.

Tam, kad būtų užkirstas kelias tokiu būdu vengti mokesčių, daugelyje valstybių yra įtvirtinami sandorių kainodaros principai. Sandorių kainodaros taisyklės taikomos dviejų ar daugiau asocijuotų asmenų, įsteigtų skirtingose mokesčių jurisdikcijose, tarpusavio sandoriams, t. y. prekių ar paslaugų perdavimui. Atkreiptinas dėmesys, kad asocijuoti asmenys reiškia susijusius asmenis arba tokius asmenis, kurie gali vienas kitam daryti įtaką, dėl kurios jų tarpusavio sandorių sąlygos būtų kitokios, nei kiekvienam iš tokių

¹⁰¹ Kainodara tarp asocijuotų asmenų (seminaro medžiaga). Vilnius, 2005.

¹⁰² *Ibid.*

asmenų siekiant maksimalios naudos sau, t. y. tuo atveju, jeigu jie veiktų kaip nepriklausomi asmenys.

Nepaisant to, kad pastaruoju metu šių taisyklių sritis išplėsta ir jos gali būti taikomos vienos valstybės viduje vykdomiems sandoriams, jų kainų koregavimas paprastai skiriamas tarptautinių įmonių grupės sudaromiems sandoriams siekiant teisingai paskirstyti pelną.

Sandorių kainodarą Lietuvoje reglamentuoja PMĮ 40 str., kurio 1 d. nustatyta, jog vienetai, apskaičiuodami apmokestinamąjį pelną, pajamomis arba sąnaudomis iš bet kokio sandorio arba bet kokios ūkinės operacijos turi pripažinti sumą, atitinkančią tokio sandorio arba tokios ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą. Bet jeigu asocijuotų asmenų tarpusavio sandoriuose arba ūkinėse operacijose sudaromos arba nustatomos kitokios sąlygos, negu būtų sudaromos ar nustatomos neasocijuotų asmenų tarpusavio sandoriu arba ūkine operacija, tada bet koks pelnas (pajamos), kuris, jei tokių sąlygų nebūtų, būtų priskiriamas vienam iš tų asmenų, bet dėl tokių sąlygų jam nepriskiriamas, gali būti įtraukiamas į to asmens pajamas ir atitinkamai apmokestinamas. Kitaip tariant, neigiamas atsakymas į klausimą, ar asocijuoti asmenys, jeigu jie būtų nesusiję, nustatytų tokią pačią sandorio kainą, reiškia, kad tokie asmenys vengia mokėti mokesčius. Analogiškos nuostatos numatytos ir GPMĮ 15 str. 1 ir 2 d.

Pagal PMĮ ir GPMĮ nuostatas finansų ministro 2004-04-09 įsakymu Nr. 1K-123¹⁰³ yra patvirtintos sandorių kainodaros taisyklės (toliau – Kainodaros taisyklės), vadovaujantis EBPO rekomendacijomis (*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*)¹⁰⁴. Todėl jeigu iškiltų klausimų, neaptartų Kainodaros taisyklėse, mokesčių administratorius galėtų vadovautis EBPO rekomendacijomis.

Kainodaros taisyklėse numatyta, kad tiek mokesčių mokėtojas, tiek mokesčių administratorius, apskaičiuodami sandorio rinkos kainą privalo laikytis ištiestos rankos principo, pagal kurį kontroliuojamųjų transakcijų kainos neturi skirtis nuo tikrosios rinkos kainos, o uždirbtas pelnas arba pajamos, gautos atlikus kontroliuojamąsias transakcijas, neturi skirtis nuo pelno (pajamų), kuris būtų uždirbtas, atlikus transakciją tikrąja rinkos kaina. Šiuo atveju tikroji rinkos kaina susiformuoja sandoriuose tarp nepriklausomų ir

¹⁰³ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklės. Patvirtintos LR Finansų ministro 2004 04 09 įsakymu Nr. 1K-123. Valstybės žinios, 2004, Nr. 58-2074.

¹⁰⁴ Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. OECD. [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-13]. Prieiga per internetą: < <http://www.oecdbookshop.org/oecd/display.asp?sf1=identifiers&st1=232001041P1>>.

ketinančių pirkti ar parduoti asmenų¹⁰⁵. Taigi susijusios įmonės sandorius turi sudaryti taip, tarsi jos būtų nesusijusios įmonės.

Taip pat Kainodaros taisyklėse numatyti veiksmai, kurie turi būti atlikti, siekiant nustatyti ištiestos rankos principą atitinkančią kainą: įvertinama kontroliuojamoji transakcija, tuomet įvertinama nekontroliuojamoji transakcija, su kuria bus lyginama kontroliuojamoji transakcija pagal vieną iš pasirinktų metodų rinkos kainai nustatyti. Nustatant ištiestos rankos principą atitinkančią kainą bei koreguojant ištiestos rankos principo neatitinkančią kainą arba pelną, turi būti naudojamas vienas iš šių kainodaros metodų: 1) palyginamosios nepriklausomos kainos; 2) perpardavimo kainos; 3) „kaštai plus“; 4) pelno padalijimo; 5) transakcijos grynosios maržos.

Pirmieji trys metodai vadinami klasikinais, jiems teikiama pirmenybė. Mokesčių administratorius gali prašyti paaiškinti, kodėl mokesčių mokėtojas pasirinko vieną ar kitą metodą. Jeigu mokesčių administratorius nepitaria pasirinktam metodui, tai perskaičiuoja sandorio kainą pagal savo pasirinktą metodą. Kadangi kainų koregavimą atlieka ekonomistai, detaliau šiame darbe metodai bei veiksmai, kurie turi būti atlikti nustatant rinkos kainą, nebus aptariami.

Vadovaujantis kainodaros taisyklėmis, Lietuvos vienetai bei užsienio vienetai, vykdančys veiklą Lietuvoje per nuolatinę buveinę, kurių pardavimo pajamos mokestiniu laikotarpiu, einančiu prieš mokestinį laikotarpį, kuriuo atliekama transakcija, viršijo 10 milijonų litų, taip pat finansų įmonės, kredito įstaigos bei draudimo įmonės privalo kaupti sandorių kainodaros dokumentus. Privalomas dokumentavimas numatytas ne atsitiktinai. Tokiu būdu mažinama mokestinių ginčų tikimybė. Be to, tai naudinga ne tik mokesčių mokėtojui, kadangi sumažina mokesčių administratoriaus koregavimų tikimybę, bet ir administratoriui, nes padeda jam suprasti įmonės verslo tikslus, procesus, tiekimo grandinę, funkcijas ir rizikas¹⁰⁶.

Atkreiptinas dėmesys, kad kainų koregavimas gali būti atliekamas ir tuomet, kai negalima nustatyti mokesčių vengimo fakto ir pritaikyti turinio viršenybės prieš formą principo. Tačiau problemų dėl sandorių kainodaros taisyklių taikymo kyla Lietuvoje ir kitose ES valstybėse. Pagrindinė to priežastis ES – skirtingas EBPO rekomendacijų

¹⁰⁵ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2003-08-20 gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras Nr. 2 (su papildymais ir pakeitimais) [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-13]. Prieiga per internetą: <http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/3e6c99a211ff4dc2c2256d89002ae401?OpenDocument>.

¹⁰⁶ Kainodara tarp asocijuotų asmenų (seminaro medžiaga). Vilnius, 2005.

interpretavimas valstybėse narėse ir skirtingi sandorių kainodaros reikalavimai. Rezultatas – tarptautinių kompanijų sutinkami sunkumai laikantis sandorių kainodaros taisyklių¹⁰⁷, kadangi visų pirma sandorio tikrąją rinkos kainą turi apsiskaičiuoti pats mokesčių mokėtojas.

5.4. Ofšorinės įmonės ir lengvatinio apmokestinimo zonų teisinis reguliavimas

Lietuvos ir daugumos užsienio valstybių teisės aktai nedraudžia steigti juridinių asmenų užsienio valstybėse, turėti ten turto ir verslą vykdyti taip, kad mokesčius reikėtų mokėti valstybėje, kur jie mažesni ar jų visai nėra. Bene populiariausias būdas planuoti mokesčius tarptautiniu mastu yra ofšorinėse teritorijose įsteigtų įmonių naudojimas. Įprasta prasme ofšorinė teritorija (angl. – *offshore*) – tai valstybė ar kita teisiškai atskirta teritorija, traukianti į savo mokesčių jurisdikciją užsienio šalių verslininkus dėl nustatytų maksimaliai įmanomų mokesčių lengvatų¹⁰⁸, taip pat kurios būdingas bruožas yra tai, kad ten saugomas kapitalas skiriamas investuoti į sritis, pasižyminčias dideliu pelningumu ir palankesniu apmokestinimu¹⁰⁹. Tokioje teritorijoje įregistruota įmonė laikoma ofšorine įmone, kuri negali vykdyti jokios veiklos jurisdikcijoje, kurioje yra įregistruota. Taigi svarbus ofšorinės įmonės skiriamasis požymis yra tai, kad ji atleidžiama nuo mokesčių, nes nėra registracijos jurisdikcijos rezidentė. Toks apribojimas verslui neturi reikšmės, kadangi ofšorinė įmonė yra skirta tarptautinėms operacijoms vykdyti. Tačiau atkreiptinas dėmesys, kad teisine prasme tokia įmonė nesiskiria nuo bet kokios kitos įmonės ir gali būti lygiateisiu teisinių santykių subjektu. Kadangi ofšorinė įmonė valdoma ir kontroliuojama iš užsienio, be abejo, tokią įmonę palanku steigti mokesčių planavimo tikslais.

Tam, kad būtų priimtas sprendimas vienoje iš ofšorinių teritorijų steigti įmonę, būtina atsižvelgti į tokius veiksnius¹¹⁰:

- Ofšorinės įmonės steigimo ir aptarnavimo sąnaudas. Reikia įvertinti, ar apskritai verta steigti ofšorinę įmonę. Pavyzdžiui, jeigu numatoma įmonės apyvarta nėra didelė, gal būtų geriau rinktis kitus mokesčių planavimo būdus.

¹⁰⁷ LEEUW, J. M. *A European Transfer Pricing Policy?* (Transfer Pricing and the Arbitration Convention, conference material). Trier, 2006.

¹⁰⁸ ЗЛОБИНА, Л. А., СТАЖКОВА, М. М. *Оптимизация налогообложения экономического субъекта*. Москва: Академический проект, 2003, 94 p.

¹⁰⁹ GLUCHOWSKY, J., *Mokesčių oazės (rojaus) esmė ir požymiai*. Teisė. 2004, Nr. 50, 168 p.

¹¹⁰ Panašūs veiksniai išskirti GAIDELYS, V., *Ofšoriniai centrai Lietuvos įmonių tarptautinėje prekyboje: daktaro disertacijos santrauka*. Kaunas: Technologija, 2003, 19 p.

- Tokios įmonės integravimo į verslo struktūras lengvumo ir laisvumo laipsnį vykdančią veiklą lengvatinio apmokestinimo režimu.

- Lengvatinio statuso išlaikymo terminą, nes kai kuriose ofšorinėse teritorijose gali būti numatyta, kad tokia įsteigta įmonė gali veikti ne ilgiau kaip nustatytą laikotarpį.

- Ofšorinės teritorijos tarptautinį įvaizdį.

- Galimo vykdyti ofšorinio verslo konfidencialumo lygį. Tačiau norint naudotis nominalių asmenų paslaugomis, reikia atlikti konkrečias toje teritorijoje numatytas procedūras.

Pastebėtina, jeigu įsteigus įmonę ofšorinėje teritorijoje galima sumažinti ar visai nemokėti pelno mokesčio, tai dar nereiškia, kad pavyks išvengti PVM mokėjimo. Pavyzdžiui, 1977-05-17 Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – Šeštoji direktyva)¹¹¹ 9 str. 1 d. numatyta, kad paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi įsteigęs savo verslą arba turi nuolatinę įmonę, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinės įmonės, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą arba kur paprastai gyvena. Tačiau to pačio straipsnio 2 d. c punkte numatyta išimtis, kad paslaugų, susijusių su kultūrine, menine, sportine, moksline, švietimo, pramogų ir kitokia panašia veikla, įskaitant tokios veiklos organizatorių darbą, ir tam tikrais atvejais papildomų paslaugų teikimą, suteikimo vieta laikoma ta vieta, kur tos paslaugos yra fiziškai atliekamos. Taigi, jeigu ofšorinėje teritorijoje bus įsteigta įmonė, kuri teiks paslaugas, susijusias, pavyzdžiui, su pramogų veikla, ji turės mokėti PVM pagal valstybės, kurioje fiziškai atliekamos paslaugos, teisės aktus¹¹², nes ofšorinė įmonė lengvatinio apmokestinimo teritorijoje negalės vykdyti veiklos.

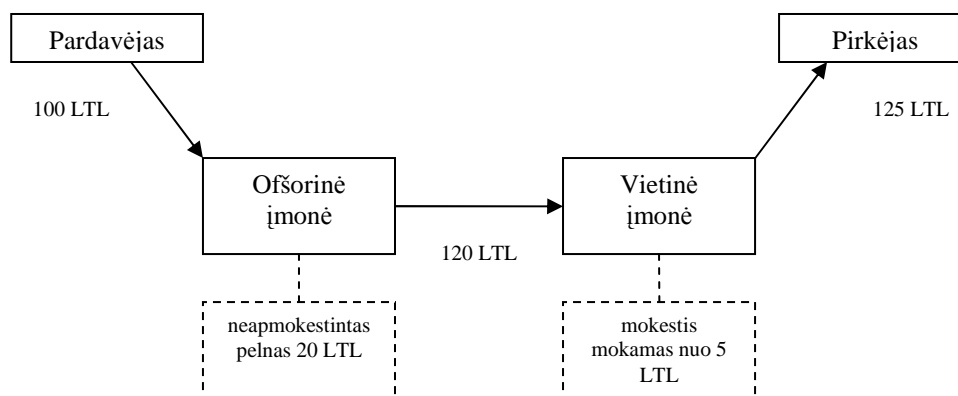
Ofšorinio verslo mechanizmą dažniausiai galima apibūdinti kaip operacijas, paremtas kainų reguliavimu viduje, vykdančias sandorius tarp vieno ir to paties asmens valdomų įmonių, registruotų skirtinguose regionuose¹¹³. Pavyzdžiui, ofšorinė įmonė gali būti panaudojama kaip tarpininkė pirkimo-pardavimo sandoriuose. Tarkime, kad vietinė ir ofšorinė įmonės valdomos to pačio asmens. Taigi galima viduje sureguliuoti kainas taip, kad liktų kuo daugiau neapmokestinto pelno. Tarkime, kad ofšorinė įmonė perka prekes iš

¹¹¹ Tarybos 1977-05-17 Šeštoji direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas. [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-14]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=37321>.

¹¹² ETT 2005-05-12 sprendimas RAL (*Channel Islands*) Ltd, C-452/03.

¹¹³ STUNGYS, K. (et al). *Ofšorinis verslas*. Vilnius: Kredito brokeris, 2001, 24 p.

pardavėjo už 100 litų, o jas perparduoda vietinei kompanijai už 120 litų. Ofšorinė įmonė gauna 20 litų pelno, kuris lieka neapmokestintas. Tuo tarpu vietinė įmonė perparduoda tas pačias prekes galutiniam pirkėjui už 125 litus ir moka mokesčius tik nuo 5 litų pelno. Jeigu nebūtų ši schema įterpiama ofšorinė įmonė, vietinė įmonė turėtų mokėti mokesčius nuo 25 litų pelno.



Gali kilti klausimas, kaip neapmokestintą pelną „išimti“ iš ofšorinės įmonės. Tokiu atveju svarbiausia, kad tam būtų teisinis pagrindas. Vienas iš pagrindų galėtų būti beprocentio kredito suteikimas vietinei įmonei ar dividendų išmokėjimas. Tačiau pažymėtina, kad tokia schema gali būti pripažinta mokesčių vengimu, jeigu, pavyzdžiui, sandorių kainos neatitiktų tikrosios rinkos kainos.

Siekiant, kad didelių mokesčių šalys neprarastų pajamų į savo biudžetus, daugumoje valstybių tokie sandoriai yra reguliuojami. Taigi lengvatinio apmokestinimo zonų teisinis reguliavimas skirtas ūkinėms operacijoms su tikslinėse teritorijose įregistruotais asmenimis. Gali kilti klausimas, kam reikalingas toks reguliavimas, kadangi ofšorinės įmonės seniai buvo naudojamos mokesčių planavimo tikslais ir tai daryta teisėtomis priemonėmis. Šios specialiosios antivengiminės taisyklės taikomos tada, kai gyventojai ar įmonės vengia mokėti mokesčius įsteigdami ofšorinėse teritorijose įmones, kurios, pavyzdžiui, nevykdo jokios veiklos ir naudojamos tik tam, kad būtų sumažinami mokesčiai. Kadangi dėl to daroma žala valstybių, kuriose nustatyti didesni mokesčiai, biudžetui, jos priverstos imtis priemonių prieš tokį mokesčių vengimą. Be to, vienas svarbiausių valstybių ekonominio saugumo uždavinių – aiški investuojamų į šalies ekonomiką lėšų kilmė. Tuo tarpu ofšorinių bendrovių tikrieji savininkai dažniausiai yra nežinomi, todėl nustatyti realią investuojamo kapitalo kilmę yra sunku¹¹⁴.

¹¹⁴ PAULAUŠKAS, A. *Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos*: daktaro disertacija. Vilnius, 2006, 184 p.

Dėl tarptautinės antiofšorinės veiklos, spaudžiant ekonomiškai išsivysčiusiems šalims ir tokioms organizacijoms kaip EBPO, Finansinio stabilumo forumui (FSF) ir Finansinio poveikio prieš pinigų plovimą grupei (FATF)¹¹⁵, dauguma mažų mokesčių valstybių ar teritorijų buvo priverstos sugriežtinti savo teisės aktus. Taip pat dauguma didelių mokesčių valstybių sudarė savo nacionalinius Juoduosius sąrašus tų jurisdikcijų, su kuriomis neteisėta vykdyti komercinę veiklą arba kuriose atliktos verslo operacijos bus laikomos įtartinomis.

Lietuvoje lengvatinio apmokestinimo zonų reguliavimas numatytas pagal PMĮ ir GPMĮ nuostatas. PMĮ 2 str. 28 d. bei GPMĮ 2 str. 21 d. pateiktas tikslinės teritorijos apibrėžimas ir jos galimi požymiai. Taigi tikslinė teritorija – tai užsienio valstybė arba zona, kuri yra įtraukta į finansų ministro nustatytą Tikslinių teritorijų sąrašą ir atitinka bent du iš nustatytų kriterijų:

1) šioje teritorijoje analogiško mokesčio tarifas yra mažesnis kaip 75 procentai Lietuvoje taikomo 15 proc. pelno mokesčio tarifo. Vadinasi, jeigu teritorijoje, įtrauktoje į Juodąjį sąrašą, pelno ar pajamų mokesčio tarifas bus mažesnis negu 3,75 proc. arba apskritai nebus mokamas, ta teritorija jau atitiks vieną iš lengvatinio apmokestinimo zonų požymių;

2) šioje teritorijoje taikomos skirtingos apmokestinimo analogišku mokesčiu taisyklės – pagal tai, kokioje valstybėje yra įregistruotas ar kitaip organizuotas kontroliuojantis asmuo. Taigi taikomos skirtingos apmokestinimo taisyklės rezidentams ir kitose valstybėse įregistruotiems asmenims;

3) šioje teritorijoje taikomos skirtingos apmokestinimo analogišku mokesčiu taisyklės – pagal tai, kokioje valstybėje vykdoma veikla;

4) kontroliuojamasis apmokestinamasis vienetas yra sudaręs sutartį su tos valstybės mokesčio administratoriumi dėl mokesčio tarifo ar mokesčio bazės;

5) šioje teritorijoje nėra efektyvaus keitimosi informacija;

6) šioje teritorijoje nėra finansinio-administracinio skaidrumo: neviseškai aiškios mokesčio administravimo taisyklės ir šių taisyklių taikymo tvarka nėra pateikiama kitų valstybių mokesčių administratoriams.

¹¹⁵ EBPO dirba mažindama nesąžiningą mokesčių konkurenciją ir sudarė ofšorinių teritorijų „juodąjį sąrašą“; FSF vertina ofšorinių teritorijų įtaką pasaulio finansiniam stabilumui ir suskirstė šias teritorijas į tris grupes centrus, pirmąją grupę vertinant kaip geriausią, trečiąją – kaip blogiausią; FATF ofšorines teritorijas vertino kaip „bendradarbiaujančias“ ir „nebendradarbiaujančias“ teisinio reguliavimo pakankamumo ir pinigų plovimo kontrolės prasme.

Taigi finansų ministras, vadovaudamasis nustatytais kriterijais, patvirtino Tikslinių teritorijų sąrašą (Juodąjį sąrašą), su kuriomis vykdant verslo operacijas gali būti taikomi atitinkami apribojimai. Pavyzdžiui, PMĮ 12 str. 1 d. 8 p. numatytas apribojimas, kad netesybos, gautos iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar tų teritorijų gyventojų nėra neapmokestinamos (nors paprastai netesybos yra neapmokestinamosios pajamos).

Kitas apribojimų pavyzdys – PMĮ 31 str. 1 d. 8 p. nustatyta, kad iš pajamų negali būti atskaitomos sąnaudos, kurios buvo įtrauktos į leidžiamus atskaitymus daugiau kaip prieš 18 mėnesių, tačiau faktiškai iš vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, gautos prekės ar suteiktos paslaugos neapmokėtos. Vadinasi, jeigu Lietuvos įmonė gavo prekes ar paslaugas iš tikslinėje teritorijoje įregistruotų ar kitaip organizuotų asmenų ir mokėtinas už jas sumas įtraukė į leidžiamus atskaitymus, tačiau per 18 mėnesių neatsiskaitė, tai praėjus tiems 18 mėnesių šios sumos bus pripažįstamos neleidžiamais atskaitymais. Įstatymas nekalba apie išsimokėjimą dalimis, tačiau, autorės nuomone, ši nuostata turėtų būti taikoma tik esant susitarimui už gautas prekes ar suteiktas paslaugas mokėti dalimis. Praktikoje sunku įsivaizduoti, kad viena įmonė tiektų prekes ar teiktų paslaugas kitai įmonei nurodydama, kad susimokėti visą sumą reikia tik po 18 ar daugiau mėnesių. Jeigu yra numatytas išsimokėjimas dalimis, tada iš visos kainos atimama ta suma, kuri nesumokėta praėjus 18 mėnesių terminui, ir ji negali būti pripažįstama leidžiamais atskaitymais. Tuomet ir 18 mėnesių terminas atrodytų logiškesnis, nes apimtų du mokestinius laikotarpius, nors galimos situacijos, kai 18 mėnesių išsidėsto per tris mokestinius laikotarpius (pavyzdžiui, 2004, 2005 ir 2006: prekės gautos 2004-10-01, tai 18 mėnesių bus praėję 2006-04-01). Todėl šiuo atveju autorė siūlytų nustatyti 12 mėnesių termino taisyklę.

PMĮ 31 str. 2 d. įtvirtinta, kad Lietuvos vieneto arba nuolatinės buveinės išmokos už nematerialias vertybes užsienio vienetams, kurie įregistruoti ar kitaip organizuoti tikslinėse teritorijose, laikomos neleidžiamais atskaitymais. Tačiau numatyta ir išimtis, jei jas išmokantis Lietuvos vienetas ar nuolatinė buveinė pateikia įrodymų vietos mokesčių administratoriui, kad: 1) šios išmokos yra susijusios su jas išmokančio ir gaunančio vieneto įprastine veikla; 2) išmokas gaunantis užsienio vienetas valdo turtą, reikalingą tokiai įprastinei veiklai vykdyti; 3) tarp išmokos ir ekonomiškai pagrįstos ūkinės operacijos yra ryšys. Vadinasi, jeigu sandorio objektas buvo prekės, t. y. materialinės vertybės, tokių įrodymų pateikti neprivaloma. Lietuvos vieneto išmokos už materialines vertybes gali būti

pripažįstamos leidžiamais atskaitymais, jeigu Lietuvos vienetas turi prekių įvežimą patvirtinančius dokumentus¹¹⁶.

Taip pat ir GPMĮ nustatytoms lengvatoms taikomi apribojimai. Pavyzdžiui, 17 str. 2 d. numatytas ribojimas, kad daugelis lengvatų gautoms pajamoms netaikomos, jei gyventojas atitinkamos pajamos gautos iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar gyventojų, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra tikslinėje teritorijoje.

Pažymėtina, kad panašaus pobūdžio taisyklės numatytos ne tik Lietuvoje. Pavyzdžiui, Rusijoje numatoma imtis priemonių prieš rusiškų aktyvų pardavimą per ofšorines įmones. Manoma, kad jeigu sandorio sprendimas priimamas Rusijoje, tai tokias verslo operacijas reikia apmokestinti pagal Rusijos Federacijos mokesčių teisės aktus. Taigi siūloma pasinaudoti Vokietijos patirtimi, kur įmonių akcijos, parduotos ofšorinėms įmonėms, negali cirkuliuoti vidaus rinkoje. Jeigu akcijų paketai keičia savininką per 5 metus nuo paskutinio jų pardavimo ofšorams, tai tokie sandoriai apmokestinami pagal Vokietijos įstatymus¹¹⁷.

Vis dėlto nederėtų pamiršti, kad lengvatinio apmokestinimo zonų idėjos esmė gali būti ir ta, kad nustatytas tam tikrus prioritetus visos šalies, tam tikro verslo sektoriaus arba regiono mastu yra sudaromos ypač palankios sąlygos socialinei ir ekonominei raidai, mokslo ir technologijų pažangai, inovacijoms ir investicijoms¹¹⁸. Todėl per griežtas reguliavimas ne visais atvejais yra geriausia išeitis.

Apibendrinant pažymėtina, kad toks lengvatinio apmokestinimo zonų teisinis reguliavimas nereiškia, kad teisėtai negalima naudotis užsienio struktūromis. Galimybė planuoti mokesčius nepanaikinama, nes, pavyzdžiui, Liuksemburge, Austrijoje, Šveicarijoje ar Olandijoje yra galimybė tam tikromis sąlygomis susitarti su vietos valdžia dėl mokesčių dydžių konkrečiai įmonei¹¹⁹. Be to, galima steigti įmones teritorijose, kurios nėra Juodajame sąrašė, pavyzdžiui, JAV. Todėl erdvė mokesčių planavimui, nors ir apribota, bet išlieka.

¹¹⁶ MISIŪNAS, I., GUZELIENĖ, D. *Pajamų ir leidžiamų atskaitymų pripažinimas sandoriuose su tikslinėse zonose registruotomis įmonėmis*. Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2004, Nr. 12, 19 p.

¹¹⁷ ВИСЛОГУЗОВ, В. *ФСФР ищет прибыль в безналоговой зоне*. Коммерсантъ. 2006. [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-14]. Prieiga per internetą: <http://www.interfax.ru/r/B/0/267.html?date_mode=-3&date_style=date2&id_issue=11618145>.

¹¹⁸ MELNIKAS, B. *Regionų socialinė ekonominė raida: inovacijos ir „oazių“ politika*. Viešoji politika ir administravimas. 2003, Nr. 6, 20 p.

¹¹⁹ КИМ, А. *Офшоры без иллюзий*. Финанс. 2006, Nr. 2 (139). [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-14]. Prieiga per internetą: <http://www.finansmag.ru/offline/num139/glavnay_tema_/24269/?search=ким>.

6. MOKESČIŲ PLANAVIMO ATRIBOJIMAS NUO MOKESČIŲ VENGIMO

Kaip minėta, nėra paprasta atriboti mokesčių planavimą nuo vengimo. Kiekviena valstybė atskirai sprendžia, kokią mokesčių mokėtojo veiklą laikyti teisėta ir priimtina praktika, o kokią ne. Todėl galima situacija, kai vienoje valstybėje ta pati veikla bus laikoma teisėtu mokesčių planavimu, o kitoje pripažįstama mokesčių vengimu. Nepaisant to, pagal tam tikrus kriterijus šias veiklas galima atskirti. Tačiau mokesčių planavimo skirtumai nuo mokesčių vengimo turi būti vertinami kiekvienu konkrečiu atveju ir, jeigu pripažįstama, kad konkreti mokesčių mokėtojo veikla yra mokesčių vengimas, taikomos atitinkamos mokestinės pasekmės.

Teisėtai planuojant mokesčius, žala valstybės biudžetui nėra padaroma, kadangi pats įstatymų leidėjas skatina ar bent toleruoja tokią mokesčių mokėtojo veiklą. Vengiant mokesčių, visada padaroma žala valstybės biudžetui, todėl mokesčių administratorius ar teismas atkuria iškreiptas aplinkybes, su kuriomis mokesčių teisės aktai sieja apmokestinimo tvarką.

Pagrindinis kriterijus, pagal kurį galima atskirti mokesčių planavimą nuo vengimo, yra tikslas. Jeigu sandoris ar ūkinė operacija sudaroma visų pirma turint verslo tikslą, o mokestinė nauda atsiranda kaip pasekmė, tokiu atveju nebus galima konstatuoti mokesčių vengimo, nes būtent vengimo pagrindinis tikslas yra mokestinės naudos gavimas. Vengiant mokesčių, mokesčių mokėtojas dirbtinai sukuria tokias aplinkybes, kurios atitinka mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias galima gauti mokestinę naudą. Paprastai atskirais veiksmais formaliai teisės aktų reikalavimai nėra pažeidžiami, tačiau vertinant atliktų veiksmų visumą, ji savo turiniu neatitinka mokesčių teisės aktų tikslo ir prasmės. Taigi sudaryti sandoriai ar ūkinės operacijos nepateisinamos verslo ar kitais ne vien tik mokestinę naudą pagrindžiančiais poreikiais.

Pažymėtina, kad tiek planuojant mokesčius, tiek jų vengiant, sudaromi realiai vykdomi sandoriai ar ūkinės operacijos, jos fiksuojamos buhalterinės apskaitos dokumentuose, tačiau mokesčių vengimo atveju akivaizdu, kad pagal protingumo principą, siekiant ekonominės naudos, toks būdas nebūtų pasirinktas. Galima teigti, kad planuodamas mokesčius, mokesčių mokėtojas laikosi ne tik įstatymo raidės, bet ir jo veikla atitinka įstatymo tikslą ir prasmę. Tuo tarpu vengiant mokesčių, veikla atitinka tik formalius įstatymo reikalavimus, bet ne jo prasmę. Kadangi tikslo nustatymas yra teisės aiškinimo klausimas, riba tarp mokesčių planavimo ir vengimo turi būti vertinama kiekvienu konkrečiu atveju, būtinai atsižvelgiant į objektyvias aplinkybes.

IŠVADOS

Išnagrinėjus mokesčių planavimo ir mokesčių vengimo institutus, galima prieiti prie tokių išvadų:

1. Teisės aktų harmonizacijos trūkumas sąlygoja mokesčių mokėtojų bandymus sumažinti mokesčius, nes įvairiose valstybėse ir teritorijose nustatomos skirtingos apmokestinimo taisyklės. Vis dėlto galimybių paieška, kaip sumažinti mokestinius nuostolius, gali būti vykdoma tik kiekvienoje valstybėje galiojančių apribojimų rėmuose.
2. Mokesčių teisėje išskiriami du būdai, kaip apeiti mokesčius: teisėtas (mokesčių planavimas) ir neteisėtas (mokesčių vengimas). Skirtumas tarp jų teorine prasme yra pakankamai aiškus – pažeistos ar nepažeistos mokesčių teisės normos. Tačiau praktikoje kyla daug problemų vertinant mokesčių mokėtojo veiklą, kuria jis siekia sumažinti mokestinę naštą. Riba tarp mokesčių planavimo ir vengimo turi būti vertinama kiekvienu konkrečiu atveju. Be to, kad svarbiausias mokesčių vengimo požymis, skiriantis šį reiškinį nuo mokesčių planavimo, yra pagrindinio tikslo – mokestinės naudos – buvimas, mokesčių mokėtojo veiklą reikia vertinti kompleksiskai, atsižvelgiant į visus mokesčių vengimo požymius. Priešingu atveju mokesčių vengimas gali būti konstatuojamas, kai tik mokesčių mokėtojas gauna bet kokią mokestinę naudą.
3. Jeigu netyčia, t. y. dėl mokesčių mokėtojo neatsargumo, sumažėja mokestinė našta, tokie veiksmai negali būti kvalifikuojami nei kaip mokesčių planavimas (nes tai nebuvo valingi ir sąmoningi veiksmai, visų pirma siekiant verslo tikslo), nei kaip mokesčių vengimas (nes mokesčių mokėtojas neturėjo tikslo išvengti mokesčių, toks rezultatas atsirado jam tenkinant verslo poreikius). Tačiau supratęs, kad mokestinė našta sumažėjo, mokesčių mokėtojas gali bandyti pakartoti tokią schemą. Tokiu atveju atsakymas į klausimą, ar tai mokesčių planavimas, ar vengimas, priklausys nuo to, kiek tokia schema bus teisėta ir priimtina valstybės požiūriu.
4. Savo turiniu JAV teismų suformuoti precedentai dėl bendrųjų antivengiminių doktrinų taikymo atitinka ir Lietuvos įstatymų leidėjo įtvirtintą nuostatą. Nors Lietuvoje kaip bendroji antivengiminė priemonė įtvirtintas tik turinio viršenybės prieš formą principas, jis apima JAV teismų suformuotas doktrinas. Todėl užtenka, kad Lietuvos įstatymų leidėjas įtvirtino tik vieną, tačiau savo apimtimi plačiausią nuostatą, be reikalo neapkraudamas įstatymų iš esmės tokiomis pačiomis normomis.

5. Valstybėse yra priimamos specialiosios antivengiminės normos, kadangi ne visada galima konstatuoti mokesčių mokėtojo piktnaudžiavimą teise siekiant mokestinės naudos, o vykdant verslą mokesčių gali būti vengiama ir labai specializuotais būdais, dėl ko valstybės biudžetas gali patirti žalą.
6. Jeigu valstybėje įtvirtinamos specialiosios mokesčių vengimą draudžiančios normos, tai atriboti, kokia veikla kvalifikuojama kaip mokesčių planavimas, kokia kaip vengimas, nėra sudėtinga. Tačiau derėtų pripažinti, kad vertinant mokesčių mokėtojo veiklos atitikimą specialiosioms antivengiminėms priemonėms, tikslas nėra mokesčių planavimo ir vengimo skiriamasis požymis.
7. Mokesčių mokėtojas turi galimybę pasirinkti įvairias verslo operacijas tam pačiam ekonominiam tikslui pasiekti. Todėl jeigu sandoris gali būti įformintas keletu teisinių formų, mokesčių mokėtojas yra laisvas pasirinkti tokią formą, kuri mokėtinų mokesčių požiūriu yra jam optimali. Siekiant, kad sandorių kainodara ir mokesčių planavimas būtų skaidrūs, siūlytina pasinaudoti užsienio valstybių praktika ir Lietuvoje įtvirtinti išankstinio mokesčių administratoriaus sprendimo institutą.

SANTRAUKA

Mokesčių planavimo skirtumai nuo mokesčių vengimo **Tax Planning Differences from Tax Avoidance**

Pagrindinis magistro darbo tikslas – nubrėžti ribą tarp mokesčių planavimo ir mokesčių vengimo, todėl autorė visapusiškai nagrinėja mokesčių planavimo ir vengimo sąvokas, požymius bei mokesčių vengimo prevencijos priemones.

Teoriškai atriboti mokesčių planavimą nuo vengimo nėra sudėtinga. Teisėtas ir priimtinas mokestinės naštos sumažinimas laikomas mokesčių planavimu. Priešingu atveju mokesčių administratorius gali konstatuoti mokesčių vengimą. Tačiau praktikoje kyla daug problemų vertinant mokesčių mokėtojo veiksmus, kuriais siekiama sumažinti mokestinę našta.

Šiame darbe autorė pateikia teisėto mokesčių planavimo proceso schemą: mokesčių planavimo etapus, pagrindinius principus ir galimus teisėtus mokestinės naštos sumažinimo būdus. Atkreiptinas dėmesys, kad teisėtu gali būti pripažintas tik toks mokesčių planavimas, kuris neatitinka mokesčių vengimą draudžiančių nuostatų. Todėl autorė analizuoja bendrąsias ir specialiąsias antivengimines priemones ir jų santykį su mokesčių planavimu. Pateikiama visapusė bendrųjų antivengiminių normų analizė, taip pat studijuojamos labiausiai pasaulyje paplitusios specialiosios antivengiminės normos, tokios kaip plonos kapitalizacijos, užsienio kontroliuojamųjų vienetų apmokestinimo ir sandorių kainodaros taisyklės. Be to, darbe gilinamasi į ofšorinių įmonių veiklos taisykles ir tokių įmonių veiklą ribojančias nuostatas.

Darbe naudoti lingvistinis, lyginamasis, įstatymų leidėjo ketinimo, teleologinis ir loginis metodai. Siekiant magistro darbo tikslų, darbe remtasi Lietuvos ir ES teisės aktais, specialiąja literatūra ir teismų praktika.

SUMMARY

Tax Planning Differences from Tax Avoidance

The aim of this paper is to define the line between tax planning and tax avoidance. Therefore, the author comprehensively researches the definitions of tax planning and tax avoidance, their features and the means of prevention of tax avoidance.

In theory, it is not difficult to delimitate tax planning from tax avoidance. Normally, legitimate and acceptable way of reducing a tax burden is considered as tax planning. Otherwise, the tax authorities may state that such behavior of a tax payer is used only to avoid taxes. However, there are plenty of problems in practise, once there is a need to evaluate the actions of a tax payer when one is trying to reduce a tax burden.

In this paper, the author gives the scheme of process of legitimate tax planning: it's stages, basic principles and possible lawful methods to decrease a tax burden. It should be noted that tax planning could be accepted as legitimate only if it does not agree with anti-avoidance rules. Consequently, the author analyses general anti-avoidance rules (GAAR) and specific anti-avoidance rules (SAAR) as well as their relationships with legitimate tax planning. It is presented a comprehensive analysis of GAAR. Also the author studies the most common SAAR such as thin capitalization rules, taxation of foreign controlled corporations and transfer pricing. Moreover, the author examines the rules of activities of offshore companies and the rules that limits the activity of such companies.

There were used linguistic, comparative, intention of legislator, teleological and logical methods in this paper. For the attainment of the purpose of this paper, there are made references to the rules of law of Lithuanian and European Union, special literature and judicial practise.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. Teisės norminiai aktai

1.1. Lietuvos Respublikos teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija. Valstybės žinios, 1992, Nr. 33-1014.
2. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2000, Nr. 74-2262.
3. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.
4. Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2003, Nr. 123-5574.
5. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271.
6. Mokesčių administravimo įstatymo 2, 8, 19, 27, 29, 38, 38(1), 50, 52(1), 56(1) straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 26(2) straipsniu įstatymas (negaliojantis). Valstybės žinios, 2002, Nr. 65-2628.
7. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085.
8. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-3992.
9. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003-12-09 nutarimas Nr. 1575 „Dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo“. Valstybės žinios, 2003, Nr. 116-5289.
10. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 04 12 nutarimas Nr. 517 „Dėl pozityviųjų pajamų apskaičiavimo, įtraukimo į kontroliuojančio Lietuvos apmokestinamojo vieneto pajamas tvarkos ir pajamų, neįtraukiamų į pozityviasias pajamas, rūšių patvirtinimo“. Valstybės žinios, 2002, Nr. 40-1497.
11. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklės. Patvirtintos Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 04 09 įsakymu Nr. 1K-123. Valstybės žinios, 2004, Nr. 58-2074.
12. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas Nr. 24 „Dėl užsienio valstybių arba zonų, kuriose įregistruotiems ar kitaip organizuotiems vienetais netaikomos

Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 39 straipsnio nuostatos, ir užsienio verslo organizavimo formų, kurioms taikomos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio 39 straipsnio nuostatos, sąrašų patvirtinimo". Valstybės žinios, 2002, Nr. 10-379.

13. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas Nr. 344 „Dėl tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo“. Valstybės žinios, 2001, Nr. 86-3156.

1.2. Europos Sąjungos teisės aktai

1. Tarybos 2003-10-07 reglamentas (EB) Nr. 1798/2003, dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje, panaikinantys Reglamentą (EEB) Nr. 218/92. [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-04]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=42221>.
2. Tarybos 2003-06-03 direktyva Nr. 2003/49/EB, dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių. [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-04]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=44380>.
3. Tarybos 1990-07-23 direktyva Nr. 90/435/EEB, dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-04]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=37719>.
4. Tarybos 1990-07-23 direktyva Nr. 90/434/EEB, dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimuisi, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis. [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-04]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=37718>.
5. Tarybos 1977-12-19 direktyva Nr. 77/799/EEB, dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (su pakeitimais ir papildymais). [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-04]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=33837>.
6. Tarybos 1977-05-17 Šeštoji direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas. [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-14]. Prieiga per internetą: <http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=37321>.

1.3. Tarptautinės sutartys

1. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Rusijos Federacijos Vyriausybės sutartis „Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“. Valstybės žinios, 2000, Nr. 59-1765.
2. Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Jungtinių Amerikos Valstijų Vyriausybės sutartis „Dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“. Valstybės žinios, 1999, Nr. 110-3209.
3. Lietuvos Respublikos ir Latvijos Respublikos sutartis „Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“. Valstybės žinios, 1995, Nr. 13-297.

2. Specialioji ir kita literatūra

2.1. Monografijos, vadovėliai, disertacijos

1. АКЧЮРИНА, Е. В. *Оптимизация налогообложения*. Москва: ОСЬ-89, 2003.
2. БРЫЗГАЛИН, А. В. (et al). *Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика*. Киров, 2005.
3. BUŠKEVIČIŪTĖ, E. *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija, 2005.
4. ЕВСТИГНЕЕВ, Е. Н. *Основы налогового планирования*. СПб.: Питер, 2004.
5. GAIDELYS, V. *Ofšoriniai centrai Lietuvos įmonių tarptautinėje prekyboje: daktaro disertacijos santrauka*. Kaunas: Technologija, 2003.
6. JONES, S. *Principles of Taxation for Business and Investment Planning*. Boston: McGraw Hill, 2006.
7. KEINYS, S. (et al). *Dabartinės lietuvių kalbos žodynas, IV leidimas*. Vilnius: Lietuvių kalbos institutas, 2000.
8. LYMER, A., HANCOCK D. *Taxation: policy and practice*. London: Thompson Learning, 2003.
9. MARCIJONAS, A., SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003.
10. PAULAUSKAS, A. *Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos: daktaro disertacija*. Vilnius, 2006.
11. RIMAS, J., STAČIOKAS, R. *Verslininkui apie mokesčius: bendroji mokesčių ir apmokestinimo samprata*. Vilnius: Lietuvos informacijos institutas, 1998.

12. ROHATGI, R. *Basic International Taxation*. Hague: Kluwer Law International, 2002.
13. STUNGYS, K. (et al). *Ofšorinis verslas*. Vilnius: Kredito brokeris, 2001.
14. VAIŠVILA, A. *Teisės teorija*. Vilnius: Justitia, 2000.
15. VANSEVIČIUS, S. *Valstybės ir teisės teorija*. Vilnius: Justitia, 2000.
16. ЗЛОБИНА, Л. А., СТАЖКОВА, М. М. *Оптимизация налогообложения экономического субъекта*. Москва: Академический проект, 2003.

2.2. Straipsniai

1. BARTUSEVIČIENĖ, K. *Palūkanos ne visada yra leidžiami atskaitymai*. Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2005, Nr. 5, 23-27 p.
2. DANIEL, J., MITCHELL, PH. D. *A Brief Guide to the Flat Tax*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-02-27]. Prieiga per internetą: <http://www.heritage.org/Research/Taxes/bg1866.cfm>.
3. GABARTAS, R. *Taupyti nepatariama mokėti: kur dėti kablelį? (Mokesčių planavimą valdžia vadina nusikalstamu, o verslo žmonės – pagirtinu)*. Kauno diena. 2002-06-20. [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-07]. Prieiga per internetą: <http://www.lrinka.lt/Straipsn/Optim.phtml>.
4. GLUCHOWSKY, J. *Mokesčių oazės (rojaus) esmė ir požymiai*. Teisė. 2004, Nr. 50, 168-174 p.
5. КИМ, А. *Офшоры без иллюзий*. Финанс. 2006, Nr. 2 (139). [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-14]. Prieiga per internetą: http://www.finansmag.ru/offline/num139/glavnay_tema_/24269/?search=ким.
6. КУЛИКОВ, С. *Как Россия потеряла триллион*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-04]. Prieiga per internetą: <http://www.amondsmith.ru/news-2006.11.24.htm>.
7. MELNIKAS, B. *Regionų socialinė ekonominė raida: inovacijos ir „oazių“ politika*. Viešoji politika ir administravimas. 2003, Nr. 6, 17-36 p.
8. MINIOTAITĖ, J. *Vakcina nuo PVM grobstymo: mokesčių administratorius įgyvendina naują PVM kontrolės strategiją*. Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2006, Nr. 5, 36-39 p.
9. MISIŪNAS, I., GUZELIENĖ, D. *Pajamų ir leidžiamų atskaitymų pripažinimas sandoriuose su tikslinėse zonose registruotomis įmonėmis*. Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2004, Nr. 12, 15-21 p.

10. PALIJANSKAS, M. *Mokesčių planavimo teisinis reguliavimas*. Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2003, Nr. 11, 81-85 p.
11. PAULAUSKAS, A. *Mokesčių vengimo sąvoka*. Sąskaityba. 2006, Nr. 1, 30-34 p.
12. PAULAUSKAS, A. *Mokesčių vengimo sąvoka*. Sąskaityba. 2006, Nr. 2, 30-33 p.
13. VAIČIULIENĖ, T., KONDRATAITĖ, I. *Moki užsieniečiams – pasidalink ir su valstybe*. Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2006, Nr. 6, 34-36 p.
14. VAINIENĖ, R. *Su liniuote – per mokesčius*. Laisvoji rinka. 2003, Nr. 3. [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-02-27]. Prieiga per internetą:
<http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/spaudai/straipsniai_ir_komentarai/su_linuote_per_mokescius/1419>
15. VASILIAUSKAS, V. *Optimizuoti ar vengti? (mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba)*. Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2005, Nr. 5, 28-31 p.
16. ВИСЛОГУЗОВ, В. *ФСФР ищет прибыль в безналоговой зоне*. Коммерсантъ. 2006. [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-14]. Prieiga per internetą:
<http://www.interfax.ru/r/B/0/267.html?date_mode=-3&date_style=date2&id_issue=11618145>.

2.3 Konferencijų ir seminarų pranešimai

1. Kainodara tarp asocijuotų asmenų (seminaro medžiaga). Vilnius, 2005.
2. LEEUW, J. M. *A European Transfer Pricing Policy?* (Transfer Pricing and the Arbitration Convention, conference material). Trier, 2006.
3. PALIJANSKAS, M. *Mokesčių planavimas: neetiškas ir žalingas?*(Mokesčių įtaka šalių konkurencingumui, konferencijos medžiaga). Vilnius, 2002.

2.4. Komentarai

1. MIKELĖNAS, V. (et al). *Lietuvos Respublikos civilinio kodekso komentaras. I dalis*. Vilnius: Justitia, 2001.
2. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2006-06-06 mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (su papildymais ir pakeitimais) [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-07]. [interaktyvus]. Prieiga per internetą:
<http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/fcf6171100606c15c22570180024d7e2?OpenDocument>>.

3. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2003-08-20 gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras Nr. 2 (su papildymais ir pakeitimais) [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-13]. Prieiga per internetą: <<http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/3e6c99a211ff4dc2c2256d89002ae401?OpenDocument>>.
4. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2003-07-28 pelno mokesčio įstatymo komentaras Nr. 1 (su papildymais ir pakeitimais) [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-10]. Prieiga per internetą: <<http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/23b5167f4de30406c2256d710034af04?OpenDocument>>.

2.5. Kita literatūra

1. ELTA naujienos 2006-11-27. *Europa pereis prie vienodos apmokestinimo sistemos per penkerius metus*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-02-27]. Prieiga per internetą: <<http://www.euro.lt/ivykiai/readnews.php3?ItemID=5599&TopMenuID=1&MenuItemID=180&LangID=1>>.
2. The Articles of the Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD. [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-02]. Prieiga per internetą: <<http://www.oecd.org/dataoecd/50/49/35363840.pdf>>
3. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. OECD. [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-13]. Prieiga per internetą: <<http://www.oecdbookshop.org/oecd/display.asp?sf1=identifiers&st1=232001041P1>>.
4. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos naujienos. *Šiandien VMI viršininko pareigas pradeda eiti Modestas Kaseliauskas*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-03-04]. Prieiga per internetą: <<http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10127615>>.
5. Vikipedija laisvoji enciklopedija. *Lafero kreivė*. [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-02-27]. Prieiga per internetą: <http://lt.wikipedia.org/wiki/Lafero_kreiv%C4%97>.

3. Praktinė medžiaga

3.1. Europos Teisingumo Teismas

1. ETT 2007-03-13 sprendimas *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04.
2. ETT 2006-09-12 sprendimas *Cadbury Schweppes plc*, C-196/04.
3. ETT 2006-02-21 sprendimas *BUPA Hospitals Ltd*, C-419/02.
4. ETT 2006-02-21 sprendimas *Halifax plc*, C-255/02.
5. ETT 2005-05-12 sprendimas *RAL (Channel Islands) Ltd*, C-452/03.
6. ETT 2000-12-14 sprendimas *Emsland-Stärke GmbH*, C-110/99.
7. ETT 1993-03-03 sprendimas *General Milk Products GmbH*, C-8/92.

3.2. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas

1. LVAT 2006-06-16 nutartis (administracinė byla Nr. A²-1067-06).
2. LVAT 2006-02-08 nutartis (administracinė byla Nr. A¹⁵-771/2006).
3. LVAT 2005-10-05 nutartis (administracinė byla Nr. A²-1423-05).
4. LVAT 2005-09-13 nutartis (administracinė byla Nr. A¹⁰-1019/2005).
5. LVAT 2005-07-07 nutartis (administracinė byla Nr. A¹-495-05).
6. LVAT 2005-06-23 nutartis (administracinė byla Nr. A⁶-741-05).
7. LVAT 2005-05-27 nutartis (administracinė byla Nr. A¹⁴-587-05).
8. LVAT 2005-05-24 nutartis (administracinė byla Nr. A¹⁵-614/2005).
9. LVAT 2005-04-08 nutartis (administracinė byla Nr. A²-431-05).
10. LVAT 2005-02-11 nutartis (administracinė byla Nr. A²-142-05).
11. LVAT 2003-12-15 nutartis (administracinė byla Nr. A¹¹-648/2003).

3.3. Mokestinių ginčių komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės

1. MGK 2006-10-23 sprendimas Nr. S-354 (7-333/2006).
2. MGK 2006-08-03 sprendimas Nr. S-310 (7-282/2006).
3. MGK 2006-06-22 sprendimas Nr. S-286 (7-247/2006).
4. MGK 2006-06-22 sprendimas Nr. S-273 (7-259/2006).

3.4. Jungtinių Amerikos Valstijų teismai

1. JAV Teismas *Yosha v. Commissioner*, 861 F.2d 494 (7th Cir. 1988).
2. JAV Teismas *Penrod v. Commissioner*, 88 T.C. 1415, 1428 (1987).

3. JAV Teismas *King Enterprises, Inc. v. United States*, 418 F.2d 511, 516 (Ct. Cl. 1969).
4. JAV Aukščiausias Teismas *Commissioner v. Gordon*, 391 U.S. 83, 96 (1968).
5. JAV Teismas *Commissioner v. Danielson*, 378 F.2d 771 (CA-3, 1967).
6. JAV Teismas *Goodstein v. Commissioner*, 267 F.2d 127, 131 (1st Cir. 1959).
7. JAV Aukščiausias Teismas *Gregory v. Helvering*, 293 U.S. 465 (1935).

4. Travaux préparatoires

1. Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 6, 20 ir 27 straipsnių pakeitimo, Pelno mokesčio įstatymo 5, 31, 33, 34, 35, 41 straipsnių pakeitimo, Laikinojo socialinio mokesčio įstatymo pripažinimo netekusiu galios, Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 6, 20, 27, 37 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo pripažinimo netekusiu galios bei Mokesčių administravimo įstatymo 13 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto aiškinamasis raštas. [interaktyvus]. [žiūrėta 2007-02-27]. Prieiga per internetą:
<http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=275641>.

5. Interneto adresai

1. Europos Bendrijų Teisingumo teismas <<http://curia.europa.eu/>>.
2. Infolex praktika <<http://www.teismupraktika.lt/praktika>>.
3. Judicial Doctrines Used to Combat ATS
<http://www.irs.gov/pub/irs-utl/ii.b_-_judicial_doctrines_ii.pdf>.
4. Lietuvos laisvosios rinkos institutas <<http://www.lrinka.lt/>>.
5. Lietuvos Respublikos Finansų Ministerija <<http://www.finmin.lt>>.
6. Lietuvos Respublikos Seimas <<http://www.lrs.lt>>.
7. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas <<http://www.lvat.lt>>.
8. Organisation for Economic Co-operation and Development
<<http://www.oecd.org>>.
9. Prieiga prie Europos Sąjungos teisės. Paieška
<http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=lt>.
10. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos
<<http://www.vmi.lt>>.