

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto

Viešosios teisės katedra

Eglės Petrošiūtės

V kurso, finansų ir mokesčių teisės

studijų šakos studentės

Magistro darbas

Apmokestinimas bendrovių reorganizavimo metu

Taxation during the reorganisation of companies

Vadovas: dr. Povilas Gruodis

Recenzentas: dr. Laurynas Balčiūnas

Vilnius

2023

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame magistro darbe yra analizuojamos pagrindinės apmokestinimo pelno mokesčiu taisyklės, taikomos bendrovių reorganizavimo metu. Darbe aptariami reorganizavimo būdai, turto vertės padidėjimo pajamų pripažinimo bei nuostolių perkėlimo taisyklės nacionaliniu bei Europos Sąjungos lygmeniu, lyginant jas tarpusavyje bei papildant teismų praktika.

Pagrindiniai žodžiai: reorganizavimas, apmokestinimas, direktyva, pelno mokestis, bendrovė, Europos Sąjunga.

This work analyses the main corporate income tax rules on the reorganisation of companies. The scope of the work covers the types of reorganisations, the recognition of income from the increase in the value of assets resulting from reorganisation, and the loss carry-back rules at national and European Union levels and their comparison and supplementation with the case law.

Keywords: reorganisation, taxation, directive, corporate income tax, company, European Union.

TURINYS

ĮVADAS	4
1. BENDROVIŲ APMOKESTINIMO REORGANIZAVIMO METU REGLAMENTAVIMAS NACIONALINIŲ LYGMENIU	7
1.1. Apmokestinimas pelno mokesčiu bendrovių reorganizavimo metu	10
1.1.1. Reorganizavimo dalyviai	11
1.1.2. Reorganizavimo atvejai	12
1.1.2.1. Reorganizavimas prijungimo būdu	12
1.1.2.2. Reorganizavimas sujungimo būdu	14
1.1.2.3. Reorganizavimas prijungiant prie patrunuojančio vieneto	15
1.1.2.4. Reorganizavimas išdalijant arba padalijant	17
1.1.3. Turto vertės padidėjimo pajamos bendrovių reorganizavimo atvejais	19
1.1.4. Nuostolių perkėlimas, kai vienetas reorganizuojamas	21
2. BENDROVIŲ APMOKESTINIMO REORGANIZAVIMO METU REGLAMENTAVIMAS EUROPOS SĄJUNGOJE	25
2.1. Reglamentavimo genezė	26
2.2. Direktyva 2017/1132 nustatytas reglamentavimas	29
2.2.1. Ribotos atsakomybės bendrovių vienos valstybės ribas peržengiantis jungimasis	30
2.2.2. Ribotos atsakomybės bendrovių vienos valstybės ribas peržengiantis skaidymas	33
2.3. Susiliejamų direktyva	35
2.3.1. Susiliejamų direktyvos priėmimo tikslai ir taikymo sritis	35
2.3.2. Operacijos, kurioms taikoma Susiliejamų direktyva	37
2.3.2.1. Jungimasis	38
2.3.2.2. Skaidymas	39
2.4. Mokestinis reorganizavimo operacijų neutralumas	40
2.4.1. Mokestinis neutralumas bendrovių lygmenyje	41
2.4.2. Mokestinis neutralumas akcininkų lygmenyje	43
2.5. Nuostolių perkėlimas	45
2.6. Susiliejamų direktyvos netaikymo pagrindai	47
IŠVADOS	49
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	50
SANTRAUKA	56
SUMMARY	57

IVADAS

Temos aktualumas. Pasaulis per savo gyvavimo istoriją išgyveno ne vieną krizę. Patyrusiems ilgamečiams verslams krizės nėra svetimos, nes jie yra išgyvenę bent keletą jų. Pvz., 1987 m. įvyko akcijų rinkos griūtis, o 2008 m. - finansų krizė. Dėl šios priežasties, prasidėjus COVID-19 pandemijai minėti verslai turėjo tam tikrą pranašumą. Kita vertus, šis pranašumas buvo gana ribotas, nes pastaroji krizė buvo beprecedentė.

COVID-19 pandemija dalinai ar netgi visiškai sustabdė įmonių veiklą. Nustatyti apribojimai verslui, atskleidė dar neregėtą įmonių gebėjimą prisitaikyti prie naujos verslo aplinkos, kurią suformavo ši sveikatos krizė (Kooli, Lock Son, 2021, p. 102). Šioje naujoje verslo aplinkoje įmonių reorganizacija tapo išeitimi, siekiant konkuruoti ar net išlikti.

Praėjus metams nuo COVID-19 pandemijos pradžios, buvo pastebėta, kad pasaulyje įmonių susijungimų ir įsigijimų rinka sulėtėjo, tačiau sandorių skaičius niekada nebuvo nulinis (Kooli, Lock Son, 2021, p. 103). O viena didžiausių naujienų agentūrų pasaulyje *Reuters*, 2021 m. rugsėjo 30 d. pranešė, jog trečiąjį metų ketvirtį pasauliniai susijungimų ir įsigijimų sandoriai pasiekė naujas rekordines aukštumas (Reuters, 2021).

Reikėtų pastebėti, kad net ir ne krizių akivaizdoje, bendrovių reorganizavimas yra dažnas šiuolaikinio verslo gyvavimo ciklo etapas. Įmonės reorganizuojamos dėl įvairiausių priežasčių, pavyzdžiui, siekiant didinti konkurencinį pranašumą, produktyvumą, plėsti veiklos geografiją, diversifikuoti produktus ar paslaugas ir t.t. Neabejotina, kad norint reorganizuoti bendrovę, prieš tai reikia įvertinti ne tik teisinius, bet ir mokestinius reorganizavimo aspektus. Taigi, atitinkamai, pastarieji aspektai šiame magistro darbe ir bus plačiau analizuojami bei aptariami.

Atsižvelgiant į tai kas išdėstyta, galima teigti, jog ši magistro tema yra aktuali teisės teisės teorijai ir praktikai, nes: 1) šis magistro darbas yra konsoliduotas teisės normų, teisės doktrinos šaltinių, teismų praktikos bei konkrečių praktinių pavyzdžių rinkinys; 2) pasiekus COVID-19 pandemijos epicentrą ir vėliau nuosekliai mažėjant apribojimų verslui, o taip pat ir bendrovėms siekiant sumažinti šios pandemijos sukeltą efektą, padaugėjo bendrovių reorganizavimo sandorių, kurių metu iškyla daugybę klausimų dėl bendrovių apmokestinimo pelno mokesčiu, o šis magistro darbas pateikia atsakymus į juos.

Šio darbo **objektą** atskleidžia magistro darbo pavadinimas - tai teisės aktai, reglamentuojantys bendrovių reorganizavimo apmokestinimą.

Magistro darbo tikslas - išanalizuoti teisės aktų nuostatas, reglamentuojančias apmokestinimą bendrovių reorganizavimo metu nacionaliniu (Lietuvos) ir Europos Sąjungos lygmeniu bei su tuo susijusią teismų praktiką.

Atsižvelgiant į tai, kad šiuo magistro darbu siekiama pateikti kuo išsamesnę teisės aktų nuostatų, reglamentuojančių apmokestinimą bendrovių reorganizavimo metu, analizę, prioritetą teikiant vienam iš svarbiausių šiuos santykius reglamentuojančių nacionalinių teisės aktų - Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymui (toliau - **Pelno mokesčio įstatymas**), ir tai, kad į vieno iš pagrindinių teisės aktų Europos Sąjungos lygiu analizuojamų šiame darbe - Europos Tarybos direktyvos 2009/133/EB „Dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą” (toliau - **2009/133/EB arba Susiliejamų direktyva**) reguliavimo sritį nepatenka pridėtinės vertės mokestis, buvo nuspręsta pastarojo mokesčio į šią analizę neįtraukti.

Magistro darbo uždaviniai:

1. Išanalizuoti Pelno mokesčio įstatymo nuostatas, reglamentuojančias bendrovių reorganizavimo atvejus, turto vertės padidėjimo pajamų bei nuostolių pripažinimo taisykles bei kitus Lietuvos teisės aktus, susijusius su šiais teisiniais santykiais;
2. Išanalizuoti ir pristatyti Susiliejamų direktyvą bei joje įtvirtintus reorganizavimo atvejus, taip pat turto vertės padidėjimo pajamų pripažinimo ir nuostolių perkėlimo taisykles bei kitus Europos Sąjungos teisės aktus, susijusius su šiais teisiniais santykiais;
3. Palyginti nacionalines apmokestinimo bendrovių reorganizavimo metu taisykles su analogiškėmis taisyklėmis Europos Sąjungos lygmeniu, t. y. su Susiliejamų direktyva.

Tyrimo metodai. Rengiant magistro darbą buvo taikomi teisės aktų analizės, lingvistinis, aprašomasis, istorinis bei lyginamasis tyrimo metodai.

Naudojant teisės aktų analizės metodą buvo analizuojami bendrovių reorganizavimo apmokestinimą reglamentuojantys teisės aktai - Pelno mokesčio įstatymas, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (toliau – **Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas**), Susiliejamų direktyva ir, be kita ko, kiti su tokio pobūdžio teisiniais santykiais susiję teisės aktai.

Lingvistiniu metodu buvo remtasi siekiant atskleisti svarbiausių magistro darbe naudojamų sąvokų esmę.

Aprašomasis metodas taikomas šiame rašto darbe aptariant aukščiau minėtų teisės aktų normų turinį bei teismų praktiką šioje apmokestinimo srityje.

Istorinis metodas buvo naudojamas, siekiant pateikti teisės aktų, reglamentuojančių bendrovių reorganizavimo apmokestinimą bei su šiuo apmokestinimu susijusius klausimus, analizę istorinėje perspektyvoje.

Lyginamojo metodo pagalba bendrovių reorganizavimo apmokestinimą Lietuvoje reglamentuojantys teisės aktai yra lyginami su tapataus pobūdžio teisės aktais Europos Sąjungos lygmeniu.

Darbo originalumas. Paprastai tiek Lietuvoje, tiek užsienyje atlikti moksliniai tyrimai ir parengti magistro darbai, susiję su bendrovių reorganizavimo apmokestinimu, kompleksiskai aptaria tiek reorganizavimo, tiek perleidimo atvejus bei analizuoja bent keletą skirtingų mokesčių. Dėl šios priežasties, atliekama analizė neretai būna paviršutiniška. Šiuo atveju, magistro darbe bus analizuojami tik pagrindiniai teisės aktai, reglamentuojantys bendrovių reorganizavimo apmokestinimą, todėl atlikta analizė bus išsamesnė.

Be kita ko, pastebėtina, kad per pastaruosius penkerius metus, nagrinėjama tematika moksliniai tyrimai ar magistro darbai Lietuvoje nebuvo rengiami. Taigi, šiame magistro darbe bus nagrinėjami aktualūs teisės aktai (su naujausiais pakeitimais).

Taigi, magistro darbo originalumas pasireiškia tuo, kad pastarasis analizuoja bendrovių reorganizavimo procesą tokia apimtimi, kokia per pastaruosius 5 metus, magistro darbai nebuvo rengiami.

Svarbiausi magistro darbo šaltiniai. Pagrindiniai magistro darbo tyrimo šaltiniai yra Pelno mokesčio įstatymas, Susiliejimų direktyva bei teismų praktika.

Siekiant šiame magistro darbe atskleisti bendrovių reorganizavimo apmokestinimo taisykles nacionaliniu lygmeniu be minėto Pelno mokesčio įstatymo, taip pat naudojami ir kiti Lietuvos mokesčių įstatymai, jų apibendrinti komentarai, Valstybinės mokesčių inspekcijos išaiškinimai, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika bei kiti su nagrinėjama tema susiję šaltiniai.

Tapataus apmokestinimo reglamentavimo Europos Sąjungos lygiu analizei ir aptarimui buvo naudojama Susiliejimų direktyva ir dr. Agnės Petkevičiūtės disertacija tema „Reorganizavimo ir perleidimo operacijų apmokestinimas Lietuvoje: Tarybos direktyvos 2009/133/EB įgyvendinimas“. Taip pat mokslinė užsienio literatūra, t. y. Christiana H.J.I. Panayi knyga „European Union Corporate Tax Law“, Dirk Van Gerven knyga „Cross-Border Mergers in Europe“ bei Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika ir kt.

1. BENDROVIŲ APMOKESTINIMO REORGANIZAVIMO METU REGLAMENTAVIMAS NACIONALINIŲ LYGMENIU

Lietuvos Respublikos civiliniame kodekse (toliau - **Civilinis kodeksas**) yra numatyti du alternatyvūs juridinio asmens pasibaigimo būdai: likvidavimas ir reorganizavimas. Reorganizavimas šiame teisės akte yra apibrėžiamas kaip savarankiškas juridinio asmens pasibaigimo būdas be likvidavimo procedūros (Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas, 2000). Sąvoka „likvidavimo procedūra“ apima tokius veiksmus kaip juridinio asmens turto ir jo įsipareigojimų nustatymas bei šių turtų ir įsipareigojimų paskirstymas, siekiant nutraukti juridinio asmens veiklą. Būtent ši sąvoka diferencijuoja minėtus juridinio asmens pasibaigimo būdus – reorganizavimo atveju juridinio asmens teisės ir pareigos, turtas bei įsipareigojimai yra perduodami kitam juridiniam asmeniui, kuris toliau tęsia reorganizavimo būdu pasibaigusio juridinio asmens veiklą, o likviduoto juridinio asmens veikla nebetęsiama.

Teisinių juridinių asmenų reorganizavimo procesą reglamentuoja ne tik Civilinis kodeksas. Remiantis Pelno mokesčio įstatymo apibendrintu komentaru, priklausomai nuo juridinių asmenų teisinių formų, atskirų juridinių asmenų reorganizavimo ypatumus, taip pat nustato įstatymai, reglamentuojantys atskiras juridinių asmenų teises formas (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001). Pvz., mažųjų bendrių reorganizavimą Lietuvoje reglamentuoja Lietuvos Respublikos mažųjų bendrių įstatymas, uždarytųjų akcinių bendrovių ir akcinių bendrovių reorganizavimą aptaria Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas (toliau - **Akcinių bendrovių įstatymas**) ir t.t.

Reikėtų pastebėti, kad tiek CK 2.98 straipsnio 1 dalyje, tiek Akcinių bendrovių įstatymo 61 straipsnio 3 dalyje įtvirtinta, kad bendrovių reorganizavime gali dalyvauti tik tos pačios teisinės formos bendrovės. Tai reiškia, kad Lietuvoje skirtingų teisinių formų įmonės, pavyzdžiui, uždaroji akcinė bendrovė ir akcinė bendrovė, jungtis negali. Analogiškai ir vienos valstybės ribas peržengiančio jungimo atveju, Lietuvos bendrovė negalėtų susijungti su pagal kitos valstybės narės teisės aktus kitą teisinę formą atitinkančia bendrove. Tik keturių valstybių - Lietuvos, Čekijos, Nyderlandų ir Islandijos - teisės aktuose įtvirtintas toks apribojimas. Tuo tarpu visose kitose valstybėse narėse tokio pobūdžio bendrovių jungimai yra leidžiami (Odminis, 2019, p. 52). Taigi, kyla klausimas - ar minėtas apribojimas, įtvirtintas nacionalinėje teisėje yra suderinamas su įsisteigimo laisve, užtikrinančia bendrovių judumą Europos Sąjungoje. Teisės doktrinoje aiškinama, jog įsisteigimo laisvė yra suprantama „ne tik kaip užsienio valstybių asmenų diskriminacijos draudimas, bet ir kaip bet kokių įsisteigimo kitose valstybėse narėse

apribojimų draudimas” (Grundmann, 2012 cituota Odminis, 2019, p. 52). Atsižvelgiant į tai, darytina išvada, kad aptartas ribotos atsakomybės bendrovių jungimosi apribojimas taip pat riboja ir įsisteigimo laisvę.

Tiesa, šiai problemai išspręsti yra pateikiamas sprendimo būdas - tais atvejais, kai bendrovė nori susijungti su kita bendrove, kuri įsteigta pagal vienos iš keturių minėtų valstybių, nustačiusių apribojimą, teisę ir šių abiejų bendrovių teisinės formos nesutampa, viena iš šių bendrovių gali įgyvendinti pertvarkymą ir taip pakeisti savo teisinę formą į atitinkančią kitos susijungime dalyvausiančios bendrovės teisinę formą. Žinoma, toks sprendimo būdas negali būti vertinamas teigiamai, kadangi minėtas pertvarkymas tampa papildoma našta bendrovėms, t. y. pertvarkymas prailgina reorganizavimo procesą bei atitinkamai padidina reorganizavimo sąnaudas. Taigi, viena vertus toks reglamentavimas nors ir nepadaro bendrovių susijungimo neįmanomu, tačiau, kita vertus - gerokai apsunkina pasinaudojimą jau minėta įsisteigimo laisve.

Kalbant apie ribotos atsakomybės bendrovių jungimąsi, peržengiantį vienos valstybės ribas, atskirai vertėtų paminėti, jog tokio pobūdžio santykius nacionaliniu lygmeniu reglamentuoja Lietuvos Respublikos vienos valstybės ribas peržengiančio ribotos atsakomybės bendrovių jungimosi įstatymas. Šis įstatymas yra taikomas, kai „vienos valstybės ribas peržengiančio jungimosi metu viena ar kelios akcinės bendrovės jungiasi su akcinę bendrovę atitinkančios teisinės formos arba viena ar kelios uždarnosios akcinės bendrovės jungiasi su uždarąją akcinę bendrovę atitinkančios teisinės formos ribotos atsakomybės bendrovėmis, kurios įsteigtos pagal kitų Europos Sąjungos valstybių narių teisę ir kurių registruota buveinė, centrinė administracija arba pagrindinė verslo vieta yra Europos ekonominėje erdvėje” (Lietuvos Respublikos vienos valstybės ribas peržengiančio ribotos atsakomybės bendrovių jungimosi įstatymas, 2007). Aptariamam įstatymui yra įgyvendinami Europos Sąjungos teisės aktai, reglamentuojantys analogiškus teisinius santykius Europos Sąjungos lygiu, t. y. 2005 m. spalio 26 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2005/56/EB dėl ribotos atsakomybės bendrovių jungimosi, peržengiančių vienos valstybės ribas (su paskutiniaisiais pakeitimais, padarytais 2014 m. gegužės 15 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2014/59/ES) (toliau - **Direktyva 2005/56/EB** arba **Dešimtoji direktyva**) ir 2009 m. rugsėjo 16 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2009/109/EB, iš dalies keičianti Tarybos direktyvų 77/91/EEB, 78/855/EEB ir 82/891/EEB bei Direktyvos 2005/56/EB nuostatas dėl ataskaitų bei dokumentų rengimo ir teikimo reikalavimų jungiant ir skaidant bendroves.

Vienos valstybės ribas peržengiantis bendrovių jungimasis, vadovaujantis analizuojamo įstatymo 2 straipsnio 5 dalimi, apibrėžiamas kaip veiksmas, kuriuo:

1. viena ar kelios bendrovės, kurios baigia savo veiklą be likvidavimo procedūros (įsigyjamos bendrovės), yra prijungiamos prie kitos veikiančios bendrovės (įsigyjančios bendrovės), kuriai atitinkamai pereina visas įsigyjamų bendrovių turtas ir įsipareigojimai (Lietuvos Respublikos vienos valstybės ribas peržengiančio ribotos atsakomybės bendrovių jungimosi įstatymas, 2007);
2. dvi ar daugiau bendrovių, kurios baigia savo veiklą be likvidavimo procedūros, yra sujungiamos į naują sukurtą bendrovę, kuriai pereina visas pasibaigiančių bendrovių turtas ir įsipareigojimai (Lietuvos Respublikos vienos valstybės ribas peržengiančio ribotos atsakomybės bendrovių jungimosi įstatymas, 2007);
3. viena ar kelios bendrovės, kurios baigia savo veiklą be likvidavimo procedūros, (įsigyjamos bendrovės), yra prijungiamos prie kitos veikiančios bendrovės (įsigyjančios bendrovės), kuri turi visus įsigyjamų bendrovių vertybinius popierius ar dalis, išreiškiančias įsigyjamų bendrovių kapitalą, ir kuriai pereina visas įsigyjamų bendrovių turtas ir įsipareigojimai (Lietuvos Respublikos vienos valstybės ribas peržengiančio ribotos atsakomybės bendrovių jungimosi įstatymas, 2007).

Be kita ko, aptariamas įstatymas numato bendrovių jungimosi sąlygas, jų vertinimą, nustato informavimo pareigą, atliekant tokio pobūdžio bendrovių reorganizavimą, taip pat ir taisykles dėl sprendimo jungtis priėmimo, jungimosi teisėtumo patikrinimo, užbaigimo, jungimosi pasekmių bei supaprastinto jungimo institutą.

Aukščiau minėti teisės aktai, reglamentuoja teisinį bendrovių reorganizavimo procesą nacionaliniu lygmeniu, tuo tarpu nacionalines apmokestinimo taisykles, bendrovių reorganizavimo metu, nustato kiti Lietuvos Respublikos teisės aktai. Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas numato, kas turėtų vykdyti reorganizuoto juridinio asmens mokesčines prievoles ir, be kita ko, mokesčių deklaracijų ir mokesčių patikrinimų periodiškumo specifiką. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas apibrėžia, kada gyventojų (vieneto dalyvio)¹ gautas turto vertės skirtumas, gyventojų turimas vieneto akcijas mainais pakeitus į kitos vieneto akcijas, nėra laikomas gyventojų pajamomis ir atitinkamai nėra laikomas gyventojų pajamų mokesčio objektu. Tuo tarpu Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas įtvirtina, kokių atveju nuosavybės teisės objekto perdavimas dėl juridinio asmens (pridėtinės vertės mokesčio

¹ *Vieneto dalyvis* – asmuo, kuris turi nuosavybės teisę į vieneto turtą, arba asmuo, kuris neišsaugo nuosavybės teisių į vieneto turtą, bet įgyja prievolinių teisių ir (arba) pareigų, susijusių su vienetu (Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, 2002).

mokėtojo) reorganizavimo yra pridėtinės vertės mokesčio objektas, koku dokumentu įforminamas tokio objekto perdavimas, kaip apskaičiuojama perduodamo nuosavybės teisės objekto apmokestinamoji vertė ir kt. Visi minėti teisės aktai yra itin svarbūs apmokestinant bendrovės reorganizavimo metu, tačiau vienas iš pagrindinių ir reikšmingiausių teisės aktų, nustatančių apmokestinimo taisyklės, reorganizuojant bendrovės, yra Pelno mokesčio įstatymas. Toliau šiame darbe pastarasis bus analizuojamas plačiau.

1.1. Apmokestinimas pelno mokesčiu bendrovių reorganizavimo metu

Prieš pradėdant apmokestinimo pelno mokesčiu bendrovių reorganizavimo metu analizę, reikėtų pastebėti, kad neretai reorganizavimo planavimą ir įgyvendinimą, bendrovės patiki teisininkams. Pastarieji, vertindami su reorganizavimu susijusias aplinkybes, ne visada įvertina Pelno mokesčio įstatymo nuostatas, susijusias su bendrovių reorganizavimu. Dėl šios priežasties, reorganizuojamoms bendrovėms gali kilti nepageidaujamos mokesstinės pasekmės, t. y. įmonių ir jų akcininkų, juridinių asmenų, turto vertės padidėjimo pajamos, gali būti apmokestinamos pelno mokesčiu (Grant Thornton internetinis puslapis).

Kaip jau buvo galima suprasti, Pelno mokesčio įstatymas, priešingai nei Civilinis kodeksas, nereglamentuoja bendrovių reorganizavimo proceso. Šiame teisės akte, IX skyriuje, nurodomi reorganizavimo atvejai, kurie nesukelia pelno mokesčio padarinių juose dalyvaujantiems vienetams ir jų dalyviams, taip pat numato taisyklės, kurios tokių sandorių metu yra taikomos turto vertės padidėjimo pajamų apskaičiavimui ir įsipareigojimų įsigijimo kainos (vertės) nustatymui ir, be kita ko, iki reorganizavimo neperkeltų mokesčių nuostolių perkėlimui. Pastebėtina, jog minėta palankesnė apmokestinimo tvarka nėra taikoma visiems Civiliniame kodekse ar kituose teisės aktuose numatytiems reorganizavimo dalyviams ir atvejams. Ji taikoma išimtinai tik tiems reorganizavimo dalyviams ir atvejams, kurie numatyti Pelno mokesčio įstatyme. Mokesčių administratorius, be kita ko, taip pat ne karta pažymėjo, jog Pelno mokesčio įstatymo IX skyriaus nuostatos bendrovės ar jos akcininkų turto vertės padidėjimo pajamoms ar nuostoliams yra taikomos tik tuo atveju, jeigu reorganizavimas dėl kurių atsiranda tokios pajamos ar nuostoliai, yra vykdomas tokia seka ir tvarka, kuri atitinka Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnyje numatytus reikalavimus (Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, 2022).

1.1.1. Reorganizavimo dalyviai

Prieš aptariant reorganizavimo atvejus bei turto vertės padidėjimo pajamų bei nuostolių pripažinimo taisyklės, šioje rašto darbo dalyje pirmiausia bus aptariami reorganizavimo dalyviai, kuriems šios taisyklės yra taikomos.

Kaip jau buvo galima suprasti, minėtos taisyklės nėra taikomos neribotam subjektų ratui. Priešingai, vadovaujantis Pelno mokesčio įstatymo apibendrinto komentaro 41 straipsnio 1 dalimi, vienetų ir jų dalyvių turto vertės padidėjimo pajamos bei nuostoliai Pelno mokesčio įstatymo IX skyriuje nustatyta tvarka pripažįstami, jei reorganizavimo dalyviai yra Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 1 dalies 1-3 punkte nurodyti vienetai (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001). Kitaip tariant, šios nuostatos taikomos, kai:

1. vienetų turto, teisių ir pareigų perleidimas vyksta:

1.1.tarp Lietuvos vienetų², kurių apmokestinamasis pelnas, remiantis Pelno mokesčio įstatymo 5 straipsniu apmokestinamas 15 arba 5 proc. pelno mokesčio tarifu;

1.2.tarp užsienio vienetų³ - Europos Sąjungos valstybių narių rezidentų mokesčių tikslais, Europos Sąjungos valstybėse narėse turinčių Susiliejamų direktyvos priede nurodytą verslo organizavimo formą, ir esančių Susiliejamų direktyvos 3 straipsnio c punkte nustatytų mokesčių mokėtojais.

2. vienetų turtas, teisės ir pareigos perleidžiamos:

2.1.tarp Lietuvos vienetų, kurių apmokestinamasis pelnas yra apmokestinamas taikant Pelno mokesčio įstatymo 5 straipsnyje nustatytus 15 arba 5 proc. mokesčio tarifus, ir užsienio vienetų – Europos Sąjungos valstybių narių rezidentų mokesčių tikslais, Europos Sąjungos valstybėse narėse turinčių verslo organizavimo formą, nurodytą Susiliejamų direktyvos priede, ir esančių Susiliejamų direktyvos 3 straipsnio c punkte nustatytų mokesčių mokėtojais;

² Lietuvos vienetas - juridinis asmuo, įregistruotas Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka, Lietuvos Respublikoje įsteigtas kolektyvinio investavimo subjektas, neturintis juridinio asmens statuso, taip pat Lietuvos hibridinis subjektas (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001).

³ Užsienio vienetas - užsienio valstybės juridinis asmuo ar organizacija, kurių buveinė yra užsienio valstybėje ir kurie įsteigti arba kitokiu būdu organizuoti pagal užsienio valstybės teisės aktus, taip pat bet kuris kitas užsienyje įsteigtas, įkurtas ar kitaip organizuotas apmokestinamasis vienetas, įskaitant kolektyvinio investavimo subjektus (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001).

3. perkeliama vieneto (Europos bendrovės ar Europos kooperatinės bendrovė) registruota buveinė.

Taigi, būtent šiuos aukščiau paminėtus subjektus, galime laikyti reorganizavimo dalyviais ir atitinkamai jiems yra taikomos Pelno mokesčio įstatymo IX skyriaus nuostatos.

Kalbant apie reorganizavimo dalyvius, galiausiai pastebėtina, kad remiantis Pelno mokesčio įstatymo komentaru, IX skyriaus nuostatos yra netaikomos tada, kai reorganizavimo dalyviai yra kitų užsienio valstybių (ne Europos Sąjungos valstybių narių) vienetai. Tai reiškia, kad tais atvejais, kai Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalyje nustatytais reorganizavimo atvejais reorganizavime dalyvauja kitų užsienio valstybių vienetai, tai atitinkamai tokio reorganizavimo metu susidariusio turto vertės padidėjimo pajamos yra priskiriamos Lietuvos vieneto bei jų dalyvių pajamoms ir yra apmokestinamos kitaip, nei numatyta Pelno mokesčio įstatymo IX skyriuje, t. y. turto vertės padidėjimo pajamos jiems apskaičiuojamos Pelno mokesčio įstatymo 16 straipsnio nustatyta tvarka (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001).

1.1.2. Reorganizavimo atvejai

Juridinių asmenų reorganizavimo būdai yra išvardinami ir apibrėžiami Civilinio kodekso 2.97 straipsnyje. Šiame straipsnyje numatyta, kad juridiniai asmenys gali būti reorganizuojami jungimo ir skaidymo būdu, o pagal tai, ar reorganizavimo metu sukuriamas naujas juridinis asmuo, jungimas dar gali būti skirstomas į prijungimą ir sujungimą, tuo tarpu skaidymas - į išdalijimą ir padalijimą (Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas, 2001).

Kaip jau buvo minėta, CK ir atskirų juridinių asmenų teisinės formas nustatantys teisės aktai reglamentuoja teisinį juridinių asmenų reorganizavimo procesą. Tuo tarpu Pelno mokesčio įstatymas įtvirtina apmokestinimo taisykles, tokio reorganizavimo pasekmėms. Taigi, atitinkamai Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalies 1-4 punktai nustato reorganizavimo atvejus, kuriais vienetų ar jų dalyvių pajamos bei nuostoliai yra pripažįstami Pelno mokesčio įstatymo IX skyriaus tvarka ir toliau šiame darbe minėti atvejai bus analizuojami plačiau.

1.1.2.1. Reorganizavimas prijungimo būdu

Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalies 1 punktas numato, kad bendrovės gali būti reorganizuojamos prijungimo būdu. Tai reiškia, kad reorganizuojant šiuo būdu vienas ar keli vienetai, baigę savo veiklą be likvidavimo procedūros (toliau šioje dalyje - **įsigyjamasis vienetas**), yra prijungiami prie kito, jau egzistuojančio, vieneto (toliau šioje dalyje - **įsigyjantysis vienetas**)(Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001).

Reikėtų pastebėti, kad reorganizavimas aptariamu būdu atliekamas, kai išpildomos dvi šiam prijungimui būtinos sąlygos:

1. Visas įsigyjamojo vieneto turtas, teisės ir pareigos yra perduodamos įsigyjančiajam vienetai;
2. Įsigyjamojo vieneto dalyviai vietoj turėtų įsigyjamojo vieneto akcijų mainais gauna išleistų įsigyjančiojo vieneto, kuriam pereina įsigyjamojo vieneto turtas, teisės ir pareigos, akcijų.

Aukščiau aptarto reorganizavimo atvejo įgyvendinimo mechanizmą, galime matyti, žemiau esančioje iliustracijoje (1 paveikslas).

1 paveikslas. Reorganizavimo prijungimo būdu mechanizmas



Šaltinis: Sudaryta autorės (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001).

Būtina pastebėti, kad reorganizuojant bendroves prijungimo būdu, gali susiklostyti tokia situacija, kai keičiant įsigyjamųjų vienetų akcijas į įsigyjamojo vieneto akcijas pagal reorganizavimo sąlygose numatytą akcijų keitimo santykį susidaręs kainų skirtumas yra apmokamas pinigais. Tokiu atveju akcininkams išmokama pinigų suma negali būti didesnė kaip 10 proc. įsigyjamojo vieneto naujai išleistų akcijų nominalios vertės. Tiesa, paminėtina, kad Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalies 1 punkte numatyta, jog tuo atveju, kai nėra naujai išleistų akcijų nominalios vertės, reikėtų vadovautis kitu matu - balansine akcijų verte, tačiau, šiuo atveju, tai neaktualu, nes vadovaujantis Akcinių bendrovių įstatymu, visos bendrovių akcijos turi nominalią vertę (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras, 2001).

Atskirai paminėtina, kad susiklosčius aplinkybėms, kai, be kita ko, iki įsigyjamojo vieneto prijungimo, įsigyjantysis vienetas turėjo įsigyjamojo vieneto akcijų arba įsigyjamasis vienetas turėjo nusipirkęs savųjų akcijų, tokios turimos ar nusipirktos akcijos,

atsižvelgiant į Akcinių bendrovių įstatymo 67 straipsnio 4 dalį, į įsigyjančiojo vieneto akcijas yra nekeičiamos.

Siekiant aptariamą reorganizavimo atvejį atskleisti kaip įmanoma išsamiau, žemiau bus pateikiamas konkretus reorganizavimo prijungimo būdu pavyzdys.

Pavyzdys: Įmonė A (įsigyjantysis vienetas), užsiimanti medicininės įrangos nuoma, nusprendė plėsti savo veiklos geografiją. Įvertinus visas plėtros rizikas ir siekiant, jog pastaroji įvyktų sparčiai bei saugiai, buvo priimtas sprendimas plėstis prijungiant nedideles tapačia veikla užsiimančias Įmones B ir C (įsigyjamuosius vienetus) įvairiuose Lietuvos miestuose. Taigi, Įmonės B ir C, baigusios savo veiklą be likvidavimo procedūros, reorganizavimo metu buvo prijungtos prie Įmonės A ir prijungimo momentu visas įmonių B ir C turtas, teisės ir pareigos perėjo Įmonei A, o įmonių B ir C dalyviai atitinkami mainais gavo išleistų Įmonės A akcijų.

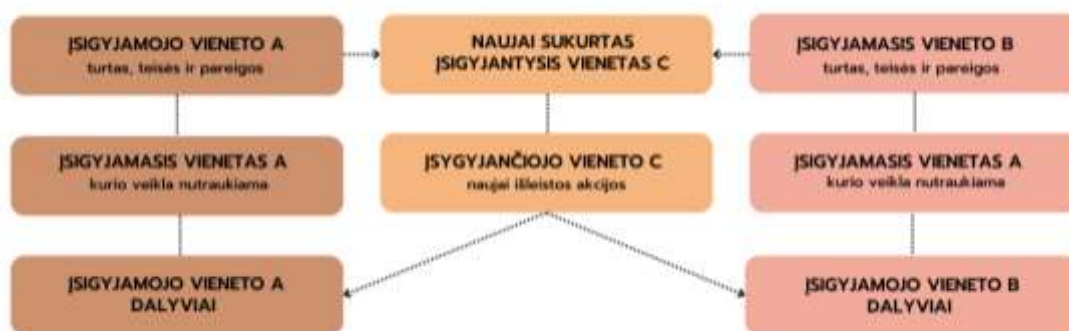
1.1.2.2.Reorganizavimas sujungimo būdu

Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalies 2 punkte numatyta, jog vienetai taip pat gali būti reorganizuojami juos sujungiant. Kitaip tariant, kai du ar daugiau vienetų, baigę veiklą be likvidavimo procedūros (toliau šioje dalyje - **įsigyjamieji vienetai**), yra sujungiami į naują vienetą (toliau šioje dalyje - **įsigyjantysis vienetas**)(Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001). Reikėtų pažymėti, kad reorganizavimas laikomas atliktu sujungimo būdu, kai yra įvykdytos šios dvi sąlygos:

1. Visas įsigyjamųjų vienetų turtas, teisės ir pareigos yra perduodamos įsigyjančiam vienetui;
2. Įsigyjamųjų vienetų dalyviai vietoj turėtų įsigyjamojo vieneto akcijų mainais gauna išleistų įsigyjančiojo vieneto, kuriam pereina įsigyjamojo vieneto turtas, teisės ir pareigos, akcijų.

Šiems teiginiams iliustruoti žemiau bus pateikiama reorganizavimo sujungimo būdu schema (2 paveikslas).

2 paveikslas. Reorganizavimas sujungimo būdu



Šaltinis: Sudaryta autorės (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001).

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad, kaip ir prijungimo atveju, keičiant įsigyjamųjų vienetų akcijas į įsigyjančiojo vieneto steigimo metu išleistas akcijas, ir susidarius šių akcijų kainų skirtumui, kuris apmokamas pinigais, akcininkams negali būti išmokama didesnė suma kaip 10 proc. naujai išleistų akcijų nominalios vertės.

Toliau, kaip ir pirmuoju atveju, bus pateikiamas praktinis reorganizavimo sujungimo būdu pavyzdys.

Pavyzdys: Gyvenamųjų patalpų administravimu užsiimanti Įmonė A ir pastatų priežiūros veikla užsiimanti Įmonė B, siekdamos padidinti teikiamų paslaugų sferą ir pagerinti jų kokybę, priėmė sprendimą reorganizuotis sujungimo būdu. Įmonės A ir B (įsigyjamieji vienetai), reorganizavimo metu buvo sujungiamos į naują vienetą - Įmonę C (įsigyjantysis vienetas). Šio sujungimo metu Įmonių A ir B turtas, teisės ir pareigos perėjo Įmonei C, o Įmonių A ir B dalyviai mainais gavo išleistų Įmonės C akcijų.

1.1.2.3. Reorganizavimas prijungiant prie patronuojančio vieneto

Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalies 3 punktas įtvirtina dar vieną reorganizavimo būdą – reorganizavimą prijungimo būdu, prijungiant prie patronuojančio vieneto⁴. Vadovaujantis Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalies 3 punkto apibendrintu komentaru, šiuo reorganizavimo atveju, vienetas, kurio, baigiantis veiklą be likvidavimo procedūros (toliau šioje dalyje - **įsigyjamasis vienetas**) yra prijungiamas prie kito jau esančio vieneto (toliau šioje dalyje - **įsigyjantysis vienetas**), valdančio 100 proc. įsigyjamojo vieneto kapitalo arba alternatyviai 100 proc. akcijų, kurios atspindi minėtą kapitalą (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001).

⁴ *Patronuojantis vienetas* - vienetas, kuris valdo 100 proc. įsigyjamojo vieneto įstatinio kapitalo arba 100 proc. akcijų, atspindinčių jo kapitalą.

Kaip ir prieš tai minėtais reorganizavimo atvejais, reorganizavimas atliekant prijungimą Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalies 3 punkto pagrindu, atliekamas, išpildžius dvi sąlygas:

- 1.1 Įsigyjamas visas įsigyjamojo vieneto turtas, teisės ir pareigos;
- 2.1 Vienetas, kuris įsigyja turtą, teises ir pareigas, valdo 100 proc. įsigyjamojo vieneto įstatinio kapitalo arba 100 proc. akcijų, atspindinčių šį kapitalą.

Siekiant kuo aiškiau aptarti šį reorganizavimo būdą, žemiau bus pateikiama reorganizavimo prijungimo būdu, prijungiant vienetą prie patrunuojančio vieneto, schema (3 paveikslas).

3 paveikslas. **Reorganizavimo prijungimo būdu, prijungiant prie patrunuojančio vieneto, schema**



Šaltinis: Sudaryta autorės (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001).

Pažymėtina, kad šis reorganizavimo būdas, priešingai, nei kiti reorganizavimo būdai, yra taikomas ribotai, t. y. reorganizavimas prijungimo būdu, prijungiant vienetą prie patrunuojančio vieneto yra taikomas tik tokiems Lietuvos vienetams, kurių teisinė forma yra akcinė bendrovė, uždaroji akcinė bendrovė ar Europos bendrovė.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, žemiau bus pateikiamas reorganizavimo prijungimo būdu, prijungiant prie patrunuojamojo vieneto, pavyzdys.

Pavyzdys: Siekiant sumažinti administravimo sąnaudas, užtikrinti efektyvesnę bendrovių valdymą ir koordinavimą bei konsoliduoti finansinius išteklius, buvo nuspręsta Įmonę A (įsigyjamasis vienetas) prijungti prie Įmonės B (įsigyjantysis vienetas), valdančios 100 proc. Įmonės A akcijų. Taigi, šio reorganizavimo metu visą Įmonės A turtą, teises ir prievoles perėmė Įmonė B, valdanti 100 proc. Įmonės A akcijų.

1.1.2.4. Reorganizavimas išdalijant arba padalijant

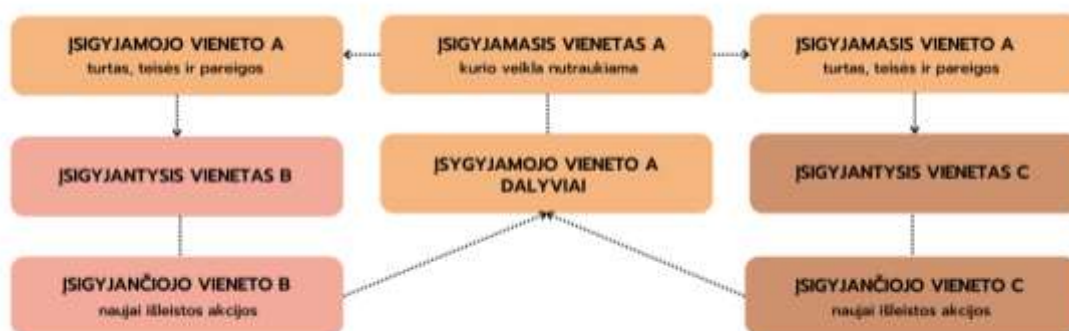
Reorganizavimas taip pat gali būti atliekamas, išdalijant arba padalijant vienetą. Tokį reorganizavimo atvejį numato Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalies 4 punktas. Šiame punkte nurodyta, jog reorganizavimas išdalijimo atveju įvyksta, kai vienetas, baigiantis veiklą be likvidavimo procedūros (toliau aptariant šį atvejį – **įsigyjamasis vienetas**), išdalija savo turtą, teises ir pareigas į dvi ar daugiau dalių ir tuo pat metu jas perduoda dviem ar daugiau jau esančių vienetų (toliau aptariant šį atvejį – **įsigyjantiesiems vienetams**) (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001). Įgyvendinant reorganizavimą išdalijimo būdu turi būti išpildomos šios dvi sąlygos:

1. Įsigyjamojo vieneto visas turtas, teisės ir pareigos yra perduodamos įsigyjantiesiems vienetams;
2. Įsigyjamojo vieneto dalyviai vietoj turėtų įsigyjamojo vieneto akcijų mainais gauti įsigyjamųjų vienetų naujai išleistų akcijų proporcingą dalį.

Vėlgi, kaip ir prijungimo atveju⁵, šis reorganizavimo atvejis yra taikomas ir tada, kai įsigyjantysis vienetas jau iki įsigyjamojo vieneto išdalijimo turėjo įsigyjamojo vieneto akcijų arba pastarasis turėjo supirkęs savo akcijų. Minėtos akcijos, atsižvelgiant į Akcinių bendrovių įstatymo 67 straipsnio 4 dalį, į įsigyjamąjį vieneto akcijas nekeičiamos.

Aptariamasis atvejis bus iliustruojamas žemiau esančiame paveiksle (4 paveikslas) ir pavyzdyje.

4 paveikslas. Reorganizavimas išdalijimo būdu



Šaltinis: Sudaryta autorės (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001).

Pavyzdys: Įmonė A (įsigyjamasis vienetas) yra technologijų įmonė, kurianti programinę įrangą pagal verslo klientų poreikius. Ši įmonė taip pat kuria perspektyvius

⁵ Reorganizavimo atvejis, numatytas Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalies 1 punkte.

kompiuterinius žaidimus. Įvertinus rinkos poreikius ir siekiant sutelkti finansinius išteklius ties minėtomis specifinėmis veiklos sritimis, buvo nuspręsta atskirti programinės įrangos ir žaidimų kūrimo veiklas. Šie tikslai buvo pasiekti reorganizavus Įmonę A išdalijimo būdu, išdalijant Įmonės A turtą, teises ir pareigas į dvi dalis ir perleidžiant jau esančioms Įmonėms B ir C (išsigyjantiems vienetams). Po šio reorganizavimo Įmonė B kūrė išimtinai tik programinę įrangą, o Įmonė C - žaidimus.

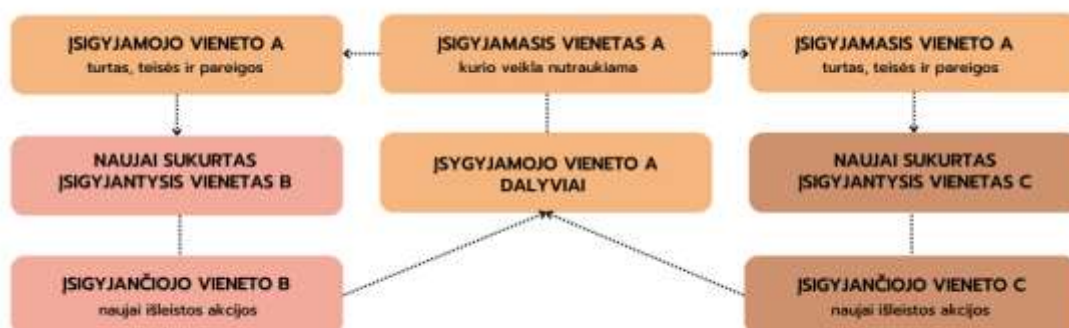
Kitas reorganizavimo būdas, patenkantis į aptariamo punkto apimtį, yra reorganizavimas padalijant, t. y. atvejis, kai vienetas (toliau aptariant šį atvejį - **įsigyjamasis vienetas**), baigiantis veiklą, be likvidavimo procedūros, išskaido savo turtą, teises ir pareigas į dvi ar daugiau dalių ir atitinkamai perduoda jas tuo pat metu naujai kuriamų (dviem ar daugiau) vienetų (toliau aptariant šį atvejį - **įsigyjantieji vienetai**) (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001). Kaip ir prieš tai analizuotais reorganizavimo atvejais, padalijimui yra keliamos tam tikros sąlygos:

1. Visas įsigyjamojo vieneto turtas, teisės bei pareigos yra perduodamos išsigyjantiems vienetams;
2. Vietoj turėtų įsigyjamojo vieneto akcijų, įsigyjamojo vieneto dalyviai mainais gauną proporcingą dalį išsigyjančiųjų vienetų steigimo metu išleistų akcijų.

Paminėtina, jog ir šiuo atveju galioja jau šiame rašto darbe minėta taisyklė, kad akcijų kainų skirtumas gali būti išmokėtas pinigais, tačiau ne daugiau kaip 10 proc.

Analogiškai, kaip ir aptariant išdalijimo atvejį, žemiau bus pateikiama padalijimo schema ir praktinis šio reorganizavimo atvejo pavyzdys (5 paveikslas).

5 paveikslas. **Reorganizavimas padalijimo būdu**



Šaltinis: Sudaryta autorės (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001).

Pavyzdys: Įmonė A (įsigyjamasis vienetas) yra įmonė užsiimanti konditerijos produktų gamyba. Šiai įmonei taip pat priklauso nekilnojamas turtas, tarp jo ir didžiulės

administracinės paskirties patalpos. Siekiant geriau išnaudoti turtą, t. y. jį išnuomoti ar parduoti, o gamybos padalinį - orientuoti išimtinai tik į jo pagrindinę funkciją - efektyviai gaminti produkciją, buvo nuspręsta suskaidyti Įmonę A į du padalinius - Įmonę B, kurioje bus sutelktas visas nekilnojamasis turtas ir Įmonę C - kurioje bus sukonzentruoti gamybiniai įrengimai ir darbuotojai (naujai sukurti įsigyjantieji vienetai).

Kaip jau buvo minėta, visiems aukščiau aptartiems reorganizavimo dalyviams ir atvejams yra taikomos Pelno mokesčio įstatyme numatytos turto vertės padidėjimo pajamų pripažinimo ir nuostolių perkėlimo taisyklės. Taigi, atitinkamai, toliau šiame darbe jos bus aptariamoms plačiau.

1.1.3. Turto vertės padidėjimo pajamos bendrovių reorganizavimo atvejais

Vadovaujantis Pelno mokesčio įstatymo 4 straipsnio 1 dalimi, Lietuvos vieneto mokesčio bazė yra visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėje uždirbtos pajamos, kurių šaltinis, be kita ko, yra Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001). Minėtoms pajamoms taip pat priskirtinos ir turto vertės padidėjimo pajamos. Pastarosios, remiantis Pelno mokesčio įstatymo 16 straipsnio 1 dalimi, gali būti apibrėžiamos kaip skirtumas tarp turto pardavimo ar kitokio perleidimo kainos ir turto įsigijimo kainos, jeigu vienetas perleidžia turtą kitų asmenų nuosavybėn.

Apibrėžiant turto vertės padidėjimo pajamas, buvo minėti du terminai - „turto pardavimo ar kitokio perleidimo kaina“ bei „turto įsigijimo kaina“. Abu jie apibrėžiami Pelno mokesčio įstatymo 14 - 15 straipsniuose. Kitaip tariant, vadovaujantis Pelno mokesčio įstatymo 14 straipsniu, „Turto įsigijimo kaina“ yra išlaidos, kurios patirtos įsigyjant turtą, įskaitant sumokėtus (taip pat mokėtinus) komisinius atlyginimus ir mokesčius (rinkliavas), susijusius su šio turto įsigijimu (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001). Tuo tarpu, remiantis Pelno mokesčio įstatymo 15 straipsniu, „Turto pardavimo ar kitokio perleidimo kaina“ yra nustatoma iš visų pajamų, uždirbtų perleidus turtą kitų asmenų nuosavybėn ir atėmus su šiuo perleidimu susijusių sumokėtų mokesčių sumas (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001).

Atkreiptinas dėmesys į tai, jog reorganizuojant bendroves taip pat susiduriama su turto vertės padidėjimo klausimu, kadangi Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalyje numatytais reorganizavimo atvejais, bendrovės dalyviai už turimas šios bendrovės akcijas mainais gauna kitos bendrovės akcijų ir tokiu būdu patys tampa tos kitos bendrovės dalyviais. Taigi, toks turto vertės padidėjimas nėra laikomas tų dalyvių, kurie mainais gavo naujų akcijų, pajamomis, išskyrus Pelno mokesčio įstatymo 42 straipsnio 10 dalyje

numatyta išimtis, kuri praktikoje dar vadinama „išlaikymo taisykle“ arba „trejų metų taisykle“.

Minėta taisyklė reiškia, kad reorganizuojant vienetus išdalijimo arba padalijimo būdu, turto vertės padidėjimas nebus laikomas tų reorganizavimo dalyvių, mainais gavusių naujas akcijas, pajamomis, jei vienetai ar dalyviai, mainais gavę akcijų, jų neparduos ar kitaip neperleis nuosavybėn trejus metus⁶ (Valstybinės mokesčių inspekcijos internetinis puslapis). Priešingu atveju, tokie mainai bus laikomi išmainytų akcijų pardavimu už mainais gautų akcijų tikrąją rinkos kainą tų mainais gautų akcijų įsigijimo dieną. Atitinkamai šių parduotų akcijų turto vertės padidėjimo pajamos bus apskaičiuojamos Pelno mokesčio įstatymo 16 straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka.

Pažymėtina, kad išlaikymo taisyklė netaikoma⁷, jei reorganizuojant vienetai išdalijimo ar padalijimo metu, mainais gautos akcijos, vėliau vėl mainomos, atliekant pakartotinį reorganizavimą, vadovaujantis jau aptartomis Pelno mokesčio įstatymo nuostatomis (Valstybinės mokesčių inspekcijos internetinis puslapis). Taigi, tokiu atveju, būtų išlaikomas šioje magistro darbo dalyje aptartas mokestinis neutralumas.

Atskirai vertėtų paminėti, kad Pelno mokesčio įstatymo 42 straipsnio 2 dalyje yra numatyta, jog analizuotais reorganizavimo atvejais, bendrovei perleidžiant turtą kitai bendrovei, atsiradęs turto vertės padidėjimas taip pat nebus laikomas turtą perleidusios bendrovės pajamomis. Šios įstatymo nuostatos plačiau paaiškinamos Pelno mokesčio įstatymo komentare „vienetui, gavusiam nuosavybėn turtą, šio turto įsigijimo kaina, yra ta kaina, už kurią tą turtą įsigijo jį perleidęs vienetas, atsižvelgiant į Pelno mokesčio įstatymo 16 straipsnio 2 dalies nuostatą“ (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001). Tai reiškia, kad tuo atveju, kai „vienetas kitų asmenų nuosavybėn perleidžia turtą, kuriam pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais šis vienetas skaičiuoja nusidėvėjimą arba amortizaciją, tai minėtas vienetas, apskaičiuodamas turto vertės padidėjimo pajamas, to turto įsigijimo kainą sumažina nusidėvėjimo ar amortizacijos suma, įtraukta į ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus“ (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio

⁶ Trejų metų taisyklė taip pat taikoma Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalies 5-7 punktuose numatytais perleidimo atvejais, t. y. perleidžiant vieną ar kelias savo veiklos dalis, perleidžiant veiklą kaip kompleksą arba vieną ar daugiau veiklos dalių kitam vienetai mainais į pastarojo vieneto akcijas ir mainant akcijas, kai siekiama kontroliuoti kitą vienetai (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001). Tačiau, atsižvelgiant į tai, kad šiame magistro darbe perleidimo atvejai nėra analizuojami, šios taisyklės kontekste pastarieji plačiau aptariami nebus.

⁷ Trejų metų taisyklė taip pat netaikoma ir kitais atvejais, pvz., kai akcijų emitentas mažina įstatinį kapitalą. Kadangi trejų metų taisyklė nėra tiesiogiai susijusi su nagrinėjama tema, platesnė šių atvejų analizė nebus atliekama.

įstatymo komentaras, 2001). Tuo tarpu vienetai, kuris perima įsipareigojimus, pastarųjų verte yra laikoma, juos perleidžiančiame vienete buvusi jų pradinė vertė⁸.

Atitinkamai analizuojamame Pelno mokesčio įstatymo straipsnyje yra nustatyta, jog, šio įstatymo 41 straipsnyje numatytais atvejais, vienetas, kuris perleidžia turtą kitam vienetai, tai tas vienetas, kuris gauna turtą savo nuosavybėn, turi tęsti gauto turto nusidėvėjimo arba amortizacijos skaičiavimą taip, kaip tai buvo daryta iki turto pardavimo (Petkevičiūtė, 2017, p. 78).

Reikėtų paminėti ir tai, kad tais atvejais, kai perleidžiamas turtas yra perkainojamas, po reorganizavimo turtą įsigijusi bendrovė tęsia to turto nusidėvėjimo skaičiavimą, neatsižvelgiant į perkainojimo rezultatą (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001).

Aukščiau minėtos palankesnio apmokestinimo taisyklės nėra vienintelės tokio pobūdžio taisyklės, numatytos Pelno mokesčio įstatyme. Šis teisės aktas, be kita ko, numato ir nuostolių perkėlimo taisyklę, kuri toliau bus aptariama plačiau.

1.1.4. Nuostolių perkėlimas, kai vienetas reorganizuojamas

Pelno mokesčio įstatymo 30 straipsnio 1 dalis numato bendrą mokestinio laikotarpio nuostolių perkėlimo taisyklę, kuri reiškia, jog bendrovės apskaičiuodamos savo apmokestinamąjį pelną, turi teisę iš pajamų atimti neapmokestinamąsias pajamas, atskaityti leidžiamus bei ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus bei gautus mokestinio laikotarpio nuostolius⁹, šių nuostolių sumą, perkelti į kitus mokestinius metus (Valstybinės mokesčių inspekcijos internetinis puslapis).

Tuo tarpu Pelno mokesčio įstatymo 43 straipsnis numato specifines mokestinio laikotarpio nuostolių perkėlimo taisykles tais atvejais, kai vienetas yra reorganizuojamas. Šių taisyklių tikslas - užtikrinti, kad įsigyjamojo vieneto mokestiniai nuostoliai be pagrindo nebūtų perkeltami į pelningą įmonę, tokiu būdu sumažinant pastarosios pelno mokesčio bazę bei „palengvinti ūkio subjektų reorganizavimo procesus, kad mokestiniai apribojimai nebūtų kliūtimi tokių procesų buvimui, kuomet konkrečią veiklą tęsiantis ūkio subjektas perima ir šios veiklos vykdymu atsiradusius nuostolius“ (2014 m. rugsėjo 1 d. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimas Nr. S-175 (7-128/2014)).

⁸ *Pradine verte* yra laikoma pirmą kartą gavus turtą ar paslaugas jų įsigijimo kaina įvertinta vertė, atsižvelgiant į vėlesnius (iki įsipareigojimų perdavimo) šios vertės pokyčius, kurie pripažįstami, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną (Valstybinės mokesčių inspekcijos internetinis puslapis).

⁹ Ši taisyklė taikoma išimtinai tik vieneto *veiklos* nuostoliams, o nuostoliams, patirtiems dėl vertybinių popierių ir/ar išvestinių finansinių priemonių perleidimo, yra taikomos atskiros taisyklės. Išimtis - finansų įstaigos (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001).

Atskirai vertėtų paminėti, kad „taikant šią normą, gali susidaryti situacija, kai pelningai dirbančio ūkio vieneto pelnas dirbtinai mažinamas prijungiamo vieneto nuostoliais, priešingu atveju būtų ne tik iškreipta šios normos paskirtis, bet ir pažeistas mokestiniuose santykiuose taikytinas turinio viršenybės principas” (2014 m. rugsėjo 1 d. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimas Nr. S-175 (7-128/2014)). Kitaip tariant, taikant Pelno mokesčio įstatymo 43 straipsnyje numatytas apmokestinimo taisykles, negali būti siekiama mokestinės naudos.

Minimos taisyklės numato, jog Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalies 1-4 punkte įtvirtintais ir jau šiame rašto darbe aptartais reorganizavimo atvejais, įsigyjamojo vieneto mokestinio laikotarpio nuostoliai, susidarę iki reorganizavimo, gali būti perduoti įsigyjančiajai bendrovei iki reorganizavimo pabaigos, tačiau tik tuo atveju, jeigu įsigyjantysis vienetas ar vienetai tęsia perimtą veiklą ar jos dalį ne trumpiau kaip trejus metus. Reikėtų pastebėti, kad bendrovė perėmusi tam tikrą veiklą ir nutraukusi ją anksčiau nei po trijų metų, įgyja prievolę perskaičiuoti praėjusių mokestinių laikotarpių apmokestinamąjį pelną ir atitinkamai mokesčių administratoriui pateikti patikslintas pelno mokesčio deklaracijas.

Atskirai paminėtina, kad net ir tada, kai vienetas reorganizuojamas Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalyje numatytais būdais, nereiškia, jog bendrovė galės atsikelti visus iki reorganizavimo pabaigos patirtus, tačiau neperkeltus įsigyjamosios bendrovės mokestinius nuostolius. Remiantis teismų praktika, įsigyjančiajam vienetai ar vienetais gali būti perduodami tik su įsigyjamojo vieneto ar vienetų perleista tęsiama veikla ar jos dalimi susiję mokestinių laikotarpių nuostoliai (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. liepos 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1607-575/2019).

Šiuos teiginius patvirtina ir papildoma 2014 m. rugsėjo 1 d. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimas Nr. S-175 (7-128/2014), kuriame pasakyta, jog aptariama norma numato mokėtojo teisę pasinaudoti mokestine lengvata, kurios taikymo sąlygos turi būti aiškinamos siaurai ir šios teisės realizavimui keliami atitinkami teisės normoje apibrėžti reikalavimai:

1. realus vykdytos veiklos (jos dalies) perdavimas;
2. perimtos veiklos tęstinumas ne trumpesnį kaip 3 metų laiką;
3. ryšio tarp susidariusių mokestinių nuostolių (sąnaudų) ir perimtos veiklos buvimas;
4. taip pat taikomi bendrai Pelno mokesčio įstatyme įtvirtinti apribojimai dėl mokestinių nuostolių perkėlimo iš vertybinių popierių perleidimo, t. y. tokio pobūdžio nuostolio perkėlimas yra neleistinas, išskyrus finansų įstaigas (2014 m.

rugsėjo 1 d. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimas Nr. S-175 (7-128/2014)).

Be kita ko, įrodinėjimo našta, šiuo atveju, kyla mokesčių mokėtoji „pagrįsti aptartų požymių buvimą privalo mokėtojas, siekiantis pasinaudoti teise perimti vieneto (vienetų) mokestinius nuostolius” (2014 m. rugsėjo 1 d. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimas Nr. S-175 (7-128/2014)). Taigi, iš analizuojamos Pelno mokesčio įstatymo teisės normos turinio galime spręsti, jog esminė šios mokestinės lengvatos taikymo sąlyga yra vykdytos ir prie reorganizuoto vieneto prijungtos bei tęsiamos vykdyti ne mažiau kaip 3 metus veiklos tapatumas (2014 m. rugsėjo 1 d. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimas Nr. S-175 (7-128/2014)).

Reikėtų pastebėti, kad taikant Pelno mokesčio įstatymo 43 straipsnio 1 dalies nuostatas, terminas „veikla” turėtų būti suprantamas siaurai, t. y. kaip konkreti veikla, veiklos rūšis (pvz., muzikos instrumentų gamyba), o ne kaip veiklos pobūdis (pvz., gamyba). Dėl šios priežasties, net ir tada, kai bendrovės reorganizavimas yra įgyvendinamas Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalies 1-3 punktuose numatytais prijungimo ir sujungimo būdais, įsigyjančioji bendrovė gali perkelti ne visus mokestinius nuostolius, bet tik tuos, kurie susiję su įsigyjančioje bendrovėje tęsiama veikla ar jos dalimi, ignoruojant aplinkybę, kad pastarajai perduodamas visas įsigyjamąsios bendrovės turtas, teisės ir pareigos (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001). Pavyzdžiui, jeigu įsigyjamas vienetas, kurio veikla yra cemento, kalkių ir gipso gamyba, reorganizuojant yra prijungiamas prie vieneto, kuris tęsia tik cemento gamybą, tai aptariamo Pelno mokesčio įstatymo straipsnio nuostatos bus taikomos ne gamybos veiklos nuostoliams bendrai, o tik su cemento gamybos veikla susijusiems mokestiniams nuostoliams.

Nustatant, ar po reorganizavimo vykdoma ta pati veikla, be kita ko, įvertinami ir kiti aspektai, pvz., veiklos vykdymui naudojami resursai, sukurta produkcija ar teikiamų paslaugų pobūdis ir t.t. (Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, 2022). Visos šios aplinkybės lemia, kokioje apimtyje nuostoliai gali būti perimami.

Taigi, jeigu aukščiau išdėstytos sąlygos mokestinių nuostolių perkėlimui reorganizavimo atvejais yra tenkinamos, įsigyjantysis vienetas, apskaičiuodamas savo apmokestinamąjį pelną, turi teisę perkelti įsigyto vieneto su jam perleista veikla susijusius nuostolius, tačiau tik tokius, kurie:

1. patirti praėjusiais mokestiniais laikotarpiais;
2. nebuvo perkelti Pelno mokesčio įstatymo 30 straipsnyje numatyta tvarka;

3. susidarė nuo mokestinio laikotarpio, kurį reorganizavimas prasidėjo iki reorganizavimo pabaigos.

Galiausiai paminėtina, kad aptariama Pelno mokesčio įstatymo nuostata dėl mokestinių nuostolių perdavimo nėra imperatyvi. Tai reiškia, kad tokia perdavime dalyvaujantys subjektai, gali susitarti, kad su perduodama veikla ar jos dalimi susiję mokestiniai nuostoliai, nebus perduodami ir perduodantysis vienetas, apskaičiuodamas apmokestinamąjį pelną, galės perkelti mokestinio laikotarpio nuostolius į kitus metus Pelno mokesčio įstatymo 30 straipsnyje numatyta bendra tvarka. Tačiau, visgi nusprendus, kad perduodantysis vienetas, kartu su perduodama veikla ar jos dalimi, perduos ir mokestinius nuostolius, minėtiems subjektams nebus galimybės rinkti - bus taikytinos Pelno mokesčio įstatymo 43 straipsnio nuostatos (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo komentaras, 2001).

Apibendrinant pirmąją šio magistro darbo dalį, būtų galima teigti, kad apmokestinimą bendrovių reorganizavimo metu nacionaliniu lygmeniu reglamentuoja keletas skirtingų teisės aktų, tačiau svarbiausias teisės aktas, įtvirtinantis palankesnio apmokestinimo taisykles, yra Pelno mokesčio įstatymas.

Pažymėtina, jog šios taisyklės yra taikomos tik tuomet, kai vykdomas bendrovių reorganizavimas atitinka visus Pelno mokesčio įstatymo numatytus reikalavimus. Priešingu atveju, tiek reorganizavime dalyvavusių bendrovių, tiek jų akcininkų reorganizavimo metu gautos pajamos, Pelno mokesčio įstatymo nustatyta tvarka, bus apmokestintos pelno mokesčiu. Taigi, planuojant bendrovių reorganizavimą, būtina įsivertinti tuo metu galiojančias apmokestinimo taisykles, nes tik tokiu būdu bus galima išvengti potencialių mokestinių padarinių.

2. BENDROVIŲ APMOKESTINIMO REORGANIZAVIMO METU REGLAMENTAVIMAS EUROPOS SĄJUNGOJE

Prieš pradėdant analizuoti apmokestinimo bendrovių reorganizavimo metu reglamentavimą Europos Sąjungos lygmeniu ir jo ypatumus, reikėtų pastebėti, kad kiekvienos valstybės teisė pačiai nustatyti mokesčius yra neatskiriama jos nacionalinio suvereniteto dalis.

Lietuva, 2004 m. gegužės 1 d. tapusi Europos Sąjungos valstybe nare, dalį savo suvereniteto netiesioginių mokesčių srityje, kaip ir kitos valstybės narės, perdavė Europos Sąjungai. Tačiau tiesioginio apmokestinimo srityje Europos Sąjungos valstybės narės tokios savo valios neišreiškė, išskyrus atskirus reguliavimo segmentus¹¹.

Neretai įgyvendindamos savo suverenitetą tiesioginių mokesčių srityje, Europos Sąjungos valstybės narės, siekdamos pritraukti investicijas į savo šalį, konkuruoja mokestine aplinka. Pavyzdžiui, nacionaliniuose tesės aktuose nustatydamos konkurencingesnius (šiek tiek mažesnius) pelno mokesčio tarifus. Dėl šios priežasties nacionalinis pelno mokesčio (ar jam tapačių mokesčių) reguliavimas Europos Sąjungos lygmeniu neharmonizuotose srityse gali ženkliai skirtis (Steponavičienė, 2014, p. 43). Tokį Europos Sąjungos valstybių narių elgesį taikliai apibūdino K. U. Leuven universiteto Belgijoje profesorius emeritas Frans Vanistendael: „tai panašu į pirkėjų elgesį renkantis automobilį kasmetinėje automobilių parodoje: visi nori transporto priemonės su keturiais ratais, pavarų dėže ir vairu, bet modelis privalo būtinai skirtis nuo to, kurį turi kaimynas“ (Vanistendael, 2008 cituota Steponavičienė, 2014, p. 43).

Atsižvelgiant į tai, toliau šiame rašto darbe bus analizuojamos apmokestinimo taisyklės bendrovių reorganizavimo metu, kurios skirtos bendrai visoms Europos Sąjungos valstybėms narėms, papildant jas Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika bei palyginant su anksčiau aptartu nacionaliniu reglamentavimu.

¹⁰ (Pound, 1946, p. 1).

¹¹ Šiuo metu tiesioginių mokesčių srityje ES mastu yra priimtas keletas direktyvų: 1) Tarybos direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms; 2) Tarybos direktyva 2009/133/EB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą; 3) 2005 m. birželio 30 d. Konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną; 4) Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių (Gulbinas, Jogminaitė, 2020, p. 109).

2.1. Reglamentavimo genezė

Kaip buvo minėta, bendrovių reorganizavimas yra dažnas šiuolaikinio verslo gyvavimo ciklo etapas. Be kita ko, dabartiniame globaliame ir skaitmeniniame pasaulyje šiuolaikinio verslo modelis taip pat paprastai peržengia vienos valstybės ribas. Todėl Europos Sąjunga, siekdama pašalinti mokesčines kliūtis reorganizuojant bendroves, taip pat ir esančioms dviejose ar daugiau Europos Sąjungos valstybių narių, buvo priversta reglamentuoti reorganizavimo metu susiklostančius mokesčius teisinius santykius.

Nors pirmasis pasiūlymas reglamentuoti šiuos santykius Europos Tarybai buvo pateiktas dar 1969 m., tačiau bendra apmokestinimo sistema, taikoma tarpvalstybiniam bendrovių reorganizavimui Europos Sąjungoje, buvo įdiegta tik po kiek daugiau nei 20 m., t. y. 1990 m. liepos 23 d., priėmus Europos Tarybos direktyvą dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių bendrovių jungimuisi, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis (toliau - **Direktyva 90/434/EB**). Ši direktyva Europos Sąjungos valstybėse narėse turėjo būti įgyvendinta iki 1992 m. sausio 1 d., tačiau, kaip konstatavo Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, pastaroji nebuvo tinkamai ir laiku įgyvendinta visose valstybėse narėse (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 1998 m. vasario 19 d. sprendimas Komisija prieš Graikijos respubliką, (C-8/97), 1998).

Pastebėtina, kad tokią situaciją galėjo įtakoti tai, jog devyniasdešimtaisiais reorganizavimas, peržengiantis vienos valstybės sienas, civilinės teisės prasme, apskritai nebuvo galimas. Taigi, atsižvelgiant į tai, Europos Sąjungos valstybės narės, nesiekė, kad pastarasis būtų įmanomas ir mokesčių tikslais (Broek, 2012 cituota Petkevičiūtė, 2017, p. 34-35).

Aptariama Direktyva 90/434/EB, nuo jos priėmimo 1990 m. liepos 23 d., buvo taisoma dar keletą kartų. Pirmiausia, dėl naujų narių įstojimo į Europos Sąjungą, 1994 m., 2003 m. ir 2006 m., direktyvoje buvo atnaujinamas subjektų, kuriems taikomos šios direktyvos nuostatos, sąrašas, taip pat įvardijami pastarųjų mokami mokesčiai.

Vėliau, 2005 m. vasario 17 d., buvo priimta kita direktyva - Europos Tarybos direktyva 2005/19/EB, iš dalies keičianti direktyvą 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimuisi, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis (toliau - **Direktyva 2005/19/EB**). Direktyva 2005/19/EB iš esmės išplėtė jos taikymą, tiek asmenų, tiek operacijų atžvilgiu (Europos Komisijos internetinis puslapis).

Galiausiai, 2009 m. direktyva buvo kodifikuota. Kitaip tariant, originalus, Direktyvos 90/434/EB tekstas ir visi vėliau įgyvendinti jos pakeitimai buvo susisteminti į vientisą

dokumentą. Įdomu tai, jog atlikus teisės aktų kodifikavimą, buvo pakeistas ir pastarojo pavadinimas - „Tarybos direktyva 2009/133/EB Dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą“ (Susiliejamų direktyva).

Atkreiptinas dėmesys, kad Susiliejamų direktyva visiškai nepakeitė Direktyvos 90/434/EB turinio, t. y. kodifikuojant šį teisės aktą, buvo atlikti tik būtini formos pakeitimai (Petkevičiūtė, 2017, p. 35).

Reikėtų pastebėti, kad po aukščiau minėtos kodifikacijos, Direktyva 2009/103/EB, 2013 m. gegužės 13 d. iš dalies buvo keičiama, tačiau visi šie pokyčiai buvo susiję su Kroatijos stojimu į Europos Sąjungą (Tarybos direktyva 2013/13/ES, 2013).

Atskirai vertėtų paminėti, kad Susiliejamų direktyva nebuvo taikoma iš karto. Pagrindinė šios direktyvos netaikymo priežastis yra ta, jog, kaip buvo minėta, bendrovių reorganizavimas neretai peržengia vienos valstybės ribas, o tokie teisiniai santykiai tam tikrą laikotarpį nebuvo reglamentuoti. Tokiai susiklosčiusiai situacijai išspręsti buvo pasitelkti du sprendimo būdai. Pirmiausia, 2004 m. buvo pradėti taikyti Europos bendrovės ir Europos kooperatinės bendrovės statutai¹². Antra, 2005 m. spalio 26 d. buvo priimta jau šiame darbe minėta Direktyva 2005/56/EB.

Tai nebuvo pirmasis bandymas reglamentuoti šiuos susiklosčiusius teisinius santykius. Šios Direktyvos 2005/56/EB ištakos siekia 1967 m., kuomet buvo parengtas Konvencijos dėl akcinių bendrovių tarptautinių jungimųsi pirminis projektas (Ekonomikos ir inovacijų ministerijos internetinis puslapis). Reikėtų pastebėti, kad jau šiame Direktyvos 2005/56/EB priėmimo etape, Vokietija laikėsi griežtos pozicijos direktyvos priėmimo klausimu, baimindamasi, kad įgyvendinus vienos valstybės ribas peržengiančius bendrovių jungimus, bus siekiama išvengti Vokietijos įstatymų dėl darbuotojų dalyvavimo bendrovių valdyme. Taigi, 1972 m., gruodžio mėn. Europos Bendrijų steigimo sutarties 220 straipsnio¹³ pagrindu buvo parengtas kitas Konvencijos projektas, kuris buvo pateiktas Europos Tarybai, Komisijai bei valstybių narių atstovams, tačiau dėl analogiškos Vokietijos pozicijos net 8 metus Konvencijos projektas svarstomas nebuvo.

¹² Tarybos reglamentas 2001 m. spalio 8 d. (EB) Nr. 2157/2001 dėl Europos bendrovės (SE) statuto. OL L, 294, p. 0001.

Tarybos reglamentas 2003 m. liepos 22 d. (EB) Nr. 1435/2003 dėl Europos kooperatinės bendrovės (SCE) statuto. OL L, 207, p. 0001.

¹³ Dabartinis Europos Bendrijų steigimo sutarties 293 straipsnis.

1984 m. Komisija atnaujino darbą ir jau metų pabaigoje, t. y. 1984 m. gruodžio 14 d. pateikė dar vieną pasiūlymą - pasiūlymą dėl Dešimtosios direktyvos¹⁴ (Siems, 2005 cituota Bartkus, 2008, p. 26). Tačiau ir šįkart su aptariamu direktyvos projektu nebuvo sutikta. Pagrindinė to priežastis - valstybių narių nesutarimas dėl darbuotojų dalyvavimo bendrovių valdyme (Siems, 2005 cituota Bartkus, 2008, p. 27).

Lūžis šioje srityje įvyko tik 2001 m., priėmus reglamentą 2157/2001 ir pastarąjį papildančią direktyvą 2001/86. Priimant šiuos teisės aktus buvo pasiektas valstybių narių kompromisas dėl jau minėto darbuotojų dalyvavimo bendrovių valdyme. Taigi, po minėtų teisės aktų priėmimo nebeliko kliūčių Dešimtosios direktyvos priėmimui.

Reikėtų paminėti, kad 2002 m. įmonių teisės ekspertų grupė rekomendavo neatidėliotinai pristatyti jau minėtą Dešimtosios direktyvos projektą. Į šią ekspertų grupės šią rekomendaciją buvo atsižvelgta ir 2003 m. gegužės 21 d. Europos Komisija išleido komunikatą pavadinimu „Bendrovių teisės modernizavimas ir bendrovių valdymo stiprinimas Europos Sąjungoje - veiksmų planas“¹⁵, kuriuo išsikėlė sau tikslą priimti Dešimtąją direktyvą (Bartkus, 2008, p. 28).

Galiausiai 2003 m. Dešimtosios direktyvos priėmimo procesas įgavo pagreitį, kadangi tų metų lapkričio 20 d. Europos Komisija Tarybai ir Europos Parlamentui pateikė Dešimtosios direktyvos pasiūlymą (Europos Parlamento ir Tarybos pasiūlymas dėl vienos valstybės ribas peržengiančių bendrovių su akciniu kapitalu jungimosi, 2003). Šiuo pasiūlymu iš esmės buvo siekiama „palengvinti ribotos atsakomybės bendrovių iš skirtingų valstybių narių jungimąsi, nes kai kuriose valstybėse narėse dėl nacionalinės teisės normų, taikomų besijungiančioms bendrovėms, įvairovės, ši procedūra yra sudėtinga arba negalima“¹⁶ (Ekonomikos ir inovacijų ministerijos internetinis puslapis). Pavyzdžiui, Nyderlanduose, Vokietijoje, Austrijoje. Tačiau net ir šis pasiūlymas nebuvo galutinis Direktyvos 2005/56/EB variantas. Atitinkamai 2004 m. lapkričio 26 d. Europos Taryba pateikė pakoreguotą pasiūlymą dėl Dešimtosios direktyvos projekto ir, galiausiai, kaip jau buvo minėta, 2005 m. spalio 26 d. Dešimtoji direktyva buvo priimta.

¹⁴ Reikėtų pastebėti, jog iki tol, 1978 m. buvo priimta 1978 m. spalio 9 d. Trečioji Tarybos Direktyva pagrįsta Europos Bendrijų steigimo sutarties 54 straipsnio 3 dalimi, dėl acinių bendrovių jungimo. Ši direktyva harmonizavo taisykles dėl nacionalinių acinių bendrovių jungimosi. Šios direktyvos nuostatos buvo perkeltos į 1984 m. Dešimtosios direktyvos projektą.

¹⁵ Europos Bendrijų Komisijos 2003 m. gegužės 21 d. komunikatas „Bendrovių teisės modernizavimas ir bendrovių valdymo stiprinimas Europos Sąjungoje – veiksmų planas“ (2003). COM, (2003), 284.

¹⁶ Lietuvos teisės aktai tiesiogiai nedraudžia acinių bendrovių ir uždarytų acinių bendrovių jungimosi su kitomis valstybėse esančiomis bendrovėmis, tačiau kartu ir nenumato tokios galimybės ar su tuo susijusių procedūrų (Ekonomikos ir inovacijų ministerijos internetinis puslapis).

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad Direktyva 2005/56/EB, kartu su kitomis Europos Sąjungos bendrovių teisę reglamentuojančiomis direktyvomis¹⁷, buvo keletą kartų keičiamos¹⁸, taigi, siekiant aiškumo ir racionalumo, šios direktyvos buvo kodifikuotos 2017 m. birželio 14 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva (ES) 2017/1132 dėl tam tikrų bendrovių teisės aspektų (toliau - **Direktyva 2017/1132**).

Pažymėtina, kad minėtų direktyvų kodifikacijos tikslas buvo pasiektas, tačiau neilgam, kadangi jau 2018 m. balandžio 25 d. Europos Komisija naują Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos pasiūlymą, kurios pagrindu būtų iš dalies keičiamos Direktyvos 2017/1132 nuostatos dėl vienos valstybės ribas peržengiančio pertvarkymo, jungimo ir skaidymo ir jau 2019 m. lapkričio 27 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2019/2121, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos (ES) 2017/1132 nuostatos, kiek tai susiję su vienos valstybės ribas peržengiančiu pertvarkymu, jungimu ir skaidymu, buvo priimta.

2.2. Direktyva 2017/1132 nustatytas reglamentavimas

Europos Sąjungai yra reikalingos stiprios ir klestinčios bendrovės, kurios lengvai veiktų bendroje rinkoje. Taip yra todėl, kad būtent tokios bendrovės vaidina viena iš pagrindinių vaidmenų, skatinant Europos Sąjungos ekonomikos augimą, kuriant darbo vietas bei pritraukiant investicijas. Atitinkamai, pastarosios sukuria pridėtinę vertę visai visuomenei.

Reikėtų pastebėti, jog šiam tikslui pasiekti itin svarbi administracinė ir teisinė aplinka, t. y. bendrovės turi veikti tokioje aplinkoje, kuri būtų palanki „augimui ir pritaikyta naujiems globalizuoto ir skaitmeninio pasaulio ekonominiams ir socialiniams uždaviniams spręsti, kuri taip pat siektų kitų teisėtų visuomenės interesų, kaip antai darbuotojų, kreditorių ir smulkiųjų akcininkų apsaugos, ir užtikrintų valdžios institucijoms visas būtinas apsaugos priemones, kad būtų užkirstas kelias sukčiavimui ar piktnaudžiavimui” (Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos pasiūlymas, 2018, p. 1).

Kaip jau buvo minėta, reorganizavimas yra jau įprasta bendrovės gyvavimo ciklo dalis ir, be kita ko, natūralus būdas bendrovei augti bei prisitaikyti prie besikeičiančios

¹⁷ Kartu su direktyvomis 82/891/EEB, 89/666/EEB, 2009/101/EB, 2011/35/ES ir 2012/30/ES (Ekonomikos ir inovacijų ministerijos puslapis).

¹⁸ Europos Parlamento ir Tarybos 2009 m. rugsėjo 16 d. direktyva 2009/109/EB iš dalies keičianti Tarybos direktyvų 77/91/EEB, 78/855/EEB ir 82/891/EEB bei Direktyvos 2005/56/EB nuostatas dėl ataskaitų bei dokumentų rengimo ir teikimo reikalavimų jungiant ir skaidant bendroves. OL L, 259, p. 14.

Europos Parlamento ir Tarybos 2012 m. birželio 13 d. direktyva 2012/17/ES, kuria iš dalies keičiamos Tarybos direktyvos 89/666/EEB ir Europos Parlamento ir Tarybos direktyvų 2005/56/EB ir 2009/101/EB nuostatos dėl centrinių, komercinių ir bendrovių registrų sąveikos. OL L, 156, p. 1.

Europos Parlamento ir Tarybos 2014 m. gegužės 15 d. direktyva 2014/59/ES, kuria nustatoma kredito įstaigų ir investicinių įmonių gaivinimo ir pertvarkymo sistema ir iš dalies keičiamos Tarybos direktyva 82/891/EEB, direktyvos 2001/24/EB, 2002/47/EB, 2004/25/EB, 2005/56/EB, 2007/36/EB, 2011/35/ES, 2012/30/ES bei 2013/36/ES i Europos Parlamento ir Tarybos reglamentai (ES) Nr. 109/2010 bei (ES) Nr. 648/2012. OL L, 173, p. 190.

aplinkos. Šiame globaliame ir skaitmenizuotame pasaulyje bendrovėms reorganizavimas yra tapęs įprastu ne tik jį įgyvendinant vienoje valstybėje, bet ir peržengiant vienos valstybės ribas. Europos Sąjungoje tokio pobūdžio bendrovių reorganizavimą legitimuoja įsisteigimo laisvė, nes būtent ji leidžia bendrovėms nuolatinę ekonominę veiklą vykdyti kitose Europos Sąjungos valstybėse narėse (Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos pasiūlymas, 2018, p. 1). Kadangi, toks reorganizavimas sukelia tam tikras teises pasekmes bendrovės darbuotojams, akcininkams, ir pan., yra itin svarbu, kad šių suinteresuotų asmenų apsauga nė trupučio neatsilikytų nuo pokyčių verslo pasaulyje, kuris įgyja vis daugiau tarpvalstybiškumo požymių. Taigi, tokiems santykiams reglamentuoti yra skirta Direktyva 2017/1132¹⁹.

Kalbant apie bendrovių reorganizavimą, peržengiantį vienos valstybės ribas ir pastarojo santykį su minėta Direktyva 2017/1132, pažymėtina, kad pastaroji taikoma tik ribotoms atsakomybės bendrovėms ir apima tik jungimosi ir skaidymo operacijas. Žvelgiant į šia direktyva reglamentuotus reorganizavimo aspektus, gali pasirodyti, kad direktyva taikoma siauram reorganizavimo atvejų ratui, tačiau, atkreiptinas dėmesys į tai, kad Europos Sąjungoje yra net apie 24 mln. bendrovių, o iš jų net ~80 proc. yra ribotos atsakomybės bendrovės (Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos pasiūlymas, 2018, p. 1). Toliau šiame darbe bus analizuojamas ir aptariamas minėtas reglamentavimas.

2.2.1. Ribotos atsakomybės bendrovių vienos valstybės ribas peržengiantis jungimasis

Bendrovės turi galimybę pasinaudoti jau šiame darbe minėta įsisteigimo laisve, o vėliau – ir bendrosios rinkos suteikiamomis galimybėmis, įvykdama vienos valstybės ribas peržengiantį jungimą. Tokį sprendimą jos gali priimti paskatintos įvairių priežasčių, pavyzdžiui, siekiant sumažinti organizacines išlaidas, taip pat dėl su verslu susijusių priežasčių, siekiant didesnės gražos, bendro prekių ženklų naudojimo ar kitų sąveikų vykdant įvairią verslo veiklą (Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos pasiūlymas, 2018, p. 5).

Ribotos atsakomybės bendrovės apibrėžtis, aptariant bendrovių jungimąsi, peržengiantį vienos valstybės ribas, numatyta Direktyvos 2017/1132 119 straipsnio 1 dalis, t. y.:

1. Direktyvos 2017/1132 II priede nurodyto tipo bendrovė;

¹⁹ Toliau šiame magistro darbe bus analizuojama konsoliduota Direktyvos 2017/1132 versija su visais jos pakeitimais.

2. bendrovė su daliniu kapitalu, esanti juridinis asmuo ir turinti atskirą turtą, kuriuo bendrovė atsako už savo įsipareigojimus, ir kuriai pagal nacionalinę teisę taikomos sąlygos dėl garantijų siekiant apsaugoti narių ir kitų asmenų interesus, kaip numatyta Direktyvos 2017/1132 I antraštinės dalies II skyriaus 2 skirsnyje ir I antraštinės dalies III skyriaus 1 skirsnyje (Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2017/1132, 2017).

Be kita ko, tam, kad aukščiau minėtos bendrovės galėtų dalyvauti vienos valstybės ribas peržengiančiame jungime, jos turi atitikti visus šiuo požymius:

1. bendrovės turi būti įsteigtos pagal valstybės narės teisę;
2. bendrovių registruota buveinė, centrinė administracija arba pagrindinė verslo vieta turi būti Europos Sąjungoje;
3. bent dviem iš bendrovių, dalyvaujančių jungime, turi būti taikoma skirtingų Europos Sąjungos valstybių narių teisė.

Tuo tarpu bendrovių jungimasis reiškia veiksmą, kuriuo remiantis analizuojamo Direktyvos 2017/1132 straipsnio 2 dalies a-d punktais:

1. vienos ar daugiau bendrovių, baigiančių savo veiklą be likvidavimo procedūros, turtas bei įsipareigojimai pereina kitai veikiančiai bendrovei – įsigyjančiai bendrovei – už jų nariams išleistus vertybinius popierius ar dalis, išreiškiančias tos kitos bendrovės kapitalą, ir, jeigu taikoma, apmokėjimą grynaisiais pinigais, kuris neviršija 10 % tų vertybinių popierių ar dalių nominalios vertės arba, jeigu nominalios vertės nėra, – jų buhalterinės vertės²⁰(Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2017/1132, 2017);
2. dviejų arba daugiau bendrovių, baigiančių savo veiklą be likvidavimo procedūros, turtas bei įsipareigojimai pereina bendrovei – naujai bendrovei –, kurią jos sukuria už jų nariams išleistus vertybinius popierius ar dalis, išreiškiančias tos naujos bendrovės kapitalą, ir, jeigu taikoma, apmokėjimą grynaisiais pinigais, kuris neviršija 10 % tų vertybinių popierių ar dalių nominalios vertės arba, jeigu nominalios vertės nėra, – jų buhalterinės vertės²¹(Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2017/1132, 2017);

²⁰ Direktyvos nuostatos, šiuo atveju, gali būti taikomos ir, kai apmokėjimas grynaisiais pinigais pagal bent vienos susijusios valstybės narės teisę viršys 10 % vertybinių popierių, išreiškiančių po vienos valstybės ribas peržengiančio jungimosi veikiančios bendrovės kapitalą (Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2017/1132, 2017).

²¹ *Idem.*

3. bendrovės, baigiančios savo veiklą be likvidavimo procedūros, turtas bei įsipareigojimai pereina bendrovei, kuri turi visus jos vertybinius popierius ar dalis, išreiškiančias bendrovės kapitalą (Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2017/1132, 2017);

4. vienos ar daugiau bendrovių, baigiančių savo veiklą be likvidavimo procedūros, visas turtas ir įsipareigojimai pereina kitai veikiančiai bendrovei – įsigyjančiai bendrovei – tai įsigyjančiai bendrovei neišleidžiant jokių naujų akcijų, jei visos jungiamų bendrovių akcijos tiesiogiai ar netiesiogiai priklauso vienam asmeniui arba jungiamų bendrovių nariai turi akcijų tokiu pat santykiu visose jungiamose bendrovėse (Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2017/1132, 2017).

Atsižvelgiant į aukščiau minėtų sąvokų apibrėžtis, galime teigti, jog vienos valstybės ribas peržengiančiame bendrovių jungime gali dalyvauti tiek akcinės bendrovės, tiek uždarnosios akcinės bendrovės, tiek kooperatinės bendrovės. Tiesa, kalbant apie kooperatines bendroves, pažymėtina, kad vadovaujantis Direktyvos 2017/1132 120 straipsnio 2 dalimi, Europos Sąjungos valstybės narės turi teisę pasirinkti taikyti šios Direktyvos 2017/1132 nuostatas atvejais, kai jungiasi kooperatinė bendrovė, ar ne. Tokia valstybių narių diskrecija galioja ir tuo atveju, kai ši kooperatinė bendrovė patenka į „ribotos atsakomybės bendrovės“ apibrėžimą pagal Direktyvos 2017/1132 119 straipsnio 1 punktą (Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2017/1132, 2017).

Įdomu tai, kad atsižvelgiant į Europos Sąjungos Teisingumo Teismo suformuotą praktiką, tokia Direktyva 2017/1132 valstybėms narėms suteikta teisė nuspręsti dėl šių nuostatų taikymo kooperatinėms bendrovėms, iš esmės negali paneigti šių bendrovių teisės dalyvauti vienos valstybės ribas peržengiančiame jungime (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2005 m. gruodžio 13 d. sprendimas byloje SEVIC Systems, (C-411/03), 2005). Kitaip tariant, jeigu valstybė narė nuspręstų netaikyti Direktyvos 2017/1132 nuostatų, tokią jos apsisprendimą ir dėl to sukeltus padarinius būtų galima ginčyti nacionaliniuose teismuose, remiantis jau minėta Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika.

Minėtas atvejis nėra vienintelis atvejis, kada Direktyva 2017/1132 gali būti netaikoma. Vadovaujantis Direktyvos 2017/1132 120 straipsnio 3 dalimi, pastarosios nuostatos netaikomos vienos valstybės ribas peržengiančio jungimosi atveju, kuriame dalyvauja bendrovė, kurios tikslas – bendras iš visuomenės surinkto kapitalo investavimas. Vertinant šias taisykles iš nacionalinio reglamentavimo perspektyvos, pastebėtina, jog bendrovėmis, kurioms ši direktyva netaikoma, laikytinos bendrovės, kurios veikia Lietuvos Respublikos kolektyvinio investavimo subjektų įstatymo pagrindu.

Analogiškai, pagal Direktyvos 2017/1132 straipsnio 5 dalį, Europos Sąjungos valstybės narės gali nuspręsti netaikyti šios direktyvos nuostatų bendrovėms, kurioms:

1. vykdomos nemokumo procedūros ar prevencinio restruktūrizavimo mechanizmai;
2. vykdomos kitos likvidavimo procedūros, nei nurodytosios 4 dalies a punkte;
3. taikomos krizės prevencijos priemonės, apibrėžtos Direktyvos 2014/59/ES 2 straipsnio 1 dalies 101 punkte arba Reglamento (ES) 2021/23 2 straipsnio 48 punkte.

Nors gali pasirodyti, kad Europos Sąjungos valstybėms narėms Direktyva 2017/1132 suteikia plačią diskreciją, sprendžiant dėl pastarosios taikymo vienos valstybės ribas peržengiančio bendrovių jungimuisi, šioje direktyvoje taip pat numatyti ir tie atvejai, kada valstybės narės neturi pasirinkimo teisės ir net priešingai - privalo užtikrinti, kad tokius santykius reglamentuojančios Direktyvos 2017/1132 nuostatos jokių būdu nebūtų taikomos, t. y. susiklosčius bent vienai iš šių aplinkybių:

1. bendrovė yra likviduojama ir pradėjo skirstyti turtą savo nariams;
2. bendrovei yra taikomos pertvarkymo priemonės, naudojamosi įgaliojimais ir naudojami mechanizmai, numatyti Direktyvos 2014/59/ES IV antraštinėje dalyje arba Reglamento (ES) 2021/23 V antraštinėje dalyje.

2.2.2. Ribotos atsakomybės bendrovių vienos valstybės ribas peržengiantis skaidymas

Reikėtų pastebėti, jog bendrovė, pasinaudodama jau minėta įsisteigimo laisve, taip pat gali įgyvendinti vienos valstybės ribas peržengiantį skaidymą. Analogiškai kaip ir vienos valstybės ribas peržengiančio bendrovių jungimo atveju, vienos valstybės ribas peržengiantis skaidymas suteikia bendrovėms galimybę pakeisti ar supaprastinti savo organizacinę struktūrą, prisitaikyti prie besikeičiančių rinkos sąlygų ir pasinaudoti naujomis verslo galimybėmis kitoje valstybėje narėje (Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos pasiūlymas, 2018, p. 7).

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad iki Direktyvos 2017/1132 priėmimo, Europos Sąjungos teisės aktuose buvo nustatytos tik vienos valstybės ribas peržengiančio bendrovių jungimo taisyklės. Tuo tarpu vienos valstybės ribas peržengiantis skaidymas buvo reglamentuojamas nacionalinėmis taisyklėmis, jei, žinoma, valstybės narės tokias turėjo²².

²² Įdomu tai, kad šiandien tik mažiau nei pusėje valstybių narių nustatytos nacionalinės taisyklės, reglamentuojančios vienos valstybės ribas peržengiantį bendrovių skaidymą. Nesant patikimos ir bendros

Aptariant vienos valstybės ribas peržengiančius bendrovių reorganizavimo atvejus, atskirai vertėtų aptarti ir Direktyvos 2017/1132 IV skyriuje numatytas ribotos atsakomybės bendrovių vienos valstybės ribas peržengiančiam skaidymui taikomas taisyklės.

Kaip ir bendrovių jungimo atveju, minėtų nuostatų aptarimas bus pradedamas nuo sąvokų analizės. Taigi, Direktyvos 2017/1132 160b straipsnyje nurodyta, kad šios direktyvos IV skyriaus kontekste, bendrovė turi būti suprantama kaip Direktyvos 2017/1132 II priede nurodyto tipo ribotos atsakomybės bendrovė. Paminėtina, kad Direktyvos 2017/1132 160 b straipsnio 2-3 dalys atskirai įvardina ir apibrėžia bendrovių skaidyme dalyvaujančius subjektus, t. y. skaidomą bendrovę²³ ir įsigyjančią bendrovę²⁴.

Pats vienos valstybės ribas peržengiantis skaidymas apibrėžiamas kaip procedūra, t. y. kai:

1. skaidoma bendrovė, kuri nutraukia veiklą be likvidavimo, perduoda visą savo turtą ir įsipareigojimus dviem ar daugiau įgyjančių bendrovių mainais už įgyjančių bendrovių vertybinių popierių ar akcijų paskirstymą skaidomos bendrovės nariams, ir, jei taikytina, pinigines išmokas, neviršijančias 10 proc. nominalios vertės, arba, jei nominalios vertės nėra, pinigines išmokas, neviršijančias 10 proc. tų vertybinių popierių ar akcijų buhalterinės vertės (Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2017/1132, 2017);
2. skaidoma bendrovė perduoda dalį savo turto ir įsipareigojimų vienai ar daugiau įgyjančių bendrovių mainais už įgyjančių bendrovių, skaidomos bendrovės arba ir įgyjančių bendrovių ir skaidomos bendrovės vertybinių popierių ar akcijų išdavimą skaidomos bendrovės nariams, ir, jei taikytina, pinigines išmokas, neviršijančias 10 proc. nominalios vertės, arba, jei nominalios vertės nėra, pinigines išmokas, neviršijančias 10 proc. tų vertybinių popierių ar akcijų buhalterinės vertės (Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2017/1132, 2017);
3. skaidoma bendrovė perduoda dalį savo turto ir įsipareigojimų vienai ar daugiau įgyjančių bendrovių mainais už įgyjančių bendrovių vertybinių popierių ar

valstybės ribas peržengiančio skaidymo teisinės sistemos, bendrovėms sunku patekti į kitų valstybių narių rinką. Dėl šios priežasties pastarosioms neretai prireikia ieškoti daug kainuojančių alternatyvų. Be kita ko, skirtingi nacionaliniai reikalavimai gerokai apsunkina vienos valstybės ribas peržengiančių veiksmų organizavimą, tai tampa sudėtingu ir brangiu procesu. Net jei valstybės narės leidžia vykdyti vienos valstybės ribas peržengiančių bendrovių skaidymą, susijusios nacionalinės nuostatos dažnai skiriasi ir net prieštarauja viena kitai, o kai kuriose valstybėse narėse tiesioginis vienos valstybės ribas peržengiantis skaidymas iš viso nėra galimas (Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos pasiūlymas, 2018, p. 7).

²³ *Skaidoma bendrovė* – bendrovė, kuri vienos valstybės ribas peržengiančio visiško skaidymo atveju visą savo turtą ir įsipareigojimus perduoda dviem ar daugiau bendrovių arba kuri dalinio skaidymo arba skaidymo atskiriant atveju dalį savo turto ir įsipareigojimų perduoda vienai ar daugiau bendrovių (Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2017/1132, 2017);

²⁴ *Įgyjanti bendrovė* – vienos valstybės ribas peržengiančio skaidymo metu naujai sukurta bendrovė (Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2017/1132, 2017).

akcijų išdavimą skaidomai bendrovei (Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2017/1132, 2017).

Reikėtų pastebėti, kad Direktyvos 2017/1132 IV skyriaus taikymo sritis apibrėžiama analogiškai kaip ir prieš tai analizuoto bendrovių jungimosi atveju, t. y. minėtas skyrius yra taikomas ribotos atsakomybės bendrovių, kurios įsteigtos pagal valstybės narės teisę ir kurių registruota buveinė, centrinė administracija arba pagrindinė verslo vieta yra Sąjungoje, vienos valstybės ribas peržengiantiems skaidymams, jei bent dviem iš skaidyme dalyvaujančių ribotos atsakomybės bendrovių taikoma skirtingų valstybių narių teisė. Atitinkamai analogiškai apibrėžiami ir Direktyvos 2017/1132 IV skyriaus netaikymo atvejai.

Kaip jau buvo galima suprasti, Direktyva 2017/1132 nėra nustatomos konkrečios bendrovių apmokestinimo reorganizavimo metu taisyklės, tačiau pastaroji iš esmės papildė Susiliejamų direktyvą, kuri tokius santykius reglamentuoja, apibrėždama teisinį bendrovių reorganizavimo procesą.

Taigi, atsižvelgiant į tai, toliau šiame rašto darbe toliau bus analizuojama Susiliejamų direktyva, jos priėmimo tikslai, taikymo sritis, bus apibrėžiamos operacijos, kurioms taikoma ši Susiliejamų direktyva bei aptariami kiti klausimai, susiję su bendrovių reorganizavimo apmokestinimu.

2.3. Susiliejamų direktyva

2.3.1. Susiliejamų direktyvos priėmimo tikslai ir taikymo sritis

Susiliejamų direktyva buvo priimta, siekiant keletos skirtingų tikslų²⁵. Pirmiausia, Europos Sąjungoje buvo siekiama sukurti analogiškas vidaus rinkai sąlygas bei panaikinti kliūtis vidaus rinkos veikimui. Antra, buvo siekiama neriboti Europos Sąjungos valstybių narių bendrovių jungimosi, skaidymo, turto perleidimo ir keitimosi akcijomis apribojimais ar suvaržymais dėl valstybių narių mokesčių nuostatų. Trečia, buvo norima nustatyti konkurencijos požiūriu neutralias apmokestinimo nuostatas, kad bendrovės geriau prisitaikytų prie bendrosios rinkos reikalavimų bei didėtų bendrovių konkurencingumas tarptautiniu mastu (Saladžius, 2022).

Vertėtų paminėti, jog aptariamų tikslų Europos Sąjungoje nebuvo įmanoma pasiekti pritaikius atskirose valstybėse narėse galiojančias teises sistemas, nes pastarųjų skirtumai gali sukelti iškraipymus (Tarybos direktyva 2009/133/EB, 2009). Įdomu tai, kad

²⁵ Visi aptariami Direktyvos tikslai yra numatyti Direktyvos preambulėje (Tarybos direktyva 2009/133/EB, 2009).

aptariamame teisės akte, be kita ko, pateikiamas ir šios problemos sprendimo būdas - bendra Europos Sąjungos mokesčių sistema. Pastaroji, remiantis Susiliejamų direktyvos preambule, turėtų būti tokia, kurioje:

1. būtų vengiama apmokestinti jungimosi, skaidymo, dalinio skaidymo, turto perleidimo bei keitimosi akcijomis operacijos, tokiu būdu apsaugant valstybes nares, kuriose yra perleidžiančioji arba įgytoji įmonė, finansinius interesus (Tarybos direktyva 2009/133/EB, 2009);
2. perleidžiamo turto vertės padidėjimo pajamos būtų atleistos nuo mokesčių, tokiu būdu užtikrinant jų galutinį apmokestinimą valstybėje narėje, kurioje perleidžiančioji įmonė yra, jų perleidimo dieną (Tarybos direktyva 2009/133/EB, 2009);
3. gaunančios ar įsigyjančios bendrovės vertybinių popierių paskirstymas perleidžiančiosios bendrovės akcininkams savaime nesukeltų tokių akcininkų apmokestinimo (Tarybos direktyva 2009/133/EB, 2009);
4. būtų nustatyta tokia apmokestinimo tvarka, kuri būtų taikoma tam tikriems perleidžiančiosios bendrovės atidėjimams, atsargoms arba nuostoliams (Tarybos direktyva 2009/133/EB, 2009);
5. būtų išspręstos apmokestinimo problemos, kurios kyla tais atvejais, kai viena iš dviejų įmonių valdo kitos kapitalą (Tarybos direktyva 2009/133/EB, 2009);
6. būtų įtvirtinta galimybė Europos Sąjungos valstybėms narėms netaikyti direktyvos nuostatų, kai apmokestinamas tų mokesčių mokėtojų tiesioginis ar netiesioginis akcininkas. Taip pat tais atvejais, jeigu jungimusi, skaidymu, daliniu skaidymu, turto perleidimu, keitimusi akcijomis arba SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimu siekiama mokesčių slėpimo arba vengimo, arba jeigu dėl tokios operacijos įmonė – nesvarbu, ar ji dalyvauja tokioje operacijoje, ar ne, – nebesilaiko darbuotojų atstovavimo įmonės valdymo organuose nustatytų sąlygų (Tarybos direktyva 2009/133/EB, 2009).

Aptarus Susiliejamų direktyvos priėmimo tikslus, toliau seka šios direktyvos 1 straipsnio, kuriame numatyta, jog pastaroji yra taikoma jungimuisi, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, kai minėtose operacijose²⁶ dalyvauja dviejų ar daugiau Europos Sąjungos valstybių narių bendrovės. Taip pat Susiliejamų direktyva taikoma Europos bendrovių ir Europos kooperatinių bendrovių registruotos

²⁶ Kadangi šis rašto darbas aptaria tik reorganizavimo atvejus, toliau turto perleidimo bei keitimosi akcijomis operacijos plačiau aptariamos nebus.

buveinės perkėlimui iš vienos Europos Sąjungos valstybės narės į kitą Europos Sąjungos valstybę narę.

Būtina pastebėti, kad Susiliejimų direktyva taikoma išimtinai tik toms Europos Sąjungos valstybių narių bendrovėms, kurios atitinka Susiliejimų direktyvos 3 straipsnyje nurodytus kriterijus.

Pirmiausia, valstybių narių bendrovės Susiliejimų direktyvos prasme yra bendrovės, kurių teisinė forma atitinka numatytąsias Susiliejimų direktyvos I priedo A dalyje²⁷.

Antra, Susiliejimų direktyva yra taikoma būtent toms bendrovėms, kurios pagal Europos Sąjungos valstybių narių įstatymus yra laikomos pastarųjų rezidentėmis ir su trečiąja valstybe sudarytos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties pagrindu, mokesčių tikslais, nėra laikomos ne Bendrijos rezidentėmis.

Galiausiai, paskutinis kriterijus, kurį turi atitikti valstybių narių bendrovės, kad jos patektų į Susiliejimų direktyvos taikymo sritį, yra susijęs su bendrovių prievole mokėti mokesčius, t. y. valstybės narės bendrovė yra įpareigota mokėti vieną iš Susiliejimų direktyvos I priedo B dalyje nurodytų mokesčių be galimybės pasirinkti arba būti atleisti nuo jo, arba kuriuo nors kitu mokesčiu, kuris pakeistų bet kurį minėtame priede nurodytų mokesčių (Tarybos direktyva 2009/133/EB, 2009). Būtina pastebėti, kad nepaisant to, jog valstybių narių bendrovės turi atitikti visus tris aukščiau minėtus požymius, pastarieji gali būti įgyvendinti ne vienoje Europos Sąjungos valstybėje narėje (Terra, Walter, 2012, p. 607). Pavyzdžiui, bendrovė, kuri įsteigta Estijoje ir, be kita ko, turinti Susiliejimų direktyvoje nustatytą teisinę formą²⁸, tačiau yra valdoma Vokietijoje, Estijos - Vokietijos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties pagrindu bus laikoma Vokietijos rezidente.

Apibendrinant tai, kas išdėstyta, galime teigti, kad bendrovės, norėdamos naudotis Susiliejimų direktyvos teikiama nauda (mokestiniu neutralumu), privalo atitikti visus aukščiau minėtus kriterijus.

2.3.2. Operacijos, kurioms taikoma Susiliejimų direktyva

Aptariant Susiliejimų direktyvos tikslus ir taikymo sritį buvo minėtos operacijos, kurioms Susiliejimų direktyva taikoma, t. y. jungimasis, skaidymas, dalinis skaidymas, turto perleidimas bei keitimasis akcijomis²⁹.

²⁷ Įdomu tai, kad 1993 m. rugpjūčio 20 d. Europos Komisija pateikė pasiūlymą išplėsti Direktyvos taikymo sritį ir atitinkamai taikyti ją visiems subjektams, kurie moka pelno mokestį, nepriklausomai nuo teisinės formos. Šis pasiūlymas buvo patvirtintas Europos Parlamente, tačiau Europos Tarybos neįtikino (Europos Komisijos pasiūlymas Nr. C225/3 cituota Ladieta, 2007, p. 39).

²⁸ Tai įmonės, pagal Estijos teisę žinomos kaip „täisühing“, „usaldusühing“, „osaühing“, „aktsiaselts“ ir „tulundusühistu“ (Tarybos direktyva 2009/133/EB, 2009).

²⁹ Šis operacijų sąrašas yra baigtinis.

Kaip jau buvo minėta, reorganizavimo atvejai, kuriems taikomos šiame magistre analizuojamos apmokestinimo taisyklės yra numatyti Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalies 1-4 punktuose. Tuo tarpu Europos Sąjungos lygmeniu pastaruosius numato ir apibrėžia Susiliejamų direktyvos 2 straipsnis.

2.3.2.1. Jungimasis

Bendrovių jungimasis minėtame Susiliejamų direktyvos 2 straipsnyje apibrėžiamas kaip operacija, kurios metu viena ar daugiau bendrovių (perleidžiančioji įmonė³⁰), kurios savo veiklą baigia be likvidavimo procedūros, perleidžia visą savo turtą ir įsipareigojimus kitai bendrovei (gaunančioji bendrovė³¹) mainais už šių bendrovių akcininkų išleistus gaunančiosios bendrovės kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius. Minėtame straipsnyje išskiriami trys skirtingi jungimosi būdai:

1. Prijungimas - jungimosi būdas, kai viena ar daugiau bendrovių prisijungia prie jau egzistuojančios bendrovės, perleisdamos jai savo turtą, teises ir įsipareigojimus;
2. Sujungimas - jungimosi būdas, kai viena ar daugiau bendrovių tikslingai susijungia į naują vienetą;
3. Prijungimas prie patronuojančiosios bendrovės - jungimosi būdas, kai bendrovė perleidžia visą savo turtą bei įsipareigojimus bendrovei, kuriai priklauso visi pastarosios kapitalui atstovaujantys vertybiniai popieriai.

Taigi, pirmiau minėtais prijungimo ir sujungimo atvejais visas perleidžiančių bendrovių turtas ir įsipareigojimai perduodami gaunančiajai bendrovei, o perleidžiančių bendrovių akcininkams perduodamos naujai išleistos akcijos. Trečiuoju jungimo atveju, t. y. bendrovės prijungimo prie patronuojančios bendrovės atveju, perleidžiančiosios bendrovės turtas ir įsipareigojimai taip pat analogiškai perduodami gaunančiajai bendrovei, tačiau, šiuo atveju, naujos akcijos nėra išleidžiamos (Gerven, 2010, p. 47).

Lyginant šias reorganizavimo operacijas su prieš tai aptartu nacionaliniu reglamentavimu, galime pastebėti, kad visi trys aukščiau minėti jungimosi būdai visiškai atitinka Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalies 1-3 punktuose numatytus reorganizavimo atvejus.

³⁰ *Perleidžiančioji bendrovė* - tai bendrovė, kuri perleidžia savo turtą ir įsipareigojimus arba perleidžia visus arba vieną arba keletą savo veiklos padalinių (Tarybos direktyva 2009/133/EB, 2009).

³¹ *Gaunančioji bendrovė* - tai bendrovė, gaunanti perleidžiančiosios bendrovės turtą ir įsipareigojimus arba visus arba vieną arba keletą jos veiklos padalinių (Tarybos direktyva 2009/133/EB, 2009).

2.3.2.2.Skaidymas

Bendrovių skaidymo kaip operacijos apibrėžtis numatyta Susiliejamų direktyvos 2 straipsnyje b dalyje. Remiantis ja, bendrovių skaidymas - tai operacija, kurios metu bendrovė, baigianti savo veiklą be likvidavimo procedūros, perleidžia visą savo turtą bei įsipareigojimus dviem ar daugiau egzistuojančioms arba naujoms bendrovėms, mainais už šios bendrovės už šios įmonės akcininkams proporcingai padalintus bendrovių, įgyjančių turtą ir įsipareigojimus, kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad šioje Susiliejamų direktyvoje pateiktas bendrovių skaidymo atvejis, priešingai, nei numatyta Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalies 4 punkte, nėra išskirstytas į padalijimo ir išdalijimo būdus. Kita vertus, bendrovių skaidymo apibrėžimas, numatantis, jog perleidžiančiosios bendrovės turtas, teisės ir įsipareigojimai yra perduodami esančioms (išdalijimas) arba naujai įsteigtoms (padalijimas) bendrovėms, savyje talpina abu reorganizavimo būdus. Tai, be kita ko, reiškia, jog Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalies 4 punkte numatytų reorganizavimo būdų, t. y. padalijimo ir išdalijimo, apibrėžtis visiškai atitinka tą apibrėžtį, kuri Susiliejamų direktyvoje apibūdina bendrovių skaidymą.

Būtina pastebėti, kad įgyvendinant bendrovių jungimąsi ar skaidymą, neretai gautų akcijų ir perleisto turto ar įsipareigojimų vertė nesutampa. Taigi, abiejų aukščiau aptartų operacijų atveju, Susiliejamų direktyva numato galimybę iki 10 proc. gaunančiosios bendrovės akcijų vertės išmokėti grynaisiais pinigais perleidžiančiosios bendrovės akcininkams. Vienintelė išimtis iš šios taisyklės - Susiliejamų direktyvos 2 straipsnio a dalyje iii punkte numatytas reorganizavimo būdas - prijungimas prie patronuojančios bendrovės. Tai reiškia, kad prijungimo prie 100 proc. kapitalo valdančios bendrovės atveju, toks apmokėjimas nėra numatytas. Toks apmokėjimo grynaisiais pinigais būdas bendrovėms leidžia išlyginti perleidžiamo turto ir įsipareigojimų vertę su gaunama vertybinių popierių verte (Vaitkūnas, 2010, p. 36).

Apmokėjimo grynaisiais pinigais sąvoka atskleidžiama 2007 m. liepos 5 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo byloje Hans Markus Kofoed v. Skatteministeriet. Nr. C-321/05³². Šioje byloje buvo pasakyta, kad „apmokėjimo grynaisiais pinigais“ sąvoka

³² Nors šioje byloje kalbama ne apie reorganizavimo, bet apie perleidimo atvejį, Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, 1997 m. liepos 17 d. sprendime *Leur-Bloem* (C-28/95) paaiškina, jog „iš Direktyvos 90/434 2 straipsnio d punkto ir bendros šios direktyvos struktūros išplaukia, kad ja įtvirtinta bendra mokesčių sistema, apimanti įvairias mokesčių lengvatas, turi būti vienodai taikoma visoms įmonių jungimo, skaidymo, turto perleidimo ir keitimosi akcijomis operacijoms, neatsižvelgiant į jų finansinius, ekonominius ar vien mokestinius motyvus“ (žr. 1997 m. liepos 17 d. sprendimą *Leur-Bloem*, C-28/95). Tai, be kita ko, reiškia, kad, šiuo atveju, 2007 m. liepos 5 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo byloje Hans Markus Kofoed v. Skatteministeriet. Nr. C-321/05 apibrėžta „apmokėtinimo grynaisiais pinigais sąvoka“ analogiškai turėtų būti suprantama ir reorganizavimo atvejais.

Susiliejamų direktyvos prasme yra susijusi su piniginais mokėjimais, turinčiais tikro atlygintinumo už įsigijimo sandorį pobūdį, t. y. mokėjimais, dėl kurių privalomai buvo susitarta papildomai greta įgyjančiosios įmonės kapitalą sudarančių vertybinių popierių skyrimo, neatsižvelgiant į galimus šio sandorio motyvus” (2007 m. liepos 5 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo byloje Hans Markus Kofoed v. Skatteministeriet. Nr. C-321/05). Be kita ko, iš Susiliejamų direktyvos turinio matyti, kad „apmokėjimas grynaisiais pinigais ir įsigijimo operacija yra to paties sandorio dalys. Iš tiesų apmokėjimas yra neatsiejama atlyginimo, kurį įgyjančioji įmonė moka įgytosios įmonės akcininkams siekdama joje įgyti didžiąją dalį akcijų, dalis (2007 m. liepos 5 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo byloje Hans Markus Kofoed v. Skatteministeriet. Nr. C-321/05). Todėl „apmokėjimui grynaisiais pinigais” Direktyvos 90/434 2 straipsnio d punkto prasme negalima priskirti piniginio mokėjimo, kurį įgyjančioji įmonė skiria įgytosios įmonės akcininkams, vien dėl to, kad egzistuoja tam tikras laiko ar kitas ryšys su įsigijimo sandoriu arba galimas mokesčių vengimo motyvas. Priešingai, kiekvienu nagrinėjamu atveju, atsižvelgiant į visas aplinkybes, reikia patikrinti, ar nagrinėjamas apmokėjimas turi privalomo atlyginimo už įsigijimo operaciją pobūdį.

Galiausiai pastebėtina, jog ir šiuo atveju, Susiliejamų direktyvos nuostatos buvo įtvirtintos nacionaliniuose teisės aktuose, t. y. Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalyje įtvirtintais reorganizavimo atvejais, keičiant įsigyjančiojo vieneto akcijas į įsigyjančiųjų vienetų akcijas, yra nustatyta akcijų skirtumo apmokėjimo pinigais galimybė, apmokant jais ne daugiau kaip 10 proc. akcijų nominalios vertės.

Be kita ko, remiantis Susiliejamų direktyvos 8 straipsnio 9 dalimi, valstybėms narėms yra leidžiama apmokestinti pinigais apmokėtą akcijų kainų skirtumą. Lietuvos Respublikos įstatymų leidėjas šia galimybe pasinaudoja ir atitinkamai Pelno mokesčio 42 straipsnio 11 dalyje įtvirtinta nuostata, kurioje teigiama, jog Pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnio 2 dalyje nustatytais reorganizavimo atvejais pinigais apmokėtas akcijų kainų skirtumas yra priskiriamas jį gavusio bendrovės dalyvio pajamoms (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001).

2.4. Mokestinis reorganizavimo operacijų neutralumas

Analizuojamos Susiliejamų direktyvos esmė - reorganizavimo operacijos mokestine prasme yra neutralios. Kitaip tariant, įgyvendinant jas turto vertės padidėjimo pajamos nesusidaro.

Susiliejamų direktyva nustatomas apmokestinimo mechanizmas, kuriuo mokestinis neutralumas užtikrinamas tiek bendrovių reorganizavime dalyvaujančių bendrovių, tiek pastarųjų akcininkų lygmenyje.

2.4.1. Mokestinis neutralumas bendrovių lygmenyje

Bendrovių lygmenyje turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo atidėjimą (mokestinį neutralumą), reorganizavimo atvejais (t. y. jungimo ir skaidymo atvejais) numato Susiliejamų direktyvos 4 straipsnis. Vadovaujantis minėtu Susiliejamų direktyvos straipsniu, tiek bendrovių jungimasis, tiek bendrovių skaidymas „nėra pagrindas nėra pagrindas apmokestinti turto vertės padidėjimo pajamas, apskaičiuotas pagal skirtumą tarp perleisto turto ir įsipareigojimų tikrosios vertės ir jų vertės mokesčių tikslais” (Tarybos direktyva 2009/133/EB, 2009).

Cituotoje Susiliejamų direktyvos nuostatoje minimos dvi sąvokos - „tikroji vertė“ ir „vertė mokesčių tikslais” tikroji vertė ir vertė mokesčių tikslais. Sąvoka „vertė mokesčių tikslais” apibrėžiama kaip vertė, kuria remiantis būtų apskaičiuojamos turto vertės padidėjimo pajamos, jei toks turtas ar įsipareigojimai būtų parduoti bendrovių jungimosi ar skaidymo metu, tačiau nepriklausomai nuo to (Gerven, 2010, p. 49)³³. Ši sąvoka pateikiama Susiliejamų direktyvos 4 straipsnio 2 dalies a punkte. Tuo tarpu „tikrosios vertės” apibrėžtis Susiliejamų direktyvoje nėra pateikiama. Mokslinėje literatūroje pastebima, kad ši sąvoka iš dalies turėtų būti suprantama taip pat kaip ir vertė mokesčių tikslais (Broek, 2012 cituota Petkevičiūtė, 2017, p. 75), tačiau vadovaujantis 1988 m. Europos Bendrijų komisijos nurodymu, tikroji vertė turėtų būti skaičiuojama remiantis valstybių narių nacionaliniais teisės aktais, kurie paprastai reikalauja visapusiško turto bei įsipareigojimų įvertinimo (Petkevičiūtė, 2017, 75). Tai reiškia, kad tikroji vertė, priklausomai nuo valstybės narės, gali skirtis.

Atskirai vertėtų paminėti tai, jog Susiliejamų direktyva siekia ne tik nustatyti bendrovėms palankų apmokestinimo režimą Europos Sąjungos lygmeniu, bet kartu ir užtikrinti valstybių narių finansinių interesų apsaugą. Būtina pastebėti, kad aukščiau aptartas turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimas, reorganizuojant bendroves, yra sąlyginis. Tai reiškia, jog reorganizavime dalyvaujantys subjektai nėra visiškai atleidžiami nuo mokesčio. Tiksliau sakant, Susiliejamų direktyva įtvirtina ne atleidimą nuo mokesčio, o turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo atidėjimą iki to momento, kada reorganizavimo metu įgytas turtas bus parduotas ar kitokiu būdu perleistas. Toks apmokestinimo mechanizmas yra grindžiamas Susiliejamų direktyvos 4 straipsnio 4 dalimi, kurioje numatyta, kad Europos Sąjungos valstybės narės Susiliejamų direktyvos nuostatas dėl turto vertės padidėjimo pajamų, reorganizuojant bendroves aukščiau aptartais būdais,

³³ Mokslinėje literatūroje galima rasti tvirtinimų, jog kalbant apie vertę mokesčių tikslais, Direktyvoje turima omenyje likutinė mokestinė vertė, t. y. išlaidas, kurios patirtos tokį turtą įsigyjant, sumažintas šio turto nusidėvėjimo sąnaudomis (Broek, 2012 cituota Petkevičiūtė, 2017, p. 75).

taiko tik tuomet, jeigu gaunančioji bendrovė apskaičiuoja bet kokį nusidėvėjimą, pelną arba atitinkamai nuostolį nuo perleisto turto ir įsipareigojimų, pagal tapačias taisykles, kurios perleidžiančiajai įmonei arba įmonėms būtų buvę taikomos, jeigu reorganizavimo operacija nebūtų įvykusi (Tarybos direktyva 2009/133/EB, 2009). Reikėtų suprasti, kad tiek turtas, tiek įsipareigojimai turėtų būti apskaityti jų istorinėmis vertėmis buvusiomis iki reorganizavimo, t. y. reorganizavimo operacija nesudaro pagrindo perleidžiamo turto ar įsipareigojimų vertės išaugimui (Petkevičiūtė, 2017, p. 76). Priešingu atveju, aptariamoms Susiliejamų direktyvos nuostatos, užtikrinančios mokestinį neutralumą, negali būti taikomos.

Taigi, apibendrinant galima teigti, kad Direktyvos šerdis - turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo atidėjimas iki kol įgyjančioji bendrovė vėliau tokį turtą perleis ir apskaičiuotas skirtumas tarp tokio perleidimo kainos ir istorinės turto vertės, kuri buvo iki reorganizavimo, bus atitinkamai apmokestintas.

Reikėtų pastebėti, jog itin svarbu, kad šios nuostatos būtų tinkamai perkeltos į nacionalinę valstybių narių teisę, nes tik toks perkėlimas lemia Susiliejamų direktyvos tikslų įgyvendinimą. Kaip jau buvo minėta, turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo atidėjimo mechanizmas, nacionaliniu lygmeniu buvo įtvirtintas Pelno mokesčio įstatymo 42 straipsnyje. Atsižvelgiant į aukščiau išanalizuotas šios straipsnio nuostatas, darytina išvada, kad mokestinio neutralumo taisyklės Pelno mokesčio įstatyme įtvirtintos tinkamai. Tai, be kita ko, patvirtina Susiliejamų direktyvos studija, kurioje nurodyta, kad šiame darbe analizuotos Susiliejamų direktyvos nuostatos į valstybių narių teisę, tarp jų ir į Lietuvos teisę, buvo perkeltos tinkamai (Lozev, 2010 cituota Petkevičiūtė, 2017, p. 78).

Atskirai vertėtų paminėti, kad Susiliejamų direktyvos 5 straipsnyje yra reglamentuotas tinkamai suformuotų atidėjimų ir atsargų perdavimas. Šio straipsnio pagrindu, valstybės narės yra įpareigojamos imtis būtinų priemonių, kurios užtikrintų, kad „tais atvejais, kai, perleidžiančiosios įmonės tinkamai suformuoti atidėjimai arba atsargos yra iš dalies arba visiškai atleisti nuo mokesčių ir nėra gauti iš užsienyje esančių nuolatinių buveinių, gaunančiosios įmonės nuolatinės buveinės, esančios valstybėje narėje, kurioje yra perleidžiančioji įmonė, gali šiuos atidėjimus arba atsargas perkelti naudodamasi tokiais pat atleidimais nuo mokesčių, o gaunančioji įmonė tokiu būdu prisiima perleidžiančiosios įmonės teises ir įsipareigojimus” (Tarybos direktyva 2009/133/EB, 2009).

Aukščiau išdėstytas tinkamai suformuotų atidėjimų ar atsargų perdavimo klausimas, Pelno mokesčio įstatyme nėra reglamentuojamas, tačiau, remiantis teisės doktrina, negalime laikyti, kad minėtas Susiliejamų direktyvos straipsnis yra visiškai neįgyvendintas nacionalinėje teisėje, nes Pelno mokesčio įstatymo IX skyriaus nuostatos

„suformuoja principą, pagal kurį reorganizavimas ar perleidimas negali sukelti perduodamo turto ar įsipareigojimų apmokestinimo” (Ladieta, 2007, p. 49).

2.4.2. Mokestinis neutralumas akcininkų lygmenyje

Kalbant apie mokestinį neutralumą akcininkų lygmenyje, reikėtų pastebėti, kad tuo atveju, kai perleidžiančiosios ar įgytosios bendrovės akcininkai reorganizuojant bendrovės maino turimas akcijas į gaunančiosios arba įgyjančiosios bendrovės akcijas, tai „savaiame nesukelia tokio akcininko pajamų, pelno arba turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo” (Tarybos direktyva 2009/133/EB, 2009).

Kadangi, šiuo atveju, akcininko įgytų akcijų vertė yra tapati iki tol turėtų akcijų vertei, valstybės, kurioje yra perleidžiančioji ar įgytoji bendrovė, finansiniai interesai nenukenčia (Ladieta, 2007, p. 47). Taip yra todėl, nes Susiliejamų direktyvos 8 straipsnio 6 dalyje numatyta, kad šio straipsnio taikymas „netrukdo valstybėms narėms turto vertės padidėjimo pajamų, susidariusių gautų vertybinių popierių paskesnio perleidimo metu, apmokestinti taip, kaip ir turto vertės padidėjimo pajamų, susidariusių dėl iki įgijimo turėtų vertybinių popierių perleidimo” (Tarybos direktyva 2009/133/EB, 2009).

Analizuojamos direktyvos 8 straipsnio 4 dalyje taip pat numatyta, kad akcininkas negali pasinaudoti jau minėta galimybe neapmokestinti turto vertės padidėjimo pajamų (Susiliejamų direktyvos 8 straipsnio 1 dalis), tais atvejais, kai akcininkai gautiems vertybiniais popieriais mokesčių tikslais nepriskiria vertės, didesnės už vertybinių popierių, kuriais buvo apsikeista, vertę prieš pat jungimą, skaidymą arba keitimąsi akcijomis (Tarybos direktyva 2009/133/EB, 2009).

Atskirai vertėtų paminėti, kad Susiliejamų direktyvoje yra nustatytos taisyklės taikomos finansiškai skaidrioms bendrovėms (teisės doktrinoje dar vadinamomis „perregimaisiais vienetais”). Šios taisyklės nustato, kad valstybė narė gali atlikti akcininko teisinių savybių įvertinimą ir jo pagrindu nustatyti, kad akcininkas yra finansiškai skaidrus. Susiliejamų direktyvos 8 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad valstybė narė, mananti, kad akcininkas yra finansiškai skaidrus ir todėl apmokestina akcijas turintiems asmenims priklausančią pelno dalį, kai tas pelnas susidaro, ta valstybė narė neapmokestina jokių tų asmenų pajamų, pelno arba turto vertės padidėjimo pajamų, gautų iš gaunančiosios arba įgyjančiosios įmonės kapitalui atstovaujančių vertybinių popierių paskirstymo akcininkui” (Tarybos direktyva 2009/133/EB, 2009). Būtina pastebėti, kad aptariama direktyvos nuostata nėra imperatyvi, t. y. vadovaujantis Susiliejamų direktyvos 11 straipsnio 1 dalimi, valstybė narė turi teisę netaikyti šios direktyvos nuostatų apmokestindama tiesioginį arba netiesioginį tos bendrovės akcininką dėl tos bendrovės pajamų, pelno ar turto vertės padidėjimo pajamų (Tarybos direktyva 2009/133/EB, 2009).

Atskiros taisyklės finansiškai skaidrioms bendrovėms Lietuvos mokesčių sistemoje nėra nustatytos, tačiau kitos analizuotos Susiliejamų direktyvos nuostatos buvo įgyvendintos nacionaliniu lygmeniu ir buvo perkeltos į Pelną mokesčio įstatymo 42 straipsnio 1 dalį. Remiantis šia teisės norma Pelną mokesčio įstatymo 41 straipsnyje nustatytais atvejais vieneto dalyviai už turimas šio vieneto akcijas mainais gauna kito vieneto akcijų, tai turto vertės padidėjimas nelaikomas tų dalyvių, mainais gavusių naujas akcijas, pajamomis. Aptariamam atveju „vieneto dalyvių mainais gautų naujų akcijų įsigijimo kaina yra šių dalyvių išmainytų akcijų įsigijimo kaina, buvusi iki šių akcijų perdavimo mainais“ (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001).

Be kita ko, kaip jau buvo minėta, Pelną mokesčio įstatymo 42 straipsnio 10 dalyje yra nustatyta papildoma sąlyga, kuri turi būti įgyvendinta, kad reorganizavimo operacijų metu turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimas būtų atidėtas – nei vienetai, nei jų dalyviai mainais gautų akcijų negali parduoti ar kitaip perleisti nuosavybėn trejus metus, išskyrus, kai akcijos perleidžiamos dėl teisės aktų reikalavimų ar įgyvendinant vėlesnį pakartotinį reorganizavimą (Petkevičiūtė, 2017, p. 79).

Galiausiai, pažymėtina, kad analizuojamas Susiliejamų direktyvos 8 straipsnis taikomas ne tik juridiniams asmenims, bet ir fiziniams asmenims, t. y. asmenims, mokantiems gyventojų pajamų mokestį. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2 straipsnio 14 dalyje apibrėžiant pajamas yra nurodyta, jog Pelną mokesčio įstatymo nustatytais reorganizavimo atvejais susidaręs turto vertės skirtumas, kai yra gaunamos akcijos keičiant vieneto dalyvių turimas vieneto akcijas į kito vieneto akcijas, nėra laikomas pajamomis, išskyrus išimtį dėl akcijų kainų skirtumo apmokėjimo pinigais. Kitaip tariant, jeigu tarp įsigyjamojo vieneto dalyviui mainais išduotų įsigyjanciojo vieneto akcijų kainų susidarė skirtumas ir jis buvo apmokamas pinigais, tai šis skirtumas yra laikomas gyventojų gautomis pajamos, kurios apmokestinamos kaip turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos (Petkevičiūtė, 2017, p. 89).

Šioje dalyje aptartos Susiliejamų direktyvos nuostatos dėl apmokestinimo atidėjimo vienareikšmiškai yra vienos svarbiausių nuostatų kalbant apie apmokestinimą bendrovių reorganizavimo metu, taigi tik tinkamas jų perkėlimas į valstybių narių teisės aktus, gali lemti Susiliejamų direktyvos tikslų pasiekimą. Palyginus Susiliejamų direktyvoje numatytas turto vertės padidėjimo pajamų pripažinimo taisykles su numatytomis Pelną mokesčio įstatyme, darytina išvada, jog pastarosios nacionaliniu lygmeniu buvo įgyvendintos tinkamai.

Kaip jau buvo galima suprasti, šioje darbo dalyje aptariamos operacijos dėl savo mokestinio neutralumo yra itin patrauklios bendrovėms. Dar didesnę pastarųjų patrauklumą

lemia tai, jog šalia mokestinio neutralumo, bendrovėms leidžiama perkelti susidariusius mokestinius nuostolius.

2.5. Nuostolių perkėlimas

Kaip buvo minėta, Susiliejamų direktyva ir jos pagrindu sukurtas apmokestinimo mechanizmas reorganizuojant bendroves yra be galo patrauklus pastarosioms, nes Susiliejamų direktyva ne tik suteikiama galimybė atidėti turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimą, bet ir išlaikyti sukauptus mokestinius nuostolius.

Iš tiesų, mokestinių nuostolių perkėlimas vaidina didžiulį vaidmenį, sprendžiant tiek dėl nacionaliniu lygmeniu, tiek tarptautiniu lygmeniu vykdytinų bendrovių reorganizavimų. Konkrečiai, nenustačius teisės gaunančiajai bendrovei kelti perleidžiančiosios bendrovės sukauptus nuostolius, reorganizavimo operacijų sąnaudos neabejotinai padidėja, kadangi sugeneruotas mokestinis pelnas negali būti mažinamas ankstesniais mokestiniais laikotarpiais sukauptais mokestiniais nuostoliais ir todėl atitinkamai yra apmokestinamas (Petkevičiūtė, 2017, p. 109).

Iki Susiliejamų direktyvos priėmimo Europos Sąjungos valstybės narės pakankamai skirtingai reglamentavo nuostolių perkėlimą nacionaliniu lygmeniu, o kai kurios valstybės narės tokių taisyklių iš viso nenumatė. Pvz., Vokietija. Tarptautinio reorganizavimo atvejais, nuostolių perkėlimas, vėlgi, valstybių narių teisės aktuose nebuvo numatytas. Kadangi šios reglamentavimo spragos, Susiliejamų direktyvos 4 straipsnis, reglamentuojantis jau aptartą turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo atidėjimą, neužpildė, buvo reikalinga speciali teisės norma, užpildanti minėtą spragą. Tokia teisės norma yra Susiliejamų direktyvos 6 straipsnis (Bezzina, 2002 cituota Petkevičiūtė, 2017, p. 109).

Susiliejamų direktyvos 6 straipsnyje numatyta, kad tais atvejais, kai numatyta, kad, „jei 1 straipsnio a punkte nurodytas operacijas tarpusavyje vykdytų valstybės narės, kurioje yra perleidžiančioji įmonė, įmonės, valstybė narė taikytų nuostatas, leidžiančias gaunančiajai įmonei perimti perleidžiančiosios įmonės nuostolius, kurie dar nebuvo visiškai atskaityti mokesčių tikslais, ji išplečia tų nuostatų taikymą ir savo teritorijoje esančios gaunančiosios įmonės nuolatinės buveinės perimtiems tokiems nuostoliams” (Tarybos direktyva 2009/133/EB, 2009). Kitaip tariant, tuo atveju, kai valstybių narių nacionaliniai teisės aktai leidžia Europos Sąjungos valstybėje narėje įgyvendinamų bendrovių reorganizavimų metu perkelti gaunančiajai bendrovei perleidžiančiosios bendrovės nuostolius, kurie iki tol dar nebuvo atskaityti mokesčių tikslais, tai valstybė narė

privalo išplėsti tokių nuostatų taikymą ir pastarosios teritorijoje esančioms bendrovės nuolatinės buveinės perimtiems nuostoliams.

Teisės doktrinoje pastebima, kad Susiliejamų direktyvos 6 straipsnis yra betarpiškai susijęs su nacionaliniu reglamentavimu (Helminem, 2011 cituota Petkevičiūtė, 2017, p. 111). Tai, be kita ko, reiškia, kad Europos Sąjungos valstybėms narėms privalu užtikrinti nuostolių perkėlimą įgyvendinimą nuolatinėje buveinėje, jeigu jų nacionaliniai teisės aktai įtvirtina, kad nacionalinių subjektų dalyvavimas yra būtina sąlyga nuostolių perkėlimo taisyklių taikymui. Priešingu atveju, valstybėms narėms nekyla pareiga užtikrinti nuostolių perkėlimą reorganizuojant bendroves tarptautiniu mastu. Viena vertus, toks reglamentavimas galėtų būti laikomas teisingu, žvelgiant iš nacionalinių subjektų perspektyvos, kita vertus - nepasiekiamas Susiliejamų direktyvos tikslas sukurti vienodas apmokestinimo taisykles visoms Europos Sąjungos valstybėms narėms.

Įdomu tai, kad pirminiame Susiliejamų direktyvos projekte buvo numatytas absoliutus nuostolių perkėlimas nuolatinėje buveinėje, t. y. nesiejant to su aplinkybe, ar Europos Sąjungos valstybių narių nacionaliniai teisės aktai, leidžia nuostolių perkėlimą, ar ne (Petkevičiūtė, 2017, p. 111-112). Tačiau, baiminantis, jog toks besąlygiškumas prisidės prie naujų mokesčių vengimo atvejų, vieningas valstybių narių susitarimas dėl minėtos nuostatos formuluotės nebuvo pasiektas.

Žinomas amerikiečių teisininkas Roscoe Pound siekė pakeisti požiūrį į teisę - pabrėžė teisės tikslo siekimą, atsižvelgiant į socialinius, ekonominius ir politinius kontekstus, o ne mechaninį jos taikymą. Kartą jis yra pasakęs, kad „Teisė turi būti stabili, bet neturi stovėti vietoje“ (Roscoe, 1946, p. 1). Įdomu tai, kad šis minėto teisininko požiūris taip pat atsispindi ir analizuojamo mokestinių nuostolių perkėlimo mechanizmo reglamentavimo Europos Sąjungoje kontekste. Kitaip tariant, 2021 m. gegužės 18 d. Europos Komisija, atsižvelgdama į COVID-19 sukeltus padarinius valstybių narių bendrovėms, pateikė rekomendaciją Europos Sąjungos valstybėms narėms įvesti mokestinių nuostolių perkėlimo mechanizmą, kurios pagrindu mokesčių mokėtojai galėtų perkelti mokestinius nuostolius iki 3 metų ir iki 3 mln. eurų.

Pažymėtina, kad tai tik rekomendacija, t. y. ji nėra privaloma. Šios rekomendacijos paskirtis - padėti mokesčių mokėtojams jurisdikcijose, kuriose šiuo metu nėra nuostolių perkėlimo mechanizmo arba jis yra griežtesnis. Darbo autorės nuomone, toks Europos Komisijos požiūris yra sveikintinas ir kartu atskleidžia mokestinių nuostolių perkėlimo instituto reikšmę.

Kaip jau buvo aptarta, Pelno mokesčio įstatymo 43 straipsnyje taip pat įtvirtinama galimybė perkelti sukauptus mokestinius nuostolius. Lyginant minėtą teisės normą su

Susiliejamų direktyvos tekstu, pastebėtina, kad tam tikri nuostolių perkėlimo aspektai nacionaliniu lygiu yra reglamentuoti plačiau. Pvz., Pelno mokesčio įstatymo 43 straipsnio 1 ir 3 dalyse, akcentuojama, jog perduodami ne absoliutūs nuostoliai, o tik tie, kurie susiję su perleidžiančiosios bendrovės veikla ar jos dalimi.

Atskirai vertėtų paminėti, kad, priešingai, nei numatyta Susiliejamų direktyvos 6 straipsnyje, Pelno mokesčio įstatymas įtvirtina mokesčių nuostolių perkėlimo taisyklę, kurios taikomos situacijoms, kurios turi tiek nacionalinį, tiek tarptautinį elementą.

Be kita ko, Pelno mokesčio įstatyme taip pat numatytas reikalavimas bendrovėms perimtą veiklą tęsti bent tris metus, t. y. konkretų iš anksto nustatytą laikotarpį (Petkevičiūtė, 2017, p. 126). Nors tam tikros Pelno mokesčio įstatymo nuostatos, reglamentuojančios mokesčių nuostolių perkėlimą, nėra vertinamos vienareikšmiškai, teisės doktrinoje visgi sutinkama, jog minėtos nuostatos atitinka esminius Susiliejamų direktyvos principus.

2.6. Susiliejamų direktyvos netaikymo pagrindai

Aptarus Susiliejamų direktyvos taikymo pagrindus, nereikėtų pamiršti ir atvejų, kada valstybės narės gali atsisakyti taikyti arba neleisti pasinaudoti Susiliejamų direktyva įtvirtintomis palankaus apmokestinimo (turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo atidėjimo ir mokesčių nuostolių perkėlimo) nuostatomis arba dalimi šių nuostatų.

Susiliejamų direktyvos 15 straipsnio 1 dalies a-b punktuose yra numatyti du tokie atvejai. Pirmiausia, minėtos nuostatos nėra taikomos, kai reorganizavimo operacijomis yra siekiama išvengti mokesčių arba juos nuslėpti. Tiesa, nei mokesčių slėpimo, nei mokesčių vengimo apibrėžtys Susiliejamų direktyvoje nėra pateikiamos ir dėl to atitinkamai gali kilti ginčai.

Antra, Susiliejamų direktyvos nuostatų valstybės narės gali netaikyti, kai bendrovė – nesvarbu ar ji dalyvauja operacijoje, ar ne – nebeatitinka būtinų reikalavimų dėl darbuotojų atstovavimo įmonės valdymo organuose pagal iki tos operacijos galiojusius susitarimus (Tarybos direktyva 2009/133/EB, 2009). Įdomu tai, kad antrasis pagrindas Susiliejamų direktyvoje įtvirtintas Vokietijos prašymu ir būtent dėl jo, kaip jau buvo minėta, Susiliejamų direktyvos priėmimas gerokai užtruko. Pastebėtina, kad nepaisant to, jog dėl šios nuostatos direktyvos priėmimas buvo daug metų vilkinamas, po pastarosios priėmimo šis pagrindas nebuvo perkeltas į nacionalinius aktus nei vienoje iš Europos Sąjungos valstybių narių, net ir pačioje Vokietijoje (Petkevičiūtė, 2016, p. 117).

Sugrįžtant prie pirmojo pagrindo, paminėtina, kad priešingai nei antrasis pagrindas, pastarasis buvo perkeltas į nacionalinę teisę Pelno mokesčio įstatyme įtvirtinus jau šiame

darbe minėtą apribojimą tam tikrais reorganizavimo atvejais mainais gautas akcijas perleisti trejus metus.

Taigi, Susiliejamų direktyvos netaikymas yra tiesiogiai susijęs su mokesčių vengimu ar slėpimu.

Apibendrinant tai, kas išdėstyta šioje rašto darbo dalyje, galime teigti, kad Susiliejamų direktyva yra pagrindinis teisės aktas, reglamentuojantis apmokestinimą bendrovių reorganizavimo metu Europos Sąjungos lygmeniu, įtvirtindamas palankesnio apmokestinimo taisykles, t. y. turto padidėjimo pajamų apmokestinimo atidėjimo bei mokesčių nuostolių perkėlimo taisykles. Nors šia direktyva nėra visiškai pasiektas pastarosios preambulėje įvardintas tikslas sukurti unifikuotą reglamentavimą tarptautinių reorganizavimų ir perleidimų apmokestinimo srityje, tačiau ji reikšmingai prisideda prie bendrų Europos Sąjungos tikslų įgyvendinimo - Europos Sąjungos ekonomikos augimo, kuriant darbo vietas bei pritraukiant investicijas.

IŠVADOS

1. Apmokestinimą bendrovių reorganizavimo metu nacionaliniu lygmeniu reglamentuoja keletas skirtingų teisės aktų, tačiau svarbiausias teisės aktas yra Pelno mokesčio įstatymas, kadangi pastarajame yra įtvirtintos palankesnio apmokestinimo taisyklės, t. y. turto vertės padidėjimo pajamų pripažinimo bei nuostolių perkėlimo taisyklės, kurios yra didžiulė paskata bendrovių reorganizavimui.
2. Europos Sąjungos lygmeniu apmokestinimą bendrovių reorganizavimo metu reglamentuoja Susiliejamų direktyva. Nors šia direktyva nustatytos bendrovių reorganizavimo apmokestinimo taisyklės ne kartą kito, tačiau šiais pokyčiais nebuvo pasiektas Susiliejamų direktyvos preambulėje įtvirtintas tikslas sukurti unifikuotą reglamentavimą tarptautinių reorganizavimų apmokestinimo srityje.
3. Nepriklausomai nuo iki šiol padarytų Susiliejamų direktyvos pokyčių, pastaroji vis dar turėtų būti tobulinama, t. y. Susiliejamų direktyvoje turėtų būti pateiktos tos apibrėžtys, kurių iki šiol nėra (pvz., mokesčių vengimo ir slėpimo sąvokos) arba patikslintos tos, kurios nėra aiškios, taip pat turėtų būti sprendžiamas minėtas unifikavimo klausimas, kadangi dabartiniame globaliame ir skaitmenizuotame pasaulyje, bendrovių reorganizavimas turėtų būti kuo mažiau apsunkinamas mokesčiais prievolėmis, nes tik taip bendrovės galės suklestėti ir atitinkamai skatinti Europos Sąjungos ekonomikos augimą.
4. Lietuvos Respublikos įstatymų leidėjas tinkamai perkėlė Susiliejamų direktyvos nuostatas į nacionalinę teisinę sistemą, dalį jų Pelno mokesčio įstatyme atkartoję pažodžiui ir nors tam tikrais atvejais Pelno mokesčio įstatymas bendrovių reorganizavimo mokesčius aspektus reglamentuoja plačiau, šis reglamentavimas iš esmės atitinka esminius Susiliejamų direktyvos principus.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Teisės norminiai aktai

1. Europos Bendrijų steigimo sutarties suvestinė redakcija (2006). OL C, 321, E/5.
2. Europos Komisijos rekomendacija dėl nuostolių apmokestinimo tvarkos COVID-19 krizės metu (2021). OL L, 179, p. 10.
3. Tarybos reglamentas 2001 m. spalio 8 d. (EB) Nr. 2157/2001 dėl Europos bendrovės (SE) statuto. OL L, 294, p. 0001.
4. Tarybos reglamentas 2003 m. liepos 22 d. (EB) Nr. 1435/2003 dėl Europos kooperatinės bendrovės (SCE) statuto. OL L, 207, p. 0001.
5. Tarybos 1968 m. kovo 9 d. direktyva 68/151/EEB dėl apsaugos priemonių, kurių valstybės narės, siekdamos suvienodinti tokias apsaugos priemones visoje Bendrijoje, reikalauja iš Sutarties 58 straipsnio antroje pastraipoje apibrėžtų bendrovių, jų narių ir kitų interesų apsaugai, koordinavimo. OL L 65, p. 8.
6. Tarybos 1990 m. liepos 23 d. direktyva 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis. OL L 225, p. 1.
7. Tarybos 2001 m. spalio 8 d. Direktyva 2001/86/EB, papildanti Europos bendrovės įstatus dėl darbuotojų dalyvavimo priimant sprendimus. OL L, 294, p. 22.
8. Tarybos 2005 m. vasario 17 d. direktyva 2005/19/EB, iš dalies keičianti Direktyvą 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis. OL L 058, p. 19.
9. Europos Parlamento ir Tarybos 2005 m. spalio 26 d. direktyva 2005/56/EB dėl ribotos atsakomybės bendrovių jungimusi, peržengiančių vienos valstybės ribas. OL L, 310, p. 1.
10. Europos Parlamento ir Tarybos 2009 m. rugsėjo 16 d. direktyva 2009/109/EB iš dalies keičianti Tarybos direktyvų 77/91/EEB, 78/855/EEB ir 82/891/EEB bei Direktyvos 2005/56/EB nuostatas dėl ataskaitų bei dokumentų rengimo ir teikimo reikalavimų jungiant ir skaidant bendroves. OL L, 259, p. 14.
11. Tarybos 2009 m. spalio 19 d. direktyva 2009/133/EB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą. OL L, 310, p. 34.

12. Europos Parlamento ir Tarybos 2012 m. birželio 13 d. direktyva 2012/17/ES, kuria iš dalies keičiamos Tarybos direktyvos 89/666/EEB ir Europos Parlamento ir Tarybos direktyvų 2005/56/EB ir 2009/101/EB nuostatos dėl centrinių, komercinių ir bendrovių registru sąveikos. OL L, 156, p. 1.
13. Europos Parlamento ir Tarybos 2014 m. gegužės 15 d. direktyva 2014/59/ES, kuria nustatoma kredito įstaigų ir investicinių įmonių gaivinimo ir pertvarkymo sistema ir iš dalies keičiamos Tarybos direktyva 82/891/EEB, direktyvos 2001/24/EB, 2002/47/EB, 2004/25/EB, 2005/56/EB, 2007/36/EB, 2011/35/ES, 2012/30/ES bei 2013/36/ES ir Europos Parlamento ir Tarybos reglamentai (ES) Nr. 109/2010 bei (ES) Nr. 648/2012. OL L, 173, p. 190.
14. Tarybos 2013 m. gegužės 13 d. direktyva 2013/13/ES, kuria dėl Kroatijos Respublikos stojimo adaptuojamos tam tikros mokesčių srities direktyvos. OL L, 141, p. 30.
15. Europos Parlamento ir Tarybos 2017 m. birželio 14 d. direktyva 2017/1132 dėl tam tikrų bendrovių teisės aspektų. OL L, 169, p. 46.
16. Europos Parlamento ir Tarybos 2019 m. lapkričio 27 d. Direktyva, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos (ES) 2017/1132 nuostatos, kiek tai susiję su vienos valstybės ribas peržengiančiu pertvarkymu, jungimu ir skaidymu. OL L, 321, p. 1.
17. Lietuvos Respublikos civilinio kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo įstatymas. Civilinis kodeksas (2000). *Valstybės žinios*, 2262.
18. Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas (2000). *Valstybės žinios*, 64-1914.
19. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (2001). *Valstybės žinios*, 110-3992;
20. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (2002). *Valstybės žinios*, 73-3085.
21. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (2002). *Valstybės žinios*, 35-1271.
22. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (2004). *Valstybės žinios*, 63-2234.
23. Lietuvos Respublikos vienos valstybės ribas peržengiančio ribotos atsakomybės bendrovių jungimosi įstatymas (2007). *Valstybės žinios*, 140-5747.

Specialioji literatūra

24. Bartkus, P. (2008). *Vienos valstybės ribas peržengiantis įmonių jungimasis: teoriniai ir praktiniai aspektai*. Magistro darbas, socialiniai mokslai, teisė (01S), Mykolo Romerio universitetas. Vilnius.
25. Pound, R. (1946). *Interpretations of Legal History*. Cambridge, MA and London, England: Harvard University Press, p. 1, <https://doi.org/10.4159/harvard.9780674289109>
26. Gerven, D. van (2011). *Cross-border mergers in Europe*. Cambridge: Cambridge University Press.
27. Gulbinas, A., Jogmintaitė, K. (2020). Skaitmeninio verslo apmokestinimo problemos ir iššūkiai. *Teisės mokslo pavasaris*, 4, p. 98-121, <https://doi.org/10.15388/OS.TMP.2020.5>
28. Kooli, C. & Lock Son, M. (2021). *Impact of COVID-19 on Mergers, Acquisitions & Corporate Restructurings*. *Businesses* 2021, 1(2), p. 102–114, <https://doi.org/10.3390/businesses1020008>
29. Ladieta, L. (2007). *Bendrovių reorganizavimo procese susiklostantys mokesčiai teisiniai santykiai*. Magistro darbas, socialiniai mokslai, teisė (01S), Vilniaus universitetas. Vilnius.
30. Lukas, M. (2013). *Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui*. Daktaro disertacija, socialiniai mokslai, teisė (01S), Vilniaus universitetas. Vilnius.
31. Marcijonas, A. ir Sudavičius B. (2003). *Mokesčių teisė*. Vilnius: Teisinės informacijos centras.
32. Medelienė, A. ir Sudavičius, B. (2011) *Mokesčių teisė: vadovėlis*. Vilnius: VĮ Registrų centras.
33. Panayi, C.H.J.I. (2021) *European Union corporate tax law*. Cambridge, UK: Cambridge University Press.
34. Petkevičiūtė, A. (2014). Vientų reorganizavimo ar perleidimo metu kylančių klausimų sprendimas atsižvelgiant į Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktiką. *Teisė*, 91, p. 193-211, <https://doi.org/10.15388/Teise.2014.0.3365>
35. Petkevičiūtė, A. (2016). Tarybos direktyvos 2009/133 EB nuostatų, skirtų kovoti su mokesčių vengimu, perkėlimas į Lietuvos teisę. *Teisė*, 98, p. 114-134, <https://doi.org/10.15388/Teise.2016.98.9972>

36. Petkevičiūtė, A. (2017). *Reorganizavimo ir perleidimo operacijų apmokestinimas Lietuvoje: Tarybos direktyvos 2009/133/EB įgyvendinimas*. Daktaro disertacija, socialiniai mokslai, teisė (01S), Vilniaus universitetas. Vilnius.
37. Steponavičienė, I. (2022). *Įmonių grupėms ir jų kontroliuojančiosioms įmonėms taikomos kovos su pelno mokesčio vengimu taisyklės Lietuvoje ir teisinio tikrumo principas: Sisteminio reguliavimo iššūkiai*. Daktaro disertacija, socialiniai mokslai, teisė (01S), Mykolo Romerio Universitetas. Vilnius.
38. Vaitkūnas, M. (2010). *Pelno apmokestinimas Lietuvoje ir Europos Sąjungoje*. Magistro darbas, socialiniai mokslai, teisė (01S), Mykolo Romerio universitetas. Vilnius.
39. Wattel, J. P. and Terra, J. M. B. (2012). *European Tax Law. 6th, rev. ed.* Den Haag: Kluwer Law International.

Teismų praktika

40. *Leur-Bloem v. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2* [CJEU], No. C-28/95, [1997.07.17]. ECLI:EU:C:1997:369.
41. *Commission of the European Communities v. Hellenic Republic* [CJEU], No. C-8/97, [1998.02.19]. ECLI:C:1998:75.
42. *SEVIC Systems [Grand Chamber]*. No. C-411/03, [2005.12.13]. ECLI:EU:C:2005:762.
43. *Hans Markus Kofoed v. Skatteministeriet* [CJEU], No. C-321/05, [2007.07.05]. ECLI:EU:C:2007:408.
44. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. liepos 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1607-575/2019.

Kiti šaltiniai

45. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. *Bendrovių reorganizavimo mokestiniai aspektai (1)* [interaktyvus] (modifikuota 2022-03-22). Prieiga per internetą: <https://aktualijos.lt/> [žiūrėta 2023 m. sausio 18 d.].
46. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. *Bendrovių reorganizavimo mokestiniai aspektai (2)* [interaktyvus] (modifikuota 2022-04-05). Prieiga per internetą: <https://aktualijos.lt/> [žiūrėta 2023 m. sausio 20 d.].
47. Europos Bendrijų Komisijos 2003 m. gegužės 21 d. komunikatas „Bendrovių teisės modernizavimas ir bendrovių valdymo stiprinimas Europos Sąjungoje – veiksmų planas“ (2003). COM, (2003), 284.

48. Europos Komisijos 2018 m. balandžio 25 d. pasiūlymas dėl Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos, iš dalies keičiamos Direktyvos 2017/1132 nuostatas dėl vienos valstybės ribas peržengiančio pertvarkymo, jungimo ir skaidymo (2018). COM (2018), 241.
49. EUR-Lex – Europos Sąjungos teisės interneto portalas [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/homepage.html> [žiūrėta 2022 m. gruodžio 12 d.].
50. Europos Komisijos internetinis puslapis [interaktyvus] Prieiga per internetą: https://commission.europa.eu/index_en [žiūrėta 2022 m. spalio 22 d.].
51. Grant Thornton. *Įmonių reorganizacija (III)* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.grantthornton.lt/izvalgos/imoniu-reorganizacija-3/> [žiūrėta 2022 m. gruodžio 11 d.].
52. Lietuvių kalbos žodynas [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.lkiis.lki.lt/dabartinis> [žiūrėta 2022 m. spalio 28 d.].
53. Lietuvos Respublikos ekonomikos ir inovacijų ministerijos internetinis puslapis [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://eimin.lrv.lt/lt/> [žiūrėta 2023 m. vasario 14 d.].
54. Lietuvos Respublikos Valstybinė mokesčių inspekcijos interneto puslapis [interaktyvus]. Prieiga per internetą: www.vmi.lt [žiūrėta 2022 m. lapkričio 7 d.].
55. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2001), Nr. IX-675 (aktuali redakcija 2023-02-28).
56. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras (2002), Nr. X-1007 (aktuali redakcija 2023-03-01).
57. Loyens & Loeff. *Far-reaching EU tax reform plans announced: what they could mean for corporate taxpayers*. [online] (modified 2021-05-19). Available at: <https://www.loyensloeff.com/insights/news--events/news/far-reaching-eu-tax-reform-plans-announced-what-they-could-mean-for-corporate-taxpayers/> [Accessed 15 February 2023].
58. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2014 m. rugsėjo 1 d. sprendimas Nr. S-175 (7-128/2014).
59. Proposal for a Directive of the European Parliament and the Council on cross border mergers of companies with share capital. COM (2003), 703. [online] (modified 2003-11-18). Available at: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2003:0703:FIN:EN:PDF> [Accessed 25 January 2023].

60. Reuters. *Pandemic recovery fuels deal craze as third-quarter M&A breaks all records*. [online] (modified 2021-09-30). Available at: <https://www.reuters.com/business/finance/pandemic-recovery-fuels-deal-craze-third-quarter-ma-breaks-all-records-2021-09-30/> [Accessed 14 January 2023].
61. Saladžius, J. (2023). *Europos Sąjungos finansų teisė*. Paskaitų medžiaga.

SANTRAUKA

Apmokestinimas bendrovių reorganizavimo metu

Eglė Petrošiūtė

Magistro darbe analizuojama tema – apmokestinimas bendrovių reorganizavimo metu. Šio magistro darbo pavadinimas atskleidžia magistro darbo objektą - tai teisės aktai, reglamentuojantys bendrovių reorganizavimo apmokestinimą. Atitinkamai šiuo magistro darbu siekiama išanalizuoti teisės aktų nuostatas, reglamentuojančias apmokestinimą bendrovių reorganizavimo metu nacionaliniu (Lietuvos) ir Europos Sąjungos lygmeniu bei aptarti su tuo susijusių teismų praktiką.

Magistro darbo dėstomąją dalį sudaro dvi dalys, kuriose atliekama tiriamojo objekto analizė. Pirmojoje magistro darbo dalyje analizuojami ir aptariami reorganizavimo atvejai, turto vertės padidėjimo pajamų pripažinimo bei nuostolių perkėlimo taisyklės nacionaliniu lygmeniu, nagrinėjant Pelno mokesčių įstatymą, Pelno mokesčio įstatymo komentarą, teisės doktriną, teismų praktiką ir, be kita ko, kitus su analizuojama tema susijusius teisės aktus. Antrojoje magistro darbo dalyje analogiškai analizuojamos ir aptiriamos reorganizavimo operacijos, turto vertės padidėjimo pajamų pripažinimo bei nuostolių perkėlimo taisyklės, tačiau, kitaip, nei pirmojoje dalyje, reglamentavimo analizė atliekama ne nacionaliniu, o Europos Sąjungos lygmeniu. Šioje rašto darbo dalyje minėti aspektai nagrinėjami analizuojant Direktyvą 2009/133/EB, taip pat kitus su šia tema susijusius teisės aktus, teisės doktriną bei Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktiką. Galiausiai, analizuojant minėtus aspektus šios temos kontekste nacionalinis reglamentavimas yra palyginamas su Europos Sąjungos teisės aktų nuostatomis.

SUMMARY

Taxation during the reorganisation of companies

Eglė Petrošiūtė

The master thesis provides analysis of the taxation during the reorganisation of companies. The title of this master thesis reveals the object of the master thesis, which is the taxation of company reorganisations. Accordingly, this master thesis aims to analyse the provisions of legislation on taxation in the course of the reorganisation of companies at the national (Lithuanian) and European Union levels and to discuss the related case law.

The master thesis consists of two large parts, which analyse the object of the study. The first part analyses and discusses types of reorganisations, the rules for the recognition of capital gains and the rules for the carry forward of losses at the national level by examining the Republic of Lithuania Law on Corporate Income Tax, the official commentary of the Republic of Lithuania Law on Corporate Income Tax, legal doctrine, case law and, *inter alia*, other legislation relevant to the object under analysis.

The second part of this work analyses the rules on reorganisations, recognition of gains and carry-forward of losses at the level of the European Union as opposed to the first part. This part of the work deals with mentioned aspects by analysing Directive 2009/133/EC, as well as other relevant legislation, the legal doctrine and the case law of the Court of Justice of the European Union. Finally, the analysis of these aspects in the context of this topic compares national regulation with the provisions of the directives.