

**KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS**  
**EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS**

**Dovilė Daukantaitė**

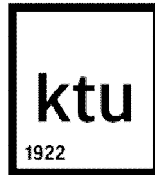
**LENGVATINIO APMOKESTINIMO ĮMONIŲ PANAUDOJIMO**  
**YPATUMAI TARPTAUTINIAME VERSLE**

Baigiamasis magistro projektas

**Vadovas**

**Prof. dr. Vaidas Gaidelys**

**Kaunas, 2020**



**KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS**  
**EKONOMIKOS IR VERSLO FAKULTETAS**

**LENGVATINIO APMOKESTINIMO ĮMONIŲ PANAUDOJIMO**  
**YPATUMAI TARPTAUTINIAME VERSLE**

Baigiamasis magistro projektas

**Verslo ekonomika, 6211JX042**

**Vadovas**

..... Prof. dr. Vaidas Gaidelys  
(parašas) 2019 12 18

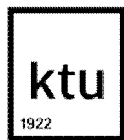
**Recenzentas**

..... Prof. dr. Valentinas Navickas  
(parašas) 2019 12 18

**Projektą atliko**

..... Dovilė Daukantaitė  
(parašas) 2019 12 18

**Kaunas, 2020**



KAUNO TECHNOLOGIJOS UNIVERSITETAS

Ekonomikos ir verslo fakultetas

---

Dovilė Daukantaitė

---

Verslo ekonomika, 6211JX042

---

Baigiamojo magistro projekto „Lengvatinio apmokestinimo įmonių panaudojimo ypatumai tarptautiniame versle“

**AKADEMINIO SAŽININGUMO DEKLARACIJA**

2019 m. gruodžio 18 d.

Kaunas

Patvirtinu, kad mano, **Dovilės Daukantaitės**, baigiamasis magistro projektas tema „Lengvatinio apmokestinimo įmonių panaudojimo ypatumai tarptautiniame versle“ yra parašytas visiškai savarankiškai, o visi pateikti duomenys ar tyrimų rezultatai yra teisingi ir gauti sąžiningai. Šiame projekte nei viena dalis nėra plagijuota nuo jokių spausdintinių ar internetinių šaltinių, visos kitų šaltinių tiesioginės ir netiesioginės citatos nurodytos literatūros nuorodose. Įstatymų nenumatytų piniginių sumų už šį projektą niekam nesu mokėjęs.

Aš suprantu, kad išaiškėjus nesąžiningumo faktui, man bus taikomos nuobaudos, remiantis Kauno technologijos universitete galiojančia tvarka.

---

*(vardą ir pavardę įrašyti ranka)*

---

*(parašas)*

Dovilė, Daukantaitė. Lengvatinio apmokestinimo įmonių panaudojimo ypatumai tarptautiniame versle. Magistro baigiamasis projektas / vadovas prof. dr. Vaidas Gaidelys; Kauno technologijos universitetas, Ekonomikos ir verslo fakultetas.

Studijų kryptis ir sritis: Socialiniai mokslai, Ekonomika.

Reikšminiai žodžiai: *tarptautinis verslas, lengvatinio apmokestinimo bendrovės, lengvatinio apmokestinimo zonos, mokesčių rojus, mokesčiai, mokesčių optimizavimas.*

Kaunas, 2020. 79 puslapiai.

## SANTRAUKA

Versle naudojamos įvairios verslo valdymo strategijos. Kiekviena strategija parengta konkrečiam tikslui pasiekti. Vienas iš pasitaikančių tikslų – optimizuoti mokamus mokesčius valstybei. Mokesčių mokėjimas neišvengiamas reiškinys legaliai veikiančioje įmonėje, tačiau gali būti planuojamas ir koreguotinas. Mokesčių planavimas padeda ne tik efektyviau panaudoti turimas lėšas, bet ir paprasčiau integruotis į tarptautinio verslo rinką. Viena iš galimybių – lengvatinio apmokestinimo bendrovių steigimas. Užsienio praktikoje naudojamas terminas *offshore*, tačiau specialistai lietuvių kalboje rekomenduoja vartoti terminą - lengvatinio apmokestinimo bendrovė, tačiau šis terminas pilnai neatspindi ofšorinių bendrovių veiklos esmės. Lengvatinio apmokestinimo įmonės steigiamos tam tikrose jurisdikcijose, kuriose egzistuoja mokesinės lengvatos. Ten galiojančiuose teisės aktuose pelno mokesčio tarifas yra labai mažas arba jo nėra visai. Tokiu būdu įmonės tikslingai siekia mažinti pelno mokesčių ir svarbiausia, tai daryti legaliai. Šis teisėtas mokesčių naštos mažinimo būdas itin populiarus tarptautiniame versle.

Baigiamojo magistro projekto objektas yra mokesčių optimizavimo galimybės, panaudojant lengvatinio apmokestinimo bendroves.

Projekto tikslas – įvertinti tarptautinio verslo, naudojančio lengvatinio apmokestinimo bendroves, galimybes optimizuoti mokesčių mokėjimą aukštesnių mokesčių šalyse.

Tikslui pasiekti iškelti uždaviniai:

1. atlikti mokslinės literatūros analizę tarptautinio verslo ir lengvatinio apmokestinimo bendrovių sampratos aspektu, išanalizuoti lengvatinio apmokestinimo bendrovių verslo esmę, bei pateikti lengvatinio apmokestinimo įmonių formas;
2. įvertinti lengvatinio apmokestinimo bendrovių verslo aplinką ir turimas galimybes tarptautiniame versle;
3. pateikti mokesčio optimizavimo schemas;
4. įvertinti įmonės „X“ mokesčių optimizavimo galimybes, panaudojant lengvatinio apmokestinimo įmones.

Tyrimo metodai: sprendžiant išsikeltus uždavinius buvo naudotasi mokslinės literatūros ir internetinių šaltinių lyginamoji analizė, duomenų analizė, apibendrinimo metodai, bei grafinio vaizdavimo būdas. Analizuojant literatūros šaltinius susipažinta su lengvatinio apmokestinimo bendroves nagrinėjančia moksline literatūra, periodiniais leidiniais, įstatymais ir kitais šios srities tyrimais. Tiriamoji dalis susideda iš dviejų dalių. Pirmojoje dalyje, atliekant empirinį tyrimą, naudotas loginės analizės metodas, grafinis vaizdavimo būdas ir duomenų interpretavimo metodai,



kurių pagalba analizuojamas bendrasis importas ir eksportas Lietuvoje 2014-2018 m. Nagrinėjami eksporto ir importo rodiklių pokyčiai pagal pasirinktas tikslines teritorijas 2014-2018 m. Pateikiamos mokesčių optimizavimo galimybės tam tikrose tikslinėse teritorijose. Antrojoje tiriamojoje dalyje daugiau dėmesio skiriama mokesčių optimizavimo modelių tarptautiniame versle analizei. Išskiriamos pagrindinės mokesčių optimizavimo schemas. Parengtas mokesčių optimizavimo modelio taikymas, kuris pademonstruotas verslo įmonės „X“ pavyzdžiu.

Dovilė, Daukantaitė. Peculiarities of the Use of Offshore Companies in International Business. Master's Final Degree Project / supervisor. prof. dr. Vaidas Gaidelys; School of Economics and Business, Kaunas University of Technology.

Study field and area: Social Science, Economics.

Keywords: *international business, offshore company, offshore areas, tax haven, taxes, tax optimization.*

Kaunas, 2020. 79 pages.

## **SUMMARY**

In Businesses use a variety of trade management strategies. Each strategy is designed to achieve a specific objective. One of the common objectives is to optimize the tax payable to the state. Payment of taxes is an inevitable phenomenon in a legally operating company but can be planned and adjusted. Tax planning helps not only to make more efficient use of available funds, but also to simplify integration into the international business market. One of the options is the establishment of preferential taxation companies. In foreign practice, the term "*offshore*" is used but specialists of Lithuania recommend using preferential taxation companies, but this term does not fully reflect the essence of offshore companies. Preferential taxation companies are established in certain jurisdictions where tax advantages exist. The legislation in force there has a very low corporate tax rate or is not at all. In this way, companies are purposefully seeking to reduce corporate tax and most importantly, do it legally. This legitimate method of reducing the tax burden is particularly popular in international business.

The subject of the final master project is the possibility of tax optimization using preferential taxation companies.

The aim of the project is to assess the potential of multinational businesses using preferential tax companies to optimise tax payments in higher tax countries.

To achieve this objective, the following challenges have been raised:

1. to carry out an analysis of the scientific literature on the concept of international business and preferential taxation companies, to analyse the essence of the business of preferential taxation companies and to submit the forms of preferential taxation companies;
2. assess the business environment of preferential taxation companies and the available opportunities in International business;
3. to provide tax optimisation schemes;
4. assess the potential of tax optimisation of enterprise "X" using preferential taxation companies.

Research methods: Benchmarking of scientific literature and online sources, analysis of data aggregation techniques, and graphical depictions were used to address the challenges. The Analysis of literature sources has become familiar with the scientific literature, period publications, laws and other studies in this field, which examine preferential taxation companies. The test portion consists of two parts. In the first part, a method of logical analysis, a graphical method of imaging and methods of interpreting data are used for the examination of gross imports and exports in Lithuania

in 2014-2018. Analyzing the changes in the export and import rates according to the target areas in 2014-2018 were used in the empirical study. Tax optimization options are provided in certain targeted areas. The second study focuses on the analysis of tax optimisation models in international business. The main tax optimization schemes are distinguished. The application of the tax optimization model has been prepared, which is demonstrated by the example of a business enterprise "X".

## Turinys

<b>Lentelių sąrašas</b> .....	<b>8</b>
<b>Paveikslų sąrašas</b> .....	<b>9</b>
<b>Santrumpų sąrašas</b> .....	<b>10</b>
<b>Įvadas</b> .....	<b>11</b>
<b>1. Tarptautinių bendrovių situacijos ir nagrinėjamos problemos analizė</b> .....	<b>13</b>
1.1. Lietuvos Respublikos mokesčių sistema .....	13
1.2. Pelno mokesčio tarifai Europos Sąjungoje .....	17
1.3. Bendrovių apmokestinimas Lietuvoje .....	18
<b>2. Teoriniai tarptautinio verslo ir lengvatinio apmokestinimo bendrovių sprendimai</b> .....	<b>22</b>
2.1. Tarptautinio verslo samprata .....	22
2.2. Lengvatinio apmokestinimo bendrovės samprata.....	24
2.3. Lengvatinio apmokestinimo zonos .....	26
2.4. Lengvatinio apmokestinimo įmonių esmė.....	32
2.5. Lengvatinio apmokestinimo bendrovių steigimas .....	35
2.6. Lengvatinio apmokestinimo įmonių formos.....	40
2.7. Probleminiai lengvatinio apmokestinimo bendrovių steigimo aspektai .....	41
<b>3. Lengvatinio apmokestinimo įmonių panaudojimo ypatumai tarptautiniame versle, tyrimo metodologija</b> .....	<b>44</b>
<b>4. Mokesčių optimizavimo galimybės tarptautiniame versle</b> .....	<b>46</b>
4.1. Lietuvos lengvatinio apmokestinimo bendrovių veiklos apimtys tarptautinėje prekyboje .....	46
4.2. Lengvatinio apmokestinimo bendrovių veiklos apimtys tarptautiniame versle .....	52
4.3. Mokesčių optimizavimo schemas .....	53
4.4. Įmonės „X“ veiklos charakteristika.....	57
4.5. Įmonės „X“ mokesstinės prievolės.....	59
4.6. Mokesčių optimizavimo modelio taikymas.....	61
<b>Išvados ir rekomendacijos</b> .....	<b>63</b>
<b>Literatūros sąrašas</b> .....	<b>65</b>
<b>Priedai</b> .....	<b>69</b>
1 priedas. Lietuvos Respublikos mokesčių sistema.....	69
2 priedas. Tikslinių teritorijų sąrašas .....	70
3 priedas. Prekių eksportas į ES šalis: 3 didžiausi partneriai .....	72
4 priedas. Prekių importas į ES šalis: 3 didžiausi partneriai .....	73
5 priedas. Eksportas pagal tikslines teritorijas 2014-2018 m. ....	74
6 priedas. Importas pagal tikslines teritorijas 2014-2018 m. ....	76
7 priedas. Įmonės „X“ pelno (nuostolių) ataskaitos suvestinė 2014-2018 m.....	78

## Lentelių sąrašas

1 lentelė. Pelno mokesčio pajamos, jo dalis biudžeto pajamų struktūroje 2014-2018 m. ....	15
2 lentelė. Pelno mokesčio pajamos ir 2018 m. plano vykdymas, tūkst. eurų .....	16
3 lentelė. Su darbo santykiais susijusių mokesčių tarifai iki 2019 m. ir nuo 2019 m.....	19
4 lentelė. Tarptautinio verslo samprata .....	22
5 lentelė. Lengvatinio apmokestinimo įmonės samprata .....	25
6 lentelė. Lengvatinio apmokestinimo įmonių steigimo pagrindiniai aspektai tam tikrose šalyse ..	38
7 lentelė. Šalys su kuriomis pasirašytos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys .....	39
8 lentelė. Išskaitymo mokesčiai ES valstybėse narėse .....	39
9 lentelė. Tikslinės teritorijos priskirtos kitoms šalims .....	44
10 lentelė. Prekių ir paslaugų eksportas ir importas 2014-2018 m., mln. eurų. ....	46
11 lentelė. Eksportas ir importas pagal tikslines teritorijas 2014-2018 m., tūkst. eurų.....	47
12 lentelė. Šalys į kurias daugiausia eksportuojama 2014-2018 m., tūkst. eurų.....	48
13 lentelė. Eksportas pagal pasirinktas tikslines teritorijas 2014-2018 m., tūkst. eurų.....	49
14 lentelė. Importas pagal pasirinktas tikslines teritorijas 2014-2018 m., tūkst. eurų.....	51
15 lentelė. Pardavimai pagal rinkas 2014-2018 m. ....	58
16 lentelė. Įmonės „X“ pelno (nuostolio) ataskaitos duomenys 2014-2018 m. ....	59

## Paveikslų sąrašas

1 pav. 2018 m. VMI administruojamų valstybės biudžeto pajamų struktūra, proc. ....	14
2 pav. Pelno mokesčio pajamų raida 2014-2018 m. ....	15
3 pav. Pelno mokesčio tarifai ES, proc. ....	17
4 pav. Europos Sąjungos pelno mokesčio vidurkis ir diapazonas 2000-2018 m. ....	18
5 pav. Pelno mokesčio tarifų dydžiai Lietuvoje ....	20
6 pav. Garsiausios lengvatinio apmokestinimo zonos pagal regionus ....	27
7 pav. Lengvatinio apmokestinimo finansinių centrų geografinis pasiskirstymas ....	28
8 pav. Juodasis valstybių sąrašas ....	29
9 pav. Lengvatinio apmokestinimo įmonių privalumai ....	35
10 pav. Tradicinės įmonės struktūra ....	36
11 pav. Kintanti įmonės struktūra ....	36
12 pav. Lengvatinio apmokestinimo įmonių steigimo probleminiai aspektai.....	43
13 pav. Prekių ir paslaugų eksportas ir importas 2014-2018 m., mln. eurų ....	47
14 pav. Eksporto ir importo raida pagal tikslines teritorijas 2014-2018 m., tūkst. eurų.....	48
15 pav. Eksportas į Keniją, Gibraltarą ir Libaną 2014-2018 m.....	49
16 pav. Eksporto dinamika pagal pasirinktas tikslines teritorijas 2014-2018 m., tūkst. eurų.....	50
17 pav. Eksportas pagal pasirinktas tikslines teritorijas 2014-2018 m., tūkst. eurų.....	50
18 pav. Importas pagal pasirinktas teritorijas 2014-2018 m., tūkst. eurų ....	51
19 pav. Kapitalo srautai Nyderlanduose 2003-2017 m., mlrd. eurų ....	52
20 pav. Kapitalo atsargos pagrindiniuose lengvatinio apmokestinimo finansiniuose centruose ....	53
21 pav. Tarpvalstybinis skolinimasis 2015-2019 m., proc. ....	53
22 pav. Mokesčių optimizavimas lengvatinio apmokestinimo bendrovių pagalba ....	54
23 pav. Pagrindinės įmonės (pašto dėžutės) modelis ....	55
24 pav. Srauto įmonės modelis ....	56
25 pav. Pagrindinės įmonės ir srauto įmonės sudėtinis modelis ....	56
26 pav. Mokesčių optimizavimo struktūra ....	57
27 pav. Bendrovės pardavimai 2014-2018 m., tūkst. eurų.....	58
28 pav. Pardavimo pajamos ir pelno mokesčio įsipareigojimai 2014-2018 m., tūkst. eurų ....	59
29 pav. Pelno prieš apmokestinimą, pelno mokesčio ir grynojo pelno kitimas 2014-2018 m.....	60
30 pav. Bendrovės pelno mokesčio ir grynojo pelno suma 2014-2018 m., tūkst. eurų.....	60
31 pav. Mokesčių optimizavimo modelio taikymas verslo įmonei „X“.....	61

## Santrumpų sąrašas

BIS (*Bank for International Settlements*) – tarptautinių atsiskaitymų bankas  
CSL – specialios licencijos bendrovė  
EBPO – ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija  
ES – Europos Sąjunga  
EUR – euras  
FSC (*Forest Stewardship Council*) – miškų valdymo tarnyba  
GPM – gyventojų pajamų mokestis  
ISO (*International Organization for Standardization*) – tarptautinė standartizacijos organizacija  
JAV – Jungtinės Amerikos Valstijos  
MTEP – moksliniai tyrimai ir eksperimentinė plėtra  
PMĮ – pelno mokesčio įstatymas  
PSD – privalomas sveikatos draudimas  
PVM – pridėtinės vertės mokestis  
TUI – tiesioginės užsienio investicijos  
USD – Jungtinių Valstijų doleris  
VMI – Valstybinė mokesčių inspekcija  
VSD – valstybinis socialinis draudimas

## Įvadas

*Temos aktualumas.* Visame pasaulyje verslininkai siekia mažiausiomis sąnaudomis maksimizuoti įmonės pelną. Siekiant šio tikslo dažnai naudojamos įvairios verslo valdymo strategijos. Kiekviena įmonė, renkantis sau tinkamiausią verslo valdymo modelį, atsižvelgia į įmonės poreikius. Kokią verslo organizavimo formą pasirinkti dažniausiai nulemia teisiniai, komerciniai arba mokestiniai aspektai. Pastebima, kad nemenką dalį savo pajamų verslo subjektas atiduoda valstybei sumokėdamas privalomus mokesčius. Kyla klausimas – ar gali įmonė sutaupyti mokamų mokesčių sąskaita? Verslo praktikoje pripažinta, kad mokesčių optimizavimas – efektyvus verslo vykdymo būdas, leidžiantis teisėtai sumažinti savo mokestinius įsipareigojimus valstybei pasinaudojant įstatymo suteikiamomis galimybėmis. Viena iš galimybių siekiant mokesčių optimizavimo – lengvatinio apmokestinimo įmonės steigimas. Steigiant tokio tipo įmones, ne tik efektyviau panaudojamos lėšos ir sukuriamas didesnis pelningumas, bet ir suteikiamos paprastesnės galimybės integruotis į tarptautinės prekybos ir finansų rinkas. Pareiga mokėti mokesčius, steigiant lengvatinio apmokestinimo kompanijas, išlieka, tačiau tokių įmonių mokami mokesčiai kur kas mažesni, nei paprastų bendrovių. Galdikas, Sakalauskas, Stungys ir Venslovas (2001) pabrėžia, kad lengvatinio apmokestinimo įmonių verslą sudaro lengvatinio apmokestinimo įmonių steigimas ir jų valdymas valstybėse arba tam tikrose jų teritorijose (lengvatinio apmokestinimo zonose), kur taikomi itin maži mokesčių tarifai arba mokesčių tam tikroms verslo sritims visai nėra. Informaciniuose šaltiniuose tokios teritorijos dar įvardijamos kaip „mokesčių rojus“. Kaip teigiama Europos Parlamento (2018) pranešime, nėra vieno mokesčių rojus apibrėžimo, tačiau yra keletas bendrumų, todėl vartojamos įvairios sąvokos. Analizuotuose informacijos šaltiniuose mokesčių rojai dažnai siejami su mokesčių vengimu. Tačiau šiuo atveju mokesčius norima sumažinti pasitelkiant teisėtus būdus, tad „vengimo“ sąvoka čia netinka (Vainienė, 1998).

Užsienio praktikoje naudojamas terminas *offshore*. Šiame darbe specialistai rekomenduoja naudoti lengvatinio apmokestinimo bendrovės terminą, tačiau jis pilnai neatitinka ofšorinių bendrovių veiklos esmės.

Lietuvių kalba literatūros analizuojančios lengvatinio apmokestinimo įmonių verslą mažai. Šia tema Lietuvoje pasisako V. Gaidelys, V. Navickas, R. Vainienė, V. Snieška, L. Marcinkevičius, K. Galdikas ir kt. Užsienio literatūroje šia tema kalba: J. G. Gravelle, A. Durnev'as, T. Li, M. Magnan, Farney ir kt. Mokslininkai nagrinėja lengvatinio apmokestinimo įmonių verslo raidą, sampratą, rūšis, lengvatinio apmokestinimo įmonės panaudojimą, kūrimo procedūras, įtaką valstybės ekonomikai ir bendrovių pelnui.

Iškelta hipotezė patikrinta atlikus prognozinčius skaičiavimus. Temai atskleisti panaudota įmonė „X“. Įmonė analizuojama ir vertinama mokestinės aplinkos atžvilgiu.

*Tyrimo problema.* Vienas iš būdų siekiant optimizuoti mokesčius – pasitelkti lengvatinio apmokestinimo įmones. Šiandien daugumai Lietuvos ir pasaulio verslininkų užsienio kompanijų steigimą galima laikyti įprasta praktika. Nors nagrinėjama tema yra aktuali, vis dėlto šia tema daugiau kalbama užsienio spaudoje. Teorinių tyrimų galima rasti, tačiau itin mažai dėmesio skiriama praktiniam verslo modelio atvaizdavimui. Todėl šio darbo problema išreiškiama klausimu: *kokios mokesčių optimizavimo galimybės tarptautiniame versle panaudojant lengvatinės apmokestinimo bendroves?*



*Tyrimo objektas.* Mokesčių optimizavimo galimybės, panaudojant lengvatinio apmokestinimo bendroves.

*Tyrimo tikslas* – įvertinti tarptautinio verslo, naudojančio lengvatinio apmokestinimo bendroves, galimybes optimizuoti mokesčių mokėjimą aukštesnių mokesčių šalyse.

Šiam tikslui pasiekti keliami tokie *uždaviniai*:

1. atlikti mokslinės literatūros analizę tarptautinio verslo ir lengvatinio apmokestinimo bendrovių sampratos aspektu, išanalizuoti lengvatinio apmokestinimo bendrovių verslo esmę, bei pateikti lengvatinio apmokestinimo įmonių formas;
2. įvertinti lengvatinio apmokestinimo bendrovių verslo aplinką ir turimas galimybes tarptautiniame versle;
3. pateikti mokesčio optimizavimo schemas;
4. įvertinti įmonės „X“ mokesčių optimizavimo galimybes, panaudojant lengvatinio apmokestinimo įmones.

*Tyrimo metodai:* sprendžiant išsikeltus uždavinius buvo naudotasi mokslinės literatūros ir internetinių šaltinių lyginamoji analizė, duomenų analizė, apibendrinimo metodai, bei grafinio vaizdavimo būdas. Analizuojant literatūros šaltinius susipažinta su lengvatinio apmokestinimo bendroves nagrinėjančia moksline literatūra, periodiniais leidiniais, įstatymais ir kitais šios srities tyrimais. Tiriama dalis susideda iš dviejų dalių. Pirmojoje dalyje, atliekant empirinį tyrimą, naudotas loginės analizės metodas, grafinis vaizdavimo būdas ir duomenų interpretavimo metodai, kurių pagalba analizuojamas bendrasis importas ir eksportas Lietuvoje 2014-2018 m. Nagrinėjami eksporto ir importo rodiklių pokyčiai pagal pasirinktas tikslines teritorijas 2014-2018 m. Pateikiamos mokesčių optimizavimo galimybės tam tikrose tikslinėse teritorijose. Antrojoje tiriama dalyje daugiau dėmesio skiriama mokesčių optimizavimo modelių tarptautiniame versle analizei. Išskiriamos pagrindinės mokesčių optimizavimo schemas. Parengtas mokesčių optimizavimo modelio taikymas, kuris pademonstruotas verslo įmonės „X“ pavyzdžiu.

## 1. Tarptautinių bendrovių situacijos ir nagrinėjamos problemos analizė

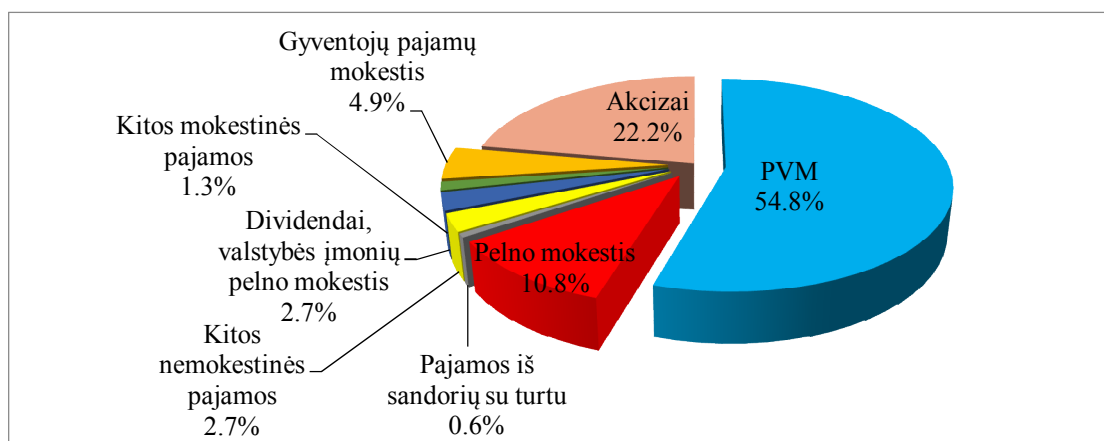
Europos Parlamento pranešime (2018) aiškiai apibrėžta mokestinių prievolių esmė – mokestinių prievolių vykdymas reiškia norą laikytis mokesčių įstatymų, deklaruoti teisingas pajamas, reikalauti teisingų atskaitymų, lengvatų ir nuolaidų, bei laiku sumokėti visus mokesčius. Mokesčiai – finansiniai santykiai, kurių dėka valstybė, naudodamasi savo neekonominės prievartos galia, be ekvivalentinių mainų ir su nuosavybės pasikeitimu centralizuoja dalį šalies bendrojo vidaus produkto savo funkcijoms vykdyti (Šapalienė, 2008). Anot autorės, mokesčiai yra pagrindinis valstybės pajamų formavimo būdas. Štreimikienės ir Mikalauskiene (2006) teigimu, svarbu teisingai suformuoti šalies mokesčių sistemą, kuri suteikia palankesnes galimybes skatinančias ekonomikos augimą. Norint sustabdyti „šešėlinės ekonomikos“ plėtojimąsi, būtina atsižvelgti į apmokestinimo ribą ir jos neperžengti. Priešingu atveju, verslininkų iniciatyva mokėti mokesčius slopinama ir pradeda ieškoti būdų jiems nuslėpti. Viena pagrindinių verslo nesėkmių priežasčių – daugelis Lietuvos ir Vakarų valstybių verslininkų laiko per didelę mokesčių našta (Snieška ir Gaidelys, 2004). Jeigu įmonei ar žmogui, mokesčių našta atrodo pakeliama, jis ją mokėti sutinka (Vainienė, 1998). Anot autorės, „pakeliamos“ naštos dydis individualus, bet egzistuoja tam tikros ribos. Esant per didelei mokesčių naštai, bandoma rasti būdų kaip ją būtų galima sumažinti. Dėl nuolatinių mokestinės srities reformų – mokestinė aplinka Lietuvoje nėra stabili. Teisės aktų pakeitimai ir naujovės neigiamai veikia įmonių mokestinę aplinką. Taigi įmonių mokamus mokesčius galima prilyginti probleminiams aspektams. Atsižvelgiant į tai, svarbu suprasti, kokia yra Lietuvos mokesčių sistema. Šioje darbo dalyje trumpai aptariami pagrindiniai mokesčiai, išskiriamas pelno mokestis ir jo taikymas įmonėms. Situacija lyginama su Europos Sąjungos valstybių pelno mokesčio tarifais. Analizuojama mokestinė našta Lietuvos įmonėms.

### 1.1. Lietuvos Respublikos mokesčių sistema

Bendrasis valstybės pajamų rinkimo tikslas ir išlaidos turėtų būti skirtos maksimaliai padidinti socialinę gerovę (Europos Komisija, 2018). Pabrėžiama, kad mokesčiai vaidina pagrindinį vaidmenį formuojant sąžiningą visuomenę, be kita ko, užtikrinant tinkamą pajamų derinį viešosioms išlaidoms finansuoti, švelninant nelygybę arba palaikant mobilumą ir sąžiningumą. 2018 m. Lietuvos laisvosios rinkos institutas atliko Lietuvos, Latvijos ir Estijos mokesčių analizę. Analizuojami verslui taikomi mokesčiai ir jų tarifai Baltijos šalyse. Pažymima, kad skiriasi valstybėse ir sumokamų mokesčių dydis ir turimi apskaitos ypatumai. Tačiau galima pabrėžti, kad kiekvienoje valstybėje apskaitos ypatumai yra skirtingi, kaip ir mokesčių sistemą sudarantys mokesčiai.

Lietuva 2018 m. įstojo į tarptautinę ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizaciją (EBPO), kuri vadovaujasi atstovaujamosios demokratijos ir laisvosios rinkos ekonominiais principais. Šiai organizacijai priklauso 36 pasaulio šalys. Anot Asen'o (2019), Lietuvos mokesčių sistema yra ketvirta konkurencingiausia ir neutraliausia valstybė tarp EBPO narių, skatinanti tvarų ekonomikos augimą ir investicijas, tuo pačiu kaupdama pakankamai pajamų vyriausybės poreikiams. Lietuvos Respublikos mokesčių sistema pavaizduota 1 priede. Pagrindinis dokumentas, kuriuo vadovaujasi renkant mokesčius į valstybės biudžetą – Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Jame nurodyti Lietuvos mokesčių sistemą sudarantys mokesčiai. Lietuvoje pagal pajamų gavimo ir sumokėjimo būdą mokesčiai skirstomi į tiesioginius ir netiesioginius. Pagrindiniais mokesčiais išskiriami – pridėtinės vertės mokestis (PVM), akcizai, pelno mokestis, gyventojų pajamų mokestis (GPM), žemės mokestis, azartinių lošimų ir loterijų

mokestis. Mokesčių surinkimą Lietuvoje administruoja Valstybinė mokesčių inspekcija (VMI). VMI (2018) duomenimis, mokestinių pajamų per 2018 m. gauta 6 012 712 tūkst. eurų arba 0,1 % mažiau nei planuota. 1 paveiksle pateikiama mokesčių ir kitų įmokų į biudžetus suvestinė 2018 m.



**1 pav.** 2018 m. VMI administruojamų valstybės biudžeto pajamų struktūra, proc. (VMI, 2018)

1 paveiksle matyti kokie yra pagrindiniai mokesčiai formuojantys valstybės biudžetą. Didžiausią dalį 2018 m. sudaro pajamos iš pridėtinės vertės mokesčio (PVM). Tai yra net 54,8 % visų pajamų. Pagal surenkamų mokesčių dydį taip pat svarbu išskirti pajamas iš akcizo, pelno mokesčio pajamas, bei gyventojų pajamų mokestį. Kiti mokesčiai ne ką mažiau svarbūs, tačiau jų surinkimo procentas valstybės biudžeto pajamų struktūroje sudaro nedidelę dalį.

Vienas iš pagrindinių netiesioginių mokesčių, kuriuos moka įmonės – pridėtinės vertės mokestis (PVM). Jis sudaro didžiausią dalį valstybės biudžeto pajamų struktūroje (žr. 1 pav.). Šis mokestis surenkamas įtraukiant į prekės ar paslaugos kainą (Štreimikienė ir Mikalauskiene, 2006). Apmokestinamasis asmuo, vykdydamas ekonominę veiklą ir tiekdamas prekes ar paslaugas valstybės teritorijoje, tampa PVM objektu (Lietuvos Respublikos finansų ministerija, 2019). Mokestis turi didelę reikšmę prekės ar paslaugos galutinės kainos formavimui, kadangi jo surinkimas vykdomas per kainų sistemą.

Akcizo mokesčiai priskiriami netiesioginiams mokesčiams. Jie taikomi alkoholio, tabako, energetinių ir kitokių produktų pardavime ar vartojime (Europos Sąjunga, 2019). Kiekviena šių prekių rūšis turi atskirą tarifą dydį. Prievolė apskaičiuoti ir į valstybės biudžetą sumokėti akcizus tenka apmokestinamų prekių sandėlių savininkams, registruotiems akcizais apmokestinamų prekių gavėjams arba registruotiems akcizais apmokestinamų prekių siuntėjams, importuotojams, o įstatymo nustatytais atvejais – ir kitiems asmenims (Lietuvos Respublikos finansų ministerija, 2019). Šis mokestis išsiskiria tuo, kad dažnai sudaro galutinės prekės kainos dalį kaip ir PVM. Valstybės biudžeto pajamų struktūroje akcizai 2018 m. sudarė 22,2 % (žr. 1 pav.).

Gyventojų pajamų mokestis (GPM) yra tiesioginis mokestis. VMI (2019) duomenimis, gyventojų pajamų mokestį moka pajamas gavę nuolatiniai ir nenuolatiniai Lietuvos gyventojai. Apmokestinamųjų pajamų šaltinis turi būti Lietuvoje. Apmokestinamoms pajamoms priskiriamos pajamos iš darbo užmokesčio, ligos, motinystės ar tėvystės, vaiko priežiūros išmokų, pajamos iš paskirstytojo pelno (dividendų), individualios veiklos pajamos, pajamos už parduotas atliekas, turto nuomos ar pardavimo pajamos ir kt. 2018 m. GPM biudžeto pajamų struktūroje sudarė 4,9 % (žr. 1 pav.).

Vienas iš pagrindinių tiesioginių mokesčių, kuriuos tenka mokėti įmonėms yra pelno mokesčiai. Europos Sąjungos (2019) internetiniame puslapyje rašoma, jog pelno mokesčiu turi būti apmokestinamos įvairios bendrovės, kooperatyvai, klubai ar neinkorporuotos asociacijos, kurios vykdo veiklą ir gauna pelną. Pabrėžiama, kad įvairiose valstybėse taisyklės skirtingos, o už jų nustatymą atsakingos nacionalinės institucijos. Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (2019) duomenimis, pelno mokesčiu apmokestinami:

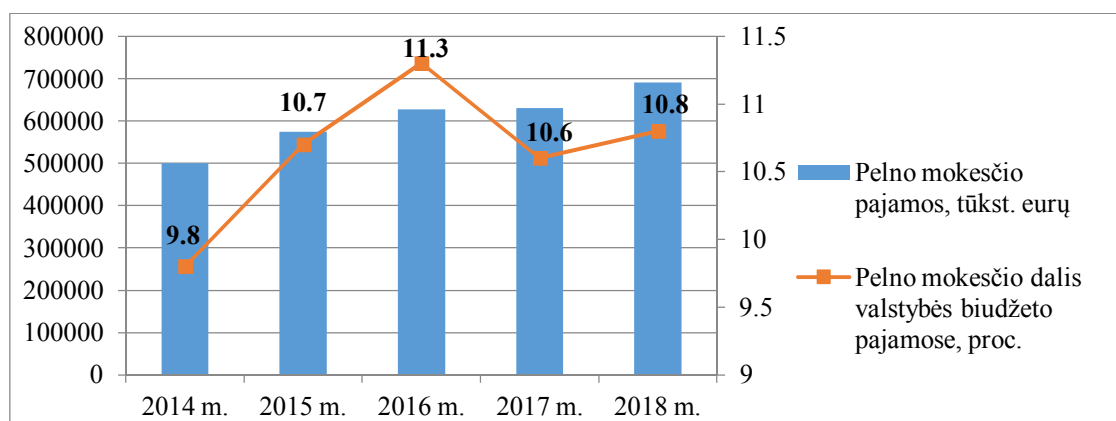
1. Lietuvos vienetai – juridiniai asmenys, įregistruoti Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka, taip pat Lietuvos Respublikoje įsteigti kolektyvinio investavimo subjektai, neturintys juridinio asmens statuso.
2. Užsienio vienetai – užsienio valstybės juridiniai asmenys ar organizacijos, kurių buveinės yra užsienio valstybėje ir kurie įsteigti arba kitokiu būdu organizuojami pagal užsienio valstybės teisės aktus, taip pat bet kurie kiti užsienyje įsteigti, įkurti ar kitaip organizuoti apmokestinamieji vienetai, įskaitant ir kolektyvinio investavimo subjektus.

Pagal VMI pateiktus duomenis matyti, kad 2018 m. pelno mokesčio pajamos valstybės biudžete sudarė 10,8 % (žr. 1 pav.). Lietuvoje pelno mokesčio surinkimą administruojanti VMI (2018) informavo, kad 2018 m. į valstybės biudžetą gauta 691 249 tūkst. eurų pelno mokesčio. 1 lentelėje pateikiamos pelno mokesčio įplaukos į Lietuvos valstybės biudžetą 2014-2018 m.

**1 lentelė.** Pelno mokesčio pajamos, jo dalis biudžeto pajamų struktūroje 2014-2018 m. (VMI, 2019)

Metai	2014 m.	2015 m.	2016 m.	2017 m.	2018 m.
<b>Pelno mokesčio pajamos, tūkst. eurų</b>	499 765	573 881	627 647	631 030	691 249
<b>Pelno mokesčio dalis valstybės biudžeto pajamose, proc.</b>	9,8	10,7	11,3	10,6	10,8

Iš 1 lentelėje pateiktų duomenų matyti, kad pelno mokesčio pajamos į valstybės biudžetą kasmet didėja. Lyginant 2014 m. su 2018 m. pajamos padidėjo 191 484 tūkst. eurų. Pelno mokesčio pajamų ir jos dalis biudžeto pajamų struktūroje raida pateikiama 2 paveiksle.



**2 pav.** Pelno mokesčio pajamų raida 2014-2018 m.

Matyti aiški pelno mokesčio pajamų didėjimo tendencija, tačiau pelno mokesčio dalis valstybės biudžeto pajamose 2014-2018 m. yra kintanti netolygiai (žr. 2 pav.). Nuo 2014 m. iki 2016 m. matomas pelno mokesčio dalies didėjimas valstybės biudžeto pajamose. Lyginant 2016-2017 m. pelno mokesčio dalis valstybės biudžeto pajamose sumažėjo 0,7 %. Mažiausią dalį valstybės biudžete pelno mokesčiai sudarė 2014 m. – 9,8 %, o didžiausią 2016 m. – 11,3 %. 2 lentelėje

pateikiama išsami pelno mokesčio pajamų suvestinė 2015-2018 m. ir 2018 m. plano vykdymas. VMI (2018) duomenimis, pajamų surinkimo planas įvykdytas 99 %, o lyginant 2017 m. su 2018 m. pelno mokesčio pajamos didesnės 9,5 %.

**2 lentelė.** Pelno mokesčio pajamos ir 2018 m. plano vykdymas, tūkst. eurų (VMI, 2018)

Laikotarpis	2015 m. (faktas)	2016 m. (faktas)	2017 m. (faktas)	2018 m. (planas)	2018 m. (faktas)	2018 m. ir 2017 m. fakto palyginimas		2018 m. fakto ir plano palyginimas	
						±	%	±	%
I ketvirtis	86 515	102 556	112 677	121 430	117 911	5 234	104,65 %	-3 519	97,10 %
II ketvirtis	268 564	303 680	275 678	313 032	296 993	21 315	107,73 %	-16 039	94,88 %
III ketvirtis	94 769	96 643	113 774	126 262	130 839	17 065	115,00 %	4 577	103,63 %
IV ketvirtis	124 034	124 769	128 902	137 692	145 506	16 604	112,88 %	7 814	105,68 %
<b>I-IV ketv.</b>	<b>573 882</b>	<b>627 647</b>	<b>631 029</b>	<b>698 416</b>	<b>691 249</b>	<b>60 220</b>	<b>109,54 %</b>	<b>-7 167</b>	<b>98,97 %</b>

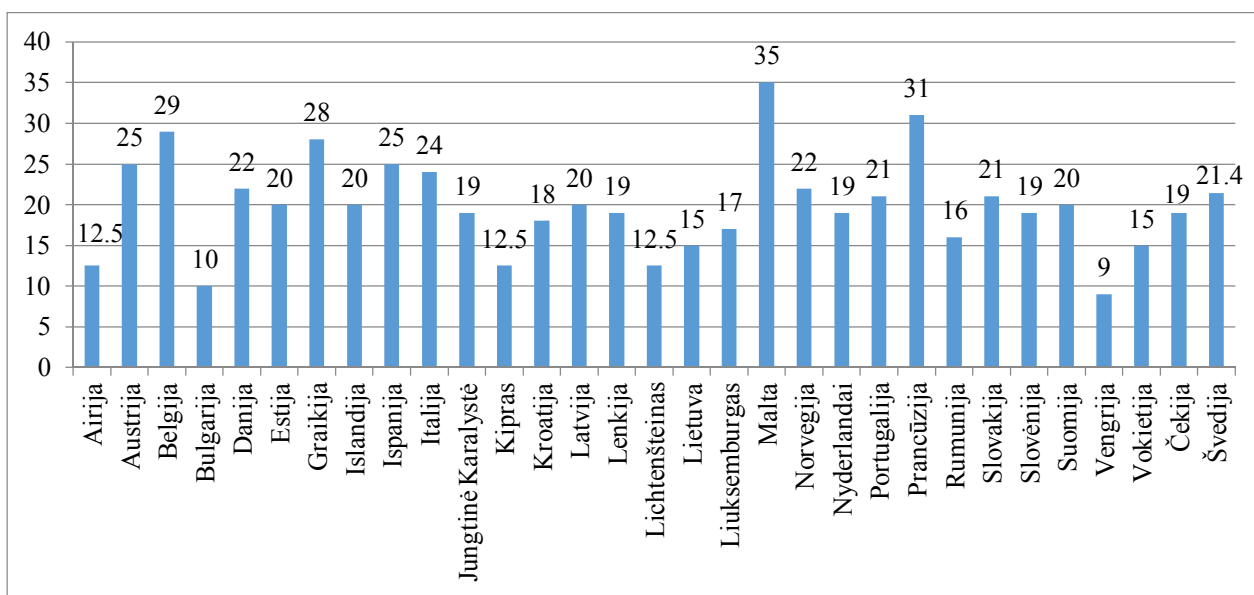
Kadangi šis mokestis vienas iš pagrindinių mokesčių formuojantis Lietuvos nacionalinį biudžetą, būtina paminėti, kad šie skaičiai galėtų radikaliai skirtis. Įmonės moka susimąžinti pelno mokestį, kadangi joms yra suteikiama visiška laisvė renkantis kaip valdyti savo verslą. Viena iš pelno mokesčio sumažinimo galimybių yra lengvatinio apmokestinimo bendrovių naudojimas. Perduoda savo prekės ženklą lengvatinio apmokestinimo įmonei ir kas metus mokėdama jai nuomos mokestį tokia suma mažinasi mokamą pelno mokestį mūsų šalyje (Norkūnas, 2019). Tokie veiksmai gali būti prilyginti agresyviai mokesčių planavimui. Agresyvus mokesčių planavimas – praktika, kai mokesčių mokėtojai sumažina savo mokestinę prievolę taikydami priemones, kurios gali būti teisėtos, tačiau prieštarauja teisės aktų tikslams (Europos Komisija, 2019). Kiek pelno mokesčio dėl to valstybė kasmet praranda nėra aišku. Galima tik spėlioti ir numanyti, kad tai sudarytų kur kas didesnę valstybės biudžeto pajamų dalį nei ji yra dabar.

Svarbu paminėti, kad nuo 2019 m. įsigaliojo kai kurie pelno mokesčio įstatymo pakeitimai. Vienas iš svarbesnių, VMI (2018) duomenimis, siekiant užtikrinti šiuo metu galiojančios pelno mokesčio lengvatos mokslinių tyrimų ir eksperimentinės plėtros (toliau – MTEP) pagrindu sukurtų išradimų komercializavimui visapusišką suderinamumą su EBPO ir ES principais žalingos mokesčių praktikos srityje, įstatyme yra patikslinamos bendrosios MTEP lengvatos taikymo sąlygos. Taip pat įstatymas papildytas bendrosios kovos su piktnaudžiavimu taisyklės taikymu. Įgyvendinant 2016 m. Tarybos direktyvos (ES) 2016/1164 nuostatas, PMĮ 11 straipsnis papildomas 8 dalimi, kuria įtvirtinama bendroji prieš agresyvų mokesčių planavimą (kada tikslingai sumažinamas pelno mokestis arba visai jo išvengiama) nukreipta priemonė, apribojanti galimybę naudotis PMĮ lengvatomis ir apmokestinimo išimtimis (VMI, 2018). Įstatyme pabrėžiama, kad taisyklės taikymas apims ne tik dividendų išmokėjimą užsienio vienetams ar dividendų gavimui iš užsienio, bet ir visais kitais atvejais.

Šiuo metu svarstomi keli mokesčių reformos pasiūlymai, įskaitant įmonių pelno mokesčio ir dividendų mokesčio tarifų padidinimą bei naujus mokesčius, tokius kaip banko mokestis ir didmeninės prekybos mokestis (Asen, 2019). Kaip jau minėta, svarbu, jog formuojant naują mokesčių sistemą būtų atsižvelgiama į apmokestinimo ribą. Kitaip, tai tik dar labiau paskatins „šešėlinės ekonomikos“ plėtimąsi.

## 1.2. Pelno mokesčio tarifai Europos Sąjungoje

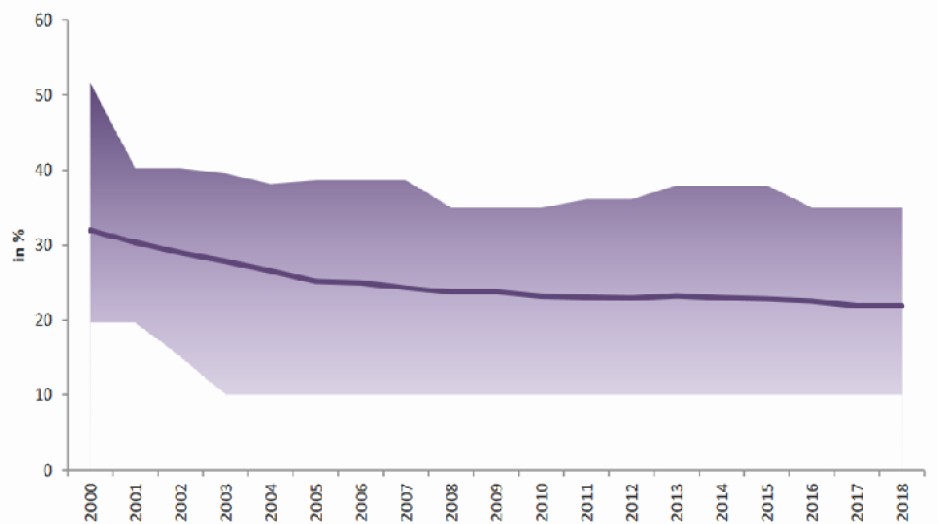
Europos Sąjungos narėse apmokestinamo pelno mokesčio bazė ir dydis yra skirtingi (Štreimikienė ir Mikalauskienė, 2006). Skiriasi ir apmokestinimo sistemos ir pati administravimo tvarka, kuri priklauso nuo įmonių pajamų susietumo su savininkais ar akcininkais. Kadangi mokesčių skaičiavimo sistemos pasaulyje skiriasi, yra tam tikri baziniai rodikliai, kurie parodo, kiek vidutiniškai potencialaus pelno yra prarandama dėl apmokestinimo (Galdikas ir kt., 2001). Atsižvelgiant į tai, būtina išanalizuoti kiek pelno mokesčio moka įmonės kitose Europos Sąjungos šalyse. Informacija pateikiama 3 paveiksle.



3 pav. Pelno mokesčio tarifai ES, proc. (sudaryta pagal ES duomenis, 2019)

Lietuvoje taikomas 15 % pelno mokesčio tarifas. Jis akivaizdžiai mažesnis, lyginant su visomis ES narėmis (Štreimikienė ir Mikalauskienė, 2006). Mažiausius pelno mokesčio tarifus turi Vengrija (9 %) ir Bulgarija (10 %). Maltoje ir Prancūzijoje pelno mokesčio tarifai yra aukščiausi – atitinkamai 35 % ir 31 %. Svarbu paminėti, kad Lietuvos laisvosios rinkos instituto pranešime (2018) rašoma, jog Lietuva vienintelė, kuri investuodama grąžina pelną į verslą, jį apmokestina dar kartą. Taip pelnas apmokestinamas du kartus. Būtent tuo Lietuva ir išsiskiria iš likusių Baltijos šalių. Kitos dvi Baltijos šalys, Estija ir Latvija, naudoja konkurencingesnę ir neutralią grynųjų pinigų srautų mokestį už verslo pelną, apmokestindamos pelną tik tada, kai jis yra paskirstomas akcininkams (Asen, 2019). ES turi užsibrėžusi tam tikrą tikslą dėl pelno mokesčio. Siekiama, kad ES narėse pelno mokestis būtų suvienodintas (Štreimikienė ir Mikalauskienė, 2006). Informaciniuose šaltiniuose nurodoma, kad Europos Komisija siekdama sumažinti konkurenciją tarp šalių ir įmonių parengė bendrą pelno mokesčio bazės direktyvą Europos Sąjungoje. Šis pasiūlymas, kurį Taryba vis dar svarsto, – viena iš Komisijos REFIT iniciatyvų, o jos tikslas – pateikti įmonėms vieną pelno mokesčio taisyklių rinkinį, kuriuo vadovaudamasi jos galėtų vykdyti veiklą visoje vidaus rinkoje (Europos Komisija, 2016). Nepaisant ambicingo Komisijos bandymo įvesti bendrą pelno apmokestinimo reglamentą Europos Sąjungoje, iki šiol dar nepavyko susitarti dėl jo (Farney et al., 2015).

Europos Komisija (2018) pateikė duomenis apie Europos Sąjungos narių vidutinį pelno mokesčio tarifą kitimą 2000-2018 m. (žr. 4 pav.). Per pastaruosius du dešimtmečius aukščiausi įmonių pelno mokesčio tarifai Europos Sąjungoje nuolat mažėjo (Europos Komisija, 2018).



**4 pav.** Europos Sąjungos pelno mokesčio vidurkis ir diapazonas 2000-2018 m. (Europos Komisija, 2018)

Pelno mokesčio vidurkis ES mažėjo, nes kelios valstybės narės pakeitė pelno mokesčio tarifus (Europos Komisija, 2018). Pranešime pateikta analizė parodė, kad per pastaruosius penkerius metus vidutinis ES-28 pelno mokesčio tarifas sumažėjo nuo 23,2 % iki 21,9 %. Tačiau yra šalių, kurios siekdamos pritraukti daugiau kapitalo, taiko mokesčines lengvatas. Viena iš lengvatų susijusi su pelno mokesčio nemokėjimu arba taikomu itin minimaliu tarifu. Norint pasinaudoti lengvatomis, reikia įsteigti lengvatinio apmokestinimo įmonę toje jurisdikcijoje. Šalys, kuriose taikomos tokio tipo lengvatos, nėra naujas reiškinys. Tarptautinės finansinės-pramoninės firmos vis dažniau naudoja lengvatinio apmokestinimo įmonių veiklos schemomis. Tokių schemų atsiradimą paaikškina siekis išvengti dvigubo apmokestinimo ir noras optimaliau valdyti mokesčių mokėjimą (Galdikas ir kt., 2001). Vis dėlto nerimą kelia didėjantis lengvatinio apmokestinimo įmonių turtų mastas, kuris, nepaisant finansų krizės, per pastaruosius penkerius metus išaugo 28 % (Europos Komisija, 2018). Galima teigti, kad tokiu būdu sudaromos nevienodos konkurencinės sąlygos įmonėms tarptautiniame versle, ypač šiais laikais, kai įmonės pačios gali nuspręsti kurioje valstybėje vykdyti savo veiklą. Būtent taip Europos Komisijos (2018) pranešime ir nurodoma, kad pelno mokesčiai turi įtakos verslo vietai, pelno pokyčiams ir įmonės struktūros pasirinkimui.

### 1.3. Bendrovių apmokestinimas Lietuvoje

Bene visi įmonių savininkai turi mokėti pajamų ar turto mokesčius toje šalyje, kur jie gyvena, nepriklausomai nuo to, kur jie tas pajamas uždirba ar kur jų turtas yra (Kalendienė, 2016). Taigi yra tikslinga išsiaiškinti kokia mokesstinė našta tenka Lietuvos įmonėms.

Lietuvoje įmonės dažniausiai moka tokius mokesčius:

- 1) su darbo santykiais susijusius mokesčius, kurie susideda iš: gyventojų pajamų mokesčio (GPM), privalomojo sveikatos draudimo (PSD), valstybinio socialinio draudimo įmokos, bei įmokos į garantinį fondą;
- 2) pelno mokesčių;
- 3) dividendus;
- 4) pridėtinės vertės mokesčių (PVM);
- 5) nekilnojamojo turto mokesčių;
- 6) taršos mokesčių.

2019 m. sausio 1 d. įsigaliojo mokesčių reformos. Keitėsi su darbo santykiais susiję mokesčiai (žr. 3 lentelę). Naujuose mokesčių reformose nurodoma, kad priklausantis darbo užmokestis didinamas 1,289 karto. Esminiu pakeitimu galima laikyti valstybinio socialinio draudimo įmokų perkėlimą darbuotojui (KPGM Baltics, 2019). Šiuo atveju darbuotojų VSD įmokos padidėjo, o darbdavio sumažėjo.

**3 lentelė.** Su darbo santykiais susijusių mokesčių tarifai iki 2019 m. ir nuo 2019 m. (VMI, 2019)

Metai	Darbdavio mokami mokesčiai		Darbuotojo mokami mokesčiai		
	Įmokos Sodrai (VSD)	Sodros „grindys“	Pajamų mokestis (GPM)	Sveikatos draudimas (PSD)	Pensijų ir soc. Draudimas
2018	31,18 %	40,18 %	15 %	6 %	3 %
2019	1,77 %	21,27 %	20 %	6,98 %	12,52 %

Svarbu paminėti, kad asmenims, kurie dirba pagal darbo sutartį daryti nieko nereikia. Šių mokesčių sumokėjimo atsakomybė priklauso darbdaviui. Asmenims dirbantiems pagal individualią veiklą šiuos mokesčius reikia susimokėti patiems.

Gyventojų pajamų mokesčio (GPM) tarifai taip pat keitėsi nuo 2019 m. KPGM Baltics (2019) mokesčių atmintinėje pažymima, kad 20 % arba 27 % gyventojų pajamų mokesčio tarifas taikomas:

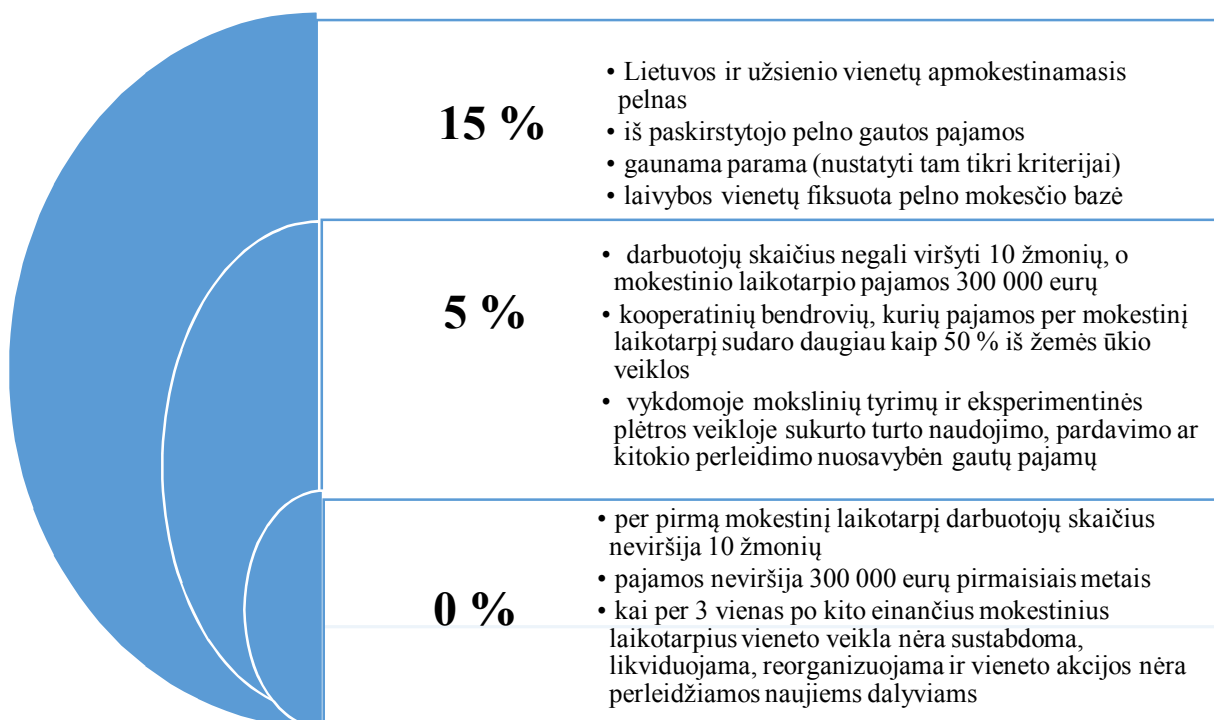
1. su darbo santykiais susijusioms pajamoms;
2. tantjemoms ir/ar atlygiui valdybos/stebėtojų tarybos nariams;
3. pajamoms pagal autorines sutartis (iš darbdavio);
4. mažųjų bendrijų vadovų atlygiui (pagal civilines sutartis).

KPGM Baltics (2019) nurodoma, kad 15 % gyventojų pajamų mokesčio tarifas taikomas:

1. pajamoms iš paskirstyto pelno;
2. individualios veiklos pajamoms;
3. socialinio draudimo išmokoms (įskaitant ligos išmokas, mokamas darbdavio).

Šiuo metu pelno mokesčio įstatyme pateikiami Lietuvos pelno mokesčio tarifai: 0 %, 5 % ir 15 % (5 pav.). Lietuvoje pelnas apmokestinamas 15 % mokesčio tarifu (KPGM Baltics, 2019). Apmokestinimas taikomas Lietuvos ir užsienio vienetų pelnui. Šis 15 % tarifas yra pagrindinis. Tačiau svarstoma galimybė šį dydį padidinti iki 20 %. Taikytis 5 % pelno mokesčio tarifą turi teisę tos įmonės, kuriose darbuotojų skaičius vidutiniškai neviršija 10 žmonių, o pajamos mokestiniu laikotarpiu neviršijo 300 tūkst. eurų, taip pat kooperatinės bendrovės, besiverčiančios žemės ūkio veikla. 0 % tarifas taikomas socialinėms įmonėms, kurios atitinka numatytus kriterijus. Mokestis mokamas nuo įmonės uždirbto grynojo pelno. Norint sužinoti apmokestinamąjį pelną būtina išsiaiškinti kokie įmonėje yra leidžiami ar ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai, bei kas priskiriama neapmokestinamosioms pajamoms. Žinant šiuos atskaitymus, jie atimami iš apmokestinamųjų pajamų ir taip sužinomas apmokestinamasis pelnas (KPGM Baltics, 2019).





**5 pav.** Pelno mokesčio tarifų dydžiai Lietuvoje (sudaryta pagal LR pelno mokesčio įstatymą)

Dividendams taikomas taip pat 15 % pelno mokesčio tarifas (VMI, 2019). Dividendų gavimas apmokestinamas už Lietuvos valstybėje turimas akcijos, kapitalo dalį ar kitokių teisių turėjimą.

PVM mokėtojais privalo registruotis asmenys, kurie parduoda prekes ar tiekia paslaugas šios šalies teritorijoje. Apmokestinamųjų asmenų atsakomybė skaičiuoti PVM mokesčių ir jį sumokėti į valstybės biudžetą (Lietuvos Respublikos finansų ministerija, 2019). Standartinis tarifas 21 %. Sumažinti – 9 % ir 5 %. 0 % pridėtinės vertės mokesčio tarifas taikomas išskirtiniams paslaugų ar prekių sandoriams (VMI, 2019).

Nekilnojamojo turto mokesčiu yra apmokestinamas Lietuvoje esantis nekilnojamas turtas. Šiuo mokesčiu apmokestinami Lietuvos ir užsienio fiziniai ir juridiniai asmenys, kurie turi nekilnojamojo turto šalies teritorijoje (KPGM Baltics, 2019). Nekilnojamojo turto mokesčio tarifai 2019 m. - 0,8 %, 3 % ir 0,5 %. Juridiniai asmenys, turintys komercinės paskirties nekilnojamojo turto apmokestinami 0,3-3 % tarifu. Taikomam metiniam mokesčiui įtakos turi nekilnojamojo turto vertė (KPGM Baltics, 2019). Pažymima, kad tikslų tarifą nustato savivaldybės.

Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatyme (2019) pateikiami apmokestinamieji fiziniai ar juridiniai asmenys:

1. iš stacionarių taršos šaltinių moka aplinką teršiantys asmenys, kurie Vyriausybės ar jos įgaliotų institucijų nustatyta tvarka privalo turėti taršos integruotos prevencijos ir kontrolės leidimą arba taršos leidimą, kuriuose nustatyti teršalų išmetimo į aplinką normatyvai;
2. iš mobilių taršos šaltinių moka asmenys, teršiantys aplinką iš ūkinei komercinei veiklai naudojamų mobilių taršos šaltinių;
3. gaminių ir (ar) pakuotės atliekomis moka gaminių gamintojai ir importuotojai;
4. sąvartyne šalinamomis atliekomis moka sąvartyno operatorius.

Aptarti mokesčiai ir jų dydžiai yra individualūs kiekvienai įmonei. Mokestinė našta priklauso ne tik nuo to, kokia ūkine veikla įmonė užsiima, kokia jos vykdomo verslo forma, bet ir kokio dydžio ji yra ar kokio turto ji turi. Pažymėtina, kad Lietuvoje egzistuojančios verslo formos:

1. individuali veikla pagal pažymą;
2. verslo liudijimas;
3. mažoji bendrija;
4. uždaroji akcinė bendrovė;
5. individuali įmonė;
6. viešoji įstaiga.

Šių verslo formų veiklą reglamentuoja skirtingi teisės aktai, tačiau mokestinę naštą – didesnę ar mažesnę – jos turi visos. Taigi apibendrinant galima teigti, kad Lietuvoje mokesčių politikos įvairovės ir dažnas įstatyminės bazės keitimas neigiamai veikia įmonių veiklą. Kartais mokesčių naujovės įmonėms tampa „nepakeliama“ našta. Siekdamos išlikti, jos prieglobsčio ieško ten, kur suteikiamos palankesnės sąlygos valdyti savo verslą.

## 2. Teoriniai tarptautinio verslo ir lengvatinio apmokestinimo bendrovių sprendimai

Prasmingu reiškiniu įvardijami pasiūlymai steigti bendrovę lengvatinio apmokestinimo zonoje (Vainienė, 1998). Informacijos šaltiniuose siūloma atidaryti banko sąskaitas ir naudotis tokio tipo įmonėmis. Anot minėtos autorės, šis reiškinys parodo, kad esama priežasčių dėl kurių verslas priverstas migruoti. Minima, kad būtent esanti mokesčių sistema yra nepalanki verslui, o tai verčia įmones ieškoti ramesnio prieglobsčio. Taigi natūralu, kad migruodamas verslas domisi įvairiomis galimomis perspektyvomis ir taip atsiduria tarptautiniame versle. Anot Smyth'o (2019), šiandieniniame pasaulyje verslui yra lengviau nei bet kada anksčiau plėstis už savo šalies ribų. Vengrausko ir Langvinienės (2008) teigimu, verslininkai, tiek užsienio, tiek mūsų šalies, neįsivaizduoja dabartinės civilizacijos be tarptautinio verslo. Tai tapo šių laikų fenomenu. Tarptautinės firmos gali dirbtinai perkelti pelną iš aukštų mokesčių į žemų mokesčių jurisdikcijas, naudodamos įvairius metodus, pavyzdžiui, perkeldamos skolą į aukštų mokesčių jurisdikcijas (Gravelle, 2015). Durnev'as, Li ir Magnan'as (2017) teigia, kad tarptautinės įmonės vis dažniau steigia filialus lengvatinio apmokestinimo firmų centruose. Anot Farney (2015), įmonių sektoriuje internacionalizacija leidžia pasaulinėms korporacijoms lengviau perkelti savo pelną į šalis, kuriose taikomi maži mokesčiai ir taip sumažinti savo mokesstinę naštą. Šiuo atveju svarbu kiek plačiau paanalizuoti tarptautinio verslo sąvoką, lengvatinio apmokestinimo įmonės sampratą, išskirti lengvatinio apmokestinimo zonas, identifikuoti tokio tipo įmonių formas, bei pateikti grėsmes ir galimybes siekiant mokesčių optimizavimo.

### 2.1. Tarptautinio verslo samprata

Siekiant išanalizuoti mokesčių optimizavimo galimybes tarptautiniame versle, panaudojant lengvatinio apmokestinimo įmones, tikslingiausia būtų pradėti nuo pačios tarptautinio verslo sampratos apibrėžimo (žr. 4 lentelę). Vengrauskas ir Langvinienė (2008) teigia, kad tarptautinio verslo samprata apima tokias pat priemones ir koncepcijas kaip ir vietinio verslo apibrėžimas. Tačiau anot minėtos autorės, vietinio verslo santykiams nebūdingos specifinės problemos su kuriomis susiduria bendrovės tarptautiniame versle.

4 lentelė. Tarptautinio verslo samprata

Autoriai	Samprata
Melnikas (2006)	Tarptautinis verslas – veiklos vykdymas tarptautinėje aplinkoje. Socialiai apibrėžtas subjektas sukuria ir realizuoja produktą ar produktus tarptautiniu mastu. Pasinaudodamas tokiomis galimybėmis subjektas siekia naudoti veiklos rezultatui ar kitiems interesams.
Vengrauskas ir Langvinienė (2008)	Tarptautinio verslo sąvoka apima tarptautinių prekių, paslaugų, darbo jėgos ir technologijos judėjimą; importą ir eksportą; tarpvalstybinius prekybinius susitarimus dėl intelektinių teisių (patentų, prekybos ženklų, <i>know-how</i> , kopijavimo); licencijų išdavimą ir frančizę; investavimą į fizinį ir finansinį turtą užsienio šalyse; susitarimus su gamintojais dėl jų prekių realizavimo užsienio rinkoje arba reeksportavimo į dar kitas užsienio šalis; pirkimą ir pardavimą užsienio šalyse; prekybos centrų ir tiekimo sistemos įkūrimą užsienio šalyse; importavimą iš vienos užsienio šalies į kitą vietiniam pardavimui.
Sekliuckienė (2009)	Bendrajai prasme tarptautinio verslo sąvoka apima žaliavų ir medžiagų, pusfabrikačių, gatavų gaminių, paslaugų, kapitalo t.t. judėjimą už šalies ribų. Privačios ar viešos įmonės, vykdydamos ekonominę veiklą, perkelia savo išteklius už valstybės teritorijos ribų.
Borad (2019)	Iš esmės tarptautinis verslas yra tarpvalstybinis sandoris tarp asmenų, verslo ar vyriausybės subjektų. Sandoris gali būti bet koks, kuris turi vertę: prekės, tokios paslaugos kaip bankininkystė, draudimas, statyba ir kt., technologijos, tokios kaip programinė įranga, ginklai, amunicija, palydovinės technologijos ir kt., kapitalas ir žinios.
Business Dictionary (2019)	Prekių ar paslaugų mainai tarp asmenų ir verslo keliose šalyse. Konkretus subjektas, pavyzdžiui, daugianacionalinė korporacija ar tarptautinio verslo įmonė, užsiimanti verslu tarp kelių šalių.

Melnikas (2006) įvardija požymius, kurie apibrėžia tarptautinį verslą:

1. tai veikla (tarptautinis verslas suvokiamas kaip procesas, kuris vyksta laike, turi sistemą veiksmams, bei pasižymi tam tikromis dimensijomis laikui);
2. socialiai apibrėžta subjekto veikla (tarptautinį verslą kaip veiklą visada vykdo tam tikras subjektas; socialiai apibrėžtu subjektu laikytinas asmuo, kokia nors organizacija arba kitokie subjektai);
3. skirtas tam tikrų produktų sukūrimui ir realizavimui (tarptautinio verslo kaip veiklos turinį nusako konkretaus produkto ar konkrečių produktų kūrimas ir realizavimas, o tai reiškia, kad tarptautinis verslas kaip produktų kūrimo ir realizavimo procesas yra apibrėžtinai pasinaudojant tiek produktus ir jų paskirtį, kiekybę ir kokybę apibūdinančiomis dimensijomis, tiek ir šių produktų kūrimo ir realizavimo technologijas bei organizacines formas apibūdinančiomis dimensijomis);
4. nukreipiamas į tai, kad šio verslo veikla atneštų naudos savo interesams patenkinti (tokia veikla orientuota siekti, gauti ir turėti naudos);
5. veiklos vykdymas vyksta tarptautinėje aplinkoje ir tarptautiniu mastu (tarptautinis verslas yra apibrėžtinai erdvės dimensijomis, suteikiant jo apibūdinimui geografinius ar ekonominius geografinius, kultūrologinius, mentalinius ir kitus požymius, išreiškiančius tarptautiškumą).

Anot Nazelskio (2010), pagrindiniai tarptautinio verslo požymiai siejami su inovatyvumu, integralumu, technologijomis, daugiatautėmis bendrovėmis (*multinational corporations*), kapitalo ir žmogiškųjų išteklių judėjimu, gebėjimu prisitaikyti bei įtakos darymu naujai verslo aplinkai. Šių požymių kaitos greitis ir dinamika įrodo tarptautinio verslo svarbą šiandieninėje ekonomikoje. Taigi aptarti požymiai leidžia daryti išvadą, kad tarptautinis verslas turi ne tik plačias taikymo galimybes, bet ir pasižymi sparčiu vystymusi.

Borad'as (2019) teigia, kad visas pagrindinis pasaulyje vykdomas tarptautinis verslas gali būti priskiriamas septynioms pagrindinėms rūšims:

1. Importas ir eksportas (*import and export*). Tai prekių pirkimas ir pardavimas už šalies ribų.
2. Licencijavimas (*licencing*). Tai standartizuotas produktas, turintis nuosavybes teises, kuris gali būti platinamas naudojant licencijas.
3. Frančizė (*franchising*). Patronuojanti įmonė suteikia teisę kitoms įmonėms vykdyti verslą savo vardu.
4. Perkėlimas ir perleidimas (*outsourcing and offshoring*). Tai reiškia, kad tam tikriems verslo tikslams reikia sudaryti sutartis su tarptautinėmis firmomis.
5. Bendros įmonės ir strateginė partnerystė (*join ventures and strategic partnership*). Tai yra dviejų bendrovių (viena iš jų tarptautinė įmonė) susitarimas, kuriame nurodoma kaip turi būti vykdomas verslas tarpusavyje.
6. Tarptautinės įmonės (*multinational companies*). Bendrovės, kurios verčiasi verslu daugiau nei vienoje šalyje.
7. Tiesioginės užsienio investicijos (*foreign direct investment*). Vienoje šalyje esančio asmens ar įmonės investicijos į verslo interesus esančius kitoje užsienio valstybėje.

Parankiausio organizacijai būdo plėsti tarptautinę veiklą parinkimas yra vienas iš svarbiausių kompanijos sprendimų, plėtojant tarptautinę veiklą ir realizuojant globalios strategijos tikslus (Sekliuckienė, 2009). Gaidelio (2019) teigimu, bendrovės, dirbančios tarptautiniame versle, pačios sprendžia, kokį verslo modelį pasirinkti. Taigi nėra naujiena, kad yra bendrovių, kurios pasirinko

savo verslą valdyti per lengvatinio apmokestinimo įmones. Lengvatinio apmokestinimo bendrovių naudojimo praktika jau žinoma visame pasaulyje (Vaškelaitis ir Nienius, 2003). Tarptautiniai finansiniai srautai valdomi per tokio tipo įmonių bankus jau nebestebina nieko. Du trečdaliai tarptautinės prekybos vyksta jau tarptautinėse korporacijose, o daugiau nei puse pasaulio prekybos srautų vyksta per mokesčių rojus (Europos Komisija, 2018). Iš esmės kur plauks pinigai yra tik savininko asmeninio pasirinkimo reikalas – konkuruojame su visu pasauliu, nes jis gali steigti įmonę bet kurioje šalyje ir apmokėjimo metu tiesiog nurodyti jos sąskaitą (Norkūnas, 2019). Pasitelkiant lengvatinio apmokestinimo bendroves, visame pasaulyje žinomos tarptautinės kompanijos kuria schemas ir jas įgyvendina (Galdikas ir kt., 2001). Tokių schemų naudojimas sudaro kai kurių įmonių veiklos pagrindą. Tarptautinio verslo įmonės turi biurus šalyje, kurioje joms neleidžiama vykdyti veiklos, tačiau per lengvatinio apmokestinimo bendroves jos valdo savo veiklą užsienyje. Tarptautinio verslo įmonės geriausiai įsitvirtina jurisdikcijose, kuriose taikomi maži mokesčiai arba jų mokėti visai nereikia. Vainienės (1998) teigimu, taip užsienio kompanijos legaliais būdais mažina savuosius mokesčius. Anot Melniko (2006), esminiu veiksmu galima laikyti tarptautinio verslo plėtojimą, kuris modernizuoja šiuolaikinę visuomenę. Toks modernizavimas įtakoja ekonominę raidą, skatina pažangą politiniame ir socialiniame gyvenime. Lengvatinio apmokestinimo įmonių kūrimo esmė gali būti įvairi, tačiau pagrindiniu tikslu laikomas siekis – maksimaliai sumažinti įmonės mokamus tiesioginius mokesčius. Europos komisijos (2017) pranešime pabrėžiama, kad tarptautinės įmonės gali naudotis dvišaliu susitarimu dėl mokesčių nuostatų ir taip sumažinti mokesčius ir dividendų repatrijavimo išlaidas (palankesnių mokesčių sąlygų ieškojimas). Anot Navicko (2011), galima sutaupyti dideles mokesčių sumas, kai lengvatinio apmokestinimo bendrovė tarpininkauja tarptautinės prekybos operacijose. Siekiant išsiaiškinti taupymo galimybes tokio tipo įmonių pagalba, būtų tikslinga pradėti analizę apibūrinant lengvatinio apmokestinimo įmonės sampratą.

## **2.2. Lengvatinio apmokestinimo bendrovės samprata**

Naujoms verslo organizavimo formoms ir būdams atsirasti paskatino keletas veiksnių. Didžiausią įtaką turėjo globalizacija ir internacionalizacija pasaulinėje ekonomikoje, sparčiai didėjanti konkurencinė kova tarptautiniame versle, valstybės institucijos, kurios verslui taiko neadekvačias reguliavimo ir kontrolės priemones, spartus technologijų vystymasis ir diegimas bei palankių ir liberalių sąlygų savo verslui ieškojimas (Vaškelaitis ir Nienius, 2003). Viena iš specifinių tarptautinių firmų forma – lengvatinio apmokestinimo bendrovės (Navickas, 2011). Literatūroje pateikiama gana nemažai lengvatinio apmokestinimo įmonės sąvokos apibūdinimų. Lengvatinio apmokestinimo bendrovės sampratos apibrėžimai analizuojami 5 lentelėje. Nustatyta, kad lengvatinės apmokestinimo bendrovės sąvoka, jos statusas nustatomas specialiu įstatymu arba kitu teisės aktu, o pagal bendras taisykles lengvatinio apmokestinimo bendrovė turi būti nerezidentė – ir tai pagrindinis jos ypatumas, kuris vėliau realizuojamas visiškai ar dalinai atleidžiant nuo mokesčių (Snieška ir Gaidelys, 2004). Anot Galdiko ir kt. (2001), tokį statusą turinti įmonė valdo ir kontroliuoja savo verslą būdama kitoje jurisdikcijoje nei yra jos registravimo vieta. Centrinė įmonė įsikūrusi užsienyje (už šalies ar teritorijos, kurioje įregistruota, ribų). Dažniausiai pasitaiko, kad rezidente savo oficialiojoje jurisdikcijoje tokia įmonė būti negali. Atsižvelgiant į tai, paaiškinamas angliško žodžio *offshore* terminas, kurio reikšmė – veikla „už krantų“. Terminą pradėjo vartoti Didžiojoje Britanijoje, kurioje šio žodžio reikšmė atspindi ir veiklą „užsienyje“ (Marcinkevičius, 2011).

**5 lentelė.** Lengvatinio apmokestinimo įmonės samprata

Autoriai	Samprata
Galdikas, Sakalauskas, Stungys ir Venslovas (2001)	Lengvatinio apmokestinimo įmonės paskirtis - sumažinti įmonės mokamus mokesčius. Tai tokios bendrovės sąvoka, kuri apibūdina ypatingą organizacinį bei juridinį bendrovės statusą. Toks statusas siejamas su griežtais reikalavimais vykdyti gamybinę, prekybinę, paslaugų ar kitą veiklą už tos jurisdikcijos, kurioje ši lengvatinio apmokestinimo firma yra registruota, ribų.
Snieška ir Gaidelys (2004)	Lengvatinio apmokestinimo bendrovės terminą galima priskirti ir prie ekonominių, ir prie juridinių terminų: savo organizacine forma lengvatinio apmokestinimo bendrovė priklauso prie juridinių sąvokų, bet kaip ekonominę veiklą plėtojanti įmonė – prie ekonominių. Pagrindinis lengvatinio apmokestinimo bendrovės bruožas tas, kad jos savininkai nėra tos valstybės, kurioje bendrovė įregistruota, rezidentai.
Navickas (2011)	Tam tikrose valstybėse galiojantys teisės aktai sudaro galimybes būti faktiškai atleistiems nuo mokesčių naujai steigiamoms bendrovėms. Pagrindinis reikalavimas – nevykdyti šioje šalyje ūkinės veiklos. Tokias bendroves vadina lengvatinio apmokestinimo įmonėmis, o jas registruojančios valstybės ar atskiros jų teritorijos vadinamos lengvatinio apmokestinimo zonomis.
Marcinkevičius (2011)	Lengvatinio apmokestinimo įmonė įregistruota lengvatinio apmokestinimo zonoje. Ūkinę veiklą vykdo kitoje valstybėje nei yra įregistruota. Tokių bendrovių savininkai negali būti rezidentai tų valstybių, kurioje ji registruota.
Visuotinė lietuvių enciklopedija (2019)	Lengvatinio apmokestinimo bendrovė – užsienio kapitalo bendrovė, įregistruota lengvatinio apmokestinimo zonoje.

Galdikas ir kt. (2001) teigia, kad svarbiausia ir pagrindinė lengvatinio apmokestinimo įmonės ypatybė yra ta, kad pasinaudojus šalyje esančiais reglamentuotais teisės aktais, įmonės dalinai arba visiškai atleidžiamos nuo ten esančių mokesčių. Taikomi tik maži metiniai mokesčiai ar metinės rinkliavos. Taigi, apibendrinant įvairių autorių nuomones, galima teigti, kad pagrindinė lengvatinio apmokestinimo įmonės mintis – veikla vykdoma kitoje šalyje, pasinaudojant mokesčių lengvatomis. Šalys, kuriose teikiamos būtent tokio tipo mokesinės lengvatos vadinamos lengvatinio apmokestinimo zonomis arba mokesčių rojais. Snieška ir Gaidelys (2004) išskyrė penkis pagrindinius lengvatinio apmokestinimo bendroves apibūdinančius bruožus:

1. Lengvatinio apmokestinimo bendrovė yra nerezidentė teritorijos, kur ji įregistruota, atžvilgiu. Kaip jau minėta, centrinė bendrovė valdo ir kontroliuoja iš kitos jurisdikcijos nei yra jos registravimo vieta. Taip pat bet kokios komercinės operacijos turi būti vykdomos už jurisdikcijos, kur yra įregistruota bendrovė, ribų.
2. Lengvatinio apmokestinimo bendrovė praktiškai yra atleista nuo mokesčių ir paprastai moka tik kasmetinį registracijos mokestį.
3. Lengvatinio apmokestinimo bendrovių registracijos procesas ir valdymas supaprastintas. Dažniausiai lengvatinio apmokestinimo centruose leidžiama naudotis nominalių savininkų ir direktorių paslaugomis. Reikalavimai bendriems akcininkų susirinkimams ir direktorių pasitarimams neretai yra formalūs. Lengvatinio apmokestinimo bendrovė paprastai valdoma per sekretorinę kompaniją.
4. Lengvatinio apmokestinimo bendrovėse (priklausomai nuo lengvatinio apmokestinimo jurisdikcijos) valiuta nekontroliuojama, o finansinės atskaitomybės reikalavimai yra minimalūs. Auditorių patikrinimų, išskyrus retus atvejus, nereikalaujama.
5. Lengvatinio apmokestinimo bendrovės valdymas dažniausiai vykdomas anonimiškai, remiantis ypatingomis konfidencialumo garantijomis. Lengvatinio apmokestinimo bendrovės valdymo konfidencialumas yra garantuotas visuotinai priimtinomis teisinėmis normomis ir jurisdikcijos, kur įregistruota lengvatinio apmokestinimo bendrovė, įstatymine baze.

### 2.3. Lengvatinio apmokestinimo zonos

Ekonominiai, politiniai ir socialiniai procesai, vykstantys tarptautinėje ekonomikoje, skatina atskirų ekonomiškai aktyvių zonų (lengvatinio apmokestinimo centru) kūrimąsi (Snieška ir Gaidelys, 2004). Anot Farney ir kt. (2015), yra keletas priežasčių, kodėl pastaraisiais metais labai padaugėjo šio reiškinių. Viena vertus, didėja globalizacija, kita vertus, pastaraisiais dešimtmečiais masiškai pasikeitė ir įmonių struktūros (Farney et al., 2015). Kaip jau minėta, lengvatinio apmokestinimo zonos dažnai vadinamos mokesčių rojais. Anot Farney ir kt. (2015), mokesčių rojus yra šalis, taip pat tik dalis šalies, kurioje užsienio investuotojams siūlomi maži mokesčių tarifai arba jų net nėra. Šalys, kuriose teikiamos būtent tokio tipo mokesstinės lengvatos vadinamos lengvatinio apmokestinimo zonomis arba mokesčių rojais, tačiau pažymėtina, kad tarp šių sąvokų griežtos ribos nėra. Tačiau mokesčių rojaus išskirtinumui priskiriama galimybė, kuri suteikia visoms užsienio kompanijoms pasinaudoti siūlomomis mokesčių lengvatomis. Tokios lengvatos įmonėms gali būti taikomos, kai operacijos susijusios su verslu, atliekamos su nerezidentais. Pabrėžiama, kad ūkio subjektas negali vykdyti veiklos vietoje, kurioje įsiregistravo (Vaškelaitis ir Nienius, 2003). Mokesčių rojų ir lengvatinio apmokestinimo zonų sąvokos ne tik tapatinamos, bet ir yra dažnai siejamos su mokesčių slėpimu, bei korupcija. Anot Gravelle's (2015), nėra tikslaus mokesčių rojaus apibrėžimo. Europos Parlamento pranešime (2018) pateikiami trys elementai, dažniausiai naudojami kaip skiriamieji kriterijai, leidžiantys daryti išvadą, kad vieta priklauso mokesčių rojui:

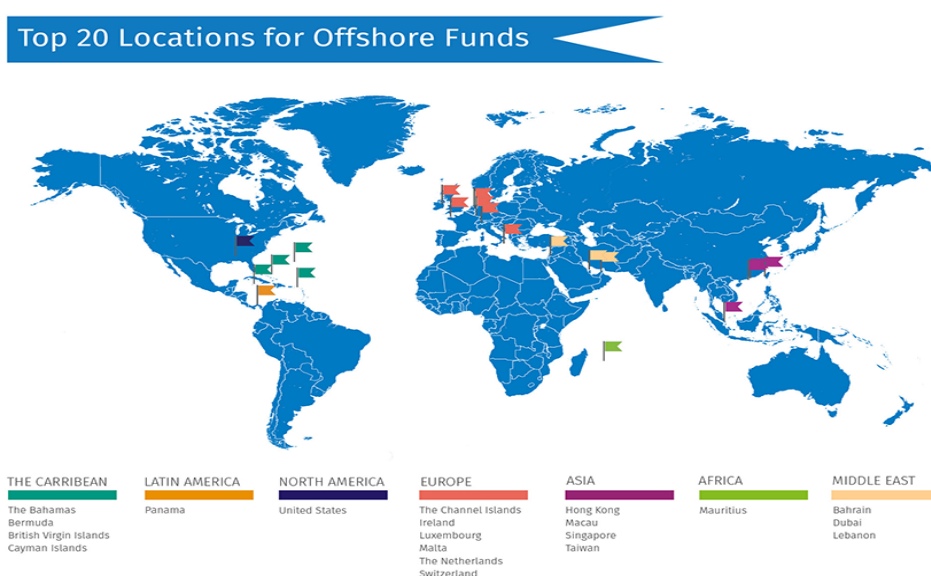
1. trūksta aktyvaus keitimosi svarbia informacija su kitomis vyriausybėmis apie jų mokesčių mokėtojus, minimaliai arba visai neatskleidžiami finansiniai sandoriai ir esama turto nuosavybė;
2. visai netaikomas mokestis arba minimaliai apmokestinamos pajamos ir turtas, suteikiamos mokesčių lengvatos fiziniams asmenims nerezidentams;
3. priimami minimalūs įmonių valdymo standartai ir atskaitomybė.

Europos Parlamento pranešime (2018) rašoma, kad išskirtinės mokesčių rojų savybės yra žemas arba lygus nuliui įmonių apmokestinimas, fiktyvios gyvenamosios vietos pateikimas (neturinti įtakos tikrovei) ir mokesčių paslaptys. Lengvatinio apmokestinimo zonoje yra tik lengvatinio apmokestinimo firmos ofisas, tačiau tik simbolinis (tai tik patalpa, klerkas ir telefonas bei faksas) (Navickas, 2011). Visa tai pabrėžiama kaip pagrindinių naudos gavėjų slėpimo būdai. Priešingai, Visuotinėje lietuvių enciklopedijoje (2019) lengvatinio apmokestinimo zona pateikiama kaip, valstybė ar teritorija, kurioje nerezidentų įmonėms sudaromos ypatingos lengvatinės registracijos, apmokestinimo ir veiklos sąlygos. Nurodoma, jog lengvatinio apmokestinimo zonos taiko jose įregistruotoms lengvatinio apmokestinimo bendrovėms, kartais ir užsienio fiziniams asmenims, labai mažus (dažnai mažesnius nei rezidentams) arba nulinius pelno, gyventojų pajamų, turto ir kitų mokesčių tarifus, jų importuojama įranga, automobiliai, medžiagos ir kitos prekės neapmokestinamos importo muitais, todėl lengvatinio apmokestinimo zonos dar vadinamos mokesčių rojais. Gravelle (2015) nurodo, kad kiti, ypač ekonomistai, mokesčių rojumi vadina bet kurią šalį, kurioje yra maži arba visai netaikomi mokesčiai. Mokesčių lengvatų taikymas pastebėtas ir tam tikrose ES valstybėse narėse (Štreimikienė ir Mikalauskiene, 2006). Atskiros Europos Sąjungos šalys, kurios taiko lengvatas mokesčiams, siekia prisivilioti didesnę kapitalą į tam tikrus regionus arba net pačią šalį. Kadangi mokesčių rojai negali reikšti tik šalies, tai gali būti ir daug mažesnis vienetas, toks kaip Londono miestas. Angliškai kalbančiame pasaulyje jie dažnai vadinami jurisdikcijomis, apibūdinančiomis teisinės atsakomybės ar teritorijos ribas (Farney et al., 2015). Taigi, lengvatinio apmokestinimo zona vadinama teritorija užsienyje, kurioje įmonės įregistruojamos pagal tos šalies galiojančius teisės aktus, naudojasi suteikiamomis mokesstinėmis

lengvatomis, kurios dalinai ar visai atleidžia nuo įprastinių mokesčių ir nevykdo savo veiklos šioje jurisdikcijoje (Snieška ir Gaidelys, 2004). Vainienė (1998) teigia, kad lengvatinio apmokestinimo zonoms priskiriamos šalys sugeba išsiderėti palankias verslo valdymo sąlygas. Šios sąlygos siejamos su dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių pasirašymu su kai kuriomis pasaulio šalimis. Atitinkamais atvejais, tokie tarpvalstybiniai šalių susitarimai suteikia galimybę pajamų mokesčius sumokėti savo registracijos šalyje, nors pajamos gautos kitoje šalyje (Vaškelaitis ir Nienius, 2003). Lengvatinio apmokestinimo zonomis dažniausiai įvardijamos mažos valstybės, kurios kažkada buvo ar net dabar yra priskiriamos kolonijinėms valdoms ar kitokioms savivaldoms plačiomis teisėmis mokesčių srityje (Galdikas ir kt., 2001). Kai kurios šalys priskiriamos prie kitų valstybių, o kai kurios yra tiesiog nepriklausomos (Marcinkevičius, 2011). Anot Galdiko ir kt. (2001), nagrinėjant lengvatinio apmokestinimo teritorijas jas galima klasifikuoti pagal geografinius, taikytinų mokesčių dydžius, sudėtingumą išlaikant įmonę ir kitus principus. Atsižvelgiant į šiuos principus, minėti autoriai teigia, kad lengvatinio apmokestinimo jurisdikcijas dažniausiai skirstomos taip:

1. Karibų baseino šalims priskiriama Panama, Bahamų Sandrauga, Barbadosas, Bermuda ir t.t.
2. Ramiojo vandenyno lengvatinio apmokestinimo įmonių teritorijos – Sent Kitsas, Nevis, Vanuatu, Kuko salos ir t.t.
3. Viduržemio jūros šalims – Gibraltaras, Kipras, Malta.
4. Didžiosios Britanijos teritorijos, esančios Europoje priskiriama Meno sala, Gibraltaras, Džersis ir Gernsis.
5. Jungtinės Amerikos Valstijos.
6. Kontinentinei Europai – Šveicarija, Lichtenšteinas, Liuksemburgas, Austrija, Olandija, Vengrija.
7. Kitos zonos – pvz., Ingušetija ir Kalmukija Rusijoje.

Kaip jau minėta, analizuojamoje literatūroje galima rasti ir pagal kitus kriterijus klasifikuojamų jurisdikcijų. 6 paveiksle pateikiama 20 garsiausių pasaulyje lengvatinio apmokestinimo šalių, kuriuose sukurtos palankiausios sąlygos užsienio investicijoms, pagal geografinį išsidėstymą. Vietos sugrupuotos ir pateikiamos pagal regionus.



**6 pav.** Garsiausios lengvatinio apmokestinimo zonos pagal regionus (Wolters Kluwer, 2019)



Pasaulyje populiariausios zonos, tokios kaip Seišelių Respublika, Bahamų Sandrauga, Bermuda, Kaimanų salos, Britų Virginijos, Terkso ir Kaikoso salos, Gibraltaras, Džersis, Gernsis, Meno sala, Nauru Respublika, Vanuatu Respublika, Singapūras buvo, o kai kurios ir dabar yra Britanijos Sandraugos šalys (Vaškelaitis ir Nienius, 2003). Anot Vaškelaičio ir Nieniaus (2003), šiose teritorijose, tokių įmonių veiklą reglamentuoja įstatymai, kurie buvo parengti pritaikius britų modelį.

Snieška ir Gaidelys (2004) pažymi, kad dauguma lengvatinio apmokestinimo centrų pasižymi ganėtinai mažu darbo lygiu, pagrindinės darbo vietos sukuriamos paslaugų sektoriuje, lengvatinio apmokestinimo centruose yra nedaug gyventojų, menkas šalies ekonominis išsivystymas.

Visame pasaulyje galima rasti daugiau nei keturiasdešimt lengvatinio apmokestinimo finansinių centrų (Durnev et al., 2017). Lengvatinio apmokestinimo finansinių centrų pasiskirstymas pasaulyje pavaizduotas 7 paveiksle. Būtent čia, kai kurios jų, tokios kaip Airija ir Honkongas, turi gerai išvystytas finansų rinkas ir modernią infrastruktūrą, kuri suteikia daug reikšmės nerezidentų investicijų sumos vertei, o kitos plėtojamos finansų rinkose, tokiose kaip Kaimanų salos (Durnev et al., 2017).



7 pav. Lengvatinio apmokestinimo finansinių centrų geografinis pasiskirstymas (Durnev et al., 2017)

Anot Navicko (2011), didžiausios lengvatinio apmokestinimo zonos: Bahamų Sandrauga, Britų Virdžinijos salos, Kipras, Meno sala (Airija), Gibraltaras, Liuksemburgas, Lichtenšteinas ir kt. Dažnai populiariausiomis laikomos šalys ar teritorijos, kurios nėra įtrauktos į „juodąjį sąrašą“ (Marcinkevičius, 2011). Anot Marcinkevičiaus (2011), valstybės turi vidinius teritorijų „juoduosius sąrašus“. Komercinė veikla su teritorijomis esančiomis „juodajame sąraše“ gali būti laikoma neteisėta arba sandoriai gali būti prilyginti įtartinais. Nuo 2017 m. ES parengtas bendras sąrašas, kuris nuolat tikrinamas. Europos Komisijos (2019) faktų apžvalgoje pažymima, kad į mokesčių tikslais nebendradarbiaujančių jurisdikciją turinčių subjektų ES sąrašą įrašomos šalys, kurios neįgyvendino išsipareigojimų laikytis gero valdymo kriterijų arba visai neišsipareigojo jų laikytis. Čia svarbu paminėti, kad tam įtakos turi ekonomika ir politika. Anot Farney ir kt. (2015), mokesčių rojus pasirengimas bendradarbiauti krinta didėjant jos derybinei galiai. Ir atvirkščiai, nenuostabu, kad padidėjus aukšto apmokestinimo šalių derybinei galiai, bendradarbiavimo laipsnis padidėja (Farney et al., 2015). Remiantis Komisijos patikrinimo rezultatais, šiuo metu sąraše yra 15 šalių (žr. 8 pav.) (Europos Komisija, 2019).

EU LIST OF NON-COOPERATIVE TAX JURISDICTIONS		
<p><b>NO COMMITMENT TO ADDRESS EU'S CONCERNS</b></p> <p>American Samoa Guam Samoa US Virgin Islands</p>	<p><b>DID NOT DELIVER ON THEIR COMMITMENT ON TIME</b></p> <p>Aruba Barbados Belize Bermuda Dominica Fiji Marshall Islands Oman United Arab Emirates Vanuatu</p>	<p><b>MAJOR TRANSPARENCY CONCERNS</b></p> <p>Trinidad &amp; Tobago</p>
<p>■ JURISDICTION STAYED IN ANNEX I (<i>Blacklist</i>)</p>	<p>■ JURISDICTION MOVED FROM ANNEX II (<i>Greylist</i>) TO ANNEX I (<i>Blacklist</i>)</p>	

8 pav. Juodasis valstybių sąrašas (Europos Komisija, 2019)

Šalys, kuriose taikomi maži mokesčiai, pavyzdžiui, Singapūras, Airija ir Nyderlandai, tampa labiau pageidautinos nei neapmokestinamos Karibų jūros rojaus šalys, tokios kaip Bermudai (Browning and Newcomer, 2019). Galima daryti išvadą, kad tai susiję su buvimu „juodajame sąrašė“. Anot Farney ir kt. (2015), atskiri mokesčių rojai konkuruoja tarpusavyje, tačiau jie taip pat ir papildo vienas kitą. Skirtingos kiekvieno mokesčių rojaus specializacijos svyruoja nuo tradicinio turto valdymo iki pageidaujamų investavimo formų ir iki visiškai šešėlinės bankininkystės sistemos – esama galimos veiklos užsienio centruose įvairovė yra didelė ir paprastai yra visiškai teisėta (Farney et al., 2015). Lengvatinio apmokestinimo įmonių panaudojimas pripažintas legaliu ir priimtiniu finansų valdymo būdu. Tačiau tai yra tik tol, kol neperžengiama tam tikra riba. Šiuo atveju veiklos teisėtumą ir legalumą sudėtinga atskirti nuo nusikalstamos ir neteisėtos veiklos (Vaškelaitis ir Nienius, 2003).

Lietuvoje yra detalus finansų ministro įsakymas Nr. 344, kuriame patvirtintas tikslinių teritorijų sąrašas. Svarbu paminėti, kad tikslinės teritorijos sąvoka vartojama Lietuvai priskirtoms lengvatinių mokesčių teritorijoms apibūdinti. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme tikslinė teritorija tai valstybė užsienyje arba jos teritorija, kuri įtraukta į Tikslinių teritorijų sąrašą. Pažymima, kad teritorija ar valstybė bus įtraukta į numatytą sąrašą jeigu atitiks bent du kriterijus iš pateiktų:

1. analogiško mokesčio tarifo dydis yra mažesnis kaip 75 procentai pagal šiuo metu galiojantį šalyje įstatymą;
2. taikomos skirtingos apmokestinimo analogišku mokesčiu taisyklės – pagal tai, kokioje valstybėje yra įregistruotas ar kitaip organizuotas kontroliuojantis asmuo;
3. taikoma nevienoda apmokestinimo analogišku mokesčiu taisyklė. Atsižvelgiama į tai, kokioje valstybėje vyksta veiklos vykdymas;
4. kontroliuojamasis apmokestinamasis vienetas yra sudaręs sutartį su tos valstybės mokesčio administratoriumi dėl mokesčio tarifo ar mokesčio bazės;
5. numatytoje teritorijoje informacijos keitimasis neefektyvus;
6. trūksta finansinio-administracinio skaidrumo: taisyklės administruojančius mokesčius neaiškios ir jų taikymo tvarka neprieinama mokesčių administratoriams kitoje šalyje.

Taigi vienas iš svarbiausių tikslinės teritorijos bruožų yra tai, kad jose pelno mokesčio tarifai mažesni negu Lietuvoje. Tikslinių teritorijų įsakymo pakeitimas išleistas 2019 m. balandžio 26 d. Nr. 1K-127, kuris įsigaliojo nuo 2019-05-15 dienos (žr. 2 priedą). Pirminiame sąrašė buvo 60 valstybių, o dabartiniame teisės akte nurodytos 49 valstybės. Anot Gravelle's (2015), į visus sąrašus yra patekusios aštuonios šalys: Bahamų salos, Bermudai, Kaimanų salos, Gernsis, Džersis ir Malta. Kiekviena šalis turi pasitvirtinusi savo teritorijų sąrašą, taigi Visuotinėje lietuvių enciklopedijoje (2019) ir nurodoma, kad vieningo lengvatinio apmokestinimo zonų sąrašo nėra (kartais joms priskiriama Airija, Honkongas, Kipras ir kita), jų sąrašus pagal pasirinktus kriterijus atskirai sudaro įvairių šalių centriniai bankai, tarptautinės finansinės institucijos, siekdamos kontroliuoti įtartinas finansines operacijas su lengvatinio apmokestinimo bendrovėmis. Kadangi šiuo metu Lietuvoje egzistuoja apie 50 tikslinių teritorijų, šiek tiek plačiau tikslinga charakterizuoti keletą iš didžiausių ir labiausiai žinomų jurisdikcijų.

**Bahamų Sandrauga.** Šimtai finansinių institucijų ir kitokių bendrovių yra įsteigusios parduotuves Bahamų salose. Ji yra patraukli dėl ilgos parlamentinės demokratijos istorijos, lengvų lengvatinio apmokestinimo bendrovių steigimo taisyklių, įstatų anonimiškumo, kurie sukurti siekiant maksimalaus investuotojo privatumo, minimalaus vieno akcininko ir vieno direktoriaus reikalavimo (Wolters Kluwer, 2019). Pagrindinė nauda steigiantiems tokio tipo įmones:

1. įstatymu patvirtintas visiškasis akcininkų duomenų privatumas;
2. reikalingas tik vienas akcininkas ir vienas direktorius;
3. neprivalo pateikti metinių ataskaitų;
4. metinių visuotinių susirinkimų vieta neprivalo būti Bahamų salose;
5. lengva atidaryti banko sąskaitą.

**Belizas.** Belizas, esantis rytinėje Centrinės Amerikos pakrantėje, yra mokesčių rojus grynąja prasme, nes jis suteikia paprastą steigimo procesą lengvatinio apmokestinimo įmonėms, kurios nemoka mokesčių nuo uždarbio iš užsienio (Krohnfeldt, 2016). Šalis teikia daug mokesčių lengvatų įmonėms ir asmenims, norintiems įsteigti lengvatinio apmokestinimo kompaniją fizinio ar juridinio asmens naudojimui. Šioje jurisdikcijoje populiariausios tarptautinės verslo įmonės - IBC (*International Business Company*). Taigi ir čia tikslinga išskirti keletą privalumų norint steigti lengvatinio apmokestinimo įmonę Belize:

1. visiškasis atleidimas nuo visų formų vietinių mokesčių, įskaitant ir žyminį mokestį;
2. nemoka mokesčių už pelną, kai jos uždirbtos už šalies ribų;
3. reikalingas tik vienas akcininkas;
4. pagal įstatymą reikalaujama tik vieno direktoriaus;
5. jokių rezidentų ar pilietybės reikalavimų lengvatinio apmokestinimo įmonės direktoriui nėra;
6. akcininkų ir (arba) direktorių susirinkimai gali būti rengiami bet kurioje šalyje;
7. Belizo įmonės neprivalo turėti viešai prieinamų įrašų;
8. kapitalas gali būti išreikštas bet kuria valiuta;
9. paprastas įmonių perkėlimas į Belizą ir iš jo;
10. bendrovė neprivalo pateikti metinės mokesčių deklaracijos;
11. Belize įsteigtos bendrovės turi tokias pačias teises galias kaip ir kitos įmonės;
12. Belizo įmonės gali tvarkyti banko sąskaitas kitose lengvatinio apmokestinimo jurisdikcijose.

**Bermudai.** Tai buvo ypač populiari draudimo pramonės vieta – ypač perdraudimo tiekėjams, kurie salą pavertė trečiuoju pagal dydį perdraudimo centru pasaulyje (Wolters Kluwer, 2019).

Bermuduose išskiriami 3 įmonių tipai: vietinės įmonės, bendrovės, kurioms taikomos išimtis ir leidimo užjūrio bendrovės. Bendrovė, kuriai taikoma išimtis, yra labiausiai paplitusi forma, kuria naudojasi tarptautiniai verslai norėdami sudaryti sandorius iš Bermudų salų (EYGM Limited, 2019). Pažymima, kad bendrovėms, kurioms taikoma išimtis, netaikomas reikalavimas, kuris nustatomas vietinėms bendrovėms, kad ne mažiau kaip 60 % kapitalo turėtų priklausyti ir juos valdyti vietiniai Bermudų gyventojai. Norint įsteigti bendrovę, kuriai taikomos išimtis, būtina sumokėti tam tikrą registracijos mokestį, o tada įmonė tampa nerezidentinė. Nerezidentinės įmonės statuso pripažinimas leidžia šiems subjektams veikti be valiutos keitimo kontrolės taisyklių ir leidžia jiems atlikti dividendų mokėjimus, paskirstyti kapitalą, atidaryti ir prižiūrėti užsienio banko sąskaitas, tvarkyti tas sąskaitas bet kuria valiuta ir pirkti vertybinius popierius (EYGM Limited, 2019). Bermuduose nėra nei pelno mokesčio, nei mokesčio nuo pajamų ar kapitalo prieaugio. Svarbu paminėti, kad lėšų pervedimus ir grąžinimus, kuriuos vykdo bendrovės, nėra kontroliuojamos. Bermuduose yra tik mokamas mokestis į darbo užmokesčio fondą ir žemės mokestis.

**Didžiosios Britanijos Mergelių salos.** Britų Mergelių salos yra turbūt pirmaujanti pasaulyje lengvatinio apmokestinimo įmonių steigimo vieta, kurioje daugiau nei 400 000 veikiančių įmonių skaičiuoja dukterines įmones (Wolters Kluwer, 2019). Bendrovės įregistruotos pagal Britų Mergelių salų įstatymą yra atleidžiamos nuo visų mokesčių, numatytų pagal pajamų mokesčio potvarkį (EYGM Limited, 2019). Britų Mergelių salose nėra turto ar dovanų mokesčio, nėra pardavimo mokesčio, tik efektyvus nulinis pajamų mokesčio tarifas (Bird, 2019). Tai ideali vieta atidaryti lengvatinio apmokestinimo įmonės banko sąskaitą. Šalis netaiko jokių mokesčių sąskaitoms ir neturi jokių mokesčių sutarčių su kitomis tautomis, taip apsaugodama banko sąskaitų savininkų finansinį privatumą. Nėra valiutų keitimo kontrolės ir tai leidžia daug lengviau pervesti lėšas iš vienos vietos į kitą prekybos ir investavimo tikslais, tuo pačiu apsaugant finansinį privatumą. Britų Mergelių salos teikia finansinio turto valdymą per trečiuosius fondus ir pašto dėžučių bendroves (Farney et al., 2015). Farney ir kt. (2015) pažymi, kad tokios sąvokos kaip bazinė įmonė (pašto dėžutės įmonė) ir tęstinis subjektas yra minimi, kalbant apie mokesčių planavimo mechanizmą.

**Kaimanų salos.** Viena iš labiausiai žinomų pasaulyje mokesčių rojų. Anot Peretti (2016), Kaimanų salose yra beveik dvigubai daugiau kompanijų nei žmonių. Salos siūlo patrauklią įmonių infrastruktūrą: stabilią vyriausybę, pažangias teisine sistemas, verslą palaikančią politiką ir neturi jokio pelno mokesčio (Wolters Kluwer, 2019). Šiose salose esančių įmonių pajamos, pelnas, turtas ar kapitalo prieaugis nėra apmokestinami (EYGM Limited, 2019). Labiausiai paplitusi bendrovės forma kaip ir Bermuduose – bendrovės, kurioms taikomos išimtis. Būtent šios įmonės formos labiausiai patrauklios tarptautiniame versle dirbantiems investuotojams. Bendrovė, kuriai taikoma išimtis, panaši į įprastą nerezidentinę bendrovę, kuri negali vykdyti verslo Kaimanų salose, tačiau gali iš salų perduoti visus reikalus, reikalingus verslui vykdyti už salos ribų (EYGM Limited, 2019). Kaimanų salos konkuruoja su kitais tarptautiniais finansų centrais: Šveicarija, Honkongu, Liuksemburgu, JAV Delavero valstija ir, žinoma, su pačiu Londono miestu (Peretti, 2016).

**Seišelių Respublika.** Seišeliuose populiariau steigti korporacijas (IBC) ir specialios licencijos bendroves (CSL). Seišelių korporacijos (IBC) privalumai:

1. nėra mokesčių;
2. itin lengva ir greita registracija;
3. reikalingas tik vienas akcininkas ir vienas direktorius;
4. privatumas ir konfidencialumas;

5. neturi metinių mokesčių deklaracijų;
6. mažas metinis palaikymo mokestis.

CSL bendrovių privalumai:

1. itin greita registracija;
2. mažas pelno mokesčio tarifas (1,5 %);
3. įmonės nuosavybė gali priklausyti užsieniečiui;
4. privalomas akcininkų skaičius – 2;
5. direktorių minimalus skaičius – 2;
6. nėra minimalaus įstatinio kapitalo;
7. nereikalaujama daryti audito.

Apibendrinant galima teigti, kad lengvatinio apmokestinimo zonos, kurios egzistuoja įvairiausiuose pasaulio kampeliuose, investuotojus pritraukia naudodamos lengvatines sąlygas verslui. Kiekviena zona išsiskiria savo įstatymine baze kuriant tokio tipo įmones, tačiau pagrindiniai bruožai išlieka panašūs.

#### **2.4. Lengvatinio apmokestinimo įmonių esmė**

Verslininkas užsienyje įregistruoja naują, savarankišką ūkinių bei teisinių santykių subjektą. Jis visiškai pavaldus įregistravusiam asmeniui. Ir tai laikoma pagrindinė lengvatinio apmokestinimo įmonių prasmė (Galdikas ir kt., 2001).

Anot Snieškos ir Gaidelio (2004), pastebėta, kad pastaruoju metu išsiskiria dvi lengvatinio apmokestinimo bendrovių panaudojimo galimybės:

1. Juridinių asmenų veiklos organizacijai. Šiuo atveju lengvatinio apmokestinimo įmonės suteikia galimybę sumažinti mokestinę naštą bei padeda sudaryti palankias sąlygas norint sumažinti produkcijos savikainą. Tokiu būdu produktas rinkoje konkurencingesnis.
2. Fizinį asmenų (grupės asmenų) asmeniniais tikslais. Šiuo atveju lengvatinio apmokestinimo įmonės padeda spręsti vieno asmens ar grupės problemas susijusias su finansais.

Anot Navicko (2011), daugelis fizinių asmenų, teikiantys profesionalias paslaugas technikos, aviacijos, finansų, kompiuterių, filmų ir pramogų srityse, gali įgyti teisę į nemažas mokesčių lengvatas, įsteigdami lengvatinio apmokestinimo personalines įmones. Tačiau Europos Parlamento pranešime (2018) rašoma, kad mokesčių rojai teikia mokėtojams – tiek juridiniams, tiek fiziniams asmenims mokesčių vengimo galimybes, o jų slaptumas ir neskaidrumas taip pat padeda paslėpti pajamų kilmę iš neteisėtos ir nusikalstamos veiklos. Lengvatinio apmokestinimo įmonių struktūrų naudojimas dažnai sudaro neigiamą nuomonę apie tokio tipo įmones. Taip atsitiko dėl aferistų, kurie šias įmones naudoja norėdamos atlikti nusikalstamas ūkines finansines operacijas (Vaškelaitis ir Nienius, 2003). Europos Parlamento (2018) pranešime pabrėžiama, kad visgi mokesčių rojai yra glaudžiai susiję su slaptumu ir anonimiškumu, kurie yra pagrindiniai mokesčių vengimo ir agresyvios mokesčių politikos elementai. Pažymėtina, kad sąmoningas siekimas nuslėpti mokesčius prilyginamas agresyviai mokesčių planavimui. Europos Komisijos pranešime (2017) agresyvus mokesčių planavimas – praktika, kai mokesčių mokėtojai sumažina savo mokestinę prievolę taikydami priemones, kurios gali būti teisėtos, tačiau prieštarauja teisės aktų tikslams. Agresyvus pelno mokesčio planavimas dažniausiai įvyksta tada, kai tarptautinės korporacijos išnaudoja mokesčių spragas, iš esmės atsirandančias dėl to, kad atskirų valstybių pelno mokesčio sistemos nėra suderintos (Farney et al., 2015). Marcinkevičius (2011) teigia, kad mokesčių planavimas yra

vienas iš pagrindinių lengvatinio apmokestinimo bendrovės panaudojimo tikslų. Šiuo atveju būtina išskirti ir aptarti tris sąvokas, kurios tarpusavyje susijusios: mokesčių vengimas, mokestinis piktnaudžiavimas bei mokesčių minimizavimas. Anot minėto autoriaus:

1. mokesčių vengimui (*tax evasion*) priskiriamas tyčinis ir aiškiai negalimas mėginimas išvengti visų arba tik tam tikros dalies mokesčių;
2. mokestinį piktnaudžiavimą (mokestinė nauda siekiama piktnaudžiaujant teise) apibrėžti yra kur kas sudėtingiau, nes formalių teisės aktų pažeidimų nėra. Tai sudaro sunkumus norint atskirti piktnaudžiavimą nuo minimizavimo;
3. siekis minimizuoti mokesčius teisės aktų nepažeidžia. Europos Sąjungoje pripažinta vertybė dėl naujų subjektų įsisteigimo ir sudaromų sąlygų laisvam kapitalo judėjimui.

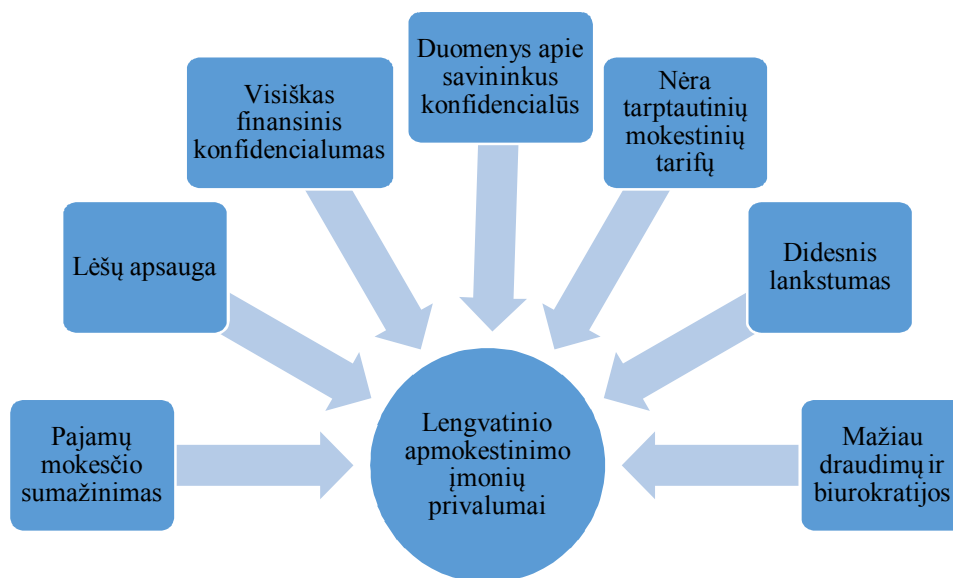
Vaškelaičio ir Nieniaus (2003) teigimu, siekiant legaliais būdais minimizuoti mokesčius, pasinaudojant lengvatinio apmokestinimo bendrovių steigimą, prilyginamas buferiui, kuris padeda amortizuoti negatyvią įtaką susidariusią dėl per didelių mokesčių. Anot minėto autoriaus, tokių įmonių naudojimas, ne tik suteikia galimybę sumažinti mokestinę įmonės naštą, bet ir padeda išlikti rinkoje. Tačiau Gaidelys (2019) pažymi, kad mokesčių slėpimas ar vengimas iškreipia tikrąjį jų poveikio verslui vaizdą, dėl to gali būti nepagrįstai bei žalingai keliami mokesčiai, skatinamas kapitalo pasitraukimas iš rinkos. Nors mokesčių vengimo praktika egzistuoja daugelyje tyrimų, sunku įvertinti prarastas pajamas, atsižvelgiant į reiškinio sudėtingumą ir duomenų ribotumą (Europos Komisija, 2018). Kaip rodo praktika, Lietuvos ir kitų valstybių verslininkai, naudodamiesi lengvatinio apmokestinimo centrų teikiamomis paslaugomis, pažeidinėja ne tik Lietuvos, bet ir tarptautinius teisės aktus ne tik dėl nežinojimo (Snieska ir Gaidelys, 2004). Minėti autoriai teigia, kad tai darydami sąmoningai, jie siekia išvengti mokesčių naštos ir maksimizuoti gaunamą pelną bei turimą kapitalą pervesti į lengvatinio apmokestinimo bendrovių sąskaitas. Federacinė vyriausybė netenka tiek individualių, tiek įmonių pajamų mokesčio, kai pelnas ir pajamos perkeliama į mažų mokesčių šalis (Gravelle, 2015). Gaidelio (2019) teigimu, lengvatinio apmokestinimo bendrovės daro akivaizdžią žalą valstybių biudžetų pajamoms, tokiu būdu prisidėdamos prie socialinio neteisingumo. Europos Komisijos (2017) pranešime nurodoma, kad su agresyviu mokesčių planavimu kovoti būtina, kad būtų užtikrintos mokestinės pajamos valstybės investicijoms, švietimui, sveikatos priežiūrai ir socialinei paramai, taip pat kad būtų sąžiningai dalijamasi našta, būtų išsaugotas mokesčių mokėtojų pasitikėjimas mokesčių sistema ir galiausiai išvengta įmonių tarpusavio konkurencijos iškraipymų. Žvelgiant iš viešosios politikos perspektyvos, neskaidri ir prasta daugelio lengvatinio apmokestinimo įmonių finansinė atskaitomybė leidžia joms išvengti mokėti mokesčius ir plėsti pinigus ir iš investuotojų (Durnev et al., 2017). Taigi šioje vietoje autorių nuomonės dažnai nesutampa. Dalis jų, lengvatinio apmokestinimo įmones, sieja tik su mokesčių slėpimu, kita dalis įžvelgia geresnes galimybes valdyti verslą. Anot Vainienės (1998), išsireikalauti paramą iš biudžeto, valstybės garantijas – norma, o legaliai mažinti mokesčius naudojantis lengvatinio apmokestinimo įmonėmis ar mokesčių taisyklių netobulumu – nusikaltimas. Į lengvatinio apmokestinimo įmonių verslo ir tame tarpe lengvatinio apmokestinimo įmonių legalumo (teisėtumo) klausimą galima būtų atsakyti remiantis privatinės teisės principu: leidžiama viskas, kas neuždrausta įstatymu (Marcinkevičius, 2011). Tačiau anot Galdiko ir kt. (2001), reikia prisiminti, kad lengvatinio apmokestinimo įmonių panaudojimas siejamas su mokestinės pareigos perkėlimu į šalį, kurioje mokesčių tarifai daug mažesni arba jų visai nėra. Svarbu paminėti, kad tokio verslo vykdymas nėra laikomas mokesčių slėpimu nuo tam tikrų, mokesčius kontroliuojančių, institucijų. Jei įmonė gali perkelti pelną į žemų mokesčių jurisdikciją nuo didelių mokesčių, jos mokesčiai bus sumažinti nepažeidžiant kitų įmonės aspektų (Gravelle, 2015). Galdikas ir kt. (2001) teigia, kad niekam nėra uždrausta perkelti savo

verslą į teritorijas, kuriose mokestinė našta daug mažesnė. Taigi autoriai pabrėžia, kad lengvatinio apmokestinimo bendrovės naudojimas nėra laikomas nusikaltimu. Svarbiausia, kad ji laikytųsi visų teisės aktų reikalavimų tų šalių su kuriais siejami jos sandoriai. Tokiu atveju, nebus galima prikišti, kad vykdoma kažkokia abejotina ar nusikalstama veikla. Paprastai lengvatinio apmokestinimo bendrovės steigiamos siekiant sumažinti mokesčius (Snieška ir Gaidelys, 2004). Anot Durnev'o ir kt. (2017), jei veikla užsienyje sumažina pelno mokesčio bazę, tai yra suvokiama kaip vertę maksimaliai didinanti veikla. Farney ir kt. (2015) taip pat pritaria nuomonei, kad tarptautinių mokesčių skirtumų panaudojimas nukreipiant operacijas, siekiant mokesčių lengvatų ir visišką atleidimą nuo mokesčių, yra aiškinamas tik kaip teisėtas mokesčių planavimas. Viskas, ką daro lengvatinio apmokestinimo įmonės – legaliais būdais padeda maksimizuoti uždirbtą pelną ir sumažinti mokestinę našta (Vainienė, 1998).

Bet kokia kompanija, siekianti įgyti globalinę lyderystę savo ūkio sektoriuje, privalo gerai žinoti, kaip atrasti naujas rinkos galimybes, norint dalyvauti rinkose ir išsaugoti ilgalaikį konkurencinį pranašumą (Sekliuckienė, 2009). Galdiko ir kt. (2001) teigimu, lengvatinio apmokestinimo bendrovės turėjimas verslininkui suteikia itin daug naujų galimybių ir padeda įgyti konkurencinį pranašumą prieš kitus rinkos dalyvius. Europos Komisijos (2017) pranešime teigiama, kad mokesčius planuojančios tarptautinės įmonės naudojami konkurenciniu sąnaudų pranašumu, dėl kurio jos gali padidinti užimamą rinkos dalį ir kliudyti kitoms įmonėms patekti į rinką. Tačiau šis veiksnys sąlygiškas, nes galimybė pasinaudoti lengvatinio apmokestinimo įmonių suteikiamomis galimybėmis turi kiekvienas ūkio subjektas (Vaškelaitis ir Nienius, 2003). Snieška ir Gaidelys (2004) taip pat mano, kad iš dalies lengvatinio apmokestinimo bendrovių panaudojimas verslo operacijose padeda sėkmingai konkuruoti su konkurentais, tačiau dažniausiai lengvatinio apmokestinimo bendrovių steigimo tikslai būna kiti. Pagrindiniais lengvatinio apmokestinimo bendrovių privalumais laikomi – mokamų mokesčių minimizavimas, turimo turto apsauga, bei visišką konfidencialumas (Marcinkevičius, 2011). Anot Durnev'o ir kt. (2017), firmos gali padidinti savo pajamas, o vadovai – savo premijas per mažesnę mokesčių našta, kurią galima gauti dirbant su lengvatinio apmokestinimo firmų centrais.

Visuotinėje lietuvių enciklopedijoje (2019) pažymima, kad lengvatinio apmokestinimo zonos garantuoja investuotojams jų tapatybės, turimo turto ir atliekamų finansinių operacijų konfidencialumą, lankstų bendrovių veiklos teisinį reguliavimą (supaprastinta ir pagreitinta registracija, minimali valstybinė kontrolė, dažnai nereikalaujama finansinės atskaitomybės), kad taptų kuo patrauklesne vieta kurti tarptautinį verslą. Anot Farney ir kt. (2015), mokesčių rojai, be kita ko, siūlo apsaugą nuo išsamių mokesčių patikrinimų arba apsaugą nuo reguliuojamų finansų rinkų. Mokesčių rojuje ūkio subjektams nereikia atlikti finansinės veiklos audito ar pildyti mokesčių deklaracijas ir jas pateikinti (Vaškelaitis ir Nienius, 2003). Anot Snieškos ir Gaidelio (2004), be teikiamų mokestinių bei kitų lengvatų, ypač populiarius tarp verslininkų (taip pat ir Lietuvos) – konfidencialumo kriterijus. Tai informacijos apie lengvatinio apmokestinimo bendrovės vykdomą veiklą, jos savininkus, turimas sąskaitas bankuose, piniginius srautus ir kt. slaptumas (Snieška ir Gaidelys, 2004). Kai kurios šalys piktybiškai atsisako pavišinti informaciją apie įmones įsikūrusias jų jurisdikcijoje, nors ir yra priimti informacijos atskleidimą įpareigojantys teisės aktai (Kalendienė, 2016). Tačiau svarbu priminti, kad ES Taryba siekdama padidinti mokesčių skaidrumą, nuo 2017 m. taiko aktą dėl automatinio keitimosi informacija apie sprendimus susijusius su mokesčiais. Šiuo atveju yra daugiau bendradarbiauti norinčių šalių, nei atsisakančių bendradarbiauti.

Atlikus mokslinės literatūros analizę, galima išskirti pagrindinius, veiklos per lengvatinio apmokestinimo kompanijas, privalumus (žr. 9 pav.).



9 pav. Lengvatinio apmokestinimo įmonių privalumai

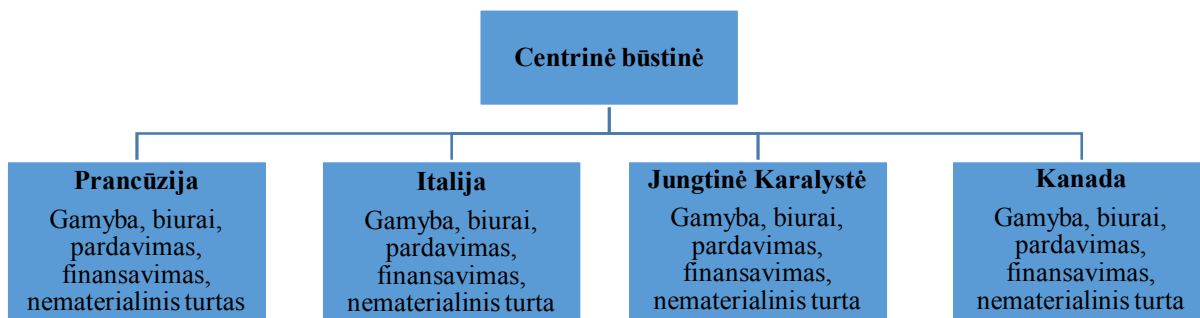
Išskiriami pagrindiniai lengvatinio apmokestinimo įmonių privalumai: pajamų mokesčio sumažinimas, lėšų apsauga, visiškas konfidencialumas tiek finansams, tiek savininkų tapatybėms, apsauga nuo tarptautinių mokesčių tarifų, didesnis įmonės veiklos lankstumas, mažiau draudimų ir biurokratijos. Taigi apibendrinant galima daryti išvadą, kad lengvatinio apmokestinimo įmonių panaudojimas tarptautiniame versle suteikia itin palankias sąlygas verslo vykdymui. Jų pagalba bendrovės įgauna konkurencinį pranašumą prieš kitas bendroves.

## 2.5. Lengvatinio apmokestinimo bendrovių steigimas

Anot Snieškos ir Gaidelio (2004), biznio aplinką veikiančios taisyklės galioja ir lengvatinio apmokestinimo įmonių versle, nors lengvatinio apmokestinimo įmonių verslas yra specifinė verslo dalis, tačiau, kaip ir kitas verslo sritis, šiai irgi daro įtaką biznio aplinką formuojantys veiksniai. Visų pirma, reikia pabrėžti, kad pats lengvatinio apmokestinimo kompanijų steigimas, sąskaitų užsienio bankuose atidarymas yra legali veikla ir įstatymams neprieštarauja (Kalendienė, 2016). Lengvatinio apmokestinimo verslo šalininkų teigimu, lengvatinio apmokestinimo verslas nėra mokesčių slėpimas ar nusikaltimas, tai įvairių valstybių įstatymų tarpusavio neatitikimo panaudojimas, kad sumažėtų mokesčių našta. Kone kiekviena užsienio kompanija į kitas šalis „eina“ ne tiesiai iš savo šalies, o įsteigę tarpininką mažų mokesčių šalyje (Vainienė, 1998). Anot Durnev'o ir kt. (2017), daugelis kompanijų vykdo finansines ir komercines operacijas per lengvatinio apmokestinimo firmų centrus. Tai visame pasaulyje pripažinta ir sėkmingai veikianti legali ir morališkai priimtina mokesčių mažinimo, tarptautiniame versle, sistema (Vaškelaitis ir Nienius, 2003). Galdiko ir kt. (2001) teigimu, naudojant kontroliuojamą užsienio įmonę kaip savarankišką tarptautinio verslo finansinių operacijų subjektą, galima perkelti mokesčių atsiradimo vietą į tokią valstybę, kuri liberaliau žiūri į verslo plėtrą ir neapkrauna smulkaus ar vidutinio verslo įmonių įvairiausių mokesčių našta. Anot Snieškos ir Gaidelio (2004), nustatyta, kad viena svarbiausių lengvatinio apmokestinimo įmonės ypatybių ta, kad ji yra visiškai ar iš dalies atleista nuo įregistravimo vietoje nustatytų mokesčių, ir jai taikomi itin maži metiniai mokesčiai arba metinės rinkliavos.

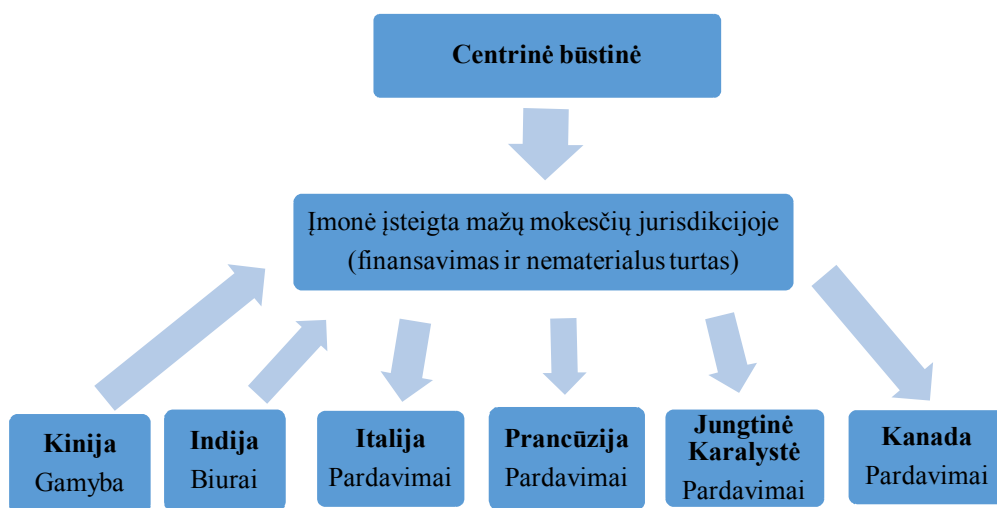


Siekiant suprasti lengvatinio apmokestinimo bendrovės steigimo esmę pirmiausia reikia palyginti jos struktūrą su tradicinės įmonės struktūra. Taigi 10 ir 11 paveiksluose pateikiami pagrindiniai įmonių valdymo aspektai.



10 pav. Tradicinės įmonės struktūra (Farney et al., 2015)

10 paveiksle matyti, kad centrinė būstinė valdo dukterines įmones esančias skirtingose šalyse. Kiekvienas įmonės filialas veikia atskirai ir yra kaip atskiras ūkinis objektas. 11 paveiksle pavaizduota įmonės struktūra, kurioje naudojama lengvatinio apmokestinimo įmone. Centrinė būstinė kitus filialus valdo per lengvatinio apmokestinimo bendrovę, kuri įsikūrusi mažų mokesčių jurisdikcijoje.



11 pav. Kintanti įmonės struktūra (Farney et al., 2015)

Anot Farney ir kt. (2015), niekas iš pateiktos įmonės struktūros iš tikrųjų nesikeičia, tačiau į ją yra įtraukiamos papildomos įmonės įsikūrusios mažų mokesčių šalyse arba mokesčių rojuje ir atsakingos už įmonių finansavimą. Išskiriamas tik pagrindinis tokios struktūros privalumas – centrinei būstinei visiškai pavaldūs filialai. Motininė kompanija visapusiškai kontroliuoja turimų padalinių veiklą (Galikas ir kt., 2001). Taigi kyla klausimas, kaip toks įmonės modelis padeda sutaupyti įmonei pinigų? Bird’as (2019) pateikia tokį pavyzdį:

*Tarkime, kad Jūs turite verslą ir iš šis verslas uždirba nemažai pajamų. Neseniai mokesčių mažinimo ir darbo įstatymas sumažino JAV pelno mokesčio tarifą iki 21%, tačiau tai vis dar yra gana reikšmingas skaičius lyginant su kai kuriomis kitomis šalimis. Taigi, Jūsų verslas turi dukterinę įmonę Kaimanų salose. Ji visus pardavimus ar paslaugas teikia per tą dukterinę*

*bendrovę, o ne per savo centrinę įmonę, kuri yra JAV. Kaimanų salose esate įsteigę mokesčių rezidenciją ir ten laikote savo turtą. Faktinis pelno mokesčio tarifas Kaimanų salose yra maždaug lygus nuliui. Jūs tiesiog sutaupėte 21%, darant prielaidą, kad dukterinės įmonės įkūrimas ir išlaikymas Kaimanų salose Jums nieko nekainavo.*

Galdikas ir kt. (2001) nurodo, kad norint įsigyti lengvatinio apmokestinimo įmonę tai galima padaryti trimis būdais:

1. vykti pačiam į pasirinktą jurisdikciją ir atlikti visas būtinas procedūras reikalingas norint įregistruoti įmonę;
2. per agentus ar verslo konsultantus nusipirkti jau įregistruotą lengvatinio apmokestinimo bendrovę;
3. konsultantų ar agentų pagalba užsakyti tokios bendrovės įregistravimą.

Norint įsteigti lengvatinio apmokestinimo bendrovę būtina išanalizuoti daug teisės aktų reglamentuojančių lengvatinio apmokestinimo įmonių steigimą, tačiau norint sutaupyti laiko, galima kreiptis į bendroves, kurios užsiima tokių įmonių įregistravimu. Anot Vaškelaičio ir Nieniaus (2003), ūkio subjektai, numatantys pasinaudoti lengvatinio apmokestinimo įmonių verslo struktūrų paslaugomis, praktiškai niekada tiesiogiai neužsiima lengvatinio apmokestinimo įmonių steigimu. Tai už juos atlieka lengvatinio apmokestinimo bendrovių pardavimo agentai, kurie bendradarbiauja su specializuotomis sekretorinėmis kompanijomis, turinčiomis savo filialus lengvatinio apmokestinimo teritorijose (Vaškelaitis ir Nienius, 2003). Jos atsižvelgia į verslo schemą ir padeda parinkti geriausiai tinkančią jurisdikciją. Anot Marcinkevičiaus (2011), ir Lietuvoje pamažu suvokiama, kad į profesionalius lengvatinio apmokestinimo įmonių pardavimo agentus reikia kreiptis dar prieš pradėdant planuoti savo verslą. Nepatartina įsigyti tik rinkoje siūlomų "portfelijų". Nors juose užtenka tik įrašyti savo asmens duomenis ir jau galima tapti tokios bendrovės savininku. Snieška ir Gaidelys (2004) pažymi, kad lengvatinio apmokestinimo bendrovės registruojančios firmos siūlo vadinamąjį standartinį komplektą dokumentų:

1. memorandumas ir asociacijos straipsniai (faktiškai įstatai);
2. registracijos sertifikatas;
3. juridinio adreso sertifikatas;
4. steigėjų sertifikatas;
5. akcininkų rezoliucija;
6. direktorių rezoliucija;
7. akcijų sertifikatai;
8. iš anksto direktorių pasirašyti pareiškimai apie atsistatydinimą;
9. iš anksto pasirašyti dokumentai apie akcijų perdavimą;
10. lengvatinio apmokestinimo bendrovės spaudas.

Lietuvoje įmonės padedančios įsteigti lengvatinio apmokestinimo kompaniją dažniausiai siūlo jas registruoti šiuose teritorijose: Kipre, Bahamų Sandraugoje, Belize, Didžiosios Britanijos Mergelių salose, Oregone, Honkonge, Naujoje Zelandijoje, Sent Kitse ir Nevyje, Meno saloje, Džersyje ir kt. Šias paslaugas teikiančios bendrovės dažniausiai įvardija 2 pagrindinius reikalavimus klientams:

1. įsipareigojama neįtraukti įregistruotos įmonės į veiklą, kuri neatitinka teritorijoje galiojančių įstatymų ar kitų teisės aktų;
2. įmonių savininkai atsako už pateiktų dokumentų tikrumą ir legalumą.

Galdikas ir kt. (2001) teigia, kad nagrinėjant lengvatinio apmokestinimo įmones, būtina atkreipti dėmesį, kokioje jurisdikcijoje jos yra įregistruotos. Kiekviena jurisdikcija turi savo teisės aktus ir jų

privalu laikytis. Autorių nuomone, jei įmonei suteikiamas atleistas nuo mokesčių ar nerezidentinės įmonės statusas, registravimo vietos valdžia paprastai nesidomi įmonės veikla užsienyje ir nesirūpina mokesčių mokėjimo kitose valstybėse problema. Tačiau pažymėtina, kad be aukščiausios valstybinės valdžios iniciatyvos ar bent pritarimo negali būti priimti lengvatinio apmokestinimo centrų veiklą reglamentuojantys teisės aktai (Snieska ir Gaidelys, 2004).

Anot Vaškėlaičio ir Nieniaus (2003), potencialių, naujai steigiamų lengvatinio apmokestinimo kompanijų steigėjų, savininkų ar įgaliotų valdytojų teritorijos pasirinkimą nulemia:

1. mokamų mokesčių tarifų ir rinkliavų dydžiai;
2. kokios suteikiamos veiklos konfidencialumo galimybės;
3. politinis stabilumas jurisdikcijoje;
4. kompanijos administravimo operatyvumas;
5. ryšių bei telekomunikacijų technologijų lygis;
6. reikalavimai įstatiniam kapitalui ir ofiso registracijai.

Kaip jau buvo minėta, lengvatinio apmokestinimo bendrovių pagrindinis bruožas – sumažinti mokesčiai. Jos arba moka nedidelius pelno mokesčius, kurių tarifas paprastai nesiekia 5 procentų, arba tik fiksuotą metinę rinkliavą už lengvatinio statuso išlaikymą (Galdikas ir kt., 2001). Anot Galdiko ir kt. (2001), rinkliava reiškia, kad įsigijus lengvatinio apmokestinimo įmonę kiekvienais metais turi būti sumokama tam tikra fiksuota pinigų suma registravimo jurisdikcijos atitinkamai institucijai už įmonės palikimą registruose, nors ji nevykdė jokios veiklos. 6 lentelėje pateikiami lengvatinės bendrovės pagrindiniai steigimo aspektai tam tikrose šalyse. Dažniausiai būtent šie veiksniai ir lemia jurisdikcijos pasirinkimą, kurioje bus registruojama lengvatinio apmokestinimo įmonė.

**6 lentelė.** Lengvatinio apmokestinimo įmonių steigimo pagrindiniai aspektai tam tikrose šalyse (sudaryta autorės pagal EYGM Limited, 2019)

Šalis	Registracijos kaina ir metinis palaikymo mokestis	Pelno mokesčio tarifas, proc.	Kiti mokesčiai	Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys
Bahamų Sandrauga	1100 USD (1000 €)	0	Nulinio apmokestinimo zona	Nėra
Belizas	1000 USD (900 €)	0	Nulinio apmokestinimo zona	Nėra
Bermudai	Nuo 1995 USD (1800 €)	0	Žemės mokestis ir mokesčiai į darbo užmokesčio fondą	Nėra
Didžiosios Britanijos Mergelių salos	1200 USD (1100 €)	0	Nulinio apmokestinimo zona	Yra
Kaimanų salos	1300 USD (1200 €)	0	Nulinio apmokestinimo zona	Nėra
Seišelių Respublika	200 USD (180 €)	IBC - 0 CSL - 1,5	Nulinio apmokestinimo zona IBC įmonėms (išimtis CSL įmonėms)	Yra

Iš 6 lentelėje pateiktų duomenų matyti, kad registracijos kaina ir metinis palaikymo mokestis skiriasi tarp šalių. Svyruoja nuo 200 USD iki 1995 USD. Kitose lengvatinio apmokestinimo jurisdikcijose šios sumos gali būti ir ženkliai didesnės arba mažesnės. Tam įtakos turi skirtingi šalių teisės aktai, reglamentuojantys tokių įmonių steigimą. Pelno mokesčio tarifas lygus 0 beveik visose

analizuojamuose šalyse. Tik Seišelių Respublikoje yra taikomas 1,5 % pelno mokesčio tarifas steigiant specialios licencijos bendrovę (CSL), tačiau esant dvigubo apmokestinimo susitarimams, šią sumą galima kompensuoti. Kiti mokesčiai, kurie aktualūs verslu užsiimantiems, taip pat įtakoja lengvatinio apmokestinimo jurisdikcijos pasirinkimą. Įmonėms svarbu ir tai, ar yra pasirašytos dvigubo apmokestinimo sutartys. Tokių sutarčių buvimas yra vienas iš svarbesnių veiksnių, lemiantis teritorijos, kurioje bus įregistruota bendrovė, pasirinkimą (Vaškelaitis ir Nienius, 2003). KPGM Baltics (2019) duomenimis, 2018 m. galiojo dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys su kai kuriomis šalimis (žr. 7 lentelę).

**7 lentelė.** Šalys su kuriomis pasirašytos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys (KPGM Baltics, 2019)

Airija	Indija	Kinija	Moldova	Švedija
Armėnija	Islandija	Kipras	Nyderlandai	Šveicarija
Austrija	Ispanija	Kirgizija	Norvegija	Turkija
Azerbaidžianas	Italija	Korėjos Respublika	Portugalija	Turkmėnistanas
Baltarusija	Izraelis	Kroatija	Prancūzija	Ukraina
Belgija	JAE	Kuveitas	Rumunija	Uzbekistanas
Bulgarija	Japonija	Latvija	Rusija	Vengrija
Čekija	JAV	Lenkija	Serbija	Vokietija
Danija	Jungtinė D. Britanijos ir Š. Airijos Karalystė	Liuksemburgas	Singapūras	
Estija		Šiaurės Makedonija	Slovakija	
Graikija	Kanada	Malta	Slovėnija	
Gruzija	Kazachstanas	Meksika	Suomija	

Nuo 2019 m. sausio 1 dienos įsigaliojo Daugiašalė konvencija, kuria įgyvendinamos su mokesčių sutartimis susijusios priemonės, skirtos užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai ir pelno perkėlimui, pagal kurią keisis kai kurios dvišalės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys (Grant Thornton, 2019).

**8 lentelė.** Išskaitymo mokesčiai ES valstybėse narėse (Europos Komisija, 2018)

	HU	MT	CY	EE	LU	NL	IE	SK	UK	AT	DE	FI	SE	BE	BG	CZ	DK	EL	ES	FR	HR	IT	LT	LV	PL	PT	RO	SI
<b>Autorinia</b>	x	x	v	v	x	x	v	v	v	v	v	v	v	v	v	v	v	v	v	v	v	v	v	v	v	v	v	v
<b>Palūkano</b>	x	x	x	x	x	x	v	v	v	x	x	x	x	v	v	v	v	v	v	v	v	v	v	v	v	v	v	v
<b>Dividend</b>	x	x	x	x	v	v	x	v	x	v	v	v	v	v	v	v	v	v	v	v	v	v	v	v	v	v	v	v

8 lentelėje pateikiamos ES šalys, kurios taiko išskaičiuojamąjį mokestį palūkanoms, dividendams ir autoriniams atlyginimams trečiųjų šalių jurisdikcijoms. Šalys pažymėtos kryželiu reiškia, kad ES narė netaiko išskaičiuojamojo mokesčio viršijančio 0 %. Europos Komisijos pranešime (2018) nurodoma, kad išskaitymo mokesčių nebuvimu paprastai siekiama užkirsti kelią dvigubam apmokestinimui. Pranešime pažymima, kad mokėjimai trečiosioms šalims gali būti visiškai neapmokestinami, jei jie nėra apmokestinti gavėjo jurisdikcijoje.

Taigi apibendrinant galima teigti, kad lengvatinio apmokestinimo įmonių steigimą tam tikroje jurisdikcijoje gali įtakoti daugelis veiksnių. Renkantis jurisdikciją, pirmiausia, įvertinami pagrindiniai reikalavimai įmonėms, taikomi mokesčiai ir jų tarifai. Antra, atsižvelgiama ar yra su pasirinkta šalimi pasirašytos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartys. Ir trečia, koks yra pasirinktos jurisdikcijos politinis stabilumas, bei kokios suteikiamos konfidencialumo galimybės įmonei.

## 2.6. Lengvatinio apmokestinimo įmonių formos

Galdikas ir kt. (2001) mano, kad lengvatinio apmokestinimo įmonių struktūrų kūrimas yra svarbi tarptautinių kompanijų ir finansinių-pramoninių grupių veiklos dalis. Atsižvelgiant į tai, svarbu paminėti tokio tipo bendrovių formas. Snieška ir Gaidelys (2004) teigia, kad svarbiausias vietas tarp lengvatinio apmokestinimo įmonių užima bendrija, ribotos atsakomybės bendrovė bei akcinė bendrovė. Anot Marcinkevičiaus (2011), labiausiai paplitusios lengvatinio apmokestinimo kompanijų rūšys yra akcinės bendrovės ir ribotos atsakomybės bendrovės.

Snieška ir Gaidelys (2004) pažymi, kad lengvatinio apmokestinimo bendrovės būna šių formų:

1. LP (*Limited Partnership*) – mišrios bendrijos;
2. IBC (*International Business Company*) – tarptautinio verslo bendrovė;
3. EC (*Exempt Certificate*) – laisva bendrovė;
4. NRC (*Non-Resident Company*) – nerezidentinė bendrovė;
5. QC (*Qualified Company*) – specialaus statuso bendrovė;
6. PLC (*Public Limited Company*) – viešoji ribotos atsakomybės įstaiga;
7. Ltd. (*Limited*) – ribotos atsakomybės įstaiga;
8. Inc (*Incorporated*) – ribotos atsakomybės bendrovė, kuri populiaru Amerikoje ir kitur;
9. Corp. (*Corporation*) – korporacija panašiai kaip ir Ltd;
10. LDC (*Limited Duration Company*) – riboto veikimo laiko bendrovė;
11. SA (*Societe Anonyme*) – akcinė bendrovė (Prancūzijoje, Belgijoje, Šveicarijoje);
12. SARL (*Societe a Responsibilite Limited*) – ribotos atsakomybės bendrovė (Prancūzijoje);
13. BV (*Vennootshap Met Beperkte Aanspreekelijkheid*) – ribotos atsakomybės bendrovė (Olandijoje);
14. NV (*Naamloze Vennootschap*) – akcinė bendrovė (Olandijoje);
15. AV (*Arubua*) – BV kompanija;
16. GmbH (*Gesellschaft mit beschränkter Haftung*) – Vokietijos ir Austrijos ribotos atsakomybės bendrovė;
17. AG (*Aktiengesellschaft*) – akcinė bendrovė (Vokietijoje ir Austrijoje);
18. IC (*Internacional Company*) – tarptautinė bendrovė (Gaidelys, 2001).

Retas atvejis, kad nebūtų galima kurioje nors verslo šakoje pritaikyti vienos ar kitos lengvatinio apmokestinimo bendrovių verslo schemos (Marcinkevičius, 2011). Galdiko ir kt. (2001) teigimu,

pagal šiuolaikines lengvatinio apmokestinimo įmonių schemas veikia ne tik korporatyvinio tipo įmonės, tačiau ir kitokios ūkinės-teisinės veiklos struktūros. Anot šių autorių, lengvatinio apmokestinimo įmonių versle vis dažniau yra sutinkamos ribotos atsakomybės kompanijos (LLC) ir kai kurios kitos kombinuotos įmonių formos. Tokio tipo bendrovės galima įregistruoti daugelyje JAV valstijų bei kai kuriose kitose lengvatinio apmokestinimo zonos jurisdikcijose. Taigi šiuo metu lengvatinio apmokestinimo įmonių versle labiausiai vertinamos LCC tipo bendrovės, įregistruotos JAV (Snieška ir Gaidelys, 2004). Navickas (2011) pažymi, kad vienos populiariausių bendrovių, įregistruotų lengvatinių mokesčių zonoje, panaudojimas – tarptautinė prekyba.

Kiek tokių įmonių pasaulyje ar Lietuvoje yra įregistruota sunku pasakyti. Vienos jų gali būti įregistruotos tiesiogiai, o kitos priklausyti įmonėms, kurios yra registruotos mažų mokesčių jurisdikcijose.

## **2.7. Probleminiai lengvatinio apmokestinimo bendrovių steigimo aspektai**

Galdikas ir kt. (2001) teigia, kad detali rizikos analizė yra būtina planuojant lengvatinio apmokestinimo bendrovių steigimo schemą, taip pat pasirenkant jurisdikciją, kurioje bus registruojama įmonė. Akivaizdu, kad lengvatinio apmokestinimo įmonių paslaugomis pasinaudos tik tas, kuriam valdžios nustatyta mokesčių našta yra per didelė – juk mokesčių mažinimas lengvatinio apmokestinimo įmonių pagalba taip pat susijęs su papildoma rizika, papildomomis išlaidomis (Vainienė, 1998). Svarbu suprasti su kokiomis problemomis susiduria fiziniai ar juridiniai asmenys norėdami įsteigti lengvatinio apmokestinimo bendrovę.

Galdikas ir kt. (2001) pabrėžia, jog vyrauja taisyklė, kad įmonė, siekianti gauti mokesčių lengvatų, turi būti nerezidentinė, t. y. jos valdymo ir kontrolės centrai turi būti užsienyje. Autoriai pateikia šiuo atžvilgiu dažniausius reikalavimus lengvatinio apmokestinimo įmonei:

- 1) bendrovės savininkas negali būti įmonės registravimo jurisdikcijos pilietybę turintis asmuo ar nuolatinis tos šalies gyventojas;
- 2) bendrovė negali vykdyti veiklos registravimo teritorijoje ar turėti turto bei pajamų šaltinių šioje vietoje;
- 3) visas bendrovės valdymas, įskaitant sutarčių pasirašymą, akcininkų susirinkimus ar posėdžius, reikalaujama, kad vyktų užsienyje.

Minėtų autorių nuomone, dar viena problema su kuria susiduria lengvatinio apmokestinimo bendrovės, tai išskylantys sunkumai atidarant bankų sąskaitas. Anot Galdiko ir kt. (2001), tokiu atveju tarpininkauti atidarant sąskaitas gali padėti įmonės, kurių specializacija – lengvatinio apmokestinimo įmonių registravimo ir valdymo paslaugos.

Dvigubo apmokestinimo rizika. Jei pajamų šaltinis yra vienoje valstybėje, o jų gavėjas – kitos valstybės rezidentas, yra galimybė, kad tos pačios pajamos bus apmokestinamos du kartus (Galdikas ir kt., 2001). Taigi, reikalingi susitarimai dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo. Jeigu tokių nėra, mokesčiai būna didžiuliai. Europos Komisija bando rasti sprendimą kaip to būtų galima išvengti. Taikant mokesčius prie pajamų šaltinio užkertamas kelias neapmokestintam pelno perkėlimui į ES jurisdikcijai nepriklausančias šalis, taigi taip atgrasoma nuo agresyvaus mokesčių planavimo arba trukdoma agresyviai planuoti mokesčius, nors šių mokesčių taikymas gali lemti dvigubą apmokestinimą arba apsunkinančius reikalavimus jam išvengti (Europos Komisija, 2017). Tačiau pažymėtina, kad tarpvalstybinių sandorių pelnas kartais nėra apmokestinamas nė vienoje iš dalyvaujančių valstybių, nes mokesčių įstatymai nėra optimaliai suderinti (Farney et al., 2015).

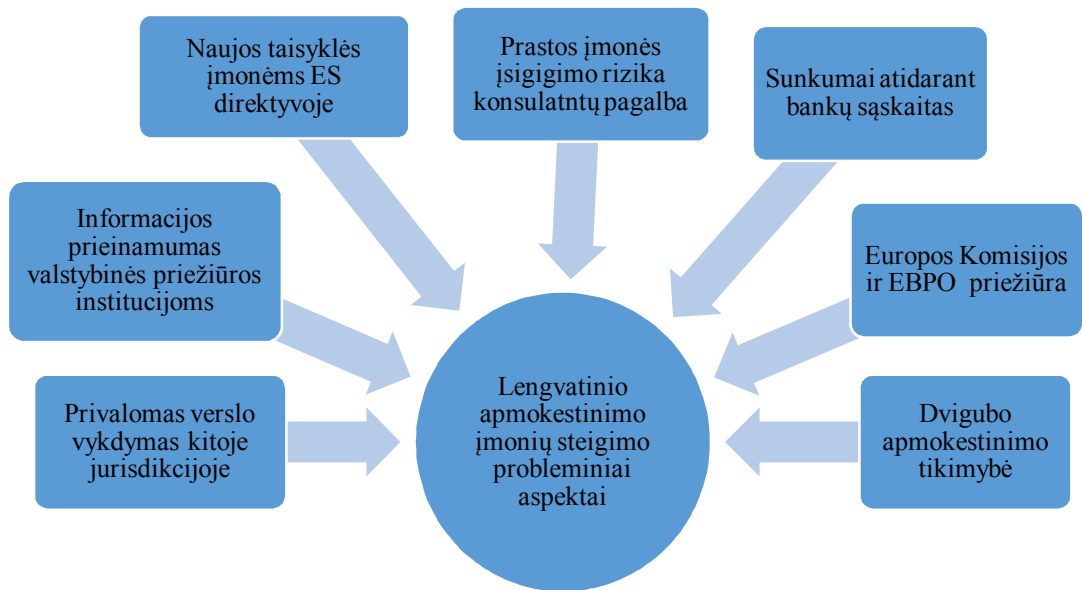
Informacijos prieinamumas valstybinės priežiūros institucijoms, įvardijama kaip dar viena rizika, naudojantis tokio tipo įmonių paslaugomis. Snieškos ir Gaidelio (2004) nuomone, lengvatinio apmokestinimo bendrovėms, kurios naudojasi virtualaus biuro paslaugomis, iškyla pavojus lengvatinio apmokestinimo bendrovės veiklos konfidencialumui, kadangi virtualus biuras yra ne lengvatinio apmokestinimo centro teritorijoje, kurioje bendrovių konfidencialumas nėra griežtai reglamentuotas įstatymais. Todėl informacija apie virtualaus biuro, taip pat lengvatinio apmokestinimo bendrovės veiklą yra prieinama valstybinėms priežiūros institucijoms (Snieška ir Gaidelis, 2004).

Dar viena rizika siejama su "portfelium" įsigijimu. Pasitaiko, kad klientas įsigijęs įmonės dokumentų komplektus, susiduria su problemomis juos naudojant. Marcinkevičius (2011) pažymi, kad "portfelium" pardavėjai tokiu atveju dažniausiai niekuo negali padėti, o pavėluotas kreipimasis į kvalifikuotus konsultantus klientui neretai reiškia ir papildomus rūpesčius (užsitęsę mokesčiai ginčai ar pan.), ir neplanuotas išlaidas. Anot autoriaus, būtent čia reikėtų pabrėžti, kad, norint teisėtai sumažinti mokesčius, vargu ar naujoje lengvatinio apmokestinimo įmonės verslo aplinkoje norimus tikslus pasiekti įmanoma paprasta ir pigia lengvatinio apmokestinimo bendrove – aukščiau minimų lengvatinio apmokestinimo įmonių dokumentų komplektu - "portfelium".

Anot Bird'o (2019), paslėpti pinigus mokesčių rojuje anksčiau buvo daug lengviau nei dabar ir tai ne tik dėl mokesčių kodekso ataskaitų teikimo reikalavimų. Europos Komisijos (2017) pranešime pažymėtina, kad 2016 m. liepos mėn. Tarybos priimtoje ir 2019 m. įsigaliosiančioje Kovos su mokesčių vengimu direktyvoje, nors ir su išimtimis, nustatomos palūkanų ribojimo taisyklės ir kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklės visoms ES šalims. Minėtame pranešime nurodoma, kad palūkanų ribojimo taisykle ir kapitalo nepakankamumo taisyklėmis siekiama atgrasyti nuo dirbtinių skolos susitarimų, kuriais siekiama sumažinti mokesčius, o kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklėmis siekiama atgrasyti nuo pelno perkėlimo į mažų mokesčių šalį arba į mokesčių netaikančią šalį. Taigi, įsigaliojus naujiems teisės aktams tarptautiniame versle, atsiras ir naujos kliūtys įmonėms, kurios nenaudoja agresyvaus mokesčių planavimo būdų.

Kaip jau minėta, Europos Komisija atidžiai stebi šalis, kurios atsisako bendradarbiauti. Tačiau tai ne vienintelė organizacija, kuri siekia pažaboti agresyvų mokesčių planavimą. Kaip jau minėta, 2018 metais Lietuva tapo EBPO nare. EBPO – tai daugiašalis forumas, kuriame valstybių narių ekspertai diskutuoja, dalijasi patirtimi bei plėtoja naujas ekonomines bei socialines politikos gaires, kurios vėliau perkeliama į praktinį gyvenimą (LR užsienio reikalų ministerija, 2014). 36 valstybės vienijanti tarptautinė ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (EBPO) taip pat stebi lengvatinio apmokestinimo bendrovių verslą. Anot Browning'o ir Newcomer'o (2019), EBPO reikalauja, kad tarptautinės bendrovės pagrįstų savo lengvatinio apmokestinimo bendrovės veiklos tikslą.

Taigi pagrindiniai lengvatinio apmokestinimo įmonių steigimo probleminiai aspektai atsispindi 12 paveiksle.



**12 pav.** Lengvatinio apmokestinimo įmonių steigimo probleminiai aspektai

Apibendrinant galima daryti išvadą, kad lengvatinio apmokestinimo įmonės steigimas reikalauja didelio pasirengimo, tiek įvairios informacijos analizės aspektu, tiek galimų problemų įvertinimu, tiek sprendimo būdų paieška. Nors ir esama daug privalumų, būtina pasverti visas galimas tokios struktūros rizikas. Netinkamas pasirengimas gali užtraukti baudžiamąją atsakomybę.



### 3. Lengvatinio apmokestinimo įmonių panaudojimo ypatumai tarptautiniame versle, tyrimo metodologija

Projekto tyrimas susideda iš dviejų dalių. Pirmojoje dalyje analizuojama bendroji Lietuvos importo ir eksporto situacija 2014-2018 m. Nagrinėjami eksporto ir importo rodiklių pokyčiai pagal pasirinktas tikslines teritorijas 2014-2018 m. Tyrimo atlikimui duomenys gauti iš Lietuvos statistikos departamento. Pagal gautus rezultatus, išskiriamos 3 tikslinės teritorijos, kuriose analizuojamu laikotarpiu buvo didžiausi eksporto rodikliai. Kitos analizuojamos jurisdikcijos pasirinktos pagal teorinę dalį: Bahamų Sandrauga, Belizas, Bermudai, Didžiosios Britanijos Mergelių salos, Kaimanų salos, Seišelių Respublika. Šios teritorijos įvardijamos kaip populiariausiomis steigiant tokio tipo įmones. Šioje dalyje taip pat trumpai aptariama lengvatinio apmokestinimo įmonių veiklos apimtys tarptautiniame versle. Atliekant šį tyrimą remiamasi prielaidomis, kadangi ne visi duomenys yra viešai prieinami. Kai kurios tikslinės teritorijos pagal ES Komisijos reglamentą priskiriamos prie kitų teritorijų (žr. 9 lentelę). Tikslinės teritorijos, kuri priskirta kitai teritorijai, duomenys sudaro bendrą vertę su šalies verte prie kurios ji buvo priskirta. Europos Parlamento (2018) paskelbtame pranešime rašoma, kad tokių teritorijų nematomumas padeda išlaikyti agresyvią mokesčių politiką – dažniausiai įmonių sistemos planavimas nėra aptinkamas ir tokiais būdais sumažinama mokesčių našta, jau neminint to, kad mokesčių vengimas yra pripažintas teisėtu tol, kol mokesčių administratorius ar teismai to nelaiko neteisėtu. Taigi, išsami analizė pagal turimus duomenis negalima, tačiau kitimo tendencijas analizuojamu laikotarpiu įžvelgti galima.

**9 lentelė.** Tikslinės teritorijos priskirtos kitoms šalims (Europos Komisija, 2012)

Eil. Nr.	Teritorija	Šalis, kuriai priskirta teritorija
1.	Azorai	Portugalijai
2.	Džersis	Prancūzijai
3.	Gernsis	Prancūzijai
4.	Madeira	Portugalijai
5.	Meno sala	Jungtinei Karalystei
6.	Taitis	Prancūzijai

Šio tyrimo atlikimui išskelti uždaviniai:

1. duomenis atrinkti ir sugrupuoti pagal patvirtintas Lietuvoje tikslines teritorijas;
2. ištirti 2014-2018 metų eksporto ir importo procedūrų vertę pasirinktose tikslinėse teritorijose;
3. išanalizuoti lengvatinio apmokestinimo įmonių veiklos apimtį tarptautiniame versle.

Atliekant tyrimą pasirinktas duomenų analizės metodas, grafinio vaizdavimo būdas, bei apibendrinimo metodas. Duomenų analizės metodu tiriama 2014-2018 m. eksporto ir importo procedūrų bendroji vertė, bei vertė pagal pasirinktas tikslines teritorijas. Gauti rezultatai iliustruojami grafiniu vaizdavimo būdu. Duomenų apibendrinimo pagalba padarytos įžvalgos bei pateikiamos išvados.

Antrojoje dalyje daugiau dėmesio skiriama mokesčių optimizavimo modelių tarptautiniame versle analizei. Išskiriamos naudojamos pagrindinės mokesčių optimizavimo schemas. Vienas iš

analizuojamų modelių pritaikomas pasirinktai įmonei. Kadangi modelis tikrinamas AB „X“ pavyzdžiu, tad trumpai pristatoma įmonės veiklos charakteristika. Šio tyrimo atlikimui išskelti tokie uždaviniai:

1. pateikti naudojamas mokesčių optimizavimo schemas tarptautiniame versle;
2. pristatyti įmonės veiklos charakteristiką;
3. pritaikyti pasirinktą modelį „X“ verslo įmonės pavyzdžiu.

Tyrimo atlikimui pasirinktas loginės analizės metodas, grafinis vaizdavimo būdas ir duomenų interpretavimo metodas. Loginis analizės būdas naudojamas siekiant pateikti mokesčių optimizavimo schemų pavyzdžius naudojamus tarptautiniame versle. Grafinio vaizdavimo būdu iliustruojami gauti rezultatai. Vienas iš analizuojamų modelių pritaikomas „X“ verslo įmonei. Duomenų interpretavimo pagalba analizuojamos mokesčių optimizavimo galimybės.

#### 4. Mokesčių optimizavimo galimybės tarptautiniame versle

Darbe buvo atlikta Lietuvos ir užsienio šalių mokslininkų darbų, Lietuvoje galiojančių įstatymų ir kitų norminių teisės aktų analizė. Pastebėta, kad vienas iš pagrindinių kriterijų galintis atspindėti verslo valdymą per lengvatinio apmokestinimo bendroves yra importo-eksporto vertė prekėms ir paslaugoms pagal tikslines teritorijas. Darbe siekiama įvertinti lengvatinio apmokestinimo bendrovių veiklos apimtį Lietuvoje. Situacija analizuojama 2014-2018 m. Duomenys gauti iš Lietuvos statistikos departamento. Vertinant prekių ir paslaugų vertę pagal pasirinktas tikslines teritorijas galima išskirti jurisdikcijas, kuriose eksporto rodikliai analizuojamu laikotarpiu buvo didžiausi. Daugiau dėmesio skiriama toms jurisdikcijoms, kurios teorinėje dalyje paminėtos kaip populiariausios tikslines teritorijas. Šioje dalyje taip pat trumpai aptariama lengvatinio apmokestinimo bendrovių veiklos apimtys tarptautiniame versle.

Informacijos šaltiniuose galima rasti įvairių verslo valdymo modelių. Modelio pasirinkimą nulemia įvairūs veiksniai. Vienas iš galimų veiksnių – siekis optimizuoti įmonės mokesčius. Mokesčių optimizavimo schemų kūrimas atspindi lengvatinio apmokestinimo įmonių veiklos specifiką ir esmę. Tiriamojame antrojoje dalyje siekiama atskleisti tarptautiniame versle naudojamas mokesčių optimizavimo schemas. Pateikiami keli modeliai su pavyzdžiais. Išrinktas vienas modelis, kuris pademonstruotas „X“ verslo įmonės pavyzdžiu. Trumpai pristatoma „X“ įmonės veiklos charakteristika.

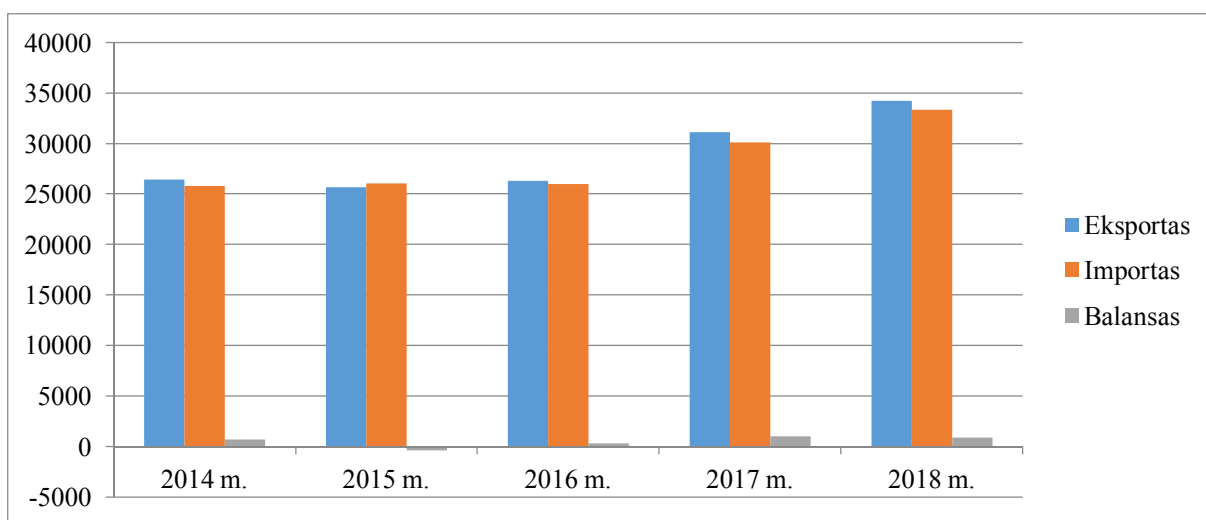
##### 4.1. Lietuvos lengvatinio apmokestinimo bendrovių veiklos apimtys tarptautinėje prekyboje

Visame pasaulyje kasmet analizuojama prekybos su kitomis pasaulio šalimis situacija. Šalių eksporto ir importo duomenys turi didelę reikšmę tarptautiniame versle. Rodiklių pagalba galima atlikti skaičiavimus ir pateikti vertinimus daugelyje sričių. Šiuo atveju svarbu išsiaiškinti eksporto ir importo kitimo tendencijas 2014-2018 m., išrinkti ir įvertinti rodiklių vertę pagal tikslines teritorijas. Taigi 10 lentelėje pateikiama prekių ir paslaugų eksporto ir importo bendroji reikšmė 2014-2018 m.

**10 lentelė.** Prekių ir paslaugų eksportas ir importas 2014-2018 m., mln. eurų. (Lietuvos statistikos departamentas, 2019)

Metai	2014 m.	2015 m.	2016 m.	2017 m.	2018 m.
<b>Eksportas</b>	26 437.5	25 685.5	26 283.9	31 112.7	34 229.3
<b>Importas</b>	25 772.0	26 057.8	25 980.8	30 105.2	33 350.3
<b>Balansas</b>	665.5	-372.3	303.1	1007.5	879

Iš 10 lentelėje pateiktų duomenų matyti, kad tiek eksportas, tiek importas kilo netolygiai analizuojamu laikotarpiu. Nuo 2016 m. matyti eksporto ir importo verčių kilimo tendencija. Eurostato (2019) duomenimis, Lietuvoje eksportas sparčiausiai augo 2017 m. lyginant su praėjusiu laikotarpiu. Eksportas padidėjo 16,8 %, o importas - 15,5 %. Lyginant 2018 m. su 2017 m., eksportas padidėjo 7,3 %, o importas - 8,5 %. Pažymėtina, kad 2015 m. balansas buvo neigiamas. 10 lentelės duomenys iliustruoti 13 paveiksle.



**13 pav.** Prekių ir paslaugų eksportas ir importas 2014-2018 m., mln. eurų (Lietuvos statistikos departamentas, 2019)

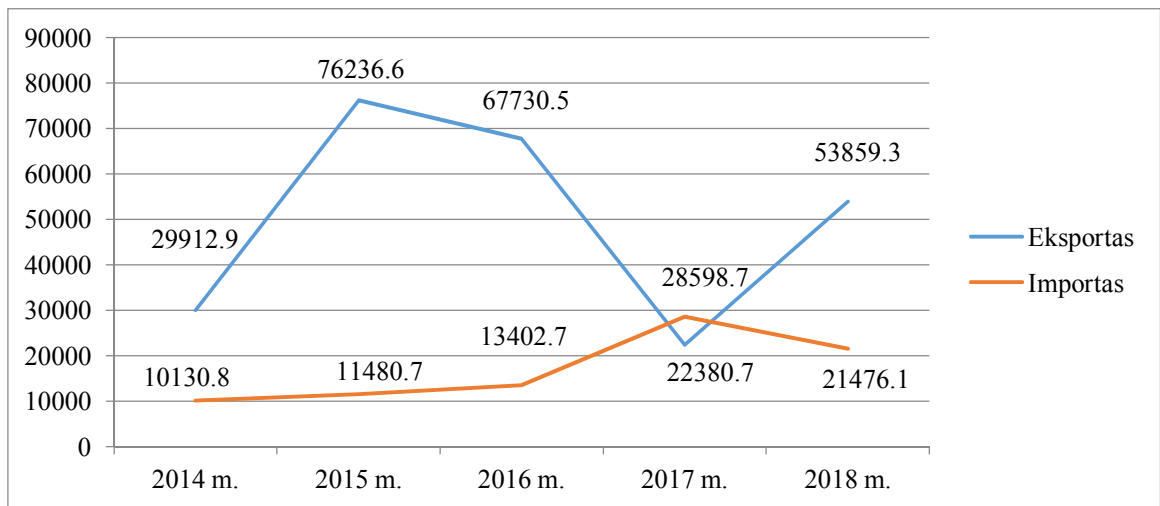
Eurostato (2019) duomenimis, Lietuva 2018 m. daugiausia prekių eksportavo į Rusiją, Latviją ir Lenkiją (žr. 3 priedą). Tai sudarė šiek tiek daugiau nei 30 % visų eksportuojamų prekių Lietuvoje. Likusi dalis, apie 70 %, sudaro prekyba su kitomis pasaulio šalimis. Daugiausia importuota iš Rusijos, Vokietijos ir Lenkijos (žr. 4 priedą). Importas su šiomis šalimis sudaro apie 40 % visų importuojamų prekių.

Siekiant įvertinti veiklos apimtį Lietuvoje pagal tikslines teritorijas, duomenys, gauti iš Lietuvos statistikos departamento, buvo išrinkti ir sugrupuoti. Eksportas pagal tikslines teritorijas 2014-2018 m. pateikiamas 5 priede. Importas pagal tikslines teritorijas 2014-2018 m. pateikiamas 6 priede. Lentelėse duomenų nėra apie Azorus, Džersį, Gernsį, Madeirą, Meno salą ir Taitį. Pažymėtina, kad Lietuvos statistikos departamento puslapyje yra patalpintas ES Komisijos reglamentas, kuriame pateikiama šalių ir teritorijų nomenklatūra, skirta Europos Sąjungos išorės prekybos ir prekybos tarp valstybių narių statistikai rengti. Jungtinei Karalystei priskiriama Meno sala. Taitis priskiriamas Prancūzijos Polinezijai. Portugalijai Azorų salos ir Madeira. Džersis ir Gernsis taip pat priskiriami Prancūzijos teritorijai. Eilutėse, kuriose nurodytas brūkšnelis, reiškia, kad su ta šalimi nebuvo vykdyta prekyba, atitinkamai importas arba eksportas. Eilutėse, kuriose nurodyta reikšmė 0,0 eksportas arba importas nurodytu laikotarpiu buvo, tačiau reikšmė yra labai maža. Duomenys 5 ir 6 priede pateikiami tūkstančiais eurų. 11 lentelėje pateikiamas bendras prekių ir paslaugų eksportas ir importas pagal tikslines teritorijas 2014-2018 m.

**11 lentelė.** Eksportas ir importas pagal tikslines teritorijas 2014-2018 m., tūkst. eurų

Metai	2014 m.	2015 m.	2016 m.	2017 m.	2018 m.
<b>Eksportas</b>	29 912.9	76 236.6	67 730.5	22 380.7	53 859.3
<b>Importas</b>	10 130.8	11 480.7	13 402.7	28 598.7	21 476.1

Duomenys nėra visai tikslūs dėl kai kurių teritorijų priskyrimo kitoms valstybėms. Tačiau tendenciją kaip kito eksporto ir importo vertė pagal tikslines teritorijas 2014-2018 m. galima įžvelgti (žr. 14 pav.).



**14 pav.** Eksporto ir importo raida pagal tikslines teritorijas 2014-2018 m., tūkst. eurų

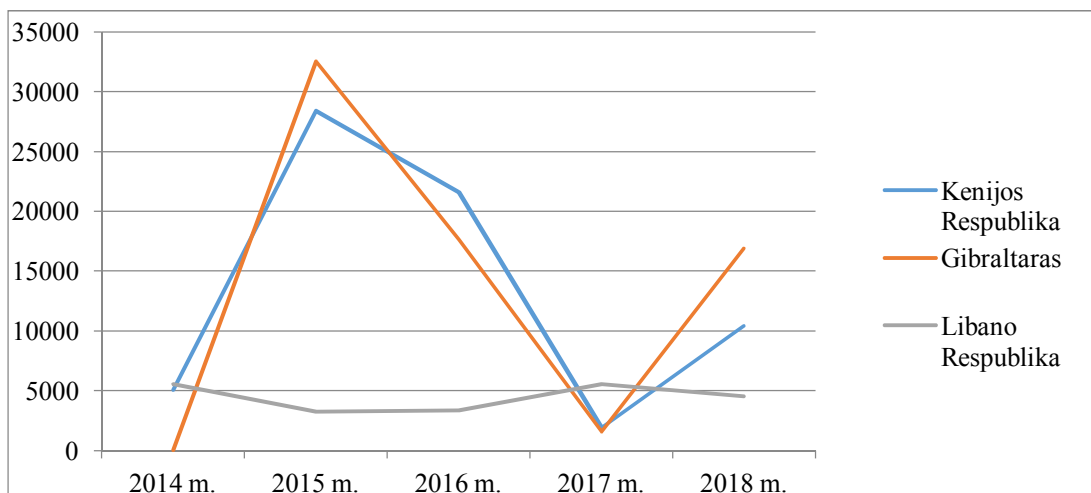
14 paveiksle matyti, kad eksporto rodikliai ženkliai didesni nei importo visu analizuojamu laikotarpiu, tačiau nuo 2015 m. eksportas į tikslines teritorijas mažėjo. 2017 m. importas iš tikslinių teritorijų į Lietuvą buvo didžiausias, o eksportas tais metais net mažesnis nei importas. Lyginant bendrąjį prekių ir paslaugų eksportą su eksportu pagal tikslines teritorijas, matyti, kad 2017 m. rodikliai buvo ženkliai pakilę bendrajame eksporte (augimas 16,8 %), o pagal tikslines teritorijas – priešingai – mažiausi visu analizuojamu laikotarpiu (krito 67 % lyginant su 2016 m.). Eksportuojamų prekių ir paslaugų vertės staigų kritimą pagal tikslines teritorijas 2017 m. galima susieti su Europos Komisijos naujai parengtomis direktyvomis. Galima numanyti, kad tam įtakos turėjo Europos Komisijos 2017 m. pradėtas taikyti siūlymas dėl automatinio keitimosi informacija apie sprendimus dėl mokesčių. Kaip jau minėta, siekdamą padidinti mokesčių skaidrumą su ES nepriklausančiomis šalimis, ES ėmėsi kovos su agresyviu mokesčių planavimu. Galima daryti prielaidą, kad pradėjus taikyti automatinio keitimosi informacija, buvo išsigąsta dėl duomenų paviešinimo. Šių duomenų viešumas leistų pamatyti agresyvią mokesčių politiką naudojančias bendroves.

Visu analizuojamu laikotarpiu galima išskirti 3 tikslines teritorijas, kuriose eksporto rodikliai buvo didžiausi. Didžiausią dalį eksporto 2014-2018 m. sudaro eksportas į Gibraltarą, Kenijos Respubliką ir Libano Respubliką (žr. 12 lentelę). 2018 m. daugiausia eksportuota į Gibraltarą. Importą 2014-2018 m. vertinti sudėtingiau. Šalys iš kurių importuojama daugiau ar mažiau kasmet kinta ir importo skaičiai lyginant su eksporto ženkliai mažesni. Šiuo atveju galima tik paminėti, kad 2014-2018 m. didžiausia importo vertė matoma iš Ekvadoro Respublikos ir Urugvajaus Rytų Respublikos (žr. 6 priedą). Pagal 12 lentelėje pateiktus duomenis sudarytas grafikas (žr. 15 pav.).

**12 lentelė.** Šalys į kurias daugiausia eksportuojama 2014-2018 m., tūkst. eurų

Teritorijos/Metai	2014 m.	2015 m.	2016 m.	2017 m.	2018 m.
<b>Kenijos Respublika</b>	5055.8	28386.0	21629.8	1899.2	10442.9
<b>Gibraltaras</b>	27.4	32507.0	17632.8	1604.9	16898.9
<b>Libano Respublika</b>	5551.6	3252.0	3359.4	5537.0	4527.7

15 paveiksle matoma eksporto dinamika pagal teritorijas, kurių vertė didžiausia 2014-2018 m.



15 pav. Eksportas į Keniją, Gibraltarą ir Libaną 2014-2018 m.

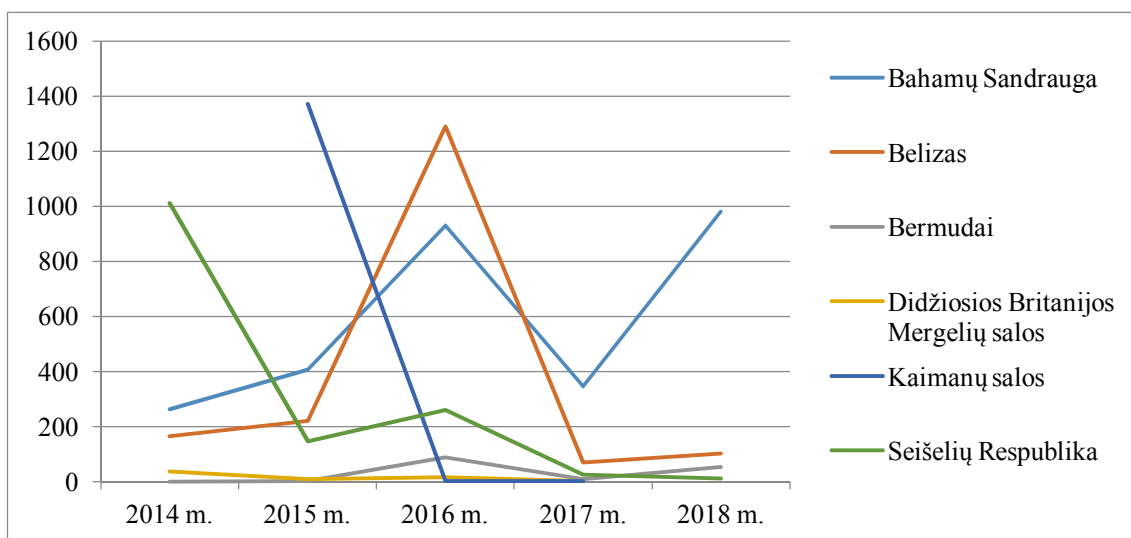
Eksportas į Libano Respubliką visu analizuojamu laikotarpiu buvo tolygus, tačiau matyti, kad 2017 m. eksportas ženkliai sumažėjo į Kenijos Respubliką ir Gibraltarą (žr. 15 pav.). Kaip jau minėta, galima daryti prielaidą, kad tam įtakos galėjo turėti ES pradėtos kovos su agresyviu mokesčių planavimu. Automatinio keitimosi informacija galimai sustabdė kai kurias įmones eksportuoti prekes ar paslaugas per lengvatinio apmokestinimo bendroves į šias jurisdikcijas, bijodamos duomenų viešumo. Žiniasklaidoje jau yra paviešinti duomenys apie visame pasaulyje gerai žinomas įmones, kurios siekdamos mokesčių optimizavimo, naudojos lengvatinio apmokestinimo įmonėmis. Nustačius pažeidimus ir pripažinus, kad buvo naudotasi agresyviu mokesčių planavimu, yra numatytos sankcijos.

Teorinėje dalyje aptartos populiariausios jurisdikcijos: Bahamų Sandrauga, Belizas, Bermudai, Didžiosios Britanijos Mergelių salos, Kaimanų salos, Seišelių Respublika. Eksporto vertė pagal šias teritorijas 2014-2018 m. pateikiama 13 lentelėje.

13 lentelė. Eksportas pagal pasirinktas tikslines teritorijas 2014-2018 m., tūkst. eurų

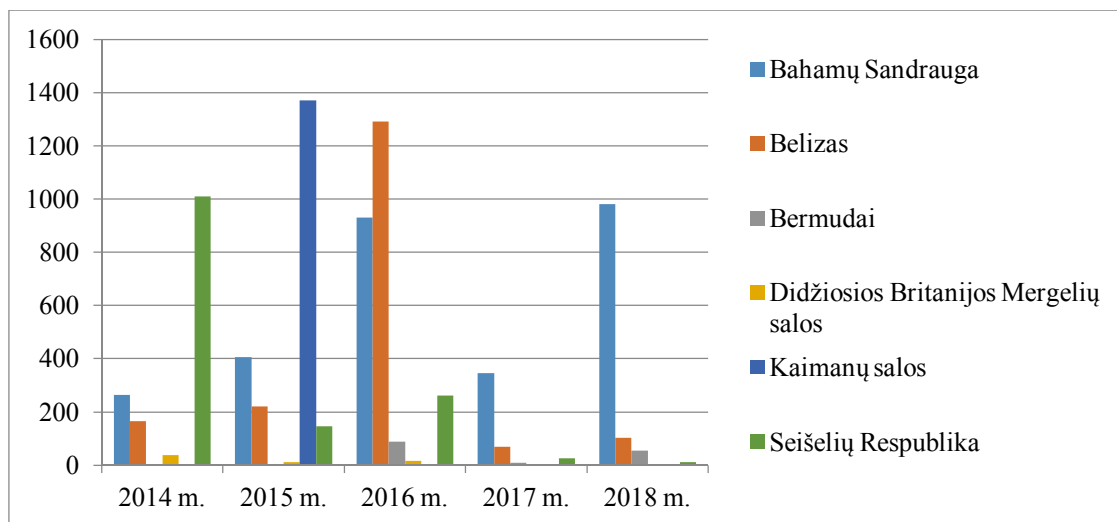
Teritorijos/Metai	2014 m.	2015 m.	2016 m.	2017 m.	2018 m.
<b>Bahamų Sandrauga</b>	263.5	406.4	931.0	345.7	980.9
<b>Belizas</b>	165.4	220.3	1291.2	69.2	101.7
<b>Bermudai</b>	1.1	2.2	89.2	9.0	53.4
<b>Didžiosios Britanijos Mergelių salos</b>	36.9	10.4	16.3	3.2	-
<b>Kaimanų salos</b>	-	1371.9	2.7	1.5	-
<b>Seišelių Respublika</b>	1011.1	145.8	261.2	24.5	12.0

Analizuojant pasirinktas tikslines teritorijas 2014-2018 m. matyti, kad 2017 m. eksportas į visas šias jurisdikcijas taip pat ženkliai krito. Eksporto dinamika pagal pasirinktas tikslines teritorijas pavaizduota 16 paveiksle.



**16 pav.** Eksporto dinamika pagal pasirinktas tikslines teritorijas 2014-2018 m., tūkst. eurų

Kaip matyti, eksportuojama į Kaimanų salas tik 3 metus, t. y. 2015-2017 m. 2018 m. eksporto nebuvo ir į Didžiosios Britanijos Mergelių salas. 2014 m. daugiausia buvo eksportuojama į Seišelių Respubliką, tačiau kasmet rodiklių vertė mažėja. Analizuojamu laikotarpiu išryškėja Belizas ir Bahamų Sandrauga į kuriuos daugiausia buvo eksportuojama 2016 m. Nuo 2017 m. augimo tendencija matoma tik eksportui į Bahamų Sandraugos salas. Eksportas į likusias jurisdikcijas 2018 m. itin mažas. 17 paveiksle iliustruojama situacija, kurioje geriau galima pamatyti analizuojamų jurisdikcijų vertę tarpusavyje.



**17 pav.** Eksportas pagal pasirinktas tikslines teritorijas 2014-2018 m., tūkst. eurų

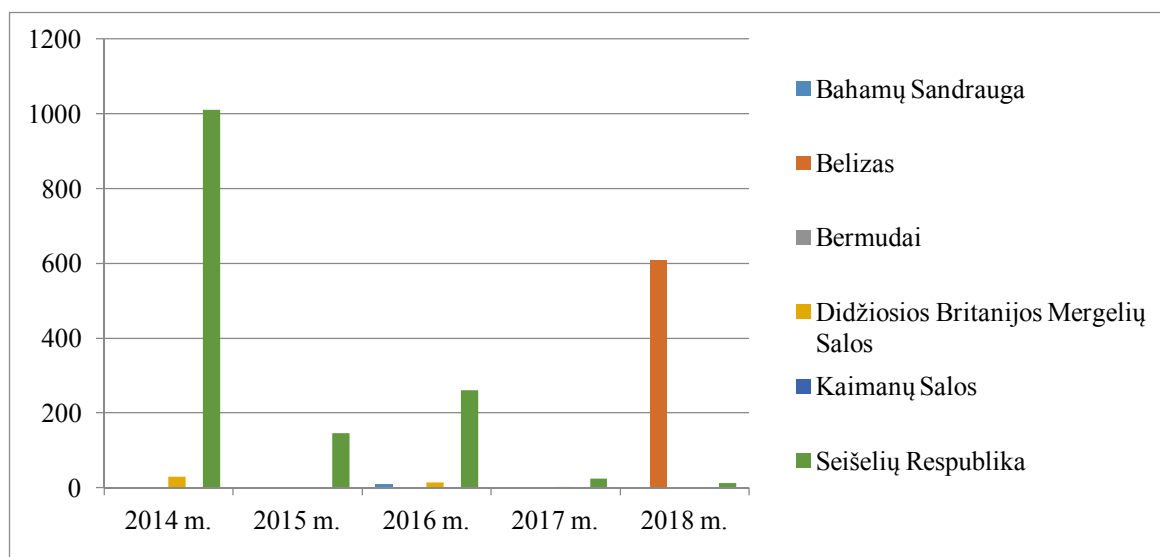
Pagal 17 paveikslo duomenis matyti, kad 2014 m. daugiausia eksportuota į Seišelių Respubliką, 2015 m. į Kaimanų salas, 2016 m. į Belizą, o 2017 m. ir 2018 m. į Bahamų Sandraugos salas. Eksportas pagal pasirinktas tikslines teritorijas buvo intensyviausias 2015-2016 m., o pasyviausias 2017 m. (žr. 17 pav.).

Importo rodiklių vertės vertinimui pagal pasirinktas tikslines teritorijas sudaryta 14 lentelė.

**14 lentelė.** Importas pagal pasirinktas tikslines teritorijas 2014-2018 m., tūkst. eurų

Teritorijos/Metai	2014 m.	2015 m.	2016 m.	2017 m.	2018 m.
<b>Bahamų Sandrauga</b>	-	-	8.8	-	-
<b>Belizas</b>	-	0.0	-	0.0	610.0
<b>Bermudai</b>	-	-	0.2	-	-
<b>Didžiosios Britanijos Mergelių salos</b>	28.9	-	14.0	1.4	-
<b>Kaimanų salos</b>	-	-	-	-	0.4
<b>Seišelių Respublika</b>	1011.1	145.8	261.2	24.5	12.0

Kaip matyti, visu analizuojamu laikotarpiu pagal pasirinktas teritorijas, importas kasmet vyko tik iš Seišelių Respublikos (žr. 14 lentelę). 2014 m. importas buvo iš Didžiosios Britanijos Mergelių salų ir Seišelių Respublikos. 2015 m. šiek tiek importuojama iš Belizo ir Seišelių Respublikos. 2016 m. matomas aktyvesnis prekių ir paslaugų judėjimas – importuojama iš Bahamų Sandraugos, Bermudų, Didžiosios Britanijos Mergelių salų ir Seišelių Respublikos. 2017 m. importuojama iš Belizo, Didžiosios Britanijos Mergelių salų ir Seišelių Respublikos, o 2018 m. iš Belizo, Kaimanų salų ir Seišelių Respublikos. 14 lentelės duomenys iliustruojami 18 paveiksle.



**18 pav.** Importas pagal pasirinktas teritorijas 2014-2018 m., tūkst. eurų

2014-2016 m. daugiausia importuota iš Seišelių Respublikos, o 2018 m. iš Belizo (žr. 18 pav.).

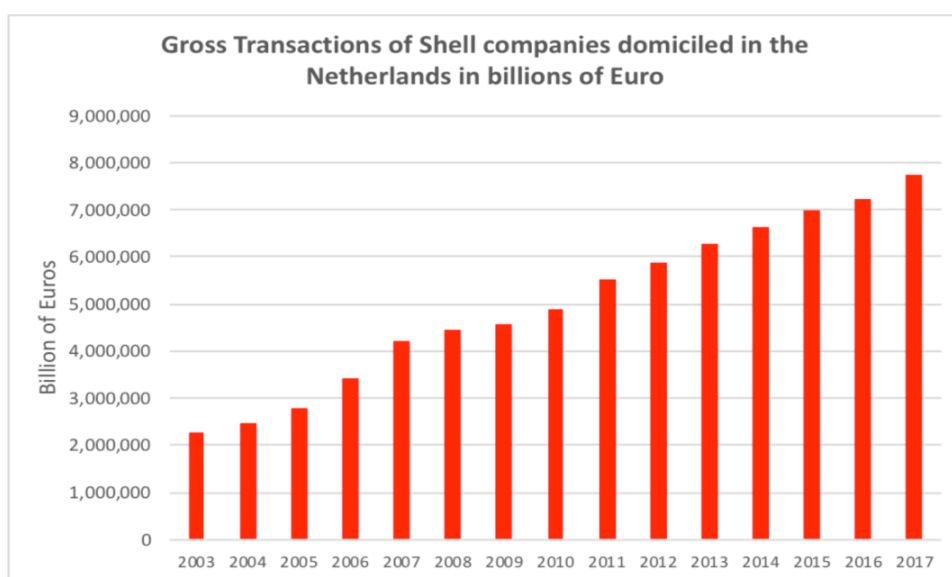
Apibendrinant gautus rezultatus, galima daryti išvadą, kad prekių ir paslaugų eksportas ir importas pagal analizuojamas jurisdikcijas, buvo reikšmingiausias 2017 m. Svarbu akcentuoti, kad Lietuvos bendrieji eksporto ir importo rodikliai 2017 m. sparčiai išaugo lyginant su 2016 m. (+16,8 %), tačiau vertinant eksportą pagal tikslines teritorijas, ženkliai sumažėjo (-67 %). Spartų eksporto



sumažėjimą į tikslines teritorijas 2017 m. galėjo lemti Europos Komisijos naujai įsigaliojusi direktyva dėl mokesčių skaidrumo. Europos Sąjunga priėmė nutarimą, kuriame įvardijamos kovos priemonės prieš agresyvių mokesčių planavimą ir pateikiamos taikomos sankcijos.

#### 4.2. Lengvatinio apmokestinimo bendrovių veiklos apimtys tarptautiniame versle

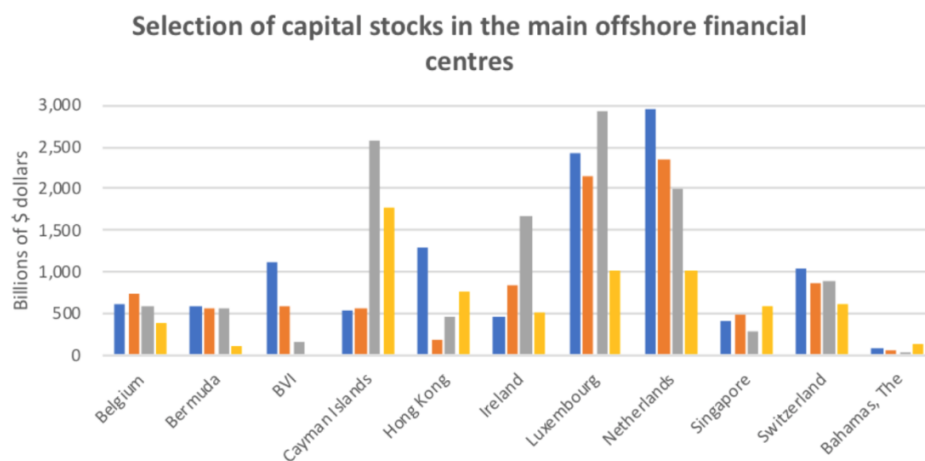
Lengvatinio apmokestinimo įmonių pramonė sparčiai plečiasi, todėl slaptą jos dydį galima tik spėlioti ir vis dėlto suprasti, kad jis toks didelis, kad iškraipo pasaulio ekonomiką (Fitzgibbon and Starkman, 2017). Vien Europos Sąjungoje dėl pelno perkėlimo prarandami milijonai eurų kasmet (Europos Komisija, 2017). Minėta, kad tiksliai sumas, kurias praranda valstybės dėl tokių įmonių egzistavimo ir naudojimo, pateikti yra sudėtinga. Tačiau prieita vieningos nuomonės, kad lengvatinio apmokestinimo įmonių augimo tempai išpūdingi. 19 paveiksle pateikiami vidiniai ir išoriniai kapitalo srautai per lengvatinio apmokestinimo kompanijas įsteigtas Nyderlanduose.



19 pav. Kapitalo srautai Nyderlanduose 2003-2017 m., mlrd. eurų (Hendrikse and Fernandez, 2019)

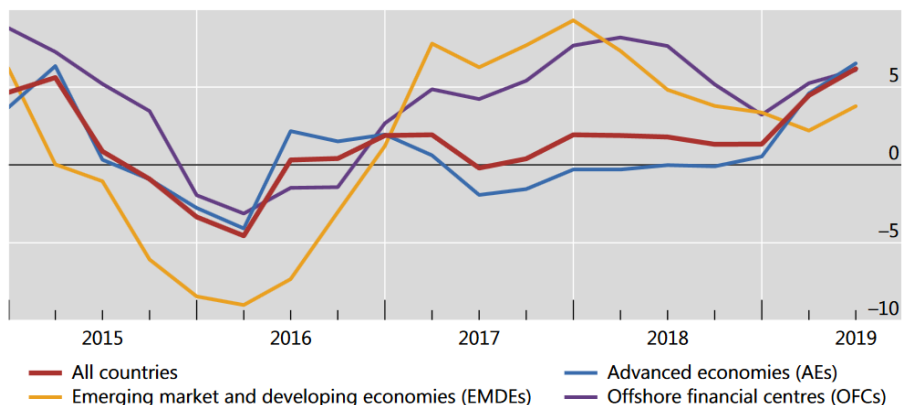
Anot Hendrikse ir Fernandez'o (2019), šiuo metu Nyderlandai yra didžiausi pasaulyje tiesioginių užsienio investicijų (TUI) gavėjai, veikiantys kaip pagrindiniai pasaulio tarpininkai. Pranešime pažymima, kad bendroji sandorių vertė išaugo nuo 782 milijardų eurų 1996 m. iki 2,2 trilijono eurų 2002 m. ir 2017 m. padidėjo net iki 7,4 trilijono eurų.

Didžiausią dalį naudojamų kapitalo atsargų ir srautų dalį visame pasaulyje naudoja grupė kurią sudaro: Belgija, Bermudai, Didžiosios Britanijos Mergelių salos, Kaimanų salos, Liuksemburgas, Nyderlandai, Singapūras, Šveicarija ir Bahamos (žr. 20 pav.). 20 paveiksle mėlyna spalva pažymėta tiesioginių užsienio investicijų (TUI) vidinė padėtis. Šiuos duomenis pateikia kita šalis. Oranžinė spalva – TUI išorinė pozicija. Duomenis taip pat pateikia kita šalis. Pilka spalva – užsienio investicijos. Geltona spalva – vietinės bankininkystės statistika. Pateikiami duomenys atspindi sukaupto kapitalo atsargas bei srautus lengvatinio apmokestinimo įmonių didžiausiuose centruose. Kaimanų salos ir Liuksemburgas yra svarbiausios investicinių fondų ir bankų finansinių srautų kryptys, o Liuksemburgas ir Nyderlandai yra pagrindiniai vartai tarptautinėms korporacijoms (Hendrikse and Fernandez, 2019). Anot minėtų autorių, būtent šios šalys minimos kaip pagrindinės pasaulio vietos siūlančios slaptumą, mokesčių optimizavimą bei daugybę kitų specializuotų paslaugų.



**20 pav.** Kapitalo atsargos pagrindiniuose lengvatinio apmokestinimo finansiniuose centruose (Hendrikse and Fernandez, 2019)

Kalbant apie tarpvalstybines paskolas, bankai pateikė duomenis, kurių pagalba situacija matoma 2015-2019 m. Teigiama, kad paskolos lengvatinio apmokestinimo įmonių finansiniams centrams išliko labai stiprios. Tarptautinių atsiskaitymų banko (BIS) (2019) duomenimis, per metus paskolos padidėjo 6 % (žr. 21 pav., violetinė linija) ir 2019 m. birželio pabaigoje sudarė 5 trilijonus USD. Pabrėžiama, kad bankai pranešė apie smarkiai išaugusias pretenzijas Kaimanų saloms (+ 45 mlrd. USD), Džersiui (+ 9 mlrd. USD) ir Honkongo SAR (+ 8 mlrd. USD).



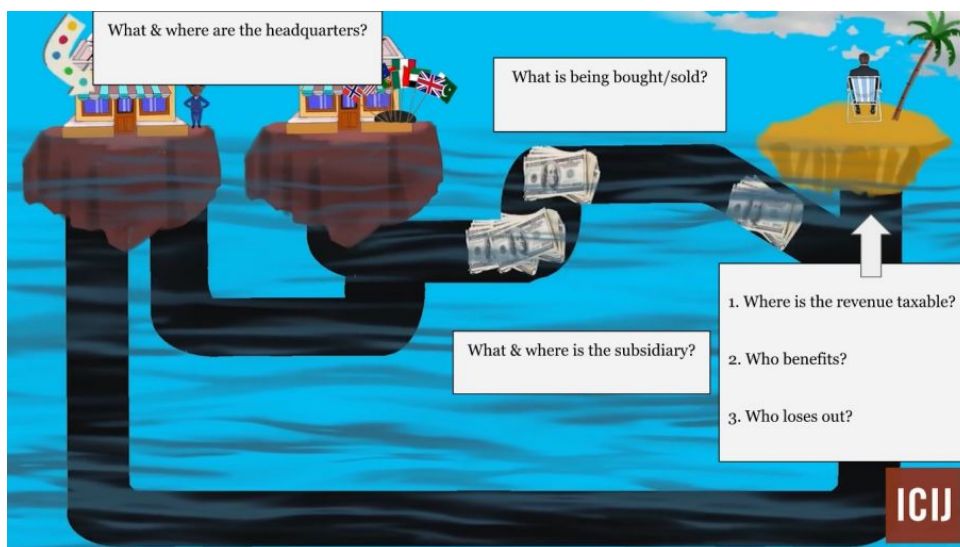
**21 pav.** Tarpvalstybinis skolinimasis 2015-2019 m., proc. (BIS, 2019)

Apibendrinant galima teigti, kad lengvatinio apmokestinimo įmonių finansiniams centrams puikiai sekasi pritraukti užsienio kapitalą. Tai įrodo ne tik spartūs rodiklių augimo tempai, bet ir sukauptas turtas šalyje, kuris sunkiai suskaičiuojamas.

### 4.3. Mokesčių optimizavimo schemas

Anot Sekliuckienės (2009), didėjanti konkurencija nacionalinėse rinkose verčia kompanijas ne tik bendradarbiauti tarpusavyje, būti lanksčioms, ieškoti inovatyvių valdymo ar naujų veiklos formų sprendimų, bet ir įsitraukti į tarptautinę veiklą. Minėta, kad lengvatinio apmokestinimo verslo schemų kūrimas ir jų įgyvendinimas sudaro daugelio plačiai žinomų tarptautinių kompanijų veiklos pagrindą (Galdikas ir kt., 2001). Anot Farney ir kt. (2015), tai, kad tarptautinės korporacijos gali sumažinti pelno mokesčių našta vykdydamos mokesčių taupymo planus, buvo žinoma dešimtmečiais. Šiais laikais nėra sudėtinga pelną perkelti į jurisdikcijas, kuriose pelnas

apmokestinamas mažu tarifu arba kur pelno mokesčio visai nėra. Atsižvelgiant į įvairių organizacijų susidomėjimą, mokesčių rojai vaidina svarbų vaidmenį tarptautiniame versle. Dažnai įmonių pardavimai apskaitomi per lengvatinio apmokestinimo bendroves, o realioje ekonomikoje tai neatsispindi. Taigi, tokių mokesčio mažinimo schemų kūrimas ir naudojimas dažniau prilyginamas agresyviai mokesčių planavimui. Pažymėtina, kad lengvatinio apmokestinimo bendrovė, teisine prasme, niekuo nesiskiria nuo įprastinės kompanijos. Bendrovė turi teisę dalyvauti visuose sandoriuose su kitais fiziniais ar juridiniais asmenimis. Taigi, kyla klausimas, kokios gali būti mokesčių optimizavimo schemos tarptautiniame versle. 22 paveiksle pateikiama kaip atrodo įmonės veiklos struktūra, kurioje dalyvauja lengvatinio apmokestinimo bendrovė. Pateikti klausimai puikiai iliustruoja tokio tipo įmonių veiklos esmę.



**22 pav.** Mokesčių optimizavimas lengvatinio apmokestinimo bendrovių pagalba (International Consortium of Investigative Journalists, 2017)

Klausimai, kurie pateikti paveikslėlyje perteikia pagrindinę mintį tokio tipo mokesčių optimizavimo kuriamoms schemoms (žr. 22 pav.):

- kas ir kur yra pagrindinė buveinė?
- kas bus perkama arba parduodama?
- kas ir kur yra dukterinė įmonė?
- kur yra apmokestinamos pajamos?
- kam tai naudinga?
- kas pralaimi?

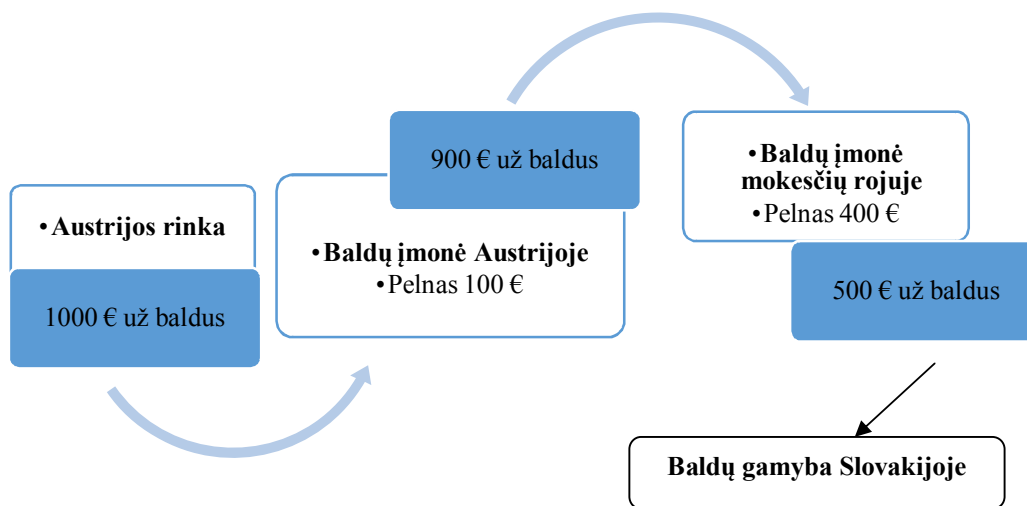
Atsakant į klausimus galima sudaryti planą. Remiantis atsakymais galima pradėti rengti mokesčių optimizavimo schemą. Pagrindinė buveinė, norinti parduoti prekes ar paslaugas, įsteigia dukterinę įmonę mokesčių rojuje. Jurisdikcijos pasirinkimą nulems mokesčių tarifai, kuriais bus apmokestinamos įmonės pajamos. Nauda priklausys suinteresuotai įmonei, o pralaimi bet kuriuo atveju valstybė, kurioje turėjo būti apmokestinamos pajamos.

Anot Farney ir kt. (2015), siekiant mokesčių optimizavimo yra kuriamos skirtingos įmonės rūšys:

1. Pagrindinė įmonė (pašto dėžutės įmonė). Pagrindinės įmonės sąvoka reiškia, kad tai pašto dėžutės įmonė, įsteigta mokesčių rojuje operacijoms trečiosiose šalyse atlikti.
2. Srauto įmonė. Gali būti apmokestinamos tam tikros mokesčių mokėtojų nerezidentų (pavyzdžiui, asmenų, neturinčių gyvenamosios vietos Austrijoje) pajamos iš Austrijos, šie

mokesčiai vadinami „išskaičiuojamuoju mokesčiu“. Palūkanos, dividendai ir licencijos mokesčiai, kuriuos Austrijos bendrovė moka mokesčių mokėtojui nerezidentui, yra apmokestinami išskaičiuojamuoju mokesčiu. Kadangi Austrijos valstybei sunku surinkti mokesčių užsienyje, jis išskaičiuojamas prie pajamų šaltinio, t. y. šalies, kurioje išmokėta.

Pagrindinės įmonės arba kitaip pašto dėžutės modelis, kurį nurodė Farney ir kt. (2015), pateikiamas 23 paveiksle.

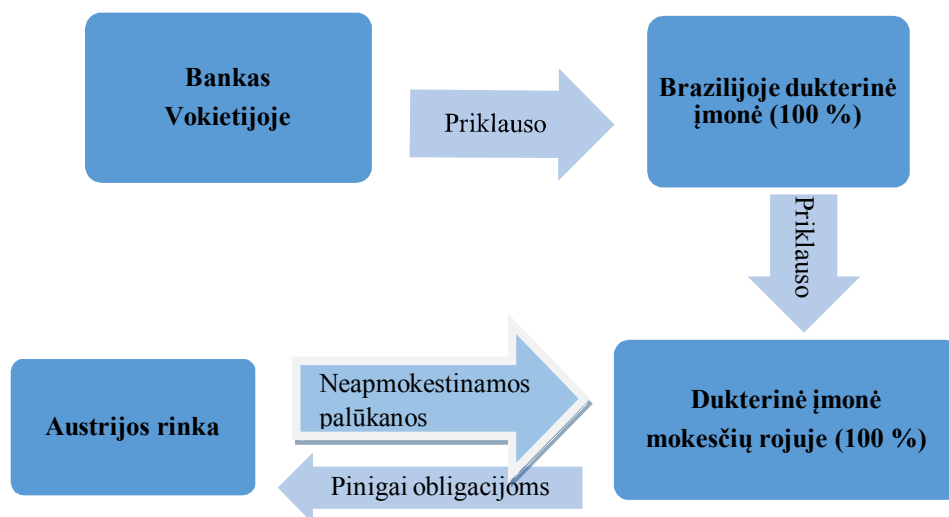


23 pav. Pagrindinės įmonės (pašto dėžutės) modelis (Farney et al., 2015)

Pateiktame pavyzdyje (žr. 23 pav.) Austrijoje įsikūrusi baldų įmonė savo produkciją gamina Slovakijoje. Baldai pagaminti Slovakijoje parduodami baldų įmonei esančiai mokesčių rojuje. Mokesčių rojuje esanti baldų įmonė parduoda baldus Austrijos įmonei. Didžioji dalis antkainio ir tuo pačiu pelno atitenka mokesčių rojuje esančiai įmonei. Austrijos įmonė parduoda baldus su likusiu ribotu antkainiu. Austrijos baldų kompanijos pelnas yra tik 100 eurų, o ne 500 eurų. Taigi didžioji pelno dalis (400 eurų) yra apmokestinami mokesčių rojuje mažesniu tarifu nei būtų apmokestinti Austrijoje. Anot Farney ir kt. (2015) jei mokesčių rojaus įmonė yra tik pašto dėžutės įmonė per kurią išrašomos sąskaitos už darbus, tačiau jei darbai neatliekami, pagal Austrijos įstatymus pelnas turi būti priskirtas Austrijos baldų įmonei. Autoriaus teigimu, priešingu atveju įmonė būtų patraukta baudžiamojon atsakomybėn už mokesčių vengimą.

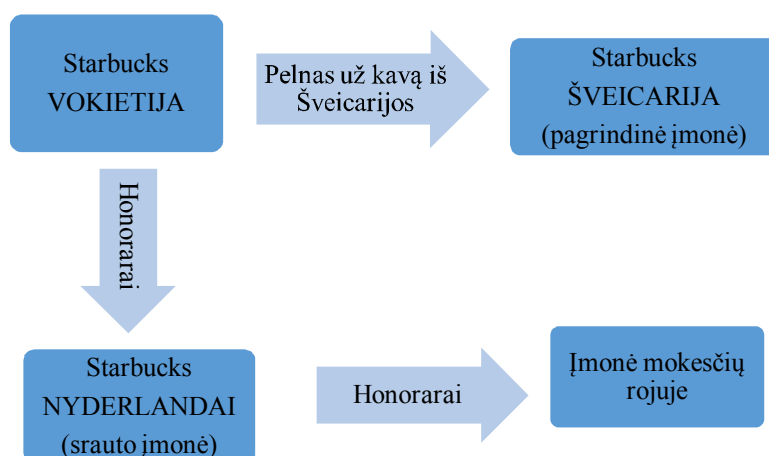
Srauto įmonės modelio taikymas siejamas su dvigubo apmokestinimo sutartimis. Tokių modelių pagalba siekiama pasinaudoti susitarimais, kuriais galima išvengti dvigubo apmokestinimo. Pavyzdys pagal Farney et al. (2015) pateikiamas 24 paveiksle.

Vokietijoje įsikūręs bankas nori išleisti obligacijas kartu su Austrijos bendrasavininkais ir apsaugoti Austrijos bendrasavininkus nuo kapitalo prieaugio mokesčio, kuris yra 25 % (žr. 24 pav.). Šiuo atveju, bankas Vokietijoje įsteigia dukterinį banką Brazilijoje (priklausomumas 100 %). Dukterinis bankas Brazilijoje įsteigia filialą mokesčių rojuje (priklausomumas 100 %), kuris pagaliau oficialiai išleidžia obligacijas. Austrijos obligacijų savininkai gauna palūkanas iš Brazilijos banko. Pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo susitarimą su Brazilija, Austrijos obligacijų savininkai gali prisitaikyti neapmokestinamą 25 % Brazilijos išskaičiuojamąjį mokesčių iš Austrijos mokesčio. Dėl dukterinio banko Brazilijoje įsikišimo palūkanos nėra apmokestinamos nei prie pajamų šaltinio (Brazilijoje), nei įmonės buveinės vietoje (Austrijoje). Dukterinė įmonė, esanti mokesčių rojuje, paslepia santykius su banku Vokietijoje.



24 pav. Srauto įmonės modelis (Farney et al., 2015)

Galimas pagrindinės įmonės ir srauto įmonės sudėtinis modelis. Šio modelio pavyzdys pateikiamas tarptautinių kavinių tinklo pavyzdžiu „Starbucks“ (žr. 25 pav.). Bendrovė turi galimybę pritaikyti pelno mokesčio lengvatas vienoje šalyje, o kitoje šalyje turi galimybę susimąžinti mokesčius pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis.

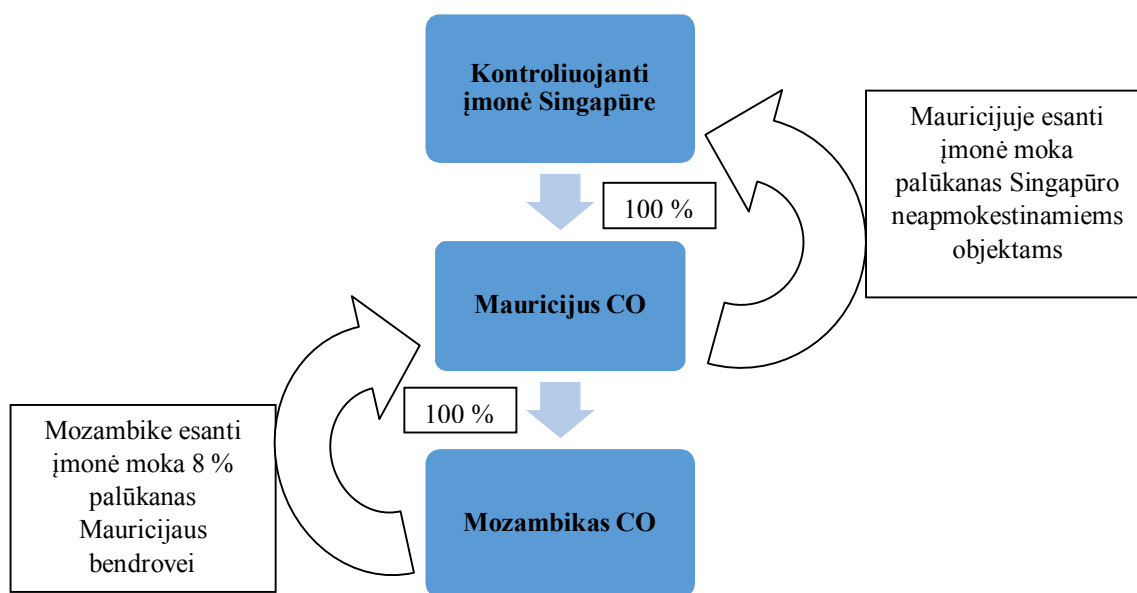


25 pav. Pagrindinės įmonės ir srauto įmonės sudėtinis modelis (Farney et al., 2015)

Pagal pateiktą sudėtinį modelį, Vokietijoje gautas pelnas už kavą sugrįžta pagrindinei įmonei Šveicarijoje (pagrindinės įmonės pavyzdys), o honorarų mokėjimas Nyderlandams per lengvatinio apmokestinimo įmonę, padeda išvengti honorarų apmokestinimo (srauto įmonės pavyzdys). Tokiu būdu dalis gautų pajamų Vokietijoje nėra apmokestinama.

Dar vieną iš galimų mokesčio taupymų schemų pateikia Fitzgibbon’as (2017), kurioje pagrindinės dalyvaujančios šalys: Singapūras, Mauricijus ir Mozambikas. Minėto autoriaus siūloma struktūra pateikiama 26 paveiksle. Pateiktame pavyzdyje matoma kaip Mozambiko kompanija 10 000 000 JAV dolerių kaip palūkanas moka savo kontroliuojančiai įmonei, kuri yra Singapūre. Taikomas mokesčių tarifas Mozambike yra 20 %, kuris šiuo atveju sudaro 2 000 000 USD. 8 % Mozambike esanti įmonė sumoka Mauricijuje esančiai įmonei. Taigi mokesčių sutaupyta 12 %, o tai sudaro

1 200 000 USD. Darant prielaidą, kad įmonės valdymo išlaidos sudaro 30 000 USD, sutaupyta suma sudarytų 1 170 000 USD (žr. 26 pav.).



26 pav. Mokesčių optimizavimo struktūra (Fitzgibbon, 2017)

Mokesčių optimizavimo schemų pasirinkimą įtakoja įvairūs veiksniai. Vieni susiję su pelno mokesčio sumažinimu, o kiti su dvigubo išvengimo sutartimis. Šiuo atveju verslas įvertina savo poreikius ir pasirenka tokią schemą, kuri jam priimtinausia.

Taigi apibendrinant galima teigti, kad įmonės naudodamos lengvatinio apmokestinimo bendrovių teikiamomis galimybėmis įgauna konkurencinius pranašumus tarptautiniame versle. Sutaupomos ne tik didelės sumos nuo mokesčių, apsaugomas kapitalas, bet ir sandorių konfidencialumas garantuotas.

#### 4.4. Įmonės „X“ veiklos charakteristika

Iškeltai hipotezei patikrinti pasirinkta įmonė „X“, kuri gyvuoja daugiau nei 130 m. (t. y. nuo 1883 m). AB „X“ yra juridinis asmuo, kuris veikia Lietuvoje ir vadovaujasi Lietuvos Respublikos įstatymais, kitais norminiais aktais ir savo įstatais. Akcine bendrove tapo 1993 m. Įmonė yra viena didžiausių korpusinių baldų gamybos įmonių Lietuvoje, puoselėjanti senas tradicijas, taikanti modernias technologijas ir stabiliai bei nuosekliai auganti bendrovė. Įmonė „X“ save įvardija kaip pasaulinės rinkos dalyvė. Ji konkuruoja su Lenkijos, Vokietijos, Portugalijos ir Amerikos gamyklomis. 97 % savo produkcijos parduoda Europoje, Azijoje, Amerikoje ir Australijoje. Pasaulinės ekonomikos vystymosi tendencijos lemia bendrovės pagrindinio kliento plėtros tempus ir bendrovės gaminamų baldų paklausos svyravimus. Įmonėje įdiegta ir periodiškai sertifikuojama kokybės, aplinkos apsaugos ir FSC gamybos grandies vadybos sistema pagal ISO 9001, ISO 14001 ir FSC-STD-40-004 standartų reikalavimus. Taip pat bendrovė vadovaujasi kliento apsaugos, socialinių ir darbo sąlygų reikalavimais perkant gaminius, žaliavas ir paslaugas. Įmonės pagrindiniai kokybės, aplinkosaugos ir FSC gamybos grandies politikos tikslai:

1. gaminti kokybiškus gaminius;
2. gamybai naudoti FSC sertifikuotą žaliavą, gaunamą iš atsakingai tvarkomų miškų;
3. kurti saugią, sveiką ir etikos principais grįstą darbo aplinką, nenaudoti vaikų darbo;
4. tausoti aplinką: mažinti taršą, elektros energijos išteklių naudojimą, rūšiuoti atliekas.



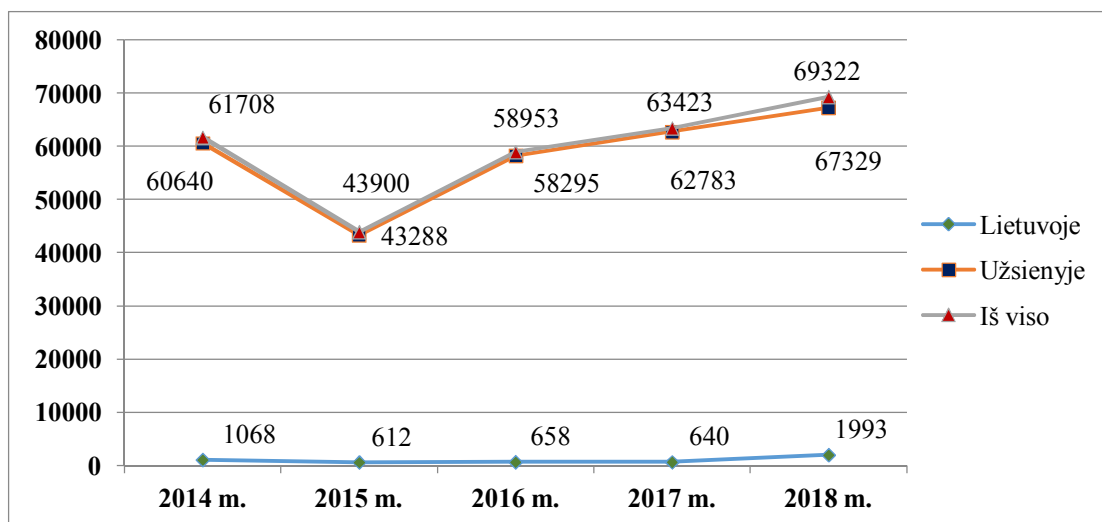
Svarbiausias bendrovės prioritetas išlaikyti tolimesnius aukštos gaminių kokybės užtikrinimą, veiklos efektyvumo gerinimą bei lankstumą įvedant naujus produktus.

Siekiant kiek giliau pažinti įmonės veiklą, būtina aptarti pagrindinius įmonės veiklos rodiklius. Vienas jų – pardavimo pajamos. Analizuojamos įmonės pardavimai pagal rinkas 2014-2018 m. pavaizduoti 15 lentelėje. Įmonės pelno (nuostolių) ataskaita 2014-2018 m. pateikiama 7 priede.

**15 lentelė.** Pardavimai pagal rinkas 2014-2018 m. (sudaryta pagal „X“ įmonės duomenis)

Pardavimai	2018 m.		2017 m.		2016 m.		2015 m.		2014 m.	
	tūkst. eurų	proc.	tūkst. eurų	proc.	tūkst. eurų	proc.	tūkst. eurų	proc.	tūkst. eurų	proc.
Lietuvoje	1.993	2,90	640	1,01	658	1,12	612	1,39	1,068	1,73
Užsienyje	67.329	97,10	62.783	98,99	58.295	98,88	43.288	98,61	60,640	98,27
<b>Iš viso</b>	<b>69.322</b>	<b>100</b>	<b>63.423</b>	<b>100</b>	<b>58.953</b>	<b>100</b>	<b>43.900</b>	<b>100</b>	<b>61.708</b>	<b>100</b>

Iš 15 lentelėje pateiktų duomenų matyti, kad pagrindines pardavimo pajamas įmonė uždirba savo produkciją parduodama užsienyje. Visu analizuojamu laikotarpiu (2014-2018 m.) tai sudarė daugiau nei 97 % visų pardavimo pajamų. 27 paveiksle matoma, kad nuo 2015 m. įmonės pardavimai auga užsienyje. Analizuojant pardavimo pajamas 2014-2018 m. matyti, kad 2018 m. įmonei buvo sėkmingiausi. 2018 m. pardavimo pajamos kilo ir Lietuvoje. Pažymėtina, kad bendrovės pardavimus Lietuvoje sudarė ne tik baldų, bet ir žaliavų atliekų pardavimai. Tokią pardavimo pajamų kilimo tendenciją galima laikyti palankia. Kaip jau buvo minėta, įmonė konkuruoja su kitomis pasaulinėmis gamyklomis ir šių rodiklių kilimas įrodo, kad įmonei pavyksta užimti kuo didesnę rinkos dalį. Bendrovė pirkimo procesą yra išskaidžiusi į strateginius ir operacinius pirkimus. Svarbiausias bendrovės tikslas – didinti parduodamų produktų paklausą užsienyje.

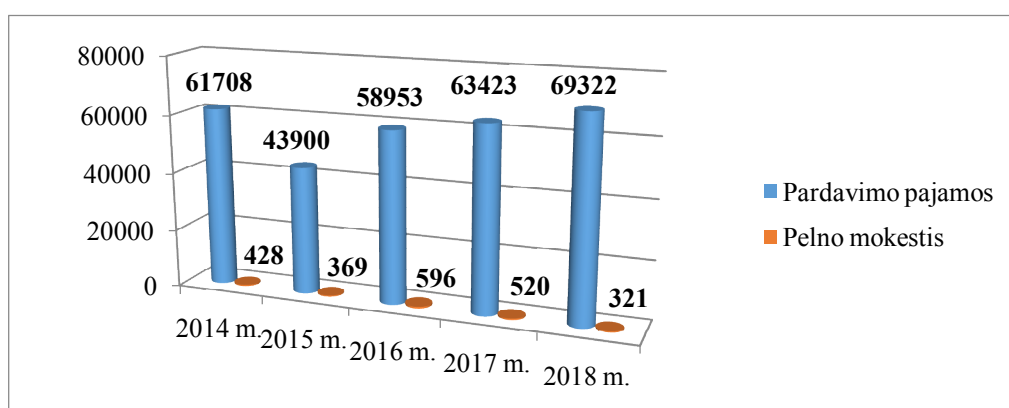


**27 pav.** Bendrovės pardavimai 2014-2018 m., tūkst. eurų

Apibendrinant galima teigti, kad įmonės pardavimo pajamų kilimas gali būti lyginamas su pačios įmonės gaminamos produkcijos paklausos kilimu. Taigi įmonė kryptingai siekia savo tikslų ir geresnio įsitvirtinimo tarptautinėje rinkoje.

#### 4.5. Įmonės „X“ mokestinės prievolės

Pasirinktos temos atskleidimui analizuojama Lietuvoje veikiančios „X“ įmonės mokestinė aplinka. Snieška ir Gaidelys (2004) teigia, kad plačiąja prasme aplinka – tai, kas yra aplink kokį nors objektą. Autorių teigimu, biznio aplinka yra neapbrėpiama ta prasme, kad jos tyrimas gali būti tęsiamas be galo, gaunant vis naujos informacijos. Norint, kad įmonė sėkmingai vystytų savo veiklą, būtina išsami finansinės aplinkos analizė. Informacijos vertinimas gali padėti priimti naudingus sprendimus nukreipiant veiklą įmonei naudinga linkme. Anot Vainienės (1998), kiek savo gero atiduoti valdžiai, visuomet sprendžia pats mokesčių mokėtojas. Taigi vienas iš svarbiausių uždavinių – pateikti įmonės „X“ mokesčių sumas, kurios sumokamos valstybei. Analizuojamos įmonės veiklos rodiklių kitimo analizė pradedama nuo pardavimo pajamų ir pelno mokesčio vertinimo 2014-2018 m. (žr. 28 pav.). Atliekant analizę lyginami 5 metų rodikliai (2014-2018 m.). Analizuojamos bendrovės pelnas apmokestinamas 15% mokesčio tarifu. Pelno mokesčio apskaičiavimas remiasi metiniu pelnu, įvertinus atidėtąjį pelno mokestį.



28 pav. Pardavimo pajamos ir pelno mokesčio įsipareigojimai 2014-2018 m., tūkst. eurų

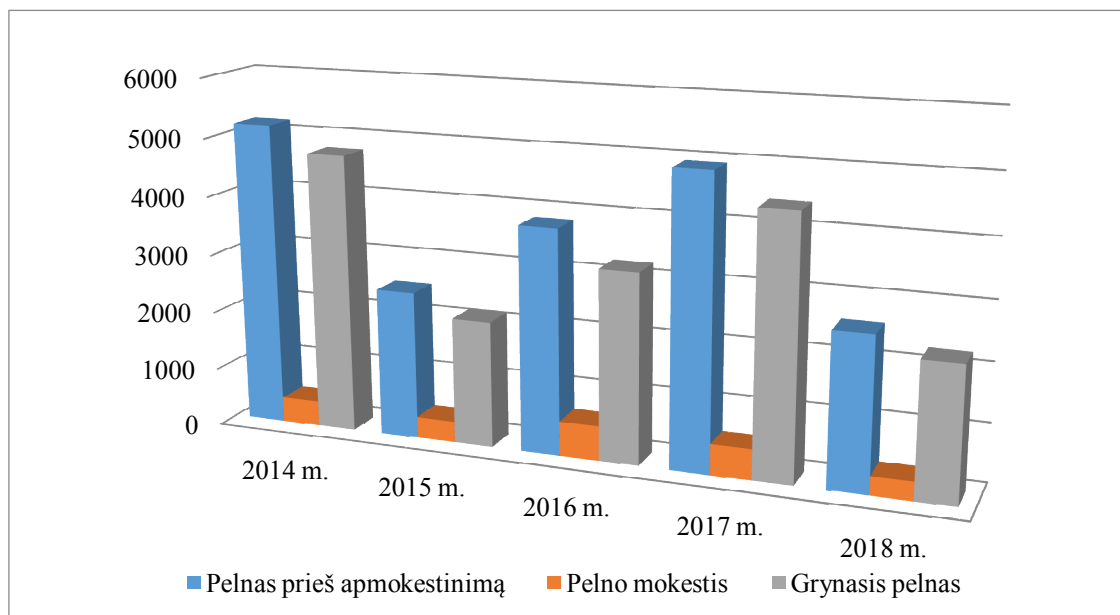
Lyginant įmonės gaunamas pajamas už parduotą produkciją su pelno mokesčiu 2014-2018 m., galima teigti, kad skaičiai visu analizuojamu laikotarpiu nėra dideli. Iš 28 paveiksle pateiktų duomenų matyti, kad pardavimo pajamos nuo 2015 m. didėjo, o pelno mokestis mažėjo. Tačiau vertinant pajamų mokestį, tikslingiausia jį būtų vertinti lyginant pelną prieš apmokestinimą su grynuoju pelnu, kadangi kiekviena įmonė patiria sąnaudų, kurios priskiriamos leidžiamoms atskaitymams. Leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti (Šapalienė, 2008). Tokioms sąnaudoms priskiriamos žaliavų sąnaudos, pirktos prekės, skirtos perparduoti, darbo apmokėjimo sąnaudos ir kitos išlaidos, kurios nurodytos pelno mokesčio įstatyme. Taigi detalesnei analizei ir palyginimui sudaryta 16 lentelė ir 29 paveikslas.

16 lentelė. Įmonės „X“ pelno (nuostolio) ataskaitos duomenys 2014-2018 m.

Rodikliai	2014 m.		2015 m.		2016 m.		2017 m.		2018 m.	
	tūkst. eurų	proc.	tūkst. eurų	proc.	tūkst. eurų	proc.	tūkst. eurų	proc.	tūkst. eurų	proc.
Pelnas prieš apmokestinimą	5.189	100	2.526	100	3.834	100	4.942	100	2.599	100
Pelno mokestis	428	15	369	15	596	15	520	15	321	15
<b>Grynasis pelnas</b>	<b>4.761</b>	<b>85</b>	<b>2.157</b>	<b>85</b>	<b>3.238</b>	<b>85</b>	<b>4.422</b>	<b>85</b>	<b>2.278</b>	<b>85</b>



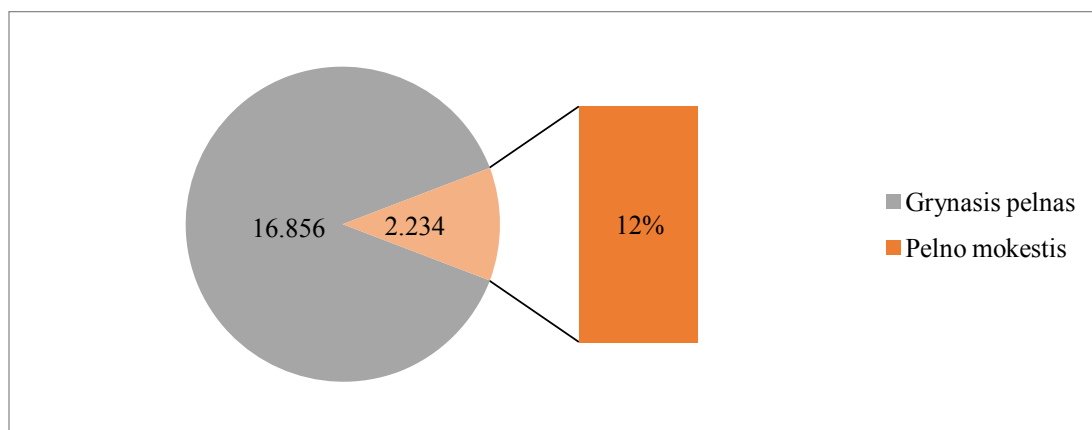
Iš 16 lentelėje pateiktų duomenų matyti, kad pelno mokesčio įmonė daugiausia sumokėjo 2016 m, o mažiausiai – 2018 m. Tam įtakos turėjo atidėtojo pelno mokesčio turtas, kuris kasmet įmonėje sudengiamas, atsižvelgiant į apmokestinamojo pelno prognozes.



**29 pav.** Pelno prieš apmokestinimą, pelno mokesčio ir grynojo pelno kitimas 2014-2018 m., tūkst. eurų

29 paveiksle matyti, kad pelnas prieš apmokestinimą nekilo taip tolygiai nuo 2015 m. iki 2018 m. kaip kilo įmonės pardavimo pajamos. Atitinkamai taip kito ir grynojo pelno rodikliai. Pardavimo pajamos 2018 m. buvo didžiausios per visą analizuojamą laikotarpį (žr. 28 pav.), o pelnas prieš apmokestinimą – beveik mažiausias. Mažesnis buvo tik 2015 m. Taigi šie duomenys leidžia daryti išvadą, kad įmonė dalį pajamų priskyrė sąnaudoms ir taip sumažino pelną prieš apmokestinimą.

30 paveiksle pateikiamas bendras sumokėtas pelno mokestis per 2014-2018 m.



**30 pav.** Bendrovės pelno mokesčio ir grynojo pelno suma 2014-2018 m., tūkst. eurų

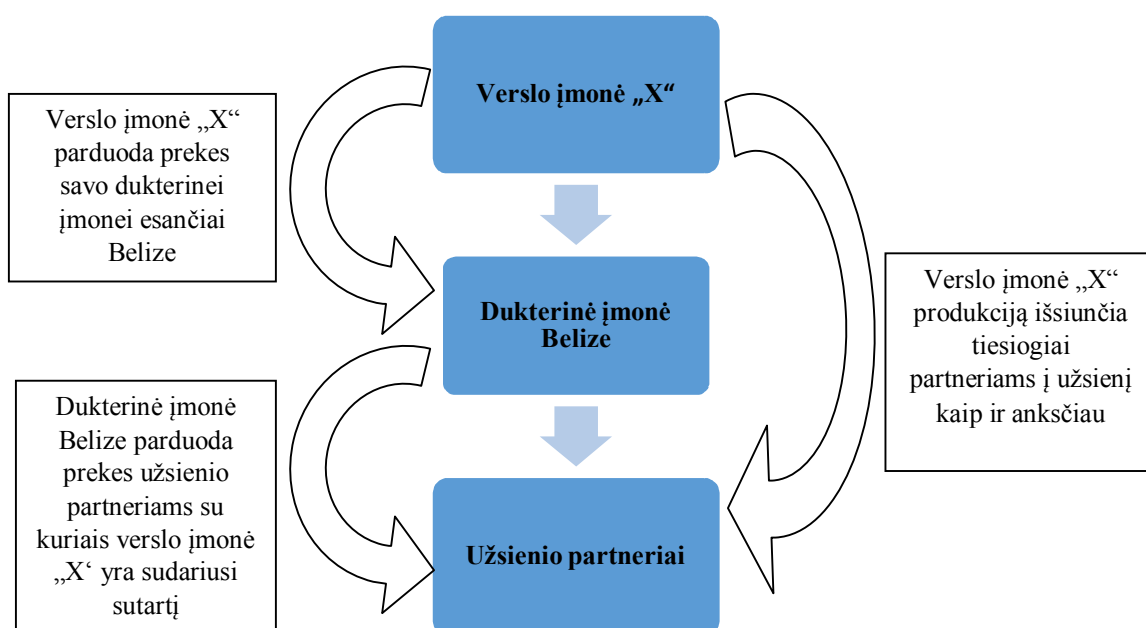
2014-2018 m. įmonės pelnas prieš apmokestinimą sudarė 19 090 tūkst. eurų. Kaip matyti (žr. 30 pav.), susumavus viso analizuojamo laikotarpio pelno mokestį, įmonė valstybei turėjo sumokėti 2 234 tūkst. eurų. Tai sudaro 12 % visu analizuojamu laikotarpiu. Tačiau yra galimybė šią mokesčių naštą sumažinti. Viena iš tokių galimybių – steigti lengvatinio apmokestinimo įmonę mažų mokesčių jurisdikcijoje, kurioje numatytas pelno mokestis yra 0 %.

#### 4.6. Mokesčių optimizavimo modelio taikymas

Analizuojama įmonė didžiąją dalį savo produkcijos realizuoja eksportuodama į užsienį (apie 97 % per metus). Lietuvoje lieka tik apie 3 % realizuojamų prekių ir žaliavų. Taigi ji laikoma tarptautinės rinkos dalyve.

Atsižvelgiant į teorinėje dalyje aptartas lengvatinio apmokestinimo zonas, šiai verslo įmonei tinkamiausia jurisdikcija steigti dukterinę įmonę gali būti Belizas. Belize nėra jokios mainų kontrolės bet kokiai užsienyje vykdomai verslo, bankininkystės ir finansinei veiklai. Įstatyme yra įvardijamas vienintelis apribojimas – savininkams griežtai uždrausta prekiauti su Belize esančiomis įmonėmis tiek individualiai, tiek korporaciniu lygmeniu. Įstatymas aiškiai nurodo, kad didžioji dalis veiklos turi būti vykdoma per tarptautines sienas. Tačiau yra viena išimtis – tokia įmonė gali prekiauti su kita įmone Belize, jeigu ir kita įmonė yra tarptautinė ir neturi jokių ryšių su vietiniais gyventojais. Šiuo atveju, įmonės sandoriai nėra susiję su vietinėmis Belize esančiomis įmonėmis.

Tarptautinės verslo įmonės (IBC) atleidžiamos nuo bet kokio pajamų apmokestinimo gautam iš užsienio. Svarbu paminėti, kad bendrovių savininkai taip pat atleidžiami ir nuo mokesčių mokėjimo perleidžiant visų rūšių turtą – tiek materialų, tiek nematerialų. Ši šalis laikoma nulinio apmokestinimo zona, o tai reiškia, kad įsikūrusiems įmonėms reikės mokėti tik metinius išlaikymo mokesčius. Tarptautinės verslo įmonės registracijos mokestis Belize yra 1000 USD (apie 900 €). Toks pat ir kasmetinis įmonės išlaikymo mokestis. Šioje jurisdikcijoje įmonės steigimas yra greitas ir paprastas. Paprastai tarptautinės verslo įmonės įkūrimas Belize trunka vieną darbo dieną. Svarbus faktas, kad nereikalaujama atskleisti faktiškos nuosavybės vyriausybinėms institucijoms ir nereikalaujama metinių ataskaitų, tačiau reikalaujama, kad įmonės išlaikytų registruotą buveinę šalyje. Duomenys ir kontaktai apie savininkus išlieka konfidencialūs. Bendrovė, įsikūrusi Belizo jurisdikcijoje, turi teisę neatskleisti išsamios informacijos ir apie savo vykdomą veiklą. Kaip jau minėta, tokioje įmonėje turi būti bent vienas akcininkas ir vienas direktorius, kurie neprivalo būti nuolatiniai šios šalies gyventojai, tačiau didžiausia riba nėra nustatyta. Atsižvelgiant į savininkų poreikius, direktorius šiuo atveju gali būti užsienio pilietis arba vietinis asmuo. Įvertinus grėsmes ir galimybes, pateikiamas mokesčių optimizavimo modelis pasirinktai verslo įmonei „X“ (žr. 31 pav.).



31 pav. Mokesčių optimizavimo modelio taikymas verslo įmonei „X“

31 paveiksle pasirinktai verslo įmonei pritaikytas pagrindinės įmonės (pašto dėžutės) modelis. Naujos įmonės steigimas reikalingas pardavimo operacijoms atlikti. Mokesčių optimizavimo schemoje pateikiama pavyzdinė eksporto operacija. Pagrindinė įmonė „X“ įsteigia dukterinę įmonę mokesčių rojuje – Belize. Parduoda savo produkciją dukterinei bendrovei įkurtai mažų mokesčių šalyje. Dukterinė įmonė prekes ar žaliavas parduoda pagrindinės įmonės užsienio partneriams. Faktiškai produkcija gabenama iš pagrindinės įmonės „X“ galutiniam pirkėjui. Uždirbtas pelnas lieka dukterinės įmonės Belize balanse. Tokios schemos naudojimas įmonei leistų sutaupyti 15 %. Kadangi Lietuvoje pelnas apmokestinamas 15 % pelno mokesčio tarifu. Belize įmonės metiniai išlaikymo mokesčiai maži, galima daryti prielaidą, kad sutaupyta sumai dukterinės bendrovės turėjimo kaštai didelės įtakos neturi.

Taigi, tokios verslo schemos naudojimas, įmonei gali padėti konkuruoti su kitomis įmonėmis tarptautiniame versle, efektyviau panaudoti turimas lėšas, apsaugoti savo turtą bei išvengti didelių mokesčių. Sutaupytos pinigų sumos gali būti panaudojamos įmonės veiklos plėtrai, naujų įrengimų įsigijimui, kvalifikacijos kėlimui ar kitoms įmonės reikmėms.

## Išvados ir rekomendacijos

1. Tarptautinis verslas – prekių ar paslaugų, žmogiškųjų išteklių, kapitalo, technologijų ir t. t. judėjimas už šalies ribų. Toks išteklių judėjimas apima tarpvalstybinius sandorius tarp dviejų ar daugiau šalių. Priežastys, skatinančios judėjimą į tarptautinio verslo rinką, įvairios. Viena iš priežasčių – siekis maksimizuoti pelną mažiausiomis sąnaudomis. Atsižvelgiant į tai, ieškoma vietų kur sąlygos verslui valdyti daug palankesnės. Tarptautiniame versle tokios vietos įvardijamos kaip mokesčių rojus arba lengvatinio apmokestinimo zona. Tai šalys ar teritorijos, kuriose egzistuoja minimalūs pelno mokesčio tarifai arba jų visai nėra. Šiose jurisdikcijose steigiamos specifinės formos įmonės. Užsienio praktikoje apibūdinant tokio tipo įmones naudojamas terminas *offshore*, o Lietuvoje – lengvatinio apmokestinimo bendrovė. Lengvatinio apmokestinimo bendrovė - įmonė įsteigta tam tikroje jurisdikcijoje, kurioje dažniausiai savo veiklos nevykdo, tačiau naudojasi ten suteikiamomis mokesčių lengvatomis. Tokiai įmonei, turinčiai ypatingą organizacinį ir juridinį statusą, pasirinktoje jurisdikcijoje suteikiama galimybė sumažinti savo mokesstinę naštą. Tai yra viena iš pagrindinių lengvatinio apmokestinimo įmonių naudojimo esmė. Šių įmonių steigimas tarptautiniame versle per pastaruosius dešimtmečius sparčiai padidėjo. Naudojamos įvairios įprastinės ar kombinuotos formos, tačiau populiariausiomis pripažintos ribotos atsakomybės kompanijos ir akcinės bendrovės.
2. Įstatyminė bazė kiekvienoje šalyje skiriasi. Lengvatinio apmokestinimo zonose suteikiama teisė tiek fiziniams, tiek juridiniams asmenims steigti įmones ir pasinaudoti atitinkamais, mokesčių lengvatas suteikiančiais, įstatymais. Dažnai įstatyme nurodoma viena iš pagrindinių sąlygų – įmonė negali vykdyti veiklos jurisdikcijoje, kurioje steigia įmonę. Taip mokesčių mokėtojams suteikiamos galimybės įsteigti filialus ir per juos valdyti savo verslą. Tokių teisės aktų buvimas sudaro galimybes vienoms įmonėms efektyviau planuoti mokesčius, o kitoms jų vengti. Mokesčių vengimas pripažintas kaip agresyvus mokesčių planavimas. Agresyvus mokesčių planavimas gali užtraukti baudžiamąją atsakomybę. Tačiau šiuo atveju kalbama apie teisėtą mokesčių planavimą. Įmonė, rinkdamasi lengvatinio apmokestinimo zoną, atsižvelgia į politinį šalies stabilumą, esamus mokesčių tarifus, rinkliavų dydžius, reikalavimus įstatiniam kapitalui, suteikiamą konfidencialumą veiklai ir dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių buvimą. Įmonės pasinaudodamos lengvatinio apmokestinimo bendrovių suteikiamomis galimybėmis įgauna konkurencinius pranašumus: moka mažesnius tiesioginius mokesčius, maksimizuoja pelną, apsaugo turtą, yra garantuotos dėl visiško savininkų ir jų turto konfidencialumo, mažiau susiduria su biurokratija ir draudimais, veda supaprastintą dokumentaciją, nepateikinėja ataskaitų.
3. Siekiant mažinti mokesčių naštą yra naudojamos mokesčių optimizavimo schemas. Šių schemų kūrimas siejamas su naujos įmonės steigimu. Tarptautiniame versle kuriamos skirtingų rūšių įmonės: pašto dėžutės įmonė, srauto įmonė, kombinuota įmonė ir kt. Atliekamų finansinių operacijų sudėtingumas ir mokesčių lengvatų pritaikymas nulemia kokį verslo valdymo modelį pasirenka įmonė. Pašto dėžutės įmonės laikomos populiariausiomis ir dažniausiai steigiamos operacijoms trečiosiose šalyse atlikti. Tai dukterinė įmonė, įsteigta mokesčių rojuje, kuri tarpininkauja tarp centrinės būstinės ir turimų filialų kitose šalyse. Srauto įmonės kūrimas siejamas su dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių panaudojimu. Centrinės būstinės filialas įsteigia įmonę lengvatinio

apmokestinimo zonoje. Pasinaudojant sutartimis, pajamos neapmokestinamos nei prie pajamų šaltinio, nei įmonės buveinės vietoje. Taip dukterinė įmonė, esanti mokesčių rojuje, paslepia santykius su pagrindiniu filialu. Galima ir šių dviejų modelių kombinacija. Tarptautiniame versle naudojami ir sudėtingesni mokesčių optimizavimo modeliai, tačiau juos identifikuoti kiek sunkiau.

4. Pasirenkant tinkamiausią teritoriją steigti įmonę, siekiant mokesčių optimizavimo, buvo atsižvelgta į pagrindinius reikalavimus: pelno mokesčio tarifo dydį, registracijos kainą ir metinį palaikymo mokestį, įmonės steigimo greitį ir sudėtingumą, privalomų akcininkų bei direktorių skaičių. Šiuo atveju palankiausia jurisdikcija bendrovei – Belizas. Pasirinktas pašto dėžutės modelis, kuris pritaikytas verslo įmonei „X“. Naujai įsteigta įmonė privalės mokėti tik kasmetines rinkliavas, kadangi teritorija priskiriama nulinio apmokestinimo zonai. Šioje teritorijoje metinis mokestis siekia apie 1000 USD (apie 900 €). Kadangi įmonės išlaikymo mokesčiai šioje šalyje maži, tai sutaupyta bendrovės sumą galima prilyginti Lietuvos pelno mokesčio dydžiui, t. y. 15 %.

### **Rekomendacijos:**

- Globalizacija, spartus technologijų vystymasis, bei dažna mokesčių reformų kaita, įmones skatina ieškoti būdų kaip greičiau prisitaikyti prie šiuolaikinės rinkos ir išlikti versle. Naujų verslo modelių taikymas kartais įtakoja atsiradimą tarptautiniame versle. Norint ne tik išlikti, bet ir geriau įsitvirtinti tarptautinėje rinkoje, siūloma verslui pasinaudoti mokesčinėmis lengvatomis tam tikrose jurisdikcijose. Tik svarbu gerai įvertinti suteikiamas galimybes ir atrasti atitinkantį bendrovės principus tinkamiausią variantą. Taip įmonės įgaus konkurencinius pranašumus prieš kitus rinkos dalyvius.
- Lengvatinio apmokestinimo bendrovės steigimas įmonei gali suteikti daug privalumų, tačiau būtina pasverti ir visas galimas tokios struktūros rizikas. Įsigaliojus naujiems teisės aktams ES tokių įmonių veikla yra atidžiai stebima. Ypač tai susiję su teritorijomis, kurios šiuo metu jau yra įtrauktos į „juodąjį sąrašą“. Netinkamas bendrovės pasirengimas ir prasta šių šalių reputacija gali užtraukti net baudžiamąją atsakomybę. Siekiant legalaus mokesčių optimizavimo patartina rinktis jurisdikcijas, kurios laikosi visų numatytų teisės aktų, tiek vidinių, tiek tarptautiniu mastu, ir noriai bendradarbiauja su kitomis šalimis siekdamas atskleisti finansinius nusikaltimus.

## Literatūros sąrašas

1. Asen, A. (2019). *Welcom to the Index, Lithuania!* [žiūrėta 2019-11-29]. Prieiga per internetą: <https://taxfoundation.org/lithuania-tax-rankings-in-the-oecd-2019/>
2. Bank for International Settlements. (2019). *Statistical release: BIS international banking statistics at end-June 2019* [žiūrėta 2019-11-26]. Prieiga per internetą: <https://www.bis.org/statistics/rppb1910.pdf>
3. Bird, B. (2019). *How do tax havens protect you money?* [žiūrėta 2019-11-20]. Prieiga per internetą: <https://www.thebalance.com/how-do-tax-havens-work-4584193>
4. Borad, S. (2019). *What is international business?* [žiūrėta 2019-11-09]. Prieiga per internetą: <https://efinancemanagement.com/international-financial-management/international-business>
5. Browning, L. and Newcomer, E. (2019). *Uber Created a \$6.1 Billion Dutch Weapon to Avoid Paying Taxes.* [žiūrėta 2019-10-03]. Prieiga per internetą: <https://www.bloomberg.com/news/articles/2019-08-08/uber-created-a-6-1-billion-dutch-weapon-to-avoid-paying-taxes>
6. Business Dictionary. (2019). *International business* [žiūrėta 2019-11-20]. Prieiga per internetą: <http://www.businessdictionary.com/definition/international-business.html>
7. Durnev, A., Li, T., Magnanas, M. (2017). Beyond Tax Avoidance: Offshore Firms' Institutional Environment and Financial Reporting Quality. *Journal of Business Finance and Accounting*, 44 (5-6), 464-696 [žiūrėta 2019-10-16]. Prieiga per internetą: <http://ssrn.com/abAbstract=1325895>
8. EYGM Limited (2019). *Worldwide Corporate Tax Guide* [žiūrėta 2019-10-11-03]. Prieiga per internetą: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-corporate-tax-guide-2019/\\$FILE/ey-worldwide-corporate-tax-guide-2019.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-corporate-tax-guide-2019/$FILE/ey-worldwide-corporate-tax-guide-2019.pdf)
9. European Parliament. (2018). *Listing of tax havens by the EU.* [žiūrėta 2019-07-23]. Prieiga per internetą: <http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/147404/7%20-%20001%20EPRS-Briefing-621872-Listing-tax-havens-by-the-EU-FINAL.PDF>
10. Europos Komisija. (2016). *Pasiūlymas TARYBOS DIREKTYVA dėl bendros pelno mokesčio bazės (BPMB)* [žiūrėta 2019-12-01]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX%3A52016PC0685>
11. Europos Komisija. (2017). *Agresyvaus mokesčių planavimo pažabojimas* [žiūrėta 2019-10-23]. Prieiga per internetą: [https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file\\_import/european-semester-thematic-factsheet-curbing-aggressive-tax-planning\\_lt.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/european-semester-thematic-factsheet-curbing-aggressive-tax-planning_lt.pdf)
12. Europos Komisija. (2018). *Tax Policies in the European Union* [žiūrėta 2019-10-31]. Prieiga per internetą: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/tax\\_policies\\_survey\\_2018.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/tax_policies_survey_2018.pdf)
13. Europos Komisija. (2019). *Klausimai apie mokesčių tikslais nebendraujančių jurisdikciją turinčių subjektų ES sąrašą ir atsakymai į juos* [žiūrėta 2019-11-03]. Prieiga per internetą: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-19-1629\\_lt.pdf](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-19-1629_lt.pdf)
14. Europos Sąjungos oficialūs leidinys. (2012). *Reglamentai* [žiūrėta 2019-12-08]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012R1106&rid=1>
15. Europos Sąjunga. (2019). *Akcizų mokėjimas.* [žiūrėta 2019-12-01]. Prieiga per internetą: [https://europa.eu/youreurope/business/taxation/excise-duties-eu/paying-excise-duties/index\\_lt.htm](https://europa.eu/youreurope/business/taxation/excise-duties-eu/paying-excise-duties/index_lt.htm)

16. Europos Sąjunga. (2019). *Įmonių pelno mokestis*. [žiūrėta 2019-10-31]. Prieiga per internetą: [https://europa.eu/youreurope/business/taxation/business-tax/company-tax-eu/index\\_lt.htm](https://europa.eu/youreurope/business/taxation/business-tax/company-tax-eu/index_lt.htm)
17. Eurostat. (2019). *A third of EU trade is with the United States and China* [žiūrėta 2019-11-28]. Prieiga per internetą: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/9678910/6-20032019-AP-EN.pdf/0ebd7878-dad5-478e-a5f0-3ae2c91f7ea3>
18. Farny, O., Franz, M., Gerhartinger, P., Lunzer, G., Neuwirth, M., Saringer, M. (2015). *Tax avoidance, tax evasion and tax havens* [žiūrėta 2019-11-03]. Prieiga per internetą: [https://www.arbeiterkammer.at/infopool/wien/Studie\\_tax\\_avoidance.pdf](https://www.arbeiterkammer.at/infopool/wien/Studie_tax_avoidance.pdf)
19. Fitzgibbon, W. and Starkman, D. (2017). *The 'Paradise Papers' And The Long Twilight Struggle Against Offshore Secrecy* [žiūrėta 2019-12-06]. Prieiga per internetą: <https://www.icij.org/investigations/paradise-papers/paradise-papers-long-twilight-struggle-offshore-secrecy/>
20. Fitzgibbon, W. (2017). *Tax Haven Mauritius' Rise Comes At The Rest Of Africa's* [žiūrėta 2019-12-06]. Prieiga per internetą: <https://www.icij.org/investigations/paradise-papers/tax-haven-mauritius-africa/>
21. Gaidelys, V. (2019). *Vaidas Gaidelys: Kada (ar) Lietuva turės tvirtą poziciją ofšorinių bendrovių klausimu?* [žiūrėta 2019-06-25]. Prieiga per internetą: <https://www.15min.lt/naujiena/aktualu/nuomones/vaidas-gaidelys-kada-ar-lietuva-tures-tvirta-pozicija-ofsoriniu-bendroviu-klausimu-18-1102558>
22. Galdikas, K., Sakalauskas, A., Stungys, K., Venslovas, I. (2001). *Ofšorinis verslas*. Vilnius: UAB „Kredito brokeris“.
23. Grant Thornton. (2019). *Pagrindiniai mokestiniai pokyčiai Lietuvoje* [žiūrėta 2019-12-05]. Prieiga per internetą: <https://www.grantthornton.lt/izvalgos/Pagrindiniai-mokestiniai-pokyciai-Lietuvoje/>
24. Gravelle, J. G. (2015). *Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion*. Congressional Research Service, 1-60 [žiūrėta 2019-09-23]. Prieiga per internetą: <https://fas.org/sgp/crs/misc/R40623.pdf>
25. Hendrikse, R. and Fernandez, R. (2019). *Offshore Finance: How Capital Rules the World* [žiūrėta 2019-12-11]. Prieiga per internetą: <https://longreads.tni.org/state-of-power-2019/offshore-finance/>
26. International Consortium of Investigative Journalists. (2017). *Back to school: Paradise Papers helps students learn about offshore finance* [žiūrėta 2019-12-07]. Prieiga per internetą: <https://www.icij.org/blog/2017/11/back-to-school-paradise-papers-students-learn-about-offshore-finance/>
27. Kalendienė, J. (2016). *Yra būdy, kaip legaliai nuslėpti įmonės savininkus*. [žiūrėta 2018-12-12]. Prieiga per internetą: <http://www.bernardinai.lt/straipsnis/2016-04-12-yra-budu-kaip-galima-legaliai-nuslepti-imones-savininkus/142992>
28. KPMG Baltics. (2019). *2019 m. mokesčių atmintinė* [žiūrėta 2019-12-03]. Prieiga per internetą: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/lt/pdf/kpmg-lithuania-tax-card-2019-lt.pdf>
29. Krohnfeldt, J. (2016). *Why is Belize considered a tax haven?* [žiūrėta 2019-11-15]. Prieiga per internetą: <https://www.investopedia.com/ask/answers/052916/why-belize-considered-tax-haven.asp>
30. Lietuvos laisvosios rinkos institutas. (2018). *Faktai ir analizė. Baltijos šalių rinkos: kaip susikurti konkurencinį pranašumą?* [žiūrėta 2019-10-22]. Prieiga per internetą: <https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/32427/ieva-valeskaite>

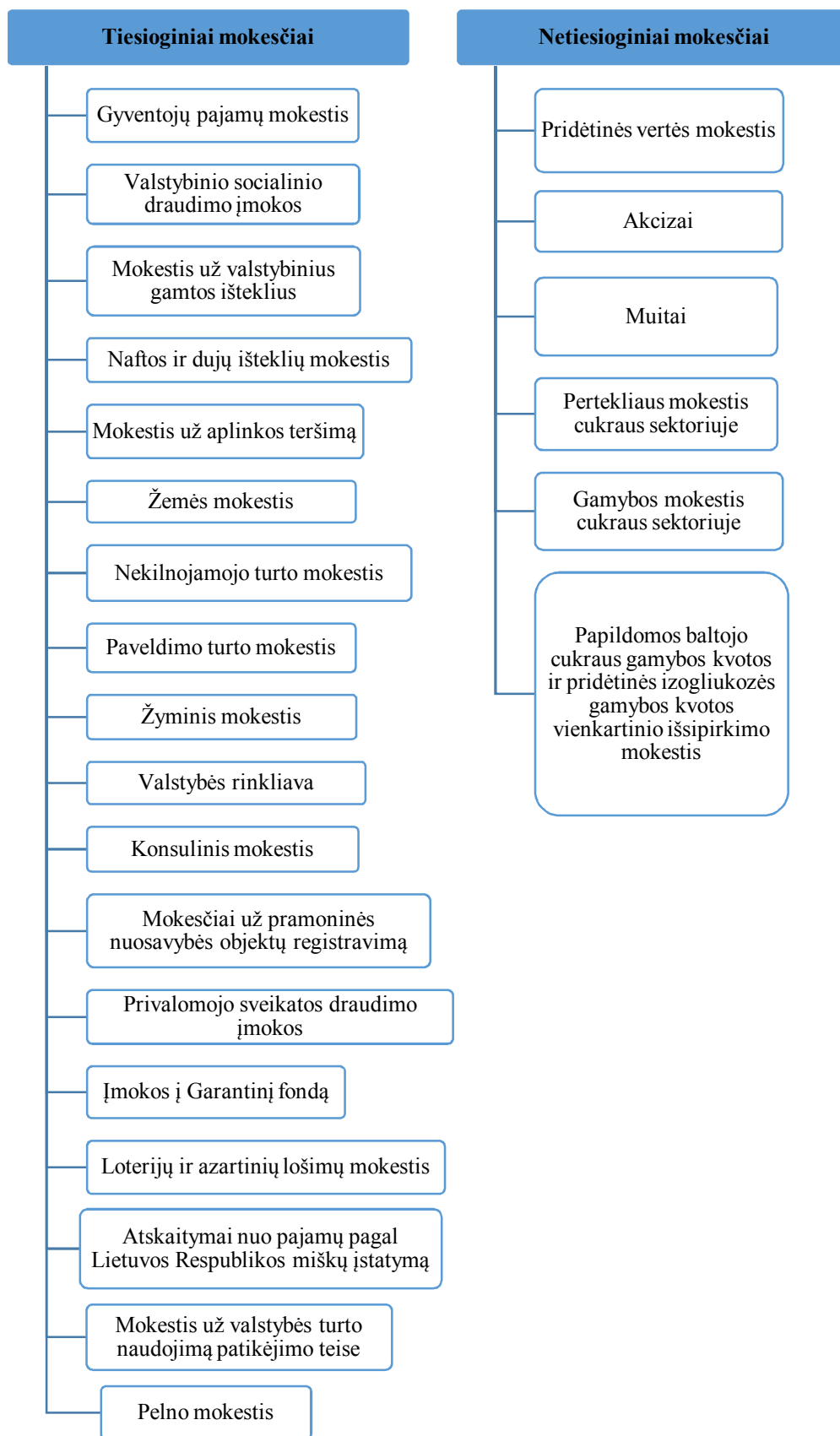
31. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. (2019). *Akcizai* [žiūrėta 2019-12-01]. Prieiga per internetą: <https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/mokesciai/pagrindiniai-mokesciai/akcizai>
32. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. (2019). *Įsakymas dėl tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo*, 2019 m. balandžio 26 d. Nr. 1K-127. [žiūrėta 2019-07-23]. Prieiga per internetą: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/6279eb106cad11e99989e603c54a3595>
33. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. (2019). *Pelno mokestis* [žiūrėta 2019-12-01]. Prieiga per internetą: <https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/mokesciai/pagrindiniai-mokesciai/pelno-mokestis>
34. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. (2019). *Pridėtinės vertės mokestis* [žiūrėta 2019-12-01]. Prieiga per internetą: <https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/mokesciai/pagrindiniai-mokesciai/pridetines-vertes-mokestis>
35. *Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas*, 1999 m. gegužės 13 d. Nr. VIII-1183. (2019) [žiūrėta 2019-12-04]. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.80721/asr>
36. *Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas*, 2004 m. balandžio 13 d. Nr. IX-2112. (2004) [žiūrėta 2019-10-10]. Prieiga per internetą: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.3EB34933E485/asr>
37. *Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas*, 2001 m. gruodžio 20 d. Nr. IX-675. (2001) [žiūrėta 2019-10-10]. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.157066/asr>
38. Lietuvos Respublikos užsienio reikalų ministerija. (2014). *EBPO* [žiūrėta 2019-11-15]. Prieiga per internetą: <https://www.urm.lt/default/lt/ekonomine-diplomatija/lietuva-tarptautinese-ekonominese-organizacijose/ebpo>
39. Lietuvos statistikos departamentas. (2019). *Užsienio prekybos prekėms statistika* [žiūrėta 2019-11-26]. Prieiga per internetą: <https://osp.stat.gov.lt/uzsienio-prekyba1>
40. Marcinkevičius, L. (2011). *Ofšorinio verslo ateitis – profesionalių konsultantų rankose*. [žiūrėta 2019-08-26]. Prieiga per internetą: <https://juridicon.lt/lt/articles/view/of%C5%A1orinio-verslo-ateitis-profesionali%C5%B3-konsultant%C5%B3-rankose>
41. Melnikas, B. (2006). Tarptautinis verslas: nauji iššūkiai, raida ir mokslinių tyrimų prioritetai. *Viešasis administravimas*, 3 (11), 63-74.
42. Navickas, V. (2011). *Valdymo kontrolė tarptautinėse firmose*. Kaunas: Technologija.
43. Nazelskis, E. (2010). Profesinis orientavimas švietimo ir verslo plėtros kontekste. *Acta Paedagogica Vilnensia*, 100-109.
44. Norkūnas, E. (2019). *Gerovės valstybė darnioje šalyje* [žiūrėta 2019-11-29]. Prieiga per internetą: <https://www.15min.lt/naujiena/aktualu/nuomones/geroves-valstybe-darnioje-salyje-18-1202270>
45. Peretti, J. (2016). *The Cayman Islands – home to 100,000 companies and the £8.50 packet of fish fingers* [žiūrėta 2019-11-15]. Prieiga per internetą: <https://www.theguardian.com/us-news/2016/jan/18/the-cayman-islands-home-to-100000-companies-and-the-850-packet-of-fish-fingers>
46. Sekliuckienė, J. (2009). *Tarptautinio verslo organizavimas*. Kaunas: Technologija.
47. Smyth, D. (2019). *International Vs. Global Companies* [žiūrėta 2019-11-09]. Prieiga per internetą: <https://bizfluent.com/facts-6896313-international-vs--global-companies.html>
48. Snieška, V. ir Gaidelys, V. (2004). *Ofšoriniai centrai Lietuvos įmonių tarptautiniame versle: mokslinė monografija*. Kaunas: Technologija.



49. Šapalienė, L. (2008). *Lietuvos mokesčių sistema: teoriniai ir praktiniai pagrindai*. Vilnius: Mokesčių srautas.
50. Štreimikienė, D. ir Mikalauskienė, A. (2006). Lietuvos mokesčių sistema ES kontekste. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*, 38, 169-182.
51. Vainienė, R. (1998). Ofšorų medžioklė. In A. Tobulevičienė (red.). *Laisvės algoritmai: Lietuvos laisvosios rinkos instituto straipsnių rinkinys 1990-2005* (p. 63-69). Vilnius: Petro ofsetas.
52. Valstybinė mokesčių inspekcija. (2015, 2016, 2017, 2018, 2019). *VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga* [žiūrėta 2019-11-04]. Prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/cms/ataskaitu-archyvas>
53. Valstybinė mokesčių inspekcija. (2019). *GPMĮ ir PMĮ pakeitimai nuo 2019 metų* [žiūrėta 2019-11-26]. Prieiga per internetą: <http://www.kcci.lt/file/manual/2019-01-14%20GPM%C4%AE%20ir%20PM%C4%AE%20pakeitimai%20nuo%202019%20m.pdf>
54. Vaškelaitis, V. ir Nienius, D. (2003). Ofšorinis verslas ir pinigų plovimo prevencija. *Inžinerinė ekonomika*, 4(35), 70-76.
55. Vengrauskas, V. ir Langvinienė, N. (2008). *Tarptautinis verslas*. Kaunas: Technologija.
56. Visuotinė lietuvių enciklopedija. (2019). *Lengvatinio apmokestinimo zona*. [žiūrėta 2019-09-11]. Prieiga per internetą: [https://www.vle.lt/Straipsnis/lengvatinio-apmokestinimo-zona-82985?fbclid=IwAR0oITAfB5LZqh0RzNKKeo5FDzwrGNAHTAmbEGrne4\\_85pJ9kl8N3mQCKV0](https://www.vle.lt/Straipsnis/lengvatinio-apmokestinimo-zona-82985?fbclid=IwAR0oITAfB5LZqh0RzNKKeo5FDzwrGNAHTAmbEGrne4_85pJ9kl8N3mQCKV0)
57. Wolters Kluwer. (2019). *A Guide to the Top 20 Offshore Fund Locations* [žiūrėta 2019-11-26]. Prieiga per internetą: <https://ct.wolterskluwer.com/resource-center/articles/guide-to-top-20offshorefundlocations?fbclid=IwAR3gs8OlzpuetyDw8lmVlqhVitVzDCp8tBC1IYl6KJTOkYMxfCjKJ9eQLs4>

## Priedai

### 1 priedas. Lietuvos Respublikos mokesčių sistema (Šapalienė, 2008)





**LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTRAS**

**ĮSAKYMAS**

**DĖL FINANSŲ MINISTRO 2001 M. GRUODŽIO 22 D. ĮSAKYMO NR. 344 „DĖL  
TIKSLINIŲ TERITORIJŲ SĄRAŠO PATVIRTINIMO“ PAKEITIMO**

2019 m. balandžio 26 d. Nr. 1K-127

Vilnius

P a k e i č i u Tikslinių teritorijų sąrašą, patvirtintą Lietuvos Respublikos finansų ministro 2001 m. gruodžio 22 d. įsakymu Nr. 344 „Dėl Tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo“, ir jį išdėstau nauja redakcija (pridedama).

Finansų ministras

Vilius Šapoka

**PATVIRTINTA**

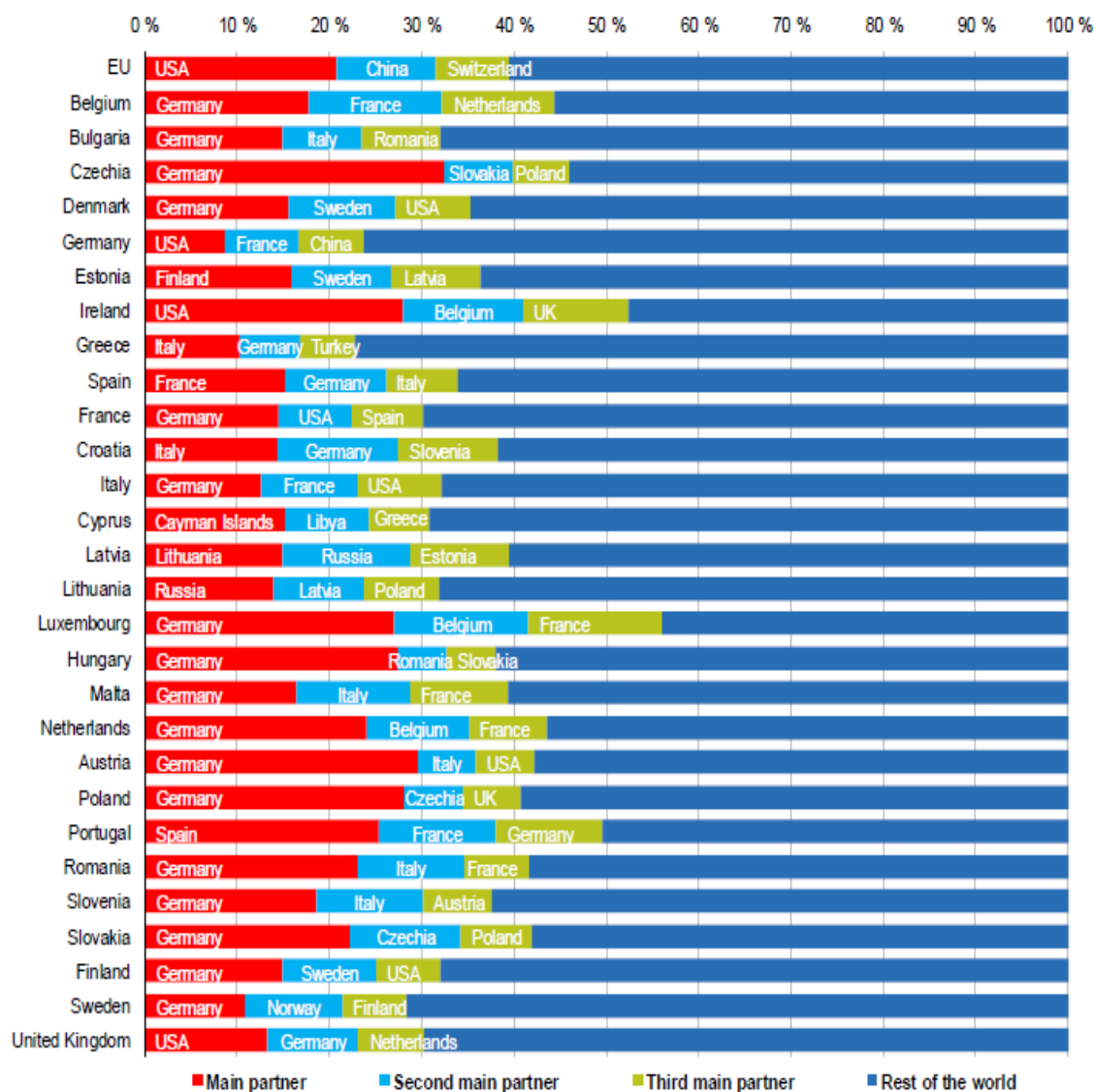
Lietuvos Respublikos finansų ministro  
2001 m. gruodžio 22 d. įsakymu Nr. 344  
(Lietuvos Respublikos finansų ministro  
2019 m. balandžio 26 d. įsakymo Nr. 1K-127  
redakcija)

**TIKSLINIŲ TERITORIJŲ SĄRAŠAS**

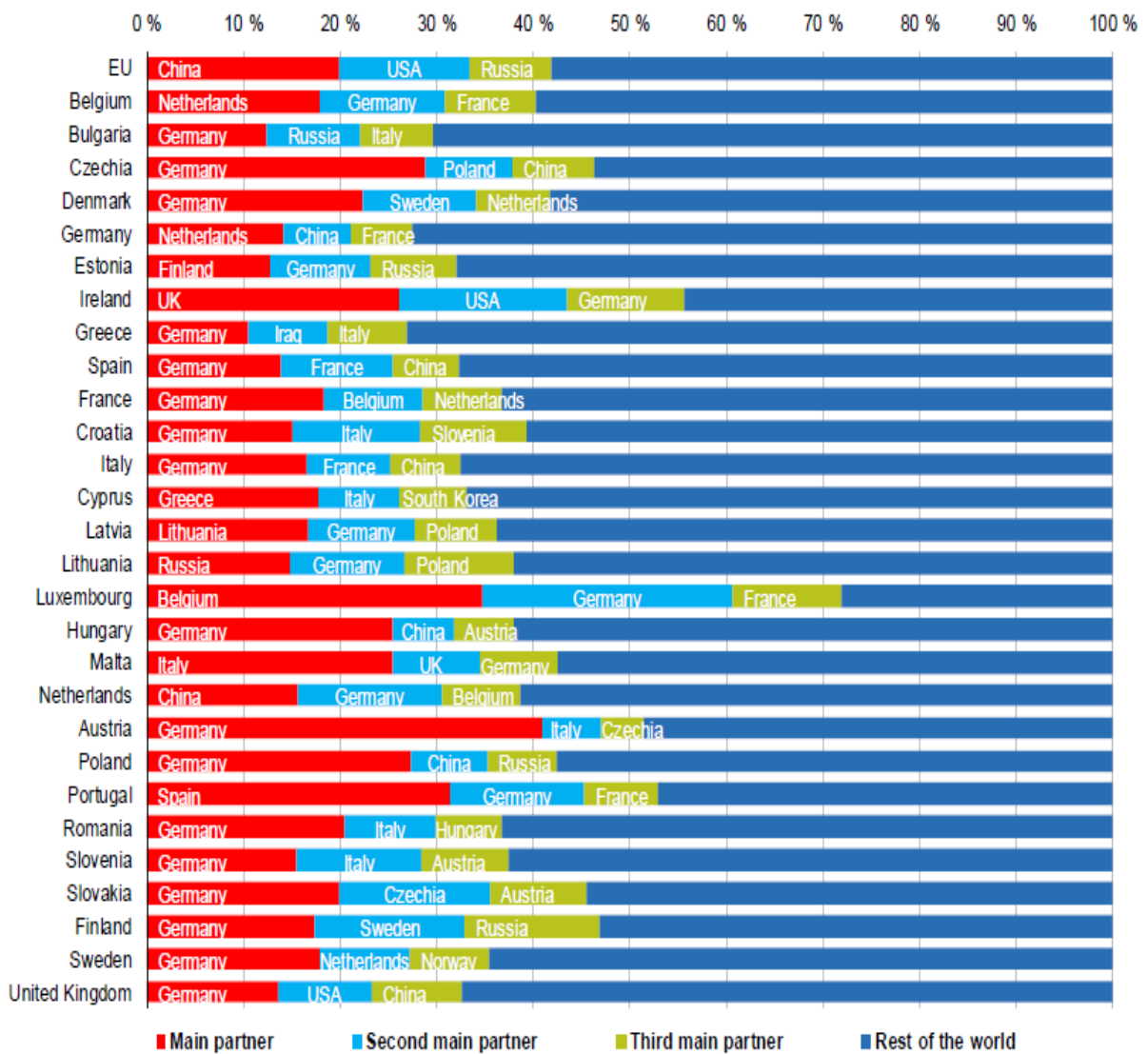
1. Angilija
2. Antigva ir Barbuda
3. Aruba
4. Azorai
5. Bahamų Sandrauga
6. Bahreino Karalystė
7. Barbadosas
8. Belizas

9. Bermuda
10. Brunėjaus Darusalamas
11. Didžiosios Britanijos Mergelių Salos
12. Dominikos Sandrauga
13. Džersis
14. Džibučio Respublika
15. Ekvadoro Respublika
16. Fidžio Respublika
17. Gernsis
18. Gibraltaras
19. Gvatemalos Respublika
20. Jungtinių Valstijų Mergelių Salos
21. Kaimanų Salos
22. Kenijos Respublika
23. Kiurasao
24. Kuko Salos
25. Libano Respublika
26. Liberijos Respublika
27. Madeira
28. Maldyvų Respublika
29. Maršalo Salų Respublika
30. Mauricijaus Respublika
31. Meno Sala
32. Montseratas
33. Namibijos Respublika
34. Nauru Respublika
35. Niujė
36. Palau Respublika
37. Samoa Nepriklausomoji Valstybė
38. Seišelių Respublika
39. Sen Pjeras ir Mikelonas
40. Sent Kitsas ir Nevis
41. Sint Martenas (Olandijos dalis)
42. Šv. Elenos, Dangun Žengimo ir Tristano da Kunjos Salos
43. Taitis
44. Terkso ir Kaikoso Salos
45. Tongos Karalystė
46. Trinidado ir Tobago Respublika
47. Urugvajaus Rytų Respublika
48. Vanuatu Respublika
49. Venesuelos Bolivarо Respublika

### 3 priedas. Prekių eksportas į ES šalis: 3 didžiausi partneriai, 2018 m. (Eurostat, 2019)



**4 priedas. Prekių importas į ES šalis: 3 didžiausi partneriai, 2018 m. (Eurostat, 2019)**



**5 priedas. Eksportas pagal tikslines teritorijas 2014-2018 m., tūkst. eurų (Sudaryta pagal Lietuvos statistikos departamento duomenis, 2019)**

Eil. Nr.	Tikslinės teritorijos	2014 m.	2015 m.	2016 m.	2017 m.	2018 m.
1.	Angilija	-	-	-	-	-
2.	Antigva ir Barbuda	76.3	42.3	82.6	28.7	28.5
3.	Aruba	11.0	-	1.5	2.7	137.9
4.	Azorai	Duomenų nėra. Teritorija priskiriama Portugalijai.				
5.	Bahamų Sandrauga	263.5	406.4	931.0	345.7	980.9
6.	Bahreino Karalystė	7061.0	276.9	412.1	398.5	6231.5
7.	Barbadosas	25.9	24.0	83.7	67.6	174.9
8.	Belizas	165.4	220.3	1291.2	69.2	101.7
9.	Bermuda	1.1	2.2	89.2	9.0	53.4
10.	Brunėjaus Darusalamas	785.9	45.8	35.4	48.8	140.5
11.	Didžiosios Britanijos Mergelių Salos	36.9	10.4	16.3	3.2	-
12.	Dominikos Sandrauga	67.2	239.4	1010.4	823.5	57.1
13.	Džersis	Duomenų nėra. Sala priskirta Prancūzijai.				
14.	Džibučio Respublika	113.5	12.2	280.6	52.3	41.4
15.	Ekvadoro Respublika	2640.0	919.1	870.6	1299.8	1003.0
16.	Fidžio Respublika	1.8	-	81.8	89.9	140.9
17.	Gernsis	Duomenų nėra. Sala priskirta Prancūzijai.				
18.	Gibraltaras	27.4	32507.0	17632.8	1604.9	16898.9
19.	Gvatemalos Respublika	111.4	1160.4	294.8	659.0	919.8
20.	Jungtinių Valstijų Mergelių Salos	-	-	-	-	-
21.	Kaimanų Salos	-	1371.9	2.7	1.5	-
22.	Kenijos Respublika	5055.8	28386.0	21629.8	1899.2	10442.9
23.	Kiurasao	-	1.4	8.2	21.4	5.7
24.	Kuko Salos	-	54.3	0.3	-	-
25.	Libano Respublika	5551.6	3252.0	3359.4	5537.0	4527.7
26.	Liberijos Respublika	306.0	223.6	298.6	312.6	134.8
27.	Madeira	Duomenų nėra. Teritorija priskiriama Portugalijai.				
28.	Maldivų Respublika	43.7	465.4	96.9	453.5	1001.0
29.	Maršalo Salų Respublika	226.2	754.1	159.7	11.4	3.8
30.	Mauricijaus Respublika	449.2	336.4	342.3	695.5	3162.0
31.	Meno Sala	Duomenų nėra. Meno sala priskiriama Jungtinei Karalystei.				
32.	Montseratas	-	-	-	-	-
33.	Namibijos Respublika	291.2	2570.6	8672.9	438.3	1985.3

34.	Nuaru Respublika	-	-	-	-	-
35.	Niujė	-	-	-	-	-
36.	Palau Respublika	-	-	9.2	-	-
37.	Samoa Nepriklausomoji Valstybė	-	-	-	-	28.4
38.	Seišelių Respublika	1011.1	145.8	261.2	24.5	12.0
39.	Sen Pjeras ir Mikelonas	-	-	-	-	-
40.	Sent Kitsas ir Nevis	72.6	42.6	50.5	2.5	184.6
41.	Sint Martenas (Olandijos dalis)	-	2.4	220.9	204.7	272.1
42.	Šv. Elenos, Dangun Žengimo ir Tristano da Kunjos salos	-	-	-	1.0	-
43.	Taitis	Duomenų nėra. Teritorija priskiriama Prancūzijai.				
44.	Terkso ir Kaikaso Salos	-	-	-	-	-
45.	Tongos Karalystė	-	-	-	-	-
46.	Trinidado ir Tobago Respublika	287.6	130.0	159.6	581.3	1073.3
47.	Urugvajaus Rytų Respublika	5187.5	488.1	8924.3	6618.5	2746.3
48.	Vanuatu Respublika	21.3	44.6	37.4	53.1	29.9
49.	Venesuelos Bolivarо Respublika	20.8	2101.0	382.6	21.9	1339.1
	<b>Iš viso</b>	29912.9	76236.6	67730.5	22380.7	53859.3



**6 priedas. Importas pagal tikslines teritorijas 2014-2018 m., tūkst. eurų** (Sudaryta pagal Lietuvos statistikos departamento duomenis, 2019)

Eil. Nr.	Tikslinės teritorijos	2014 m.	2015 m.	2016 m.	2017 m.	2018 m.
1.	Angilija	-	-	-	-	21.4
2.	Antigva ir Barbuda	-	-	0.0	1.3	1.3
3.	Aruba	-	-	-	-	-
4.	Azorai	Duomenų nėra. Teritorija priskiriama Portugalijai.				
5.	Bahamų Sandrauga	-	-	8.8	-	-
6.	Bahreino Karalystė	72.1	801.1	680.7	678.8	137.9
7.	Barbadosas	-	0.4	0.0	3.4	8.6
8.	Belizas	-	0.0	-	0.0	610.0
9.	Bermuda	-	-	0.2	-	-
10.	Brunėjaus Darusalamas	0.2	0.0	-	0.4	1.3
11.	Didžiosios Britanijos Mergelių Salos	28.9	-	14.0	1.4	-
12.	Dominikos Sandrauga	223.0	2.4	-	0.1	2.7
13.	Džersis	Duomenų nėra. Sala priskirta Prancūzijai.				
14.	Džibučio Respublika	1.5	-	-	-	-
15.	Ekvadoro Respublika	7600.3	9059.7	10946.5	10383.8	16193.0
16.	Fidžio Respublika	-	-	-	-	-
17.	Gernsis	Duomenų nėra. Sala priskirta Prancūzijai.				
18.	Gibraltaras	-	-	0.5	3.6	109.5
19.	Gvatemalos Respublika	5.7	1.1	0.3	657.2	839.3
20.	Jungtinių Valstijų Mergelių Salos	-	-	-	-	0.6
21.	Kaimanų Salos	-	-	-	-	0.4
22.	Kenijos Respublika	224.8	71.5	215.0	503.7	659.3
23.	Kiuraso	-	-	0.1	-	-
24.	Kuko Salos	-	-	2.1	-	-
25.	Libano Respublika	255.4	74.5	550.2	119.2	102.3
26.	Liberijos Respublika	-	-	21.3	-	5.2
27.	Madeira	Duomenų nėra. Teritorija priskiriama Portugalijai.				
28.	Maldivų Respublika	-	-	-	-	1.6
29.	Maršalo Salų Respublika	-	-	4.4	0.3	-
30.	Mauricijaus Respublika	6.6	3.7	1.0	437.3	112.8
31.	Meno Sala	Duomenų nėra. Meno sala priskiriama Jungtinei Karalystei.				
32.	Montseratas	-	-	-	-	-
33.	Namibijos Respublika	340.4	140.8	163.6	149.6	176.0

34.	Nauru Respublika	-	-	-	-	-
35.	Niujė	-	6.0	36.9	-	-
36.	Palau Respublika	-	-	-	-	-
37.	Samoa Nepriklausomoji Valstybė	-	-	-	-	-
38.	Seišelių Respublika	-	7.3	-	0.1	-
39.	Sen Pjeras ir Mikelonas	-	-	-	-	-
40.	Sent Kitsas ir Nevis	-	3.3	6.3	1.7	-
41.	Sint Martenas (Olandijos dalis)	1.4	-	-	-	-
42.	Šv. Elenos, Dangun Žengimo ir Tristano da Kunjos salos	-	-	-	-	-
43.	Taitis	Duomenų nėra. Teritorija priskiriama Prancūzijai.				
44.	Terkso ir Kaikaso Salos	-	-	-	-	-
45.	Tongos Karalystė	-	-	-	-	-
46.	Trinidado ir Tobago Respublika	0.0	-	-	14526.7	-
47.	Urugvajaus Rytų Respublika	1369.8	1308.3	749.4	1127.7	1406.7
48.	Vanuatu Respublika	-	-	-	-	-
49.	Venesuelos Bolivarо Respublika	0.7	0.6	1.4	2.4	1086.2
<b>Iš viso:</b>		10130.8	11480.7	13402.7	28598.7	21476.1

**7 priedas. Įmonės „X“ pelno (nuostolių) ataskaitos suvestinė 2014-2018 m., tūkst. eurų**

<b>Eil. Nr.</b>	<b>Straipsniai</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>
1.	Pardavimo pajamos	61.708	43.900	58.953	63.423	69.322
2.	Pardavimo savikaina	53.819	39.225	51.358	54.675	62.967
3.	<b>Bendrasis pelnas (nuostoliai)</b>	<b>7.889</b>	<b>4.675</b>	<b>7.595</b>	<b>8.748</b>	<b>6.355</b>
4.	Pardavimo ir paskirstymo sąnaudos	927	446	1.356	1.246	1.287
5.	Administracinės sąnaudos	1.843	1.928	2.483	2.659	2.782
6.	Kitos veiklos pajamos	454	456	349	327	573
7.	Kitos veiklos sąnaudos	270	146	184	164	231
8.	<b>Veiklos pelnas</b>	<b>5.303</b>	<b>2.611</b>	<b>3.921</b>	<b>5.006</b>	<b>2.628</b>
9.	Finansinės veiklos pajamos	-	1	-	9	55
10.	Finansinės veiklos sąnaudos	114	86	87	73	84
11.	Finansinės veiklos rezultatas	114	85	87	64	28
12.	<b>Pelnas prieš apmokestinimą</b>	<b>5.189</b>	<b>2.526</b>	<b>3.834</b>	<b>4.942</b>	<b>2.599</b>
13.	Pelno mokestis	428	369	596	520	321
14.	<b>Grynasis ataskaitinio laikotarpio pelnas</b>	<b>4.761</b>	<b>2.157</b>	<b>3.238</b>	<b>4.422</b>	<b>2.278</b>