

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Konstitucinės ir administracinės teisės katedra

Lauryno Ladietos
V kurso, Mokesčių ir finansų teisės
studijų šakos studento

Magistrinis darbas

Bendrovių reorganizavimo procese susiklostantys
mokestiniai teisiniai santykiai

Darbo vadovas: Lekt. Dr. Vitas Vasiliauskas
Recenzentas: Doc. Dr. Bronius Sudavičius

Vilnius
2007

Turinys

Įvadas.....	3
Dėstomoji dalis.....	6
1. Bendrieji reorganizavimo principai.....	6
1.1. Juridinių asmenų reorganizavimo būdai.....	6
2. Reorganizavimo teisinio reglamentavimo mokestiniai aspektai Lietuvoje.....	7
2.1. Mokesčių administravimo įstatymo normos, susijusios su bendrovių reorganizavimu.....	7
2.2. Problemos, kylančios nustatinėjant reorganizavimo pradžios bei pabaigos momentus.....	8
2.3. Reorganizavimo ir perleidimo paskirų atvejų apmokestinimas, turto vertės padidėjimo pajamų bei nuostolių pripažinimas.....	12
2.3.1. Reorganizavimo ar perleidimo atvejai	13
2.3.1.1. Reorganizavimas prijungimo būdu	14
2.3.1.2. Reorganizavimas sujungimo būdu.....	14
2.3.1.3. Reorganizavimas prijungimo būdu, kai iki reorganizavimo įsigyjamajam vienetui priklausė 100 % įsigyjamojo vieneto įstatinio kapitalo.....	15
2.3.1.4. Reorganizavimas išdalijant arba padalijant.....	15
2.3.1.5. Vienos ar kelių veiklos dalių, organizaciniu požiūriu sudarančių autonomišką ekonominį vienetą, perleidimas.....	16
2.3.1.6. Veiklos kaip komplekso perleidimas.....	18
2.3.1.7. Akcijų mainai.....	18
2.3.1.8. Bendrovės dalies atskyrimas.....	19
2.3.1.9. Europos bendrovės ar Europos kooperatinės bendrovės registruotos buveinės perkėlimas.....	21
2.3.2. Turto vertės padidėjimo pajamos bendrovių reorganizavimo ir perleidimo atvejais.....	21
2.3.3. Nuostoliai bendrovių reorganizavimo ir perleidimo atvejais.....	27
2.4. Pelno mokesčio deklaracijų pateikimas.....	30
2.5. Prestižo pripažinimo ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais tvarka.....	31
2.6. Gyventojų pajamų, gautų už parduotas akcijas, įgytas reorganizavimo metu, apmokestinimo sąlygos.....	32
2.7. Su bendrovės, PVM mokėtojos, reorganizavimu susijusios PVM prievolės.....	33

3. Bendrovių reorganizavimo ir turto bei akcijų perleidimo metu susiklostančių mokestinių teisinių santykių reglamentavimas Europos Sąjungoje.....	36
3.1. Susiliejamų direktyvos priėmimo tikslai.....	36
3.2. Susiliejamų direktyvos taikymo sritis.....	38
3.3. Operacijos, kurioms taikoma susiliejamų direktyva.....	39
3.3.1. Bendrovių jungimasis.....	39
3.3.2. Bendrovių skaidymas.....	39
3.3.3. Dalinis bendrovės skaidymas.....	40
3.3.4. Turto perleidimas.....	40
3.3.5. Akcijų mainai.....	41
3.3.6. Registruotos buveinės perkėlimas.....	42
3.4. Operacijos, kurių metu susidaręs akcijų kainų skirtumas gali būti apmokėtas pinigais.....	44
3.5. Turto vertės padidėjimo pajamų pripažinimas.....	44
3.6. Akcininkų apmokestinimas.....	46
3.7. Tinkamai suformuotų atsargų ir atidėjimų perdavimas.....	48
3.8. Gaunančiajai bendrovei priklausančių perleidžiančiosios bendrovės akcijų anuliavimas.....	48
3.9. Nuostolių perkėlimas.....	50
3.10. Nuolatinės buveinės perdavimas.....	50
3.11. SE ir SCE registruotos buveinės perkėlimas.....	53
3.12. Susiliejamų direktyvoje įtvirtintos antivengiminės priemonės.....	55
3.13. Susiliejamų direktyvos įgyvendinimas.....	58
Išvados.....	59
Darbo santrauka.....	61
Summary.....	62
Panaudotų šaltinių sąrašas.....	63

Ivadas

Reorganizavimas – vienas iš juridinių asmenų pasibaigimo būdų, kurio metu kyla daugybė civilinių, mokestinių, darbo, socialinio draudimo bei kitų teisinių santykių. Šiame darbe analizuojami tik reorganizavimo procese susiklostantys mokestiniai teisiniai santykiai, bei šių santykių reglamentavimas Lietuvoje bei Europos Sąjungoje. Civiliniai teisiniai santykiai, reglamentuojami Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau CK) 2.95–2.103 straipsniuose bei Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo (toliau ABI) aštuntajame skirsnyje, nagrinėjami tik siekiant atskleisti bendruosius reorganizavimo principus, palyginti CK minimus reorganizavimo būdus su Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnyje reglamentuojamais reorganizavimo atvejais.

Darbo objektas - bendrovių reorganizavimo metu susiklostantys mokestiniai teisiniai santykiai. Su visų kitų juridinių asmenų reorganizavimu susiję mokestiniai klausimai nepatenka į šio darbo nagrinėjimo dalyką, todėl darbe vartojamos sąvokos „vienetas“ bei „įmonė“ turėtų būti suprastos kaip Uždaroji akcinė bendrovė, Akcinė bendrovė, Europos bendrovė arba Europos kooperatinė bendrovė.

Darbas susideda iš dviejų stambių dalių, kurių pirmoji skirta reorganizavimo teisinio reglamentavimo mokestinių aspektų Lietuvoje analizei, antrojeje analizuojami reorganizavimo proceso metu susiklostančius mokestinius teisinius santykius reglamentuojantys Europos Sąjungos teisės aktai, šių aktų priėmimo tikslai bei priežastys, aiškinamasi, ar Lietuvos Respublikos įstatymų leidėjas tinkamai perkėlė šių aktų nuostatas į nacionalinę teisę.

Nors darbas skirtas bendrovių reorganizavimo teisinio reglamentavimo mokestiniams aspektams, tačiau nagrinėjant pelno mokesčio įstatymo IX skyrių bei susijusių direktyvą neapsiribojama teisės normomis, reglamentuojančiomis vien reorganizavimą (jungimą ir skaidymą), nes neišanalizavus glaudžiai su reorganizavimu susijusių klausimų, tokių kaip veiklos dalies ar veiklos kaip komplekso perleidimas, keitimasis akcijomis, bendrovės dalies atskyrimas, Europos bendrovės bei Europos kooperatinės bendrovės registruotų buveinių perkėlimas, darbas būtų nepilnas, nebūtų atskleisti visi galimi bendrovės akcijų bei turto perleidimo veikiančioms ar naujai kuriamoms bendrovėms variantai.

Šio darbo tikslas yra išanalizuoti Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau MAĮ), Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau PMI), Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau GPMD), Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau PVM įstatymo), susijimų

direktyvos normas, susijusias su reorganizavimo bei perleidimo metu susiklostančiais mokestiniais teisiniais santykiais, bei aptarti:

- problemas, susijusias su reorganizavimo pradžios bei pabaigos momentu nustatymu, kylančias dėl nevienodo šių momentų apibrėžimo skirtinguose teisės aktuose,
- reorganizavimo bei perleidimo atvejus, lyginant juos su CK reglamentuojamais reorganizavimo būdais bei žvelgiant į reorganizavimo bei perleidimo atvejus per ABĮ prizmę, siekiant glaudžiau susieti civilinius bei mokestinius teisinius santykius,
- ar objektyviai pateisinama Lietuvos Respublikos įstatymų leidėjo pozicija PMĮ 42 str. 2 d. 8 punkte neįtvirtinti nuostatos, leidžiančios keičiant perleidžiančiojo vieneto akcijas į įsigyjančiojo vieneto akcijas susidariusį akcijų kainų skirtumą apmokėti pinigais,
- reorganizavimo bei perleidimo atvejų metu atsiradusių turto vertės padidėjimo pajamų nepripažinimo reorganizuotos bendrovės, jos dalyvių ar bendrovės, reorganizuotos bendrovės turto, teisių bei pareigų perėmėjos, pajamomis sąlygas,
- ar tikslingas buvo 2005 m. Gruodžio 20 dienos PMĮ 42 straipsnio pakeitimas,
- nuostolių perkėlimo taisyklės,
- prestižo pripažinimo ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais tvarką tuo atveju, kai prestižas susidaro perkant bendrovės akcijas,
- gyventojų pajamų, gautų už parduotas akcijas, įgytas reorganizavimo metu, apmokestinimo sąlygas,
- su bendrovės, pridėtinės vertės mokesčio mokėtojos, reorganizavimu susijusias PVM prievoles,
- susiliejimų direktyvos priėmimo tikslus bei priežastis,
- susiliejimų direktyvos normas bei išsiaiškinti, ar jos buvo tinkamai perkeltos į Lietuvos Respublikos teisinę sistemą.

Nagrinėjama tema atskleidžiama analizuojant mokesčių įstatymų normas bei Valstybinės mokesčių inspekcijos pateiktus šių normų komentarus, rašant užklausimus centriniam bei teritoriniam mokesčių administratoriui iškilus norminiuose teisės aktuose bei doktrinoje neaptartiems klausimams, lyginant ankstesnes bei aktualias mokesčių įstatymų bei direktyvų redakcijas, analizuojant susiliejimų direktyvą, lyginant ją su nacionaliniais teisės aktais bei siekiant išsiaiškinti ar direktyvos nuostatos tinkamai perkeltos į Lietuvos nacionalinę teisę. Darbe pateikiama Europos Teisingumo Teismo bylą,

susijusių su nagrinėjama tema, analizė, siekiant pateikti teisminį šiame darbe nagrinėjamų susiliejimų direktyvos normų aiškinimą. Dėl nacionalinių teismų praktikos, susijusios su nagrinėjama tema, nebuvimo nepateikiamas teisminis šiame darbe nagrinėjamų Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymų teisės normų aiškinimas.

Lietuvos Respublikos bei Europos Sąjungos norminiai teisės aktai, doktrina, Europos Bendrijų Teisingumo teismo bylos nagrinėjamos pasitelkiant loginį, sisteminių, teleologinį, istorinį, lyginamąjį bei lingvistinį metodus. Teleologinis metodas naudojamas siekiant suvokti įstatymo leidėjo tikslus priimant ar keičiant įstatymų normas. Pasitelkiant lyginamąjį bei istorinį metodus lyginamos aktualios bei ankstesnės direktyvų bei nacionalinių teisės aktų redakcijos. Loginio bei sisteminio metodo dėka nustatoma, ar tinkamai perkeltos direktyvos nuostatos į nacionalinę teisinę sistemą. Lingvistinis metodas padeda suvokti skirtinguose įstatymuose pateiktų sąvokų prasmę bei šių sąvokų bendrybes.

Darbas aktualus teoriškai kaip teisės normų bei doktrinos išaiškinimų nagrinėjama tema rinkinys. Praktinė darbo reikšmė pasireiškia tuo, kad jame atsakoma į daug reorganizavimo bei perleidimo metu išskylančių klausimų, iškeliami abejonių, ar tikslingi darbe analizuojamų teisės normų pakeitimai, pateikiami skirtinguose įstatymuose reglamentuojamų bendrovės veiklos pabaigos, reorganizavimo procedūrų pabaigos bei reorganizavimo dienos sąvokų skirtumai bei iškeliami abejonė, ar nevertėtų visų šių sąvokų sieti su reorganizuojamos bendrovės turto, teisių bei pareigų perdavimo momentu.

Nagrinėjama tema yra originali, nes šia tema nebuvo rengiami magistro darbai. Be to, šiame darbe nagrinėjamos problemos nebuvo iškeltos doktrinoje.

Dėstomoji dalis

1. Bendrieji reorganizavimo principai

Reorganizavimas yra vienas iš juridinių asmenų pasibaigimo būdų. Tai juridinio asmens pabaiga be likvidavimo procedūros, kai jo turtas, teisės ir pareigos pereina kitam juridiniam asmeniui. CK 2.95 str. 3 dalis bei ABI 69 str. 5 dalis juridinio asmens pasibaigimo momentą sieja su jo išregistravimu iš juridinių asmenų registro.

Sprendimą reorganizuoti bendrovę priima kiekvienos reorganizuojamos ir reorganizavime dalyvaujančios bendrovės visuotiniai akcininkų susirinkimai arba teismas įstatymų numatytais atvejais. CK 2.96 str. 2 dalyje minima vienintelė išimtis, kai juridinio asmens, prie kurio prijungiamas kitas juridinis asmuo, sprendimą dėl reorganizavimo prijungimo būdu gali priimti ir juridinio asmens valdymo organai, jei yra trys, šioje dalyje nurodytos aplinkybės. CK įtvirtina kvalifikuotos daugumos reikalavimą priimant sprendimus dėl reorganizavimo. Šią daugumą nustato steigimo dokumentai, tačiau ji negali būti mažesnė nei 2/3 visų visuotiniame akcininkų susirinkime dalyvaujančių dalyvių balsų. Sprendimu dėl juridinio asmens reorganizavimo patvirtinamos reorganizavimo sąlygos ir pakeičiami arba priimami nauji steigimo dokumentai.¹

Svarbu paminėti, kad vadovaujantis ABI 61 str. 2 dalies nuostata bendrovė gali būti reorganizuojama ar dalyvauti reorganizavime tik tuomet, kai visiškai apmokėtas jos įstatinis kapitalas (paskutinės laidos akcijų emisijos kaina).

1.1. Juridinių asmenų reorganizavimo būdai

Juridiniai asmenys gali būti reorganizuojami šiais būdais:²

- 1) jungimas, kuris dar savo ruožtu yra skirstomas į:
 - a) prijungimą, t.y. tokį reorganizavimo būdą, kai vienas ar daugiau juridinių asmenų (reorganizuojami juridiniai asmenys), kurie pasibaigia, prijungiami prie kito juridinio asmens (reorganizavime dalyvaujantis juridinis asmuo), kuriam pereina visos reorganizuojamų juridinių asmenų teisės, pareigos bei turtas;
 - b) sujungimą, t.y. tokį reorganizavimo būdą, kai du ar daugiau juridiniai asmenys (reorganizuojami juridiniai asmenys), kurie pasibaigia, susivienija į

¹ Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (Valstybės Žinios, 2000, Nr. 74-2262) 2.96 str. 1-3 d.

² Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (Valstybės Žinios, 2000, Nr. 74-2262) 2.97 str. 1-7 d.

naują juridinį asmenį, kuriam pereina visos reorganizuotų juridinių asmenų teisės, pareigos bei turtas.

2) skaidymas, kuris savo ruožtu dar yra skirstomas į:

a) išdalijimą, t.y. tokį reorganizavimo būdą, kai reorganizuojamo juridinio asmens teisės, pareigos bei turtas yra išdalijamos kitiems veikiantiems juridiniams asmenims;

b) padalijimą, t.y. tokį reorganizavimo būdą, kai vieno reorganizuojamo juridinio asmens pagrindu įsteigiami du ar daugiau juridinių asmenų, kuriems tam tikromis dalimis pereina reorganizuoto juridinio asmens teisės, pareigos bei turtas.

Esminiai prijungimo ir išdalijimo požymiai, kad nauji juridiniai asmenys neišteigiami, o sujungimo ir padalijimo – nauji juridiniai asmenys įsteigiami. Reorganizuojamų sujungimo ir padalijimo būdu juridinių asmenų dalyvių susirinkimas turi patvirtinti naujų juridinių asmenų steigimo dokumentus. Šiuo atveju juridinio asmens steigėjais laikomi reorganizuojami juridiniai asmenys, dalyviais – reorganizuojamų juridinių asmenų dalyviai; steigimo sandoris nėra sudaromas.³

Kalbant apie reorganizavimo būdus būtina aptarti bendrovės atskyrimą, reglamentuojamą ABĮ 71 straipsnyje. Tai nėra vienas iš reorganizavimo būdų, nes atskyrimo metu bendrovė nepasibaigia, ji tęsia veiklą ir šios bendrovės dalis yra atskiriama bei šiai daliai priskirtų turto, teisių bei pareigų pagrindu kuriama viena ar kelios tos pačios teisinės formos bendrovės. Atskyrimui *mutatis mutandis* taikomos CK ir ABĮ nuostatos reglamentuojančios reorganizavimą padalijimo būdų.

2. Reorganizavimo teisinio reglamentavimo mokesčiai Lietuvoje

2.1. Mokesčių administravimo įstatymo normos, susijusios su bendrovių reorganizavimu

MAĮ yra trys straipsniai susiję su bendrovių reorganizavimu, nustatantys mokesčių deklaracijų pateikimo, mokesstinės prievolės įvykdymo bei mokesčių patikrinimų periodiškumo subtilybes bendrovių reorganizavimo metu.

³ Mikelėnas Valentinas, *et.al.* Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 2 knygos komentaras. Vilnius: Justitia 2002, p. 212-213

MAĮ 78 straipsnis reglamentuoja reorganizuojamo juridinio asmens mokesčio deklaracijos pateikimą. Jame teigiama, kad, jeigu atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip, bendrovė, pradėjus jos reorganizavimo procesą, per 30 dienų apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos teritoriniam skyriui, kuriame ji įregistruota mokesčių mokėtoju, privalo pateikti atitinkamo mokesčio deklaraciją už laikotarpį nuo mokestinio laikotarpio pradžios iki reorganizavimo pradžios. Be to, svarbu paminėti, kad taip pat reorganizuojamai bendrovei nustatyta pareiga teikti visas deklaracijas, kurių pateikimo prievolė atsiranda per visą laikotarpį nuo reorganizavimo pradžios iki pabaigos.

Bendrovės mokestinė prievolė dėl jos reorganizavimo negali likti neįvykdyta. Reorganizuojamos bendrovės mokestinės prievolės vykdymą reglamentuoja MAĮ 91 straipsnis, teigiantis, kad reorganizuojamos bendrovės mokestinę prievolę turi įvykdyti jos teisių ir pareigų perėmėjas. Bendrovei, reorganizuojamos bendrovės turto, teisių ir pareigų perėmėjai, pereina prievolė padengti visas nesumokėtas reorganizuotos bendrovės mokesčių ir su jais susijusias sumas bei mokesčių nepriemokas (tarp jų, paaiškėjusias po bendrovės reorganizavimo). Kai reorganizuojama bendrovė mokestinės nepriemokos neturi, reorganizuotos bendrovės mokesčio permoka MAĮ 87 straipsnyje nustatyta tvarka gražinama (įskaitoma) bendrovei, reorganizuotos bendrovės turto, teisių ir pareigų perėmėjai. Ši taisyklė taikoma ir tada, kai mokesčio permoka paaiškėja po reorganizavimo užbaigimo. MAĮ 91 straipsnio nuostatos taikomos ne tik visiems CK numatytiems reorganizavimo būdams, bet ir ABĮ 71 straipsnyje minimam bendrovės atskyrimui.

MAĮ 117 str. 3 d. 1 punkte reorganizavimas įvardijamas kaip atvejis, kurio metu galima nesilaikyti MAĮ 117 str. 1 ir 2 dalyse numatyto mokestinių patikrinimų periodiškumo. Šios normos tikslas – papildomas mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimas.

2.2. Problemos, kylančios nustatinėjant reorganizavimo pradžios bei pabaigos momentus

Reorganizuojamai bendrovei siekiant laiku ir tinkamai įvykdyti mokestinę prievolę svarbu nustatyti reorganizavimo pradžios ir pabaigos momentus. Šių momentų nustatymas būtinas siekiant tinkamai įvykdyti mokesčių įstatymuose nustatytas mokesčio mokėtojo pareigas.

MAĮ 78 straipsnyje teigiama, kad, jeigu atitinkamo mokesčio įstatymas nenustatyto kitaip, mokesčių mokėtojas – juridinis asmuo, pradėjus jo reorganizavimo procesą, per 30 dienų apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos teritoriniam skyriui, kuriame jis

įregistruotas mokesčių mokėtoju, privalo pateikti atitinkamo mokesčio deklaraciją už laikotarpį nuo mokestinio laikotarpio pradžios iki reorganizavimo pradžios. MAĮ 78 straipsnio komentare teigiama, kad reorganizavimo pradžia laikoma data, kai asmuo registruoja reorganizavimo procedūrą Juridinių asmenų registre. Tačiau nėra aišku, ką reikėtų laikyti šia data:

- ar reorganizavimo sąlygų pateikimo juridinių asmenų registrai dieną,
- ar dieną, kai dokumentas, patvirtinantis visuotinio akcininkų susirinkimo sprendimą reorganizuoti juridinį asmenį pateikiamas juridinių asmenų registro tvarkytojui.

Siekiant sužinoti atsakymus į aktualius šiam darbui klausimus buvo kreiptasi į Vilniaus apskrities valstybinę mokesčių inspekciją su paklausimu⁴, prašant išaiškinti MAĮ bei PMĮ normas susijusias su reorganizavimo pradžios bei pabaigos momentų nustatymu.

Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija reorganizavimo pradžios momentu siūlo laikyti reorganizavimo sąlygų pateikimo juridinių asmenų registrai dieną (datą, kai bendrovei suteikiamas reorganizuojamos bendrovės statusas).

MAĮ 78 straipsnyje įtvirtinta bendroji norma, taikoma tik tada, jeigu atitinkamo mokesčio įstatymas nenustatyto kitaip. PMĮ 51 str. 2 dalyje įtvirtinta specialioji norma teigia, kad, jeigu Lietuvos vienetas arba nuolatinė buveinė baigia savo veiklą, tai paskutinio mokestinio laikotarpio metinė pelno mokesčio deklaracija kartu su finansine atskaitomybe (jeigu teisės aktų nustatyta tvarka ji privalo būti sudaryta) pateikiama per 30 dienų nuo veiklos pabaigos. Bendrovė, žvelgiant per ABĮ prizmę, laikoma pabaigusia veiklą nuo to momento, kai ji perduoda po reorganizavimo veiksiančiai bendrovei turtą, teises bei įsipareigojimus. Todėl įgyvendinant PMĮ 51 str. 2 dalies nuostatas, reorganizuojamos bendrovės paskutinio laikotarpio metinė pelno mokesčio deklaracija kartu su finansine atskaitomybe (jeigu teisės aktų nustatyta tvarka ji privalo būti sudaryta) turi būti pateikta per 30 dienų nuo reorganizuotos bendrovės turto, teisių bei įsipareigojimų perdavimo momento.

MAĮ 78 straipsnyje reorganizuojamai bendrovei nustatyta prievolė pateikti mokesčio deklaraciją už visą mokestinį laikotarpį, jeigu jis pasibaigia iki reorganizavimo procedūrų pabaigos. Tačiau šio straipsnio komentare nepateikta, ką laikyti reorganizavimo procedūrų pabaigos momentu:

- dieną, kurią po reorganizavimo veiksiančiam juridiniam asmeniui perduodamas reorganizuoto juridinio asmens turtas, teisės ir įsipareigojimai,

⁴ Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos išaiškinimas Nr. (13.1)-46-8065

- dieną, kurią įregistruojamos visos po reorganizavimo sukurtos naujos bendrovės ar įregistruojami visų tęsiančių veiklą bendrovių pakeisti įstatai ar
- dieną, kai po reorganizavimo pasibaigęs juridinis asmuo išregistruojamas iš juridinių asmenų registro.

Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija nustatinėjant bendrovės reorganizavimo procedūrų pabaigos momentą siūlo vadovautis ABĮ 69 str. 1 dalies nuostatomis bei reorganizavimą laikyti baigtu, kai įregistruojamos visos po reorganizavimo sukurtos naujos bendrovės ar įregistruojami visų tęsiančių veiklą bendrovių pakeisti įstatai. ABĮ 68 str. 1 dalyje teigiama, kad reorganizuotų bendrovių visas turtas, teisės ir įsipareigojimai pereina po reorganizavimo veiksiančioms bendrovėms nuo naujai sukurtų bendrovių įregistravimo ar po reorganizavimo tęsiančių veiklą bendrovių pakeistų įstatų įregistravimo juridinių asmenų registre, jeigu reorganizavimo sąlygose nenustatyta kitaip.

Praktiškai reorganizuojamos bendrovės turto, teisių ir įsipareigojimų perdavimo momentas priklauso nuo reorganizavimo būdo, tai yra nuo to, ar turtas, teisės ir įsipareigojimai perduodami jau veikiančiai ar naujai steigiamai bendrovei.

- Jei turtas, teisės ir įsipareigojimai perduodami jau veikiančiai bendrovei, tai turtas, teisės ir įsipareigojimai gali būti perduodamos tiek iki veiklą tęsiančios bendrovės pakeistų įstatų įregistravimo juridinių asmenų registre, tiek pakeistų įstatų įregistravimo juridinių asmenų registre dieną.
- Jei turtas, teisės ir įsipareigojimai perduodami naujai steigiamai bendrovei, tai viso turto, teisių ir įsipareigojimų perdavimas galimas tik po naujos bendrovės įsteigimo, nes turto bei įsipareigojimų neįmanoma perduoti dar neegzistuojančiam juridiniam asmeniui.

Kadangi turto, teisių bei įsipareigojimų perdavimo momentas gali sutapti su bendrovių pakeistų įstatų įregistravimo juridinių asmenų registre momentu tik reorganizuojant bendrovės prijungimo bei išdalijimo būdais, būtų tikslingiau reorganizavimo procedūrų pabaigos momentą sieti ne su po reorganizavimo sukurtų naujų bendrovių įregistravimu ar veiklą tęsiančių bendrovių pakeistų įstatų įregistravimo momentu, bet su turto, teisių bei įsipareigojimų perdavimo momentu, nes vadovaujantis teritorinio mokesčių administratoriaus išaiškinimu susiklosto situacija, kai vienais atvejais reorganizavimo procedūros laikomos pasibaigusiomis perdavus turtą, teises bei įsipareigojimus, kitais atvejais iki turto, teisių bei įsipareigojimų perdavimo momento. Be to, siejant reorganizavimo procedūrų pabaigą su reorganizuojamos bendrovės turto, teisių bei įsipareigojimų perdavimu po reorganizavimo veiksiančiai bendrovei, reorganizavimo procedūros pabaigos sąvoka (įtvirtinta MAĮ 78 straipsnyje) sutaptų su bendrovės veiklos

pabaigos sąvoka (įtvirtinta PMĮ 51 str. 2 dalyje). Todėl siūlytina mokesčių administratoriui pakeisti savo poziciją bei reorganizavimo procedūra laikyti pasibaigusia ne nuo tada, kai įregistruojamos visos po reorganizavimo sukurtos naujos bendrovės ar įregistruojami visų tęsiančių veiklą bendrovių pakeisti įstatai, bet nuo reorganizuojamos bendrovės turto, teisių bei įsipareigojimų perdavimo po reorganizavimo veiksiančiai bendrovei momento, kai reorganizuojama bendrovė jau nevykdo veiklos.

Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo⁵ (toliau ĮFAĮ) 15 str. 11 dalis teigia, kad, jei yra priimtas sprendimas reorganizuoti įmonę, ta įmonė turi parengti balansą ir pagal sprendimo priėmimo dienos duomenis, ir pagal reorganizavimo dienos duomenis. Šioje normoje įtvirtinta nuostata, reikalaujanti parengti balansą pagal visuotinio akcininkų susirinkimo sprendimo reorganizuoti bendrovę priėmimo dienos duomenis, yra betikslė, nes deklaruojant pelno mokestį pagal PMĮ 51 str. 2 dalį bus vadovaujama finansine atskaitomybe, sudaryta turto, teisių bei pareigų perdavimo dienos duomenimis. ĮFAĮ 15 str. 11 dalyje įtvirtintas reikalavimas parengti balansą pagal reorganizavimo dienos duomenis, tačiau nėra aišku, ką laikyti reorganizavimo diena: reorganizavimo procedūros pabaigos dieną (taip kaip ši sąvoka išaiškinta teritorinio mokesčių administratoriaus išaiškinime) ar dieną, kurią bendrovė laikoma baigusi veiklą (PMĮ 51 str. 2 dalies prasme). Siūlytina reorganizavimo diena laikyti dieną, kurią bendrovė laikoma baigusi veiklą (PMĮ 51 str. 2 d. prasme), t.y. tą dieną, kurią reorganizuojama bendrovė perduoda veiklą tęsiančiai bendrovei turtą, teises bei įsipareigojimus.

Darbo autoriaus nuomone, būtų tikslinga visuose aptartuose mokesčių įstatymuose nustatyti tiksliai ir vienodai mokesčių deklaracijų ir finansinių atskaitomybių pateikimo terminus bendrovių reorganizavimo atvejais. Autorius mano, kad PMĮ 51 str. 2 dalyje nustatyti terminai yra labiausiai atitinkantys reorganizavimo proceso esmę. Tokiu atveju, mokesčių administratoriui atsižvelgus į darbo autoriaus pasiūlymus PMĮ 51 str. 2 dalyje, MAĮ 78 straipsnyje bei ĮFAĮ 15 str. 11 dalyje pateiktos bendrovės veiklos pabaigos, reorganizavimo procedūrų pabaigos bei reorganizavimo dienos sąvokos sutaptų bei visos jos būtų siejamos su reorganizuojamos bendrovės turto, teisių bei įsipareigojimų perdavimu po reorganizavimo veiksiančiai bendrovei ar bendrovėms.

⁵ Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas (Valstybės Žinios, 2001, Nr. 99-3516) 15 str. 11 d.

2.3. Reorganizavimo ir perleidimo paskirų atvejų apmokestinimas, turto vertės padidėjimo pajamų bei nuostolių pripažinimas

Šios darbo dalies tikslas - išanalizuoti PMĮ IX skyrių, aptarti jame minimus reorganizavimo atvejus, dėl turto perleidimo ar akcijų keitimosi atsiradusių vienetų ir jų dalyvių turto vertės padidėjimo pajamų pripažinimo bei iki reorganizavimo atsiradusių mokestinių nuostolių perkėlimo taisyklės. Darbe neapsiribojama vien reorganizavimo (jungimo ir skaidymo) bei iš to išplaukiančių mokestinių teisinių santykių analize, šalia to analizuojami PMĮ 41 str. 2 dalyje įtvirtinti turto perleidimo, bendrovės dalies atskyrimo, keitimosi akcijomis bei Europos bendrovės arba Europos kooperatinės bendrovės registruotos buveinės perkėlimo atvejai. Neišanalizavus šių klausimų darbas būtų nepilnas, nes šie atvejai yra glaudžiai susiję su nagrinėjama tema, jiems taikomas analogiškas mokestinis režimas.

Šioje darbo dalyje taip pat siekiama pažvelgti į PMĮ 41 str. 2 dalyje reglamentuojamus reorganizavimo bei perleidimo atvejus per akcinių bendrovių įstatymo prizmę, taip siekiant glaudžiau susieti civilinius bei mokestinius teisinius santykius.

Visų pirma svarbu apibrėžti subjektų ratą, kuriam bus taikomos vėliau šioje darbo dalyje analizuojamos turto vertės padidėjimo pajamų pripažinimo ir nuostolių perkėlimo taisyklės. Svarbu, kad būtų tenkinama viena iš šių sąlygų:

- a) vienetų turtas, teisės ir pareigos perleidžiamos tarp Lietuvos vienetų, kurių apmokestinamasis pelnas yra apmokestinamas taikant PMĮ 5 str. numatytus 15 arba 13 procentų tarifus;
- b) vienetų turtas, teisės ir pareigos perleidžiamos tarp Lietuvos vienetų, minimų a punkte, ir užsienio vienetų, kurie:
 - yra Europos Sąjungos valstybių narių rezidentai mokesčių tikslais ir
 - Europos Sąjungos valstybėse narėse turi verslo organizavimo formą, nurodytą Direktyvos⁶ 90/434/EB priede, ir
 - yra Direktyvos 90/434/EB 3 straipsnio c punkte nustatytų mokesčių mokėtojai

Tuo atveju, kai įsigyjantysis vienetas yra užsienio vienetas, atitinkantis visus aukščiau išvardintus reikalavimus, tai svarbu, kad po reorganizavimo ar perleidimo, atlikto PMĮ 41str. 2 dalies 1-6 ir 8 punktuose nustatytais atvejais, tas ES valstybės narės vienetas gauto turto, teisių ir pareigų

⁶ 1990 m. liepos 23d. Europos tarybos direktyva dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimuisi, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis (90/434/EEB)

pagrindu toliau vykdytą veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikos teritorijoje.

- c) perkeliama Lietuvoje įregistruotos Europos bendrovės ar Europos kooperatinės bendrovės registruota buveinė į kitą ES valstybę narę.

Aukščiau paminėtuose punktuose nurodyti pelno mokesčio tarifai turi būti taikomi tiek reorganizuojamam, tiek reorganizavime dalyvaujančiam vienetui apmokestinant visą per tą mokestinį laikotarpį, kurį toks reorganizavimas ar perleidimas įvyko, gautą apmokestinamąjį pelną. Nuostata taikoma ir tuo atveju, jeigu atitinkamu mokestiniu laikotarpiu Lietuvos vienetas patyrė mokestinį nuostolį ir dėl to pelno mokesčio nemoka, tačiau jeigu mokėtų, tai apmokestindamas savo pelną taikytų 15 arba 13 procentų mokesčio tarifą.⁷

Jei reorganizuojamas ar reorganizavime dalyvaujantis vienetas yra kitų užsienio valstybių (ne Europos Sąjungos valstybių narių) vienetas, tai tokio reorganizavimo ar perleidimo metu susidariusios turto vertės padidėjimo pajamos priskiriamos įsigyjančiojo, įsigyjamojo ar perleidžiančio Lietuvos vieneto bei jų dalyvių pajamoms ir yra apmokestinamos.⁸

2.3.1. Reorganizavimo ar perleidimo atvejai

Svarbu aiškiai išskirti, kas būdinga kiekvienam reorganizavimo ir perleidimo atvejui, nes tuo atveju, kai bendrovė reorganizuojama arba jos akcijos, veiklos dalis ar kitas turtas perleidžiamas kitaip, negu numatyta viename iš devynių PMĮ 41 str. 2 dalies punktų, tai susidariusios turto vertės padidėjimo pajamos pripažįstamos bendrovės (įsigyjančiojo, įsigyjamojo ar perleidžiančio vieneto) bei jos dalyvių pajamomis ir apmokestinamos kaip turto vertės padidėjimo pajamos, be to, po reorganizavimo prijungimo būdu veikiančioji bendrovė negali pasinaudoti PMĮ 43 straipsnyje numatyta nuostolių perkėlimo galimybe. Todėl svarbu išskirti kiekvienam reorganizavimo ir perleidimo atvejui būdingus bruožus, kuriuos atitinkančios bendrovės gali vadovautis PMĮ 42 ir 43 straipsniuose įtvirtintomis turto vertės padidėjimo pajamų pripažinimo bei nuostolių perkėlimo taisyklėmis.

⁷ VMI 2003 m. liepos 28 d. pelno mokesčio įstatymo komentaras (su papildymais ir pakeitimais), p. 366-367

⁸ VMI 2003 m. liepos 28 d. pelno mokesčio įstatymo komentaras (su papildymais ir pakeitimais), p. 366

2.3.1.1. Reorganizavimas prijungimo būdu

Tai reorganizavimo būdas, kai prie jau esančios bendrovės (įsigyjančiojo vieneto), kuri tęsia veiklą, prijungiama kita bendrovė arba kelios kitos bendrovės (įsigyjamieji vienetai), kurios baigia savo veiklą be likvidavimo procedūros. Svarbu, kad prijungimo metu būtų tenkinamos šios sąlygos:

- a) įsigyjamųjų vienetų visas turtas, teisės ir pareigos perduodamos įsigyjančiajam vienetui;
- b) įsigyjamųjų vienetų dalyviai vietoj turėtų įsigyjamąjo vieneto akcijų mainais gauna išleistų įsigyjančiojo vieneto, kuriam pereina įsigyjamąjo vieneto turtas, teisės ir pareigos, akcijų.

Jei keičiant įsigyjamųjų vienetų akcijas į įsigyjančiojo vieneto akcijas pagal reorganizavimo sąlygose numatytą akcijų keitimo santykį susidaręs akcijų kainų skirtumas apmokamas pinigais, tai įsigyjamąjo vieneto akcininkams taip išmokama suma negali būti didesnė kaip 10 procentų įsigyjančiojo vieneto naujai išleistų akcijų nominalios vertės. Įstatyme teigiama, kad nesant nominalios vertės išmokama suma negali viršyti 10 procentų balansinės vertės, tačiau ši nuostata nėra aktuali šio darbo kontekste, nes jame analizuojami tik bendrovių apmokestinimo klausimai, o pagal akcinių bendrovių įstatymą, visos bendrovių akcijos turi nominalią vertę.

Kai įsigyjantysis vienetas iki įsigyjamąjo vieneto prijungimo jau turėjo įsigyjamąjo vieneto akcijų arba įsigyjamasis vienetas turėjo supirkęs savo akcijų (įskaitant akcijas, įgytas asmens, veikiančio savo vardu, bet dėl vieneto interesų ir jo lėšomis), tai tokios akcijos, atsižvelgiant į ABĮ 67 str. 4 dalį, į įsigyjančiojo vieneto akcijas nekeičiamos.

2.3.1.2. Reorganizavimas sujungimo būdu

Tai reorganizavimo būdas, kai dvi ar daugiau bendrovės (įsigyjamieji vienetai), kurios baigia savo veiklą be likvidavimo procedūros, sujungiamos į naują bendrovę (įsigyjantįjį vienetą). Svarbu, kad sujungimo metu būtų tenkinamos šios sąlygos:

- a) įsigyjamųjų vienetų visas turtas, teisės ir pareigos perduodamos įsigyjančiajam vienetui;
- b) įsigyjamųjų vienetų dalyviai vietoj turėtų įsigyjamąjo vieneto akcijų mainais gauna išleistų įsigyjančiojo vieneto, kuriam pereina įsigyjamąjo vieneto turtas, teisės ir pareigos, akcijų.

Jei keičiant įsigyjamųjų vienetų akcijas į įsigyjančiojo vieneto akcijas pagal reorganizavimo sąlygose numatytą akcijų keitimo santykį susidaręs akcijų kainų skirtumas apmokamas pinigais, tai įsigyjamojo vieneto akcininkams taip išmokama suma negali būti didesnė kaip 10 procentų įsigyjančiojo vieneto naujai išleistų akcijų nominalios vertės.

2.3.1.3. Reorganizavimas prijungimo būdu, kai iki reorganizavimo įsigyjančiajam vienetui priklausė 100 % įsigyjamojo vieneto įstatinio kapitalo

Šiuo atveju, kaip ir šio darbo 3.1.1. skirsnyje aptarto atvejo metu, įsigyjančiajam vienetui pereina visas įsigyjamojo vieneto turtas, teisės ir pareigos. Atsižvelgiant į ABĮ 67 str. 4 dalį, įsigyjančiojo vieneto iki reorganizavimo turėtos įsigyjamojo vieneto akcijos į įsigyjamojo vieneto akcijas nekeičiamos.

2.3.1.4. Reorganizavimas išdalijant arba padalijant

Bendrovės reorganizuojamos išdalijant, kai bendrovė (įsigyjamasis vienetas), kuri baigia savo veiklą be likvidavimo procedūros, padalina savo turtą, teises ir pareigas į dvi ar daugiau dalių ir tuo pačiu momentu perduoda jas dviem ar daugiau jau esančioms bendrovėms (įsigyjantiems vienetams). Svarbu, kad išdalijimo metu būtų tenkinamos šios sąlygos:

- a) įsigyjamojo vieneto visas turtas, teisės ir pareigos perduodamos įsigyjantiems vienetams;
- b) įsigyjamojo vieneto dalyviai vietoj turėtų įsigyjamojo vieneto akcijų proporcingai mainais gauna naujai išleistų įsigyjamųjų vienetų akcijų.

Kai įsigyjantysis vienetas iki įsigyjamojo vieneto išskaidymo jau turėjo įsigyjamojo vieneto akcijų arba įsigyjamasis vienetas turėjo supirkęs savo akcijų (įskaitant akcijas, įgytas asmens, veikiančio savo vardu, bet dėl vieneto interesų ir jo lėšomis), tai tokios akcijos, atsižvelgiant į ABĮ 67 str. 4 dalį, į įsigyjamojo vieneto akcijas nekeičiamos.

Bendrovės reorganizuojamos padalijant, kai bendrovė (įsigyjamasis vienetas), kuri baigia savo veiklą be likvidavimo procedūros, išskaido savo turtą, teises ir pareigas į dvi ar daugiau dalių ir tuo pačiu momentu perduoda jas dviem ar daugiau naujai kuriamų bendrovių (įsigyjantiems vienetams). Svarbu, kad išdalijimo metu būtų tenkinamos šios sąlygos:

a) įsigyjamojo vieneto visas turtas, teisės ir pareigos perduodamos įsigyjantiems vienetais;

b) įsigyjamojo vieneto dalyviai vietoj turėtų įsigyjamojo vieneto akcijų proporcingai mainais gauti įsigyjamųjų vieneto steigimo metu išleistų akcijų.

Tiek padalijimo, tiek išdalijimo atvejais, jei keičiant įsigyjamojo vieneto akcijas į įsigyjamojo vieneto akcijas pagal reorganizavimo sąlygose numatytą akcijų keitimo santykį susidaręs akcijų kainų skirtumas apmokamas pinigais, tai įsigyjamojo vieneto akcininkams taip išmokama suma negali būti didesnė kaip 10 procentų įsigyjamojo vieneto naujai išleistų akcijų nominalios vertės.

Apibendrinant galima teigti, kad reorganizavimo atvejais PMĮ 41 str. 2 d. 1-4 punktuose, CK 2.79 str. 1-7 dalyse bei ABĮ aštuntajame skirsnyje reglamentuojami analogiškai. Reorganizavimas siejamas su turto, teisių ir pareigų perdavimu po reorganizavimo veiksiančiai bendrovei. ABĮ 67 straipsnyje reglamentuojama akcijų keitimo tvarka ir reorganizuotos bendrovės akcininkų turėtų akcijų bei įgytą veiklą tęsiančios bendrovės akcijų kainų skirtumo apmokėjimo pinigais taisyklė yra analogiškos PMĮ 41 str. 2 d. 1-4 dalyse įtvirtintoms nuostatomis.

2.3.1.5. Vienos ar kelių veiklos dalių, organizaciniu požiūriu sudarančių autonomišką ekonominį vieneta, perleidimas

Tai situacija, kai bendrovė (perleidžiantysis vienetas), toliau tęsianti veiklą, perleidžia vieną ar kelias veiklos dalis, kaip teisių ir prievolių visumą, kuri organizaciniu požiūriu sudaro autonomišką ekonominį vieneta, vykdančią veiklą ir galintį atlikti savo funkcijas savo nuožiūra, kitai ar kitoms jau esančioms ar naujai kuriamoms bendrovėms (įsigyjantiems vienetais). Svarbu, kad tokio perleidimo metu būtų tenkinamos šios sąlygos:

a) perleidžiantysis vienetas mažina savo įstatinį kapitalą suma, atitinkančia įsigyjamajam vienetai perleista savo veiklos dalį (įstatinis kapitalas mažinamas anuliuojant akcijas arba mažinant jų nominalias vertes);

b) perleidžiamojo vieneto dalyviai vietoj turėtų šio vieneto akcijų proporcingai mainais gauti įsigyjamojo vieneto išleistų akcijų.

Jei keičiant perleidžiamojo vieneto akcijas į įsigyjamojo vieneto akcijas susidaręs akcijų kainų skirtumas apmokamas pinigais, tai turi būti išpildoma papildoma sąlyga, kad

taip išmokama suma negali būti didesnė kaip 10 procentų įsigyjančiųjų vienetų naujai išleistų akcijų nominalios vertės.

Veiklos dalimi laikoma visuma materialaus ir nematerialaus turto, su tuo turto susiję įsipareigojimai, teisės ir pareigos (pvz., įsipareigojimai tiekėjams, įsipareigojimai darbuotojams, įvairūs leidimai, licencijos, technologijos, rinka (tiekėjų ir pirkėjų sąrašai) ir pan.), t.y. visa tai, kas leidžia tokią veiklos dalį identifikuoti ir išskirti iš visos įmonės veiklos kaip savarankišką ekonominį vienetą ir sudaro sąlygas tolesniam savarankiškam tokios veiklos vykdymui įsigyjančiajame vienetė.⁹

Veiklos dalies perleidimu nelaikomas pavienio materialaus turto, nors ir sudarančio perleidžiamos veiklos dalies materialųjį pagrindą, perleidimas taip pat situacija, kai formaliai veiklos dalies perleidimas atitiko aukščiau išvardytus reikalavimus, tačiau įsigyjantysis vienetas neketino vykdyti įsigytosios veiklos dalies ir tą turta pardavė. Tokie perleidimai abiem minėtais atvejais laikomi turto pardavimu ir apmokestinami PMĮ nustatyta tvarka.¹⁰

Svarbu atkreipti dėmesį, kad perleidimu atliekamu pagal PMĮ 41 str. 2 d. 5 punktą nėra laikomas toks perleidimas, kai įsigyjantysis vienetas už įgytą veiklos dalį mainais savo akcijas išduoda ne visiems perleidžiančiojo vieneto dalyviams proporcingai turimų akcijų skaičiui, o tik vienam ar keliems dalyviams.

Žvelgiant į vienos ar kelių bendrovės veiklos dalių, organizaciniu požiūriu sudarančių autonomišką ekonominį vienetą, perleidimą per ABI prizmę, tokį perleidimo procesą sudarytų šie etapai:

- a) įsigyjančiojo vieneto įstatinio kapitalo didinimas išleidžiant naujas akcijas;
- b) įsigyjančiojo vieneto įstatinio kapitalo didinimo metu išleistų akcijų apmokėjimas turtiniu įnašu – perleidžiančiojo vieneto veiklos dalimi;
- c) Perleidžiančiojo vieneto įstatinio kapitalo mažinimas bei įgytų įsigyjančiojo vieneto akcijų išdalijimas perleidžiančio vieneto dalyviams.

⁹ VMI 2003 m. liepos 28 d. pelno mokesčio įstatymo komentaras (su papildymais ir pakeitimais), p. 377

¹⁰ VMI 2003 m. liepos 28 d. pelno mokesčio įstatymo komentaras (su papildymais ir pakeitimais), p. 377

2.3.1.6. Veiklos kaip komplekso perleidimas

Tai toks perleidimo atvejis, kai bendrovė (perleidžiantysis vienetas), kuri toliau tęsia veiklą, perleidžia veiklą kaip kompleksą arba vieną ar daugiau veiklos dalių, tai yra perleidžia visus, vieną ar keletą savo veiklos padalinių kitai jau esančiai bendrovei (įsigyjančiajam vienetai). Svarbu, kad tokio perleidimo metu būtų tenkinamos šios sąlygos:

- a) perleidžiančiajam vienetai išduodamos įsigyjančiojo vieneto išleistos akcijos, atitinkančios perleistą vieneto veiklą kaip kompleksą arba vieną ar daugiau veiklos dalių;
- b) susidaręs kainų skirtumas nėra apmokamas pinigais.

Veiklos kaip komplekso perleidimą reikėtų suprasti, kaip visos bendrovės veiklos (t.y. viso turto, teisių ir pareigų) perleidimą, nepaliekant bendrovėje nė vieno veiklos padalinio, tačiau bendrovei toliau tęsiant veiklą.

ABĮ kontekste PMĮ 41 str. 2 d. 6 punkte reglamentuojamas perleidimo atvejis būtų traktuojamas kaip perleidžiančiojo vieneto investavimas į įsigyjantįjį vieneta. Šį perleidimą sudarytų tokie etapai:

- a) įsigyjantysis vienetas didina įstatinį kapitalą išleisdamas naujas akcijas;
- b) perleidžiantysis vienetas apmoka įsigyjančiojo vieneto įstatinio kapitalo didinimo metu išleistas akcijas turtiniu įnašu – savo veiklos dalimi, keliomis veiklos dalimis arba visa veikla kaip kompleksu.

Esminis PMĮ 41 str. 2 d. 5 ir 6 punktuose įtvirtintų perleidimų skirtumas yra tas, kad PMĮ 41str. 2 d. 6 punkte minimu atveju perleidžiantysis vienetas neišdalina savo dalyviams gautų įsigyjančiojo vieneto akcijų.

2.3.1.7. Akcijų mainai

Tai toks keitimosi akcijomis atvejis, kai bendrovė (įsigyjantysis vienetas) perleidžia savo išleistas akcijas mainais už kitos bendrovės (įsigyjamojo vieneto) dalyvių turimas įsigyjamojo vieneto akcijas. Svarbu, kad mainant akcijas būtų išpildomos šios dvi sąlygos:

- a) savo akcijas perleidžiantis įsigyjantysis vienetas įgyja visišką teisę kontroliuoti įsigyjamąjį vieneta, t.y. įsigyja ne mažiau kaip 2/3 to vieneto akcijų suteikiamų balsų, ir dėl to turi kvalifikuotą daugumą jo balsų arba jau turėdamas kvalifikuotą balsų daugumą siekia įsigyti daugiau įsigyjamojo vieneto akcijų;

b) įsigyjamojo vieneto dalyviams išduodamos išleidžiamos įsigyjančiojo vieneto akcijos.

Jei keičiant įsigyjamojo vieneto dalyvių turimas įsigyjamojo vieneto akcijas į įsigyjančiojo vieneto akcijas akcijų kainų skirtumas apmokamas pinigais, turi būti išpildoma papildoma sąlyga, kad taip išmokama suma negali būti didesnė kaip 10 procentų įsigyjamojo vieneto išleistų akcijų nominalios vertės.

PMĮ 41 str. 2 d. 7 punkte reglamentuojamas perleidimo atvejis praktiškai sunkiai įgyvendinamas, kai įsigyjamasis vienetas turi daug smulkių akcininkų, nes tokiu atveju įsigyjantysis vienetas dėl akcijų mainų turėtų tartis su kiekvienu akcininku atskirai – tik akcininkas gali nuspręsti, ar keisti jo turimas įsigyjamojo vieneto akcijas į įsigyjamojo vieneto akcijas.

2.3.1.8. Bendrovės dalies atskyrimas

Tai perleidimo atvejis, kai iš bendrovės (perleidžiančiojo vieneto), toliau tęsiančios veiklą, atskiriama jos dalis ir šiai daliai priskirtų turto, teisių ir pareigų pagrindu sukuriama viena ar kelios naujos bendrovės (įsigyjantieji vienetai). Svarbu, kad tokio atskyrimo metu būtų išpildytos šios sąlygos:

- a) visas perleidžiančio vieneto kapitalas, turtas, teisės ir pareigos padalijamos proporcingai šiame vienete likusių ir iš jo atskirtų akcijų skaičiui (šiam punkte sąvoka „proporcingai“ reiškia, kad visas vieneto turtas ir įsipareigojimai turi būti padalijami perleidžiamajame vienete likusių ir iš jo atskirtų akcijų skaičiaus santykiu. Tačiau šio punkto nuostatos neįpareigoja tokiu santykiu padalinti kiekvieną atskirą turtą ar įsipareigojimą (ar turto ir įsipareigojimų balansinius straipsnius), o tik proporcingai padalinti jų visumą);
- b) susidaręs akcijų kainų skirtumas nėra apmokamas pinigais;
- c) nereikalaujama, kad visi perleidžiančiojo vieneto dalyviai gautų įsigyjamojo vieneto akcijų.¹¹

PMĮ 41 str. 2 d. 8 punkte ir ABĮ 71 straipsnyje pateiktos bendrovės atskyrimo sąvokos sutampa. Tačiau PMĮ 41 str. 2 d. 8 punkte nėra nuostatos, kad jei keičiant perleidžiančiojo vieneto akcijas į naujai įsteigto vieneto akcijas susidaro kainų skirtumas apmokamas pinigais – tai nedaugiau kaip 10 procentų naujai išleistų akcijų nominalios vertės. To pasėkoje PMĮ 41 str. 2 d. 8 punkto komentare kaip vienas iš esminių bendrovės

¹¹ VMI 2003 m. liepos 28 d. pelno mokesčio įstatymo komentaras (su papildymais ir pakeitimais), p. 382

dalies atskyrimo bruožų įvardijamas teiginys, kad “susidaręs akcijų kainų skirtumas nėra apmokamas pinigais”. Tuo tarpu, ABĮ 71 str. 2 dalis teigia, kad bendrovių atskyrimui *mutatis mutandis* taikomos CK ir ABĮ nuostatos reglamentuojančios reorganizavimą padalijimo būdu. ABĮ 67 str. 5 dalyje įtvirtinta bendra nuostata, kad reorganizavimo metu keičiant akcijas susidaręs kainų skirtumas gali būti išmokėtas pinigais bei išmokos pinigais negali būti didesnes kaip 10 procentų akcininkų gaunamų po reorganizavimo veiksiančių bendrovių naujų akcijų nominalios vertės. Įstatymų leidėjo pozicija PMĮ 41 str. 2 d. 8 punkte neįtvirtinti galimybės mainų pasėkoje susidariusi akcijų kainų skirtumą apmokėti pinigais bei Valstybinės mokesčių inspekcijos PMĮ komentare suformuotas draudimas susidariusi kainų skirtumą apmokėti pinigais neleidžia mokesčių mokėtojui, kuriam turėtų bei įgytų akcijų kainų skirtumas buvo išmokėtas pinigais, pasinaudoti PMĮ 42 straipsnyje įtvirtinta turto vertės padidėjimo pajamų neprikyrimo dalyvio pajamomis taisykle. Susiklostę situacija, kai bendrovė, įgyvendindama ABĮ 67 str. 5 dalyje įtvirtintą teisę bendrovės atskyrimo metu keičiant akcijas susidariusi akcijų kainų skirtumą išmokėti pinigais, atima iš savo dalyvių PMĮ 42 str. 1 dalyje įtvirtintą galimybę nelaikyti akcijų mainų pasėkoje susidariusi turto vertės padidėjimo pajamų dalyvių, mainais gavusių naujas akcijas, pajamomis. Dėl to, dalyviai, kuriems akcijų mainų metu susidaręs kainų skirtumas buvo išmokėtas pinigais yra diskriminuojami bei tokia diskriminacija nėra objektyviai pagrįsta, nes PMĮ 42 str. 2 d. 1, 2, 4, 5, 7 punktuose įtvirtinta galimybė akcijų keitimo pasėkoje susidariusi akcijų kainų skirtumą apmokėti pinigais neatima dalyvio galimybės pasinaudoti PMĮ 42 str. 2 dalyje įtvirtinta turto vertės padidėjimo pajamų priskyrimo dalyvio neapmokestinamosioms pajamoms taisykle.

Šios diskriminacijos negalima pateisinti tuo, kad Lietuvos Respublikos įstatymų leidėjas PMĮ 41 str. 2 d. 8 punkte įtvirtino tokį bendrovės dalies atskyrimo apibrėžimą siekdamas tinkamai įgyvendinti susiliejimų direktyvą,¹² nes susiliejimų direktyvoje nėra sąvokos, atitinkančios bendrovės dalies atskyrimo sąvoką, pateiktą PMĮ 41 str. 2 d. 8 punkte. Susiliejimų direktyvos 2 str. įtvirtinta dalinio skaidymo sąvoka neatitinka PMĮ 41 str. 2 d. 8 punkte įtvirtintos bendrovės dalies atskyrimo sąvokos, nes viena iš esminių dalinio skaidymo sąlygų – perleidžiančiojo vieneto dalyviai proporcingai gauna išleistų įsigyjančiojo vieneto akcijų, tuo tarpu bendrovės atskyrimo atveju nereikalaujama, kad visi perleidžiančiojo vieneto dalyviai gautų įsigyjančiojo vieneto akcijų. Net žvelgiant į bendrovės dalies atskyrimą per ABĮ 71 str. 2 dalies prizmę bei jam *mutatis mutandis* taikant direktyvos nuostatas, reglamentuojančias reorganizavimą padalijimo būdu,

¹² 1990 m. liepos 23d. Europos tarybos direktyva dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimuisi, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis.

susiliejimų direktyvos 2 str. b punkte randame įtvirtintą galimybę skaidymo metu susidariusį perleidžiančiojo bei įsigyjiančiojo vienetų akcijų kainų skirtumą apmokėti pinigais, jei išmokėtos sumos dydis neviršija 10 procentų įsigyjiančiojo vieneto išleistų vertybinių popierių nominalios vertės, todėl Lietuvos Respublikos įstatymų leidėjo nenuosekli pozicija bendrovės atskyrimo sąvokoje neįtvirtinti galimybės keičiant perleidžiančiojo vieneto akcijas į įsigyjiančiojo vieneto akcijas susidariusi akcijų kainų skirtumą apmokėti pinigais nėra objektyviai pateisinama bei pagrįsta.

2.3.1.9. Europos bendrovės ar Europos kooperatinės bendrovės registruotos buveinės perkėlimas

Tai situacija, kai Lietuvos vienetas – Europos bendrovė ar Europos kooperatinė bendrovė perkelia savo registruotą buveinę į kitą ES valstybę narę. Buveinės perkėlimo atveju turi būti tenkinamos šios sąlygos:

- a) Europos bendrovė ar Europos kooperatinė bendrovė nėra likviduojama;
- b) buveinė nėra sukuriama kaip naujas vienetas;
- c) po registruotos buveinės perkėlimo tokia bendrovė buvusių Lietuvos vienetui (t.y. Lietuvos registruotai Europos bendrovei ar Europos kooperatinei bendrovei) priskiriamų turto, teisių ir pareigų pagrindu toliau vykdo veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikos teritorijoje.

2.3.2. Turto vertės padidėjimo pajamos bendrovių reorganizavimo ir perleidimo atvejais

PMĮ 16 str. 1 dalis turto vertės padidėjimo pajamas apibrėžia kaip pajamas, kurias sudaro turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn ir įsigijimo kainų skirtumas. Bendrovės reorganizuojant, perleidžiant bendrovės veiklos dalį ar keičiantis akcijomis dažnai susidaro turto vertės padidėjimas, kurio pripažinimo bendrovės ar jos dalyvio pajamomis klausimus išsprendžia PMĮ 42 straipsnis, drauge nurodantis, ką kiekvienu konkrečiu atveju reikėtų laikyti įgyto turto kaina.

Todėl svarbu detaliau aptarti kiekvieną PMĮ 42 straipsnyje minimą konkretų atvejį, kurio metu susidaręs turto vertės padidėjimas nėra laikomas turto perleidusios bendrovės ar jos dalyvių pajamomis.

■ PMĮ 41 straipsnio 2 dalyje numatytais reorganizavimo ir perleidimo atvejais, bendrovės dalyviams už turimas šios bendrovės akcijas mainais gavus kitos bendrovės akcijų, šio veiksmo pasėkoje susidaręs turto vertės padidėjimas nelaikomas tų dalyvių, mainais gavusių naujas akcijas, pajamomis, išskyrus išimtį, nustatytą PMĮ 42 str. 10 dalyje. Vadovaujantis PMĮ 42 str. 10 dalimi, vienetai ar jo dalyviams už turėtas reorganizuoto ar perleidžiančiojo vieneto akcijas mainais gavus kito vieneto akcijų, šio veiksmo pasėkoje susidaręs turto vertės padidėjimas nelaikomas reorganizuoto ar perleidžiančiojo vieneto ar jo dalyvių pajamomis tik tuo atveju, kai PMĮ 41 straipsnio 2 dalies 4, 5, 6 ir 7 punktuose nustatytais atvejais, t.y.:

- vienetus reorganizuojant išdalijimo ir padalijimo būdu,
- perleidžiant vieną ar kelias savo veiklos dalis,
- perleidžiant veiklą kaip kompleksą arba vieną ar daugiau veiklos dalių,
- mainant akcijas, kai siekiama, kontroliuoti kitą vieneta,

vienetas ar jo dalyviai, mainais gavę akcijų, jų neparduoda ar kitaip neperleidžia nuosavybėn trejus metus, išskyrus vėlesnius PMĮ 41 straipsnio 2 dalies 4, 5, 6 ir 7 punktuose numatytus reorganizavimo ir perleidimo atvejus. Tai yra, jei dalyvis ar bendrovė per trejus metus perleidžia po PMĮ 41 str. 2 d. 4, 5, 6 ir 7 punktuose įvykusių procesų įgytas akcijas kitokiu būdu nei minima PMĮ 41 str. 2 d. 4, 5, 6 ir 7 punktuose, jis privalo sumokėti pelno mokestį, apskaičiuotą nuo turto vertės padidėjimo pajamų.

PMĮ 42 str. 1 dalyje nurodant, kad turto vertės padidėjimo pajamos, atsiradę dėl reorganizavimo ar perleidimo pasėkoje įvykusių akcijų mainų, nėra pripažįstamos pajamomis, neuždedama pareigos naujų akcijų gavusiam dalyviui rūpintis turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimu. Taip dalyvis apsaugomas nuo papildomų išlaidų bei rūpesčių. Kita vertus, jei situacija būtų priešinga, būtų uždėta per daug didelė našta bendrovės dalyviui, turinčiam nedaug akcijų ir neturinčiam įtakos bendrovės valdymo procese, negalinčiam įtakoti reorganizavimo ar perleidimo proceso, ir tiesiog gavusiam pranešimą, kad po reorganizavimo ar perleidimo jis įgijo teisę į tam tikrą dalį kitos bendrovės akcijų.

Jei susidaręs akcijų kainų skirtumas apmokamas pinigais, tai šis skirtumas priskiriamas jį gavusio dalyvio pajamoms ir apmokestinamas kaip turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos.

Akcininko mainais gautų naujų akcijų įsigijimo kaina lygi šių acininkų išmainytų akcijų įsigijimo kainai, buvusiai iki šių akcijų perdavimo mainais. Ši taisyklė įtvirtinta siekiant apsaugoti valstybės finansinius interesus, nes jos dėka asmuo nėra atleidžiamas nuo turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo, bet turto vertės padidėjimo pajamų

apmokestinimo momentas yra nukeliamas iki tol kol reorganizavimo ar perleidimo metu įgytos akcijos bus parduotos ar kitaip perleistos ateityje. PMI 42 str. 1 dalyje įtvirtinta mainais gautų akcijų kainos nustatymo taisyklė visiškai atitinka PMI 14 str. 3 dalyje įtvirtintą bendrąją turto įsigijimo kainos nustatymo taisyklę mainų atveju, teigiančią, kad “jei turtas mainomas į kitą turtą, naujai įsigyto turto įsigijimo kaina yra išmainyto turto įsigijimo kaina”.

■ PMI 41 straipsnio 2 dalyje nustatytais reorganizavimo ir perleidimo atvejais, bendrovei perleidžiant turtą kitai bendrovei, susidaręs turto vertės padidėjimas nelaikomas turta perleidusios bendrovės pajamomis. Turta įgijusi bendrovė tęsia reorganizavimo ar perleidimo metu įgyto ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos skaičiavimą taip, kaip tai darė turta perdavusi bendrovė iki pat perdavimo, taikant tą patį metodą, kokį taikė perleidžiančioji bendrovė.

Taip pat svarbu paminėti, kad, kai bendrovė, taikiusi pusmečio būdą (t.y. nusidėvėjimas (amortizacija) pradedamas skaičiuoti, atsižvelgiant į tai, ar pirmą, ar antrą mokesčių metų pusmetį ilgalaikis turtas pradėtas naudoti), atlygintinai ar neatlygintinai perduoda ilgalaikį turta, jo nusidėvėjimo (amortizacijos) suma, kurią tais metais leidžiama atskaityti, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, priklauso nuo turto perdavimo datos:

- jei ilgalaikis turtas perduodamas pirmąjį mokesčių metų pusmetį, nusidėvėjimas (amortizacija) perleidžiančiame vienetu per tą mokesčių laikotarpį neskaičiuojamas;
- jei ilgalaikis turtas perduodamas antrąjį mokesčių metų pusmetį, leidžiama perleidžiančiam vienetui atskaityti 1/2 metinės nusidėvėjimo (amortizacijos) sumos.

13

Kai bendrovė, kuri taikė kito mėnesio būdą, atlygintinai ar neatlygintinai perduoda ilgalaikį turta, to turto nusidėvėjimas (amortizacija) baigiamas skaičiuoti nuo kito mėnesio pirmosios dienos po ilgalaikio turto pardavimo ar neatlygintino perdavimo.¹⁴

Tais atvejais, kai bendrovė prieš reorganizavimą ar turto perleidimą perkainavo perleidžiamo turto vertę, tai po reorganizavimo ar tokio perleidimo turta įsigijusi bendrovė pelno mokesčio apskaičiavimo tikslu tęsia to turto nusidėvėjimą, neatsižvelgdama į perkainojimo rezultata.¹⁵

¹³ VMI 2003 m. liepos 28 d. pelno mokesčio įstatymo komentaras (su papildymais ir pakeitimais), p. 178

¹⁴ VMI 2003 m. liepos 28 d. pelno mokesčio įstatymo komentaras (su papildymais ir pakeitimais), p. 182

¹⁵ VMI 2003 m. liepos 28 d. pelno mokesčio įstatymo komentaras (su papildymais ir pakeitimais), p. 388

PMĮ 42 str. 2 dalyje numatytu atveju bendrovei, gavusiai nuosavybės turta, šio turto įsigijimo kaina yra lygi šio turto įsigijimo kainai, buvusiai iki to turto perleidimo nuosavybės turta perleidusioje bendrovėje. Turto įsigijimo kainos apibrėžimas pateikiamas PMĮ 14 str. 1 dalyje, nurodant, kad turto įsigijimo kaina – tai išlaidos, patirtos įsigyjant turta, įskaitant sumokėtus komisinius atlyginimus bei mokesčius (rinkliavas), išskyrus pridėtinės vertės mokestį, susijusius su šio turto įsigijimu.

■ PMĮ 42 straipsnio 3 dalyje nustatytais atvejais, užsienio bendrovei perleidžiant Lietuvos Respublikos teritorijoje esančią nuolatinę buveinę Lietuvos bendrovei ar kitai užsienio bendrovei, šiai nuolatinėi buveinei tenkantis turto vertės padidėjimas nelaikomas šios nuolatinės buveinės pajamomis.

Tokiu atveju bendrovei, gavusiai nuosavybės turta, šio turto įsigijimo kaina yra šio turto įsigijimo kaina, nuo kurios jo nusidėvėjimą (amortizaciją) skaičiuavo nuolatinė buveinė iki tol kol užsienio bendrovė ją perleido Lietuvos bendrovei ar kitai užsienio bendrovei. Nuolatinę buveinę įsigijusi Lietuvos ar užsienio bendrovė kartu su ja perduotus įsipareigojimus turi apskaityti ta verte, kuria jie buvo apskaityti iki tol, kol užsienio bendrovė ją perleido Lietuvos bendrovei ar kitai užsienio bendrovei. Nuolatinę buveinę įsigijusi bendrovė tęsia perleidimo metu gauto ilgalaikio turto nusidėvėjimo (arba amortizacijos) skaičiavimą taip kaip tai, remdamasis PMĮ nuostatomis, darė turta perdavusi bendrovė iki pat perdavimo. Tais atvejais, kai bendrovė prieš nuolatinės buveinės perleidimą perkainavo perleidžiamo turto vertę, tai po perleidimo turta įsigijusi bendrovė pelno mokesčio tikslu tęsia to turto nusidėvėjimą, neatsižvelgdama į perkainojimo rezultata.

■ Analizuojant bendrovės veiklos dalies perleidimą bei nagrinėjant veiklos dalį perleidžiančiai bendrovei tenkančio turto vertės padidėjimo pripažinimo šios bendrovės pajamomis klausimus, galima išskirti tris PMĮ 42 str. 4, 5 ir 6 dalyse reglamentuojamus bendrovės veiklos dalies perleidimo atvejus:

- 1) kai Lietuvos bendrovė perleidžia veiklos dalį, esančią Europos Sąjungos valstybėje narėje, užsienio bendrovei, kuri yra vienetas tos valstybės, kurioje ta nuolatinė buveinė yra arba bet kurios kitos valstybės, kuri yra ES valstybė narė, vienetai;

- 2) kai Lietuvos bendrovė perleidžia veiklos dalį, esančią arba Lietuvoje, arba užsienio valstybėje, kuri yra ES valstybė narė, arba bet kurioje kitoje valstybėje, kuri nėra ES valstybė narė, kitai Lietuvos bendrovei;
- 3) kai užsienio bendrovė – ES valstybės narės vienetas, perleidžia veiklos dalį, esančią Europos Sąjungos valstybėje narėje, Lietuvos bendrovei.

Žvelgiant į šių bendrovės veiklos dalies perleidimo situacijų skirtumus bei bendrybes galima suvokti skirtingo šių atvejų, esant skirtingiems subjektams, reglamentavimo prasmę.

Pirmuoju atveju dėl bendrovės veiklos dalies perleidimo susidaręs turto vertės padidėjimas nėra laikomas turta perleidusios bendrovės pajamomis. PMI 42 str. 4 dalyje neužsimenama, kaip nustatinėjama bendrovės, gavusios nuosavybės turta, turto įsigijimo kaina, tačiau tai yra pateisinama tuo, kad Europos Sąjungos valstybės narės bendrovės apmokestinimo klausimus sprendžia tos Europos Sąjungos valstybės narės įstatymai.

Antruoju atveju dėl bendrovės veiklos dalies perleidimo susidaręs turto vertės padidėjimas taip pat nelaikomas turta perleidusios bendrovės pajamomis. Tokiu atveju bendrovei, gavusiai nuosavybės turta, šio turto įsigijimo kaina yra šio turto įsigijimo kaina, buvusi iki turto perleidimo nuosavybės turta perleidusioje bendrovėje. Įgyjančioji bendrovė tęsia įgyto ilgalaikio turto nusidėvimą (arba amortizaciją) vadovaudamasi anksčiau darbe aptartomis taisyklėmis.

Trečiuoju atveju dėl užsienio bendrovės veiklos dalies perleidimo susidariusio turto vertės padidėjimo pripažinimo perleidžiančios bendrovės pajamomis klausimas nėra sprendžiamas PMI 42 str. 6 dalyje, nes užsienio bendrovė vykdo veiklą užsienyje, o Lietuvos Respublikos įstatymai galioja tik Lietuvos Respublikos teritorijoje. PMI 42 str. 6 d. numatytu atveju Lietuvos bendrovės įgyto turto kaina yra lygi šio turto įsigijimo kainai, buvusiai iki turto perleidimo nuosavybės turta perleidusioje bendrovėje.

■ Kai Lietuvos vienetas – Europos bendrovė ar Europos kooperatinė bendrovė perkelia savo registruotą buveinę į kitą ES valstybę narę, tai turto vertės padidėjimas nelaikomas Lietuvos vieneto pajamomis, o vieneto, toliau vykdančio veiklą Lietuvos Respublikoje per nuolatinę buveinę, šiai nuolatinei buveinei Lietuvos Respublikoje priskirto turto įsigijimo kaina yra šio turto įsigijimo kaina, buvusi Lietuvos vienete iki registruotos buveinės perkėlimo. Dėl registruotos buveinės perkėlimo nuolatinei buveinei Lietuvos Respublikoje priskirto turto nusidėvimas arba amortizacija tęsiami taip, kaip tai darė Lietuvos vienetas iki registruotos buveinės perkėlimo vadovaujantis anksčiau darbe aptartomis taisyklėmis.

Analizuojant kiekvieną 42 straipsnyje minimą konkretų turto perleidimo atvejį, kurio metu susidaręs turto vertės padidėjimas nėra laikomas turta perleidusios bendrovės ar jos dalyvių pajamomis, norėtusi atkreipti dėmesį į tai, kad Lietuvos Respublikos Seimas 2005 m. gruodžio 20 d. priimdamas *Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 4, 5, 7, 12, 16, 18, 21, 27, 28, 30, 31, 32, 41, 42, 43, 47, 51, 55 straipsnių, 1, 3 priedėlių pakeitimo bei papildymo, Įstatymo papildymo 37-3 straipsniu ir 44 straipsnio pripažinimo netekusiu galios bei Pelno mokesčio įstatymo 5, 12, 26, 35, 36, 37, 53 straipsnių pakeitimo ir papildymo, įstatymo papildymo 37-1 bei 37-2 straipsniais ir įstatymo 3 priedėlio papildymo įstatymo 12 straipsnio pakeitimo įstatymą*¹⁶ į mokestinius teisinius santykius įnešė neapibrėžtumą. Iki tol galiojusios PMĮ redakcijos 42 straipsnio 1 d. 2 punkte, kaip ir dabar galiojančio įstatymo 42 straipsnio 2 dalyje, buvo minima, kad reorganizavimo ar perleidimo metu bendrovei perleidžiant turta kitai bendrovei, šio proceso metu susidaręs turto vertės padidėjimas nėra laikomas turta perleidusios bendrovės pajamomis. Tačiau be šios nuostatos, buvo įtvirtinta dar ir nuostata, teigianti, kad “vienetas, kuris gauna turta, jokių pajamų, gautų iš šio perleidimo, neįtraukia į savo pajamas”. Naujoje įstatymo redakcijoje neliko šio sakinio, buvo paliktas tik teiginys, kad “vienetui, gavusiam nuosavybėn turta, šio turto įsigijimo kaina yra šio turto įsigijimo kaina, buvusi iki turto perleidimo nuosavybėn turta perleidusiam vienete”. Nauja PMĮ 42 straipsnio redakcija įtvirtina įgyto turto vertės nustatymo taisyklę, tačiau nenurodo, ar ši turta reikėtų įtraukti į turta gaunančio vieneto pajamas. Ši įstatymų leidėjo pozicija man nėra suvokiama, nes naikindamas įstatymo normos dalį jis įnešė abejonių susijusių su turta gaunančio vieneto mokesčio bazės nustatymu.

Be to, 2005 m. gruodžio 20 dieną pakeistame PMĮ 42 straipsnyje atsiranda nauja nuostata, įtvirtinta jo 9 dalyje, teigianti, kad PMĮ 41 straipsnyje nustatytais atvejais reorganizavimo ar perleidimo momentu susidaręs skirtumas (dydis, kuriuo įsigyjančiojo vieneto sumokėta kaina viršija įsigytojo grynojo turto vertę) iš pajamų neatskaitomas, o neigiamas skirtumas (dydis, kuriuo įsigyjančiojo vieneto sumokėta kaina mažesnė už įsigyto grynojo turto vertę) į pajamas neįtraukiamas. Tačiau ši nuostata nepanaikina

¹⁶ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 4, 5, 7, 12, 16, 18, 21, 27, 28, 30, 31, 32, 41, 42, 43, 47, 51, 55 straipsnių, 1, 3 priedėlių pakeitimo bei papildymo, Įstatymo papildymo 37-3 straipsniu ir 44 straipsnio pripažinimo netekusiu galios bei Pelno mokesčio įstatymo 5, 12, 26, 35, 36, 37, 53 straipsnių pakeitimo ir papildymo, įstatymo papildymo 37-1 bei 37-2 straipsniais ir įstatymo 3 priedėlio papildymo įstatymo 12 straipsnio pakeitimo įstatymas (Valstybės Žinios, 2005, Nr. 153-5635)

abejonių, atsiradusių panaikinus nuostatą, teigiančią, kad “vienetas, kuris gauna turtą, jokių pajamų, gautų iš šio perleidimo, neįtraukia į savo pajamas”.

Be abejo, logiškai sistemiškai analizuojant pelno mokesčio įstatymą, galima teigti, kad perleidžiančio vieneto pelno mokesčiu apmokėtas perleidžiamas turtas nėra antrą kartą apmokestinamas pelno mokesčiu, todėl jį įgijęs vienetas neturi jo įtraukti į savo apmokestinamąsias pajamas. Jei pasibaigusią bendrovių teises, pareigas ir turtą perėmusi bendrovė, turėtų priskirti pasibaigusią bendrovių perduotą, pelno mokesčiu apmokėtą, turtą savo pajamoms, būtų pažeistas mokesčių teisės principas draudžiantis du kartus apmokestinti tas pačias pajamas. Tik tuo atveju, jei vienetas gauna pelno mokesčiu neapmokestintą turtą jis turėtų įtraukti jį į savo pajamas bei nuo šių pajamų apskaičiuoti pelno mokestį.

2.3.3. Nuostoliai bendrovių reorganizavimo ir perleidimo atvejais

Kiekvienai bendrovei yra svarbu apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną turėti teisę ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams priskirti ankstesniais mokestiniais laikotarpiais patirtus nuostolius, tokiu būdu susimąžinant pelno mokesčio bazę. Mokestinio laikotarpio nuostolių perkėlimas reglamentuojamas PMĮ 30 straipsnyje. Esminiai šiame straipsnyje įtvirtinti nuostolių perkėlimo principai yra šie:

- Pelno mokesčio tikslais apmokestinamasis pelnas (nuostolis) yra apskaičiuojamas pagal PMĮ nustatytas taisykles, t.y. apmokestinamasis pelnas (nuostolis) = uždirbtos (gautos) pajamos - neapmokestinamosios pajamos - leidžiami atskaitymai - ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai;
- Vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo ir įprastinės veiklos pajamoms tenkantys nuostoliai turi būti apskaičiuojami atskirai;
- Tuo atveju kai bendrovė patiria mokestinius nuostolius ilgiau nei vienerius mokestinius metus, pirmiausia perkeliama ankstesnių metų mokestinio laikotarpio nuostoliai;
- Mokestinio laikotarpio nuostoliai, apskaičiuoti iš įprastinės veiklos, gali būti perkeliama penkerius vienas po kito einančius mokestinius metus ir dengiami pelnu, uždirbtu tiek iš įprastinės vieneto veiklos, tiek iš vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo, nes PMĮ nuostatos nedraudžia vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo pelnu dengti įprastinės veiklos nuostolius;

- Mokestinio laikotarpio nuostoliai, susidarę dėl vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo, gali būti perkeliama tris vienas po kito einančius mokestinius metus ir dengiami tik pelnu iš vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo;
- Lietuvos vienetų nuolatinių buveinių, laikomų mokesčių mokėtojais ne pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus, mokestinio laikotarpio nuostoliai neperkeliami.

Taip pat būtina paminėti, kad PMĮ nuostatos dėl mokestinių nuostolių, patirtų iki 2002 metais prasidėjusio mokestinio laikotarpio pradžios, perkėlimo į kitus mokestinius laikotarpius yra analogiškos Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo¹⁷ nuostatomis. Todėl vienetas turi teisę ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams priskirti iki 2002 metais prasiėjusio mokestinio laikotarpio pradžios pagal Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo nuostatas apskaičiuotus mokestinius nuostolius.

Vieneto apskaičiuoti iki 2002 metais prasidėjusio mokestinio laikotarpio mokestiniai nuostoliai į įprastinės veiklos ir vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo nuostolius neskaidomi, t.y. jie yra bendrai apskaičiuojami iš visos vieneto vykdomos veiklos, todėl iki 2002 m. prasidėjusio mokestinio laikotarpio vieneto apskaičiuoti vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo nuostoliai gali būti dengiami pelnu iš bet kokios veiklos.¹⁸

Bendrovės reorganizavimo atveju kiekviena bendrovė yra suinteresuota iki reorganizavimo susidariusius nuostolius perkelti į kitus mokestinius metus. Tačiau nei įsigyjiančiojo, nei įsigyjamojo vieneto mokestinio laikotarpio nuostoliai, susidarę iki jų reorganizavimo, į kitus metus neperkeliami, išskyrus atvejus, kai prie įsigyjiančiojo vieneto prijungiamas įsigyjamasis vienetas ar vienetai, tai yra vienetų reorganizavimas atliekamas prijungimo būdu PMĮ 41str. 2 d. 1 ir 3 punktuose aprašytais atvejais. Be to, PMĮ 43 str. nustato griežtus kriterijus, kuriuos privalo atitikti po reorganizavimo veiklą tęsianti bendrovė tam, kad ji galėtų iki reorganizavimo susidariusius nuostolius dengti po reorganizavimo gautu pelnu. Reorganizavime dalyvaujančios bendrovės (įsigyjiančiojo vieneto), prie kurios yra prijungiama po reorganizavimo pasibaigiančioji/čios bendrovė/ės

¹⁷ Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas (Valstybės žinios, 1990, Nr. 24-601);

¹⁸ Šareikienė, Gelminė. Mokestinių nuostolių perkėlimo ypatumai (Vienetų reorganizavimo, perleidimo ir pertvarkymo atvejais). *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, 2006, Nr. 27 (411), p.1, 7; 2006, Nr. 28 (412, p.9-10);

mokestinio laikotarpio mokestiniai nuostoliai, susidarę iki reorganizavimo, perkeliami į kitus mokestinius metus tik tuo atveju, jei tenkinamos visos šios sąlygos:

- a) daugiau kaip 66 procentai įsigyjančiojo vieneto savininkų (po prijungimo) yra tie patys asmenys, kurie buvo įsigyjančiojo vieneto savininkais iki prijungimo;
- b) įsigyjantysis vienetas po prijungimo tęsia tą pačią veiklą, kokią vykdė iki prijungimo (nustatant ar vienetas po prijungimo tęsia tą pačią veiklą, kokią vykdė iki prijungimo, reikia atsižvelgti į tai, ar nepasikeitė veiklos rūšis, tai veiklai atlikti naudojami resursai, sukurta produkcija, suteiktų paslaugų pobūdis, sąnaudų struktūra);
- c) pajamos iš šios veiklos, t.y. iki prijungimo vykdytos veiklos, sudaro ne mažiau kaip 85 procentus šio vieneto pajamų;
- d) mokestinis laikotarpis išlieka tas pats.

Jei įsigyjantysis vienetas neatitinka nors vienos iš aukščiau nurodytų sąlygų, tai iki prijungimo susidarę šio vieneto ankstesnių mokestinių laikotarpių mokestiniai nuostoliai neperkeliama. Mokestiniai nuostoliai perkeliama tiek vienas paskui kitą einančių mokestinių laikotarpių, kiek įsigyjamasis vienetas atitinka visus PMĮ 43 str. 2 dalyje nurodytus kriterijus. Nuostolių perkėlimas sustabdomas, pradedant tuo mokestiniu laikotarpiu, kuriuo toks vienetas nebeatitinka nors vieno iš kriterijų. Jeigu vienetas dėl to, kad neatitiko kriterijų, mokestinių nuostolių perkelti negalėjo, tai tokių nuostolių jis nebegalės perkelti ir vėlesniais mokestiniais laikotarpiais (net jeigu vėliau šis vienetas ir atitiktų visus išvardytus kriterijus). Svarbu pabrėžti, kad prijungtų įsigytųjų vienetų ankstesnių mokestinių laikotarpių mokestiniai nuostoliai nėra perkeliama.

Lietuvos vieneto – Europos bendrovės ar Europos kooperatinės bendrovės, registruotą buveinę perkėlus į kitą ES valstybę narę, tai Europos bendrovei ar Europos kooperatinei bendrovei, tęsiančiai veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvoje, leidžiama perimti šio Lietuvos vieneto mokestinio laikotarpio nuostolius, susidariusius ir dar neperkeltus iki registruotos buveinės perkėlimo. Iš Lietuvos vieneto perimti minėti nuostoliai iš tos nuolatinės buveinės pajamų atskaitomi PMĮ 30 straipsnyje nustatyta tvarka taip, kaip jie būtų atskaitomi iš Lietuvos vieneto pajamų, jei jis toliau būtų vykdydęs veiklą Lietuvoje.

Atliekant perleidimą, numatytą PMĮ 41 str. 2 d. 5 arba 6 punkte ar keičiantis akcijomis PMĮ 41 str. 2 d. 7 punkte numatytu atveju, šiuose procesuose dalyvaujančių ir

toliau veiklą tęsiančių vienetų mokestiniai nuostoliai perkeliama PMĮ 30 straipsnyje nustatyta tvarka.¹⁹

2.4. Pelno mokesčio deklaracijų pateikimas

Pradėjus reorganizavimo procedūrą pelno mokesčio deklaraciją privalo pateikti tik juridiniai asmenys, kurie baigs veiklą dėl reorganizavimo. Vadovaujantis PMĮ 51 str. 2 dalimi, Lietuvos vieneto arba nuolatinės buveinės paskutinio mokestinio laikotarpio metinė pelno mokesčio deklaracija kartu su finansine atskaitomybe (jeigu teisės aktų nustatyta tvarka ji privalo būti sudaryta) pateikiama per 30 dienų nuo veiklos pabaigos.

Pažymėtina, kad pagal PMĮ nuostatas vienetai, perėmusiam iš kito vieneto visą turta, teises ir pareigas, perėmimo momentu neatsiranda prievolės vietos mokesčių administratoriui pateikti pelno mokesčio deklaracijos bei finansinės atskaitomybės. Pasibaigus įsigyjamojo vieneto mokestiniam laikotarpiui, vadovaujantis PMĮ 46 straipsnio nuostatomis, šis vienetas kartu su aiškinamuoju raštu pateikia paskutinį įsigytojo vieneto balansą. Įsigyjantysis vienetas pateikdamas mokestinio laikotarpio, kurį įvyko PMĮ 41 straipsnyje aprašytas reorganizavimo ar perleidimo atvejais, metinę finansinę atskaitomybę aiškinamajame rašte nurodo per tą mokestinį laikotarpį iš įsigytojo vieneto (vienetų) gautą turta, teises ir įsipareigojimus. Vėlesniuose aiškinamuosiuose raštuose turi būti nurodyta informacija, kuriame aiškinamajame rašte pateikta informacija apie įvykusį reorganizavimą ar perleidimą. Įsigytojo vieneto balansas turi būti parengtas pagal reorganizavimo dienos duomenis. Kartu su aiškinamuoju raštu pateikiami apskaičiuoti skirtumai tarp to turto, kuris nudėvimas arba amortizuojamas, likutinės vertės, užfiksuotos įsigytajame vienete ar vienetuose ir įsigijusiam vienete. Bendrovės iki reorganizacijos turi suderinti mokestinių prievolių likučius su apskrities valstybine mokesčių inspekcija, kurie turi atsispindėti bendrovių pasirašytame turto perdavimo priėmimo akte.

¹⁹ VMI 2003 m. liepos 28 d. pelno mokesčio įstatymo komentaras (su papildymais ir pakeitimais), p. 398

2.5. Prestižo pripažinimo ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais tvarka

Prestižo sąvoka pateikta PMI 2 str. 23 dalyje – tai dydis, kuriuo, įsigyjant kito vieneto veiklą kaip kompleksą ar jo veiklos dalį kaip teisių ir prievolių visumą, organizaciniu požiūriu sudarančią autonomišką ekonominį vieneta, vykdančią veiklą ir galintį atlikti savo funkcijas savo nuožiūra, arba siekiant valdyti kito vieneto grynąjį turtą ir veiklą, įsigyjant jo akcijas, įsigyjamojo vieneto pinigais sumokėta kaina viršija įsigyto vieneto grynojo turto dalies, įvertintos tikrąja rinkos kaina, vertę ir iš kurio įsigyjantysis vienetas tikisi gauti ekonominės naudos.

Vykstant PMI 41 str. 2 dalyje numatytiems reorganizavimo bei perleidimo procesams prestižas neatsiranda, t.y. akcijų įsigijimo kainos ir už jas iš įsigyjamojo vieneto perimto grynojo turto vertės teigiamas matematinis skirtumas nelaikomas prestižu, ir šis skirtumas iš įsigyjamojo vieneto pajamų neatskaitomas.

PMI 18 str. 9 dalyje reglamentuojama prestižo, susidariusio dviem šioje dalyje minimais atvejais, įtraukimo į buhalterinę apskaitą bei į ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus tvarka. Pirmuoju atveju minimas prestižas, kuris atsiranda, kai bendrovė įsigyja kitos bendrovės veiklą kaip kompleksą ar jos veiklos dalį kaip teisių ir prievolių visumą, organizaciniu požiūriu sudarančią autonomišką ekonominį vieneta, vykdančią veiklą ir galinti atlikti funkcijas savo nuožiūra. Tačiau šis atvejis nėra aktualus šio darbo kontekste, nes jo metu susidaręs prestižas į ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus įtraukiamas kaip ir ilgalaikis turtas PMI 18 straipsnyje nustatyta tvarka bei nėra niekuo nesušijęs su PMI 41 straipsnio 2 dalyje aptartais reorganizavimo ir perleidimo atvejais. Antruoju atveju minimas prestižas, kuris atsiranda, kai bendrovė, siekdama valdyti kitos bendrovės grynąjį turtą ir veiklą, įsigyja jos akcijų. Tokiu atveju susidaręs prestižas į ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus įtraukiamas kaip ir ilgalaikis turtas PMI 18 straipsnyje nustatyta tvarka, tačiau tik po vėlesnio šių bendrovių reorganizavimo ar perleidimo, jei tai bus atliekama, t.y. akcijų įsigijimo momentu susidaręs prestižas nepriskiriamas ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams tol, kol reorganizavimas ar perleidimas faktiškai neatliekamas.

Prestižo pripažinimo ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams tvarka yra aptariama šiame darbe todėl, nes kiekviena bendrovė yra suinteresuota turėti įstatyme įtvirtintą galimybę prestižą priskirti ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams bei to dėka mažinti pelno mokesčio bazę.

Svarbu pabrėžti, kad po akcijų įsigijimo susidariusio prestižo amortizacija skaičiuojama ir priskiriama ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams tik tais 41 str. 2

dalyje numatytais reorganizavimo ar perleidimo atvejais, kai įsigyjantysis vienetas prisijungia visą įsigyto vieneto grynąjį turą, t.y., kai reorganizavimas atliekamas prijungimo būdu PMĮ 41 str. 2 d. 1 ir 3 punktuose numatytais atvejais arba kai prie įsigyjančiojo vieneto prijungiama įsigyto vieneto, reorganizuoto PMĮ 41 str. 2 d. 4 punkte aprašytu išdalijimo būdu, grynojo turto dalis. PMĮ 18 str. 9 dalyje įtvirtintos nuostatos taikomos ir tada, kai bendrovei įsigijus 100 % kitos bendrovės akcijų bei susidarius prestižui, prie dukterinės bendrovės prijungiama motininė bendrovė. Tokiu atveju patronuojančios bendrovės akcijų įsigijimo momentu apskaičiuoto prestižo amortizacija skaičiuojama ir atskaitoma iš po reorganizavimo veiksiančios dukterinės bendrovės pajamų.²⁰

2.6. Gyventojų pajamų, gautų už parduotas akcijas, įgytas reorganizavimo metu, apmokestinimo sąlygos

GPMĮ 17 str. 1 d. 22 punkte teigiama, kad neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos pajamos už parduotus arba kitaip perleistus nuosavybėn vertybinius popierius, įsigytus iki 1999 m. sausio 1 d., neatsižvelgiant į jų pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn datą. Tačiau šioje įstatymo normoje nėra užsimenama, ar akcininko iki 1999 sausio 1 dienos įsigytos akcijos, kurios reorganizavimo metu pakeistos į reorganizavime dalyvaujančios bendrovės (įsigyjančiojo vieneto) akcijas, bus apmokestintos GPMĮ nustatyta tvarka, šių akcijų pardavimo ar kitokio perleidimo atveju.

Su šiuo klausimu buvo susidurta 2005 m. gruodžio mėnesį, kai dirbant teisinės paslaugas teikiančioje įmonėje bei dalyvaujant įmonės reorganizavime iškilo klausimas, ką laikyti akcijų įsigijimo momentu: akcijų įsigijimo bendrovėje, kuri buvo reorganizuota datą ar po reorganizavimo veikiančios bendrovės, reorganizuotos bendrovės turto, teisių ir pareigų perėmėjos, akcijų įsigijimo datą. Analizuojant GPMĮ bei šio įstatymo komentarą, tuo metu nebuvo rasta teisės normų ar doktrinos išaiškinimų susijusių su pajamų, gautų už parduotus vertybinius popierius, įgytus juridinio asmens reorganizavimo procese, apmokestinimu. Todėl buvo parašytas paklausimą Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Finansų ministerijos (toliau VMI), prašant paaiškinti, ar akcininkas, iki 1999 m. sausio 1 d. įsigijęs bendrovės, kuri po 1999 m. sausio 1 d. buvo reorganizuota, akcijų ir parduodamas po reorganizavimo įgytas reorganizavime dalyvavusios bendrovės akcijas, turi mokėti

²⁰ VMI 2003 m. liepos 28 d. pelno mokesčio įstatymo komentaras (su papildymais ir pakeitimais), p. 180-181

GPMĮ numatyta pajamų mokestį ar jo akcijų pardavimas neapmokestinamas GPMĮ nustatyta tvarka, kadangi jis reorganizuotos bendrovės akcijas įgijo iki 1999 m. sausio 1 d.

Centrinis mokesčių administratorius, atsakydamas į pateiktą paklausimą, informavo, kad pagal pateiktus klausimus VMI 2006-02-02 raštu²¹ Nr. 18.17-31-1-R-964 buvo papildytas GPMĮ 17 str. 1 d. 22 ir 23 punktų komentaras nuostatomis dėl akcijų (dalių, pajų) įsigijimo datos nustatymo tais atvejais, kai gyventojas gauna akcijas (dalis, pajus) vieneto reorganizavimo pasėkoje. VMI išaiškino, kad pagal GPMĮ 17 str. 1d. 22 punktą, kai pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnyje nurodytais atvejais vyksta vieneto reorganizavimas ar perleidimas ir vietoje turėtų vieneto akcijų gyventojas mainais gauna kito vieneto akcijų, tai laikoma, kad gyventojas įsigijo naujų akcijų, o mainais gautų akcijų įsigijimo data yra naujų akcijų įsigijimo data. Todėl gyventojai vieneto reorganizavimo metu mainais už turėtas reorganizuoto vieneto akcijas gavę naujų kito vieneto akcijų ir vėliau jas pardavę, negales pasinaudoti GPMĮ 17 str. 1 d. 22 punkte įtvirtinta pajamų mokesčio lengvata. Tačiau tuo atveju, jeigu bus tenkinamos GPMĮ 17 str. 1 d. 23 punkto nuostatos (t.y. po 1999 m. sausio 1 d. įsigyti vertybiniai popieriai yra parduodami arba kitaip perleidžiami nuosavybėn ne anksčiau negu po 366 dienų nuo jų įsigijimo dienos ir gyventojas 3 metus iki mokesčio laikotarpio, kuriame vertybiniai popieriai buvo parduoti arba kitaip perleisti nuosavybėn, pabaigos nebuvo savininkas daugiau kaip 10 procentų vieneto, kurio vertybiniai popieriai yra parduodami arba kitaip perleidžiami nuosavybėn, akcijų), tai už akcijų pardavimo ar kitokio perleidimo metu gautas pajamas pajamų mokesčio mokėti nereikės.

2.7. Su bendrovės, PVM mokėtojos, reorganizavimu susijusios PVM prievolės

Kalbant apie reorganizavimo metu atsiradusias bendrovės, pridėtinės vertės mokesčio (toliau PVM) mokėtojos, prievolės būtina aptarti, kokių atveju nuosavybės teisės objekto perdavimas dėl tokios bendrovės pasibaigimo reorganizavimo būdu yra PVM objektas, kokių dokumentu įforminamas tokio objekto perdavimas, kaip apskaičiuojama perduodamo nuosavybės teisės objekto apmokestinamoji vertė bei kas turi įvykdyti PVM apskaičiavimo, išskaitymo bei sumokėjimo prievolės.

Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 9 str. 3 dalyje teigiama, kad nuosavybės teisės objekto perdavimas dėl bendrovės, PVM mokėtojos, pasibaigimo reorganizavimo būdu

²¹ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR Finansų ministerijos 2006-02-02 raštas Nr. (18.17-31-1)-R-964)

tampa PVM objektu, tai yra laikomas prekių tiekimu (paslaugų teikimu) už atlygį, jeigu bet kokio nuosavybės teisės objekto perdavimas, kai šio nuosavybės teisės objekto (o jei jis pasigamintas, - jam pasigaminti sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų) pirkimo ir (arba) importo PVM ar jo dalis buvo įtraukta į pasibaigiančios bendrovės, PVM mokėtojos, PVM atskaitą. Tokiu atveju turto perdavimas bendrovei, reorganizuotos bendrovės teisių perėmėjai, laikomas prekių tiekimu už atlygį ir nuo jo apmokestinamosios vertės turi būti apskaičiuota pardavimo PVM. Jei perduodamas turtas, kurio (ar kuriam pasigaminti sunaudotų kitų prekių ir paslaugų) pirkimo (importo) PVM nebuvo atskaitytas arba nėra atskaitomas pagal PVM įstatymo nuostatas, tai toks turto perdavimas nėra laikomas PVM objektu.

Kaip teigiama PVM įstatymo 15 str. 10 dalyje, prekių (paslaugų) apmokestinamoji vertė, kai nuosavybės teisės objektas perduodamas dėl bendrovės, PVM mokėtojos, pasibaigimo reorganizavimo būdu, yra ta nuosavybės teisės objekto vertės dalis, nuo kurios turėtų būti tikslinama PVM atskaita PVM įstatymo VIII skyriaus nustatyta tvarka, t.y. ta vertė, nuo kurios PVM mokėtojas privalėtų atlikti PVM atskaitos tikslinimus tuo atveju, jeigu jis nebūtų reorganizuojamas, o tiesiog išregistruotas iš PVM mokėtojų.²²

PVM mokėtojas, pasibaigęs reorganizavimo būdu, perdavęs nuosavybės teisės objektą kitam asmeniui, netikslina perduodamo teisės objekto PVM atskaitos. Bendrovė, turto perėmėja, perimto turto (o jeigu jis buvo pasigamintas, - jam pasigaminti sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų) pirkimo ir (arba) importo PVM ar jo dalį pati įtraukia į savo PVM atskaitą ta pačia tvarka, kaip ir kitas pirkimo (importo) PVM sumas, ir jai (turto perėmėjai) tenka prievolė tikslinti PVM atskaitą. Tačiau prievolė tikslinti PVM atskaitą atsiranda tik tada, kai perimtas turtas nebenaudojamas bendrovės, PVM mokėtojos (kuri perėmė turta), PVM apmokestinamojoje veikloje. Prievolė tikslinti PVM atskaitą atsiras už laikotarpį nuo šio turto pirkimo PVM įtraukimo į PVM atskaitą momento to asmens, kurio turta jis perėmė, iki PVM atskaitos laikotarpio pabaigos.²³

Pagal PVM įstatymo 79 str. 11 dalies nuostatas nuosavybės teisės objekto perdavimo faktas įforminamas PVM sąskaita faktūra. Kokie rekvizitai turi būti nurodyti PVM sąskaitoje faktūroje, nurodyta Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu patvirtintų

²² VMI 2003 m. rugpjūčio 21 d. pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras (su papildymais ir pakeitimais), p. 173-174

²³ Stanienė, Birutė. Juridinio asmens, PVM mokėtojo, reorganizavimas ir su juo susijusios PVM prievolės.

Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, 2006, Nr. 19 (403), p.1, 7

Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių 17 ir 18 punktuose²⁴. PVM sąskaitoje faktūroje turi būti nurodyta:

- nuosavybės teisės objektą kaip turtinį įnašą perdavusio ūkio subjekto PVM mokėtojo kodas;
- ūkio subjekto, perimančio nuosavybės teisės objektus kaip turtinį įnašą, pavadinimas ir kodas (vardas, pavardė ir asmens kodas, jeigu tai fizinis asmuo) ir PVM mokėtojo kodas (jeigu yra);
- perduodamo nuosavybės teisės objekto pavadinimas;
- perduodamo nuosavybės teisės objekto apmokestinamoji vertė, apskaičiuota PVM įstatymo nustatyta tvarka;
- PVM tarifas (tarifai) ir PVM suma;
- kad nuosavybės teisės objektas yra perduodamas dėl reorganizavimo. (Šio rekvizito nenurodymas neįtakoja teisės į PVM atskaitą).

PVM įstatymo 96 straipsnyje teigiama, kad, kai nuosavybės teisės objektas perduodamas dėl juridinio asmens, PVM mokėtojo, pasibaigimo reorganizavimo būdu, tai nuosavybės teisės objektą perduodančio asmens apskaičiuotą PVM išskaityti ir sumokėti į biudžetą privalo PVM mokėtojas, kuriam perduodamas nuosavybės teisės objektas. Šiuo atveju nuosavybės teisės objektą perduodančiam asmeniui prievolė apskaičiuoti pardavimo PVM atsiranda tik tada, jei šio perduodamo nuosavybės teisės objekto (o jeigu jis pasigamintas, - jam pasigaminti sunaudotų prekių ir/ar paslaugų) pirkimo ir/ar importo PVM ar jo dalis buvo jį perduodančio PVM mokėtojo įtrauka į PVM atskaitą. Jeigu nuosavybės teisės objektas perduodamas ne PVM mokėtojui, tai apskaičiuotą PVM išskaityti ir sumokėti į biudžetą privalo asmuo, perduodantis nuosavybės teisės objektą.

PVM mokėtojai, pasibaigę reorganizavimo būdu, turi išsiregistruoti iš Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registro. Apskrities, kurioje jie išsiregistravę PVM mokėtojais, valstybinei mokesčių inspekcijai jie turi pateikti juridinio asmens prašymo įregistruoti į Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registrą/išregistruoti iš Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registro FR0388 formą.²⁵

²⁴ Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas “Dėl mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių patvirtinimo” (Valstybės Žinios, 2002, Nr. 55-2185);

²⁵ Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos NR. 19 (403) 2006 m gegužės 15 d. Birutė Stanienė Juridinio asmens. PVM mokėtojo, reorganizavimas ir su juo susijusios PVM prievolės

3. Bendrovių reorganizavimo ir turto bei akcijų perleidimo metu susiklostančių mokestinių teisinių santykių reglamentavimas Europos Sąjungoje

Pagrindiniai teisės aktai, reglamentuojantys reorganizavimo bei perleidimo procesų pasėkoje susiklostančius mokestinius teisinius santykius yra 1990 m. liepos 23 d. Europos Tarybos direktyva dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių bendrovių jungimuisi, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis (toliau susiliejamų direktyva)²⁶ bei šią direktyvą iš dalies keičianti 2005 m. vasario 17 d. Tarybos direktyva.²⁷ Direktyvai, reglamentuojančiai mokestinius teisinius santykius, susiklostančius reorganizavimo bei perleidimo procesų metu, priimti prireikė daugiau kaip dvidešimt metų, mat pirmasis pasiūlymas Europos Tarybai buvo pateiktas 1969 metais – tai buvo Europos Komisijos patvirtinta tiesioginių mokesčių harmonizavimo programa, kurios vienas iš tikslų buvo panaikinti mokestines kliūtis tarptautiniams susiliejimams. 1990 m. Liepos 23 d. priimta direktyvos redakcija buvo gerokai sušvelninta lyginant su pirminiais, toli siekiančiais Europos Tarybos tikslais. Skirtingai nei 1967 m. Europos Komisijos programa, susiliejamų direktyva nesuteikia jokių lengvatų, kai bendrovė perleidžia nekilnojamą turtą mainais už kitos bendrovės akcijas.²⁸

Šios darbo dalies tikslas yra išvardyti susiliejamų direktyvos priėmimo priežastis bei tikslus, išanalizuoti šią direktyvą, lyginant ją su Lietuvos Respublikos teisės aktais nustatyti, ar direktyvos tikslai, pagrindinės idėjos buvo tinkamai perkelti į Lietuvos Respublikos teisinę sistemą.

3.1. Susiliejamų direktyvos priėmimo tikslai

Susiliejamų direktyvos preambulėje išvardyti šie direktyvos priėmimo tikslai:

- siekiant Bendrijoje sukurti analogiškas vidaus rinkai sąlygas bei panaikinti kliūtis vidaus rinkos veikimui, būtina užtikrinti, kad valstybių narių bendrovių jungimosi, skaidymosi, turto perleidimo ir keitimosi akcijomis (toliau tokių

²⁶ 1990 m. liepos 23 d. Europos Tarybos direktyva dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimuisi, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis (90/434/EEB)

²⁷ 2005 m. Vasario 17 d. Europos Tarybos direktyva iš dalies keičianti direktyvą 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimuisi, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis

²⁸ B.J.M. Terra, P.J. Wattel European tax law 2001, p. 374

operacijų) neapsunkintų apribojimai, kliūtys ar suvaržymai, atsirandantys dėl valstybių narių mokestinių nuostatų;

- būtina nustatyti tokioms operacijoms taikytinas konkurencijos požiūriu neutralias mokesčių taisykles, kad bendrovės galėtų prisitaikyti prie bendrosios rinkos reikalavimų, ir tarptautiniu lygiu padidėtų jų gamybiniai pajėgumai ir konkurencingumas;
- būtina pašalinti situaciją, kai mokesčių nuostatos tokioms operacijoms, vykdomoms tarp skirtingų valstybių narių bendrovių, yra mažiau palankios nei operacijoms tarp tos pačios valstybės narės bendrovių;
- atidėti dėl verslo reorganizavimo gaunamų pajamų, pelno ir turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimą bei apsaugoti valstybių narių apmokestinimo teises.

Aukščiau išvardintų tikslų negalima pasiekti Bendrijos lygiu pritaikius valstybėse narėse galiojančias teises sistemas, nes šių sistemų skirtumai gali sukelti iškraipymus, todėl būtina sukurti bendrą mokesčių sistemą, kurioje:

- turėtų būti vengiama taikyti mokesčius jungimuisi, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, kartu apsaugant valstybės narės, kurioje yra perleidžiančioji arba įgytoji bendrovė, finansinius interesus;
- perleidžiamo turto vertės padidėjimo pajamos būtų atleistos nuo mokesčių, kartu užtikrinant jų galutinį apmokestinimą valstybėje, kurioje perleidžiančioji bendrovė yra, jų perleidimo dieną;
- gaunančiosios ar įgyjančiosios bendrovės vertybinių popierių paskirstymas perleidžiančiosios bendrovės akcininkams savaime nesukeltų tokių akcininkų apmokestinimo;
- būtų nustatyta apmokestinimo tvarka, taikoma tam tikriems perleidžiančiosios bendrovės atidėjimams, atsargoms arba nuostoliams;
- būtų išspręstos apmokestinimo problemos, iškylančios, kai viena bendrovė valdo kitos bendrovės kapitalą;
- būtų valstybėms narėms suteikta galimybė atsisakyti taikyti direktyvą, jeigu jungimosi, skaidymo, dalinio skaidymo, turto perleidimo arba keitimosi akcijomis procesais siekiama mokesčių slėpimo arba vengimo arba jeigu dėl tokios operacijos bendrovė - nesvarbu, ar ji dalyvauja tokioje operacijoje, ar ne, - nebesilaiko darbuotojų atstovavimo bendrovės valdymo organuose nustatytų sąlygų.

3.2. Susiliejamų direktyvos taikymo sritis

Susiliejamų direktyvos 1 straipsnyje teigiama, kad ši direktyva yra taikoma:

- jungimuisi, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, kai šiose operacijose dalyvauja dviejų ar daugiau valstybių narių bendrovės;
- Europos bendrovių (Societas Europaea arba SE) ir Europos kooperatinių bendrovių (SCE) registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę.

Direktyva taikoma tik tai valstybės narės bendrovei, kuri:

- yra vienos iš šios direktyvos priede įvardintų formų (1993 m. Rugsėjo 20 d. Europos Komisijos pasiūlymas²⁹ išplėsti susiliejamų direktyvos taikymo sferą bei taikyti ją kiekvienam subjektui, mokančiam pelno mokestį, nepriklausomai nuo jo teisinės formos buvo patvirtintas Europos Parlamente, tačiau pasirodė nepriimtinas Europos Tarybai);
- pagal valstybės narės mokesčių įstatymus mokesčių tikslais yra laikoma tos valstybės narės rezidente, ir pagal su trečiaja valstybe sudarytą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį mokesčių tikslais nėra laikoma ne Bendrijos rezidente (Direktyva taikoma ir toms bendrovėms, kurios yra dviejų skirtingų valstybių narių rezidentės arba tuo atveju, kai bendrovė laikoma valstybės narės rezidente bei trečiosios valstybės rezidente, jei sutartis su trečiaja valstybe nenumato kitaip arba pagal galiojančią dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį su trečiaja valstybe bendrovė nėra laikoma ne bendrijos rezidente);
- turi prievolę mokėti vieną iš direktyvos 3 str. c punkte nurodytų mokesčių be galimybės pasirinkti arba būti atleisti.

Susiliejamų direktyvoje nėra nustatyti jokie specialūs reikalavimai, kuriuos turėtų atitikti akcininkas, kai jis dalyvauja direktyvos 1 straipsnyje išvardintose operacijose. Be to, direktyva taikoma ir tam akcininkui, kuris yra trečiosios valstybės rezidentas arba tuo pat metu yra dviejų valstybių narių rezidentu.

²⁹ Europos Komisijos pasiūlymas nr. C225/3

3.3. Operacijos, kurioms taikoma susiliejamų direktyva

3.3.1. Bendrovių jungimasis

Direktyvoje bendrovių jungimasis apibrėžiamas kaip procesas, kurio metu viena ar daugiau bendrovių perleidžia visą savo turtą ir įsipareigojimus kitai bendrovei. Perleidžiančioji bendrovė pasibaigia be likvidavimo procedūros. Įgyjančioji bendrovė išduoda naujai išleistas akcijas pasibaigusios bendrovės akcininkams mainais už jų turėtas pasibaigiančiosios bendrovės akcijas. Direktyvos 2 str. a punkte išskiriami trys jungimosi būdai:

a) viena ar daugiau bendrovių susilieja su veikiančia bendrove, perleisdamos jai savo turtą, teises bei įsipareigojimus. Toks reorganizavimo būdas atitinka visus CK 2.97 str. 3 dalyje bei PMĮ 41 str. 2 d. 1 punkte pateiktų bendrovių reorganizavimo prijungimo būdu apibrėžimų požymius;

b) dvi ar daugiau bendrovių susilieja, perleisdamos savo turtą, teises bei įsipareigojimus šių bendrovių įsteigtai naujai bendrovei. Toks reorganizavimo būdas atitinka visus CK 2.97 str. 4 dalyje bei PMĮ 41 str. 2 d. 2 punkte pateiktų bendrovių reorganizavimo sujungimo būdu apibrėžimų požymius;

c) bendrovė perleidžia visą savo turtą ir įsipareigojimus bendrovei, kuri turi visus jos kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius. Toks reorganizavimo būdas atitinka visus PMĮ 41 str. 2 d. 3 punkte pateikto reorganizavimo sujungimo būdu, kai įsigyjančiajam vienetai priklauso 100 % įsigyjamojo vieneto įstatinio kapitalo, požymius.

3.3.2. Bendrovės skaidymas

Direktyvos 2 str. b punkte bendrovės skaidymas apibrėžiamas kaip operacija, kuria bendrovė, kuri baigia savo veiklą be likvidavimo procedūros ir perleidžia visą savo turtą, teises bei įsipareigojimus dviem arba daugiau esančioms arba naujoms bendrovėms, mainais už šios bendrovės akcininkams proporcingai padalintus bendrovių, įgyjančių turtą, teises bei įsipareigojimus, kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius. Direktyvoje pateikta bendrovės skaidymo sąvoka nėra skirstoma į reorganizavimą išdalijimo bei padalijimo būdu, tačiau nuostata, teigianti, kad pasibaigiančios bendrovės turtas, teisės ir įsipareigojimai perduodami esančioms arba naujai įsteigtoms bendrovėms, leidžia daryti išvadą, kad CK 2.97 str. 6 ir 7 dalyje bei PMĮ 41 str. 2 d. 4 punkte pateiktos bendrovės

reorganizavimo išdalijimo bei padalijimo būdais sąvokos visiškai atitinka direktyvoje pateiktą bendrovės skaidymo apibrėžimą.

3.3.3. Dalinis bendrovės skaidymas

Originali susiliejamų direktyvos redakcija nebuvo taikoma tokiam skaidymo tipui, kai perleidžiančioji veiklos padalinius bendrovė tęsia savo veiklą, todėl 2005 m. vasario 17 d. priėmus susiliejamų direktyvą keičiančią direktyvą, susiliejamų direktyvos 2 straipsnyje buvo įtvirtinta bendrovės dalinio skaidymo sąvoka, šį procesą apibrėžianti kaip operaciją, kuria bendrovė, tęsianti savo veiklą, perleidžia vieną arba keletą veiklos padalinių vienai arba daugiau esančių arba naujų bendrovių, palikdama bent vieną veiklos padalinį, mainais už šios bendrovės akcininkams išleistus proporcingai padalintus turtą bei įsipareigojimus gaunančiųjų bendrovių kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius. Veiklos dalies kaip turto, teisių ir pareigų visumos, organizacinių požiūriu sudarančios automatišką ekonominį vienetą, perleidimas yra analogiškai reglamentuojamas PMĮ 41 str. 2 d. 5 punkte.

3.3.4. Turto perleidimas

Turto perleidimas reglamentuojamas susiliejamų direktyvos 2 str. c punkte. Tai operacija, kuria tęsianti savo veiklą bendrovė perduoda visus, vieną arba keletą savo veiklos padalinių kitai bendrovei mainais už gaunančiosios bendrovės kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius. Toks pats teisinis reglamentavimas sutinkamas ir PMĮ 41 str. 2 d. 6 punkte.

Susiliejamų direktyvos 2 str. c punkto aiškinimas pateikiamas Europos Bendrijų Teisingumo Teismo (toliau EBTT) sprendime byloje *Andersen og Jensen Aps v. Skatteministeriet*³⁰. Šis punktas turi būti suprantamas kaip reiškiantis, kad žiūrint per direktyvos prizmę, nėra laikoma turto perleidimu situacija, kuomet sandorio sąlygos yra tokios, kad šio sandorio pajamos atitenka perleidžiančiajai bendrovei, o iš jo kylantys įsipareigojimai – turtą gaunančiajai bendrovei. Šiuo atžvilgiu visai nesvarbu, kad perleidžiančioji bendrovė išlaiko mažą skaičių akcijų trečioje kompanijoje. Nacionaliniams teismams paliekama nuspręsti, ar perleidžiamas turtas apima ir veiklos padalinį, direktyvos 2 str. i punkto prasme, tai yra vienetą, galintį funkcionuoti iš savo nuosavų lėšų.

Esminiai turto perleidimo ir dalinio skaidymo skirtumai yra šie:

³⁰ EBTT sprendimas byloje *Andersen og Jensen Aps prieš Skatteministeriet* (C-8/97)

- turto perleidimo operacijos metu perleidžiančioji bendrovė gali perduoti visus savo veiklos padalinius, tuo tarpu dalinio skaidymo atveju gali būti perduoti tik vienas arba keletas veiklos padalinių;

- turto perleidimo operacijos metu visi, vienas ar keletas veiklos padalinių perduodami veikiančiai bendrovei, o dalinio skaidymo atveju vienas arba keletas veiklos padalinių perleidžiami ne tik veikiančiai, bet ir naujai kuriamai bendrovei;

- turto perleidimo operacijos metu, skirtingai nei dalinio bendrovės skaidymo atveju, perleidžiančioji bendrovė neišdalija perleidimo pasėkoje gautų gaunančiosios bendrovės akcijų savo dalyviams.

3.3.5. Akcijų mainai

Originalios susiliejimų direktyvos redakcijos 2 str. d punkte pateikta keitimosi akcijomis sąvoka apibrėžia keitimašis akcijomis kaip operaciją, kuria bendrovė įsigyja kitos bendrovės kapitalo dalį, kuri suteikia jai daugumą balsų toje kitoje bendrovėje, mainais už tos kitos bendrovės akcininkams (už šių akcininkų vertybinius popierius) išleistus pirmos bendrovės kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius. Tačiau šiame apibrėžime nenurodyta, ar ši sąvoka apima tolesnius įsigijimus po to, kai įgyjama paprastoji balsų dauguma. 2005 m. vasario 17 d. priimta susiliejimų direktyvą keičianti direktyva išsprendė šį klausimą suteikdama teisę bendrovei, turinčiai balsų daugumą kitoje bendrovėje, įsigyti papildomą tos bendrovės kapitalo dalį.

PMĮ 41 str. 2 d. 7 punkte įtvirtinta akcijų mainų sąvoka, atitinkanti po 2005 m vasario 17 dienos papildytą susiliejimų direktyvos keitimosi akcijomis apibrėžimą, tačiau ši PMĮ norma akcijų keitimusi laiko tik tokią operaciją, kurios metu įgyjama kvalifikuota balsų dauguma arba turint kvalifikuotą balsų daugumą įgyjama papildomai akcijų, drauge įtvirtindama ir koks turimų akcijų skaičius suteiktų bendrovei kvalifikuotą balsų daugumą kitoje bendrovėje. Direktyvoje neįtvirtinta balsų daugumos sąvoka leidžia valstybėms narėms pačioms nuspręsti, kokio akcijų kiekio įsigijimas leistų akcijų mainus kvalifikuoti kaip keitimašis akcijomis direktyvos 2 str. d punkto prasme.

Susiliejimų direktyvos 2 str. d punkto aiškinimas yra pateiktas *Leur-Bloem*³¹ byloje. Anot teismo, 2 str. d punktas nereikalauja įsigyjančiai bendrovei, taip kaip ji suprantama

³¹ EBTT sprendimas byloje *Leur-Bloem v. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam* (C-28/95)

direktyvos 2 str. h punkte, toliau vykdyti verslą pačiai arba būti ilgalaikiu susivienijimu iš dviejų kompanijų viename vienete, į tai žvelgiant iš finansinės ir ekonominės pusės. Taip pat faktas, kad tas pats fizinis asmuo, kuris buvo vienintelis akcininkas ir įsigyjančiosios bendrovės direktorius, tampa vieninteliu akcininku ir direktoriumi įgytojoje bendrovėje, neužkerta kelio traktuoti įvykusį procesą kaip akcijų mainus susiliejamų direktyvos 2 str. d punkto prasme.

3.3.6. Registruotos buveinės perkėlimas

2001 m. spalio 8 d. Taryba priėmė reglamentą³² dėl Europos bendrovės (toliau SE) statuto ir Direktyvą,³³ papildančią Europos bendrovės statutą dėl darbuotojų dalyvavimo. Taip pat 2003 m. liepos 22 d. Taryba priėmė Reglamentą³⁴ dėl Europos kooperatinės bendrovės (toliau SCE) statuto ir Direktyvą,³⁵ papildančią Europos kooperatinės bendrovės statutą dėl darbuotojų dalyvavimo. Viena iš svarbiausių šių dokumentų ypatybių – tai, kad SE ir SCE, nebaigdamos savo veiklos ir be likvidavimo procedūros, galės perkelti savo atitinkamas registruotas buveines iš vienos valstybės narės į kitą.

Susiliejamų direktyvos 2 str. j punkte registruotos buveinės perkėlimas apibrėžiamas kaip operacija, kuria SE arba SCE, kuri nėra likviduojama arba nėra sukuriama naujas juridinis asmuo, perkelia savo registruotą buveinę iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę. Ši sąvoka pažodžiui atkartota PMĮ 41 str. 2 d. 9 punkte .

Taigi direktyva apima penkias faktines situacijas³⁶:

- 1) Valstybės narės A ir valstybės narės B bendrovių susiliejimą: jungimąsi, skaidymą;
- 2) Valstybės narės A bendrovės veiklos dalies ar bendrovės kaip turtinio komplekso perdavimą valstybės narės B bendrovei, tokiu būdu valstybės narės A bendrovės

³² 2001 m. Spalio 8 d. Europos Tarybos reglamentas Dėl Europos bendrovės (SE) statuto (EB 2157/2001)

³³ 2001 m. Spalio 8d. Direktyva papildanti Europos bendrovės įstatus dėl darbuotojų dalyvavimo priimant sprendimus (2001/86/EB)

³⁴ 2003 m. Liepos 22 d. Europos Tarybos Reglamentas dėl Europos kooperatinės bendrovės statuto (EB 1435/2003)

³⁵ 2003 m. Liepos 22 d. Europos Tarybos Direktyva papildanti Europos kooperatinės bendrovės statutą dėl darbuotojų dalyvavimo priimant sprendimus (2003/72/EB)

³⁶ B.J.M. Terra, P.J. Wattel European tax law 2001, p. 380

veiklos daliai ar visam turtiniam kompleksui tampant valstybės narės B bendrovės nuolatine buveine valstybėje narėje A;

- 3) Nuolatinės buveinės, esančios valstybėje narėje B ir priklausančios valstybės narės A bendrovei, perdavimą valstybės narės B bendrovei;
- 4) Valstybės narės A bendrovės nuolatinės buveinės, esančios valstybėje narėje B, perdavimą valstybės narės C bendrovei;
- 5) SE ir SCE registruotų buveinių perkėlimą iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę.

Svarbu pabrėžti, kad turto, teisių bei įsipareigojimų perdavimas bendrovių jungimosi, skaidymo, dalinio skaidymo, turto perleidimo ar keitimosi akcijomis metu nereiškia fizinio materialaus turto judėjimo, tačiau tai sukelia tik nuosavybės teisių perdavimą, to pasekoje valstybėje narėje esančios perleidžiančiosios bendrovės veiklos dalis ar bendrovė kaip turtinis kompleksas tampa kitoje valstybėje narėje esančios gaunančiosios bendrovės nuolatine buveine.

Svarbu išvardinti ir situacijas, nepatenkančias į direktyvos reglamentavimo sferą³⁷:

- 1) Valstybės narės A bendrovė, turinti nuolatinę buveinę valstybėje narėje B, perleidžia ją kitai valstybės narės A bendrovei. Tokiam perleidimui direktyva netaikoma, nes abi perleidime dalyvaujančios bendrovės priklauso vienai valstybei narei;
- 2) Dvi valstybės narės A bendrovės turi po nuolatinę buveinę valstybėje narėje B. Susiliejus šioms dviem bendrovėms pagal valstybės narės A nacionalinę teisę, susilieja ir jų nuolatinė buveinės, esančios valstybėje narėje B;
- 3) Valstybės narės bendrovei priklausančios nuolatinės buveinės, esančios ne valstybėje narėje, perleidimas;
- 4) Ne valstybės narės bendrovei priklausančios nuolatinės buveinės, esančios valstybėje narėje, perleidimas;
- 5) Bendrovės dalies atskyrimas, kurio metu ne visi perleidžiančiosios bendrovės dalyviai gauna įgyjančiosios bendrovės akcijų.

³⁷ Barry Larking, „The Merger Directive: Will it work?“, 30 European Taxation 12 (1990), p. 364

3.4. Operacijos, kurių metu susidaręs akcijų kainų skirtumas gali būti apmokėtas pinigais

Perleidžiančiosios bendrovės akcijų vertė retai tiksliai atitinka įsigyjančiosios bendrovės akcijų vertę. Direktyva leidžia keičiant įsigyjančiosios bendrovės akcijas į perleidžiančiosios bendrovės akcijas susidariusį kainų skirtumą perleidžiančiosios bendrovės akcininkams išmokėti pinigais, tačiau išmokėta suma neturi viršyti 10 % įsigyjančiosios bendrovės išleistų vertybinių popierių nominalios vertės arba, jeigu nominalios vertės nėra, — jų buhalterinės vertės. Jei tenkinama ši sąlyga, tai susidaręs akcijų kainų skirtumas gali būti išmokamas bendrovių jungimosi, skaidymo, dalinio skaidymo bei akcijų keitimosi atvejais. PMI 41 str. 2 dalyje įtvirtinta galimybė vykstant tokiems pat reorganizavimo bei perleidimo atvejams, kaip ir nurodyta direktyvoje, apmokėti pinigais susidariusį akcijų kainų skirtumą, tačiau ne daugiau kaip 10 % įsigyjančiojo vieneto naujai išleistų akcijų vertės.

Susiliejamų direktyvoje nėra nurodyta, ar bendra maksimali 10 % grynujų pinigų suma gali būti padalinta nevienodomis dalimis tarp akcininkų. Jeigu toks nevienodas padalijimas yra leidžiamas, tai pinigai galėtų būti panaudoti nepageidaujamų smulkiųjų akcininkų dalies, turimos akcijas perleidžiančioje/įsigyjančioje įmonėje, išpirkimui.³⁸

Susiliejamų direktyvos 8 str. 9 dalis leidžia valstybėms narėms apmokestinti pinigais apmokėtą akcijų kainų skirtumą. Šiuo leidimu pasinaudoja Lietuvos Respublikos įstatymų leidėjas PMI 42 str. 11 dalyje įtvirtindamas nuostatą, teigiančią, kad PMI 41 straipsnyje nustatytais atvejais pinigais apmokėtas akcijų kainų skirtumas priskiriamas jį gavusio bendrovės dalyvio pajamoms.

3.5. Turto vertės padidėjimo pajamų pripažinimas

Susiliejamų direktyvos esmė – ji reikalauja, kad valstybės narės atidėtų tarptautinių susiliejamų metu atsiradusių pajamų apmokestinimą. Ši lengvata nėra atleidimas nuo mokesčio, tai tik apmokestinimo momento atidėjimas, nes kai įgyjančioji arba gaunančioji bendrovė vėliau perleidžia reorganizavimo ar perleidimo metu įgytą turtą, mokestis yra apskaičiuojamas nuo perleisto turto ir išipareigojimų tikrosios vertės ir jų vertės mokesčių tikslais skirtumo.

³⁸ B.J.M. Terra, P.J. Wattel European tax law 2001, p. 381-382

Susiliejamų direktyvos 4 str. 1 dalyje (taikomoje bendrovių jungimuisi, skaidymui ir daliniam skaidymui) bei 9 straipsnyje (taikomame turto perleidimui) teigiama, kad šios operacijos nėra pagrindas apmokestinti turto vertės padidėjimo pajamas, apskaičiuotas pagal skirtumą tarp perleisto turto ir įsipareigojimų tikrosios vertės ir jų vertės mokesčių tikslais. Šalia taisyklės draudžiančios turto vertės padidėjimo pajamas laikyti vieneto apmokestinamosiomis pajamomis, susiliejamų direktyvos 4 str. 1 d. b punkte, įtvirtinta perleisto turto ir įsipareigojimų sąvoka, kuri užtikrina finansinius valstybės, kurioje yra perleidžiančioji bendrovė interesus. Ši sąvoka reikalauja, kad perleidžiančiosios bendrovės turtas, teisės ir įsipareigojimai taptų efektyviai susiję su gaunančiosios bendrovės nuolatine buveine valstybėje narėje, kurioje yra perleidžiančioji bendrovė, kitaip tariant perleistas turtas turi tapti įgyjančiosios bendrovės veiklos šaka, esančia valstybėje narėje, kurioje yra perleidžiančioji bendrovė. Toks reikalavimas pateisinamas tuo, kad pagal tarptautinę teisę valstybė gali apmokestinti tik savo rezidentus ir nerezidentus, vykdančius veiklą per tos valstybės teritorijoje įsteigtas nuolatinės buveines. Jei turtas ir įsipareigojimai būtų perduodami bendrovei, ne valstybės narės rezidentei, nesuformuojant valstybėje, kurioje yra perleidžiančioji bendrovė, gaunančiosios bendrovės nuolatinės buveinės, tada valstybė netektų pajamų, kurias galėjo gauti mokesčių pavidalu vėlesnio turto ir įsipareigojimų perdavimo atveju, nes gaunančioji bendrovė nebūtų šios valstybės rezidentė ir nevykdytų veiklos per nuolatinę buveinę šioje valstybėje.

Vadovaujantis susiliejamų direktyvos 4 str. 1 dalimi, esminė turto vertės padidėjimo pajamų neapmokestinimo sąlyga - perleistas turtas ir įsipareigojimai turi būti efektyviai susiję su gaunančiosios bendrovės nuolatine buveine, esančia valstybėje narėje, kurioje yra perleidžiančioji bendrovė. Tačiau direktyvoje nėra pateikta nuolatinės buveinės sąvoka, todėl neaišku ar nuolatinės buveinės sąvoka turėtų būti nustatinėjama pagal valstybės narės, kurioje yra perleidžiančioji bendrovė nacionalinę teisę ar pagal dvišalę sutartį tarp dviejų valstybių narių. Susiliejamų direktyvos 2 str. i punkte pateikta veiklos padalinio sąvoka, bet nuolatinės buveinės bei veiklos padalinio sąvokų santykis nėra aiškus. Kiekvienas veiklos padalinys gali būti laikomas nuolatine buveine, bet ne kiekviena nuolatinė buveinė gali būti laikoma veiklos padaliniu.³⁹

Susiliejamų direktyvos 4 str. 1 d. b punktas nenurodo, kiek ilgai perleistas turtas ir įsipareigojimai turi išlikti susieti su įgyjančiosios bendrovės nuolatine buveine. Tačiau tai nėra būtina siekiant antivengiminių tikslų, nes turtas ir įsipareigojimai tapę nuolatinės buveinės nuosavybe gali būti apmokestinami tiek jų vėlesnio perleidimo momentu, tiek nuolatinei buveinei nutraukus veiklą.

³⁹ B.J.M. Terra, P.J. Wattel *European tax law* 2001, p. 386

Susiliejamų direktyvos 4 str. 2 dalyje išskiriamas atvejis, kai pagal valstybės narės, kurioje yra gaunančioji bendrovė, tyrimą nustatoma, kad perleidžiančioji bendrovė, pagal valstybės narės, kurioje ji yra įsteigta teisę yra finansiškai skaidri, t.y. ji yra tokia bendrovė, kurios pajamos nėra apmokestinamos, nes tiesioginiai naudos gavėjai yra akcininkai, o ne pati bendrovė. Tokiu atveju valstybė narė, kurioje yra gaunančioji bendrovė, neapmokestina jokių pajamų, pelno arba turto vertės padidėjimo pajamų, apskaičiuotų pagal skirtumą tarp perleisto turto ir išsipareigojimų tikrosios vertės ir jų vertės mokesčių tikslais. Direktyvos 4 str. 1 ir 2 dalių nuostatos taikomos tik tuo atveju, jeigu gaunančioji bendrovė apskaičiuoja bet kokį nusidėvėjimą ir bet kokį pelną arba nuostolį nuo perleisto turto ir išsipareigojimų pagal taisykles, kurios perleidžiančiajai bendrovei arba bendrovėms būtų buvę taikomos, jeigu jungimas, skaidymas arba dalinis skaidymas nebūtų įvykęs. Jeigu valstybės narės, kurioje yra perleidžiančioji bendrovė, įstatymai leidžia gaunančiajai bendrovei bet kokį nusidėvėjimą ir bet kokį pelną arba nuostolį skaičiuoti nuo perleisto turto ir išsipareigojimų kitaip nei tai būtų dariusi perleidžiančioji bendrovė, jeigu jungimas, skaidymas arba dalinis skaidymas nebūtų įvykęs, tai tokiu atveju nesuteikiama galimybė pasinaudoti susiliejamų direktyvos 4 str. 1 dalyje įtvirtinta lengvata.

PMĮ 42 straipsnyje reglamentuojamos turto vertės padidėjimo pajamų nepriskyrimo apmokestinamosioms pajamoms taisyklės yra analogiškas direktyvos 4 straipsnio nuostatomis, tik Lietuvos įstatymų leidėjas neišskiria finansiškai skaidrių įmonių kaip atskiro įmonių porūšio bei atskirai aptaria kiekvieną reorganizavimo ar perleidimo metu susidariusių turto vertės padidėjimo pajamų nepriskyrimo bendrovės pajamoms atveji.

3.6. Akcininkų apmokestinimas

Kai perleidžiančiosios arba įgytosios bendrovės akcininkai bendrovių jungimosi, skaidymo, dalinio skaidymo ar akcijų mainų pasėkoje maino turimas akcijas į gaunančiosios arba įgyjančiosios bendrovės akcijas, tai savaime nesukelia tokio akcininko pajamų, pelno arba turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo.⁴⁰ Laikoma, kad akcininko įgytų akcijų vertė yra analogiška anksčiau turėtų akcijų vertei, todėl valstybės, kurioje yra perleidžiančioji ar įgytoji bendrovė, finansiniai interesai nenukenčia, nes, kaip teigiama direktyvos 8 str. 6 dalyje, šio straipsnio nuostatų taikymas netrukdo valstybėms narėms turto vertės padidėjimo pajamų, susidariusių paskesnio perleidimo metu,

⁴⁰ 1990 m. liepos 23 d. Europos Tarybos direktyva dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimuisi, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis (90/434/EEB) 8 str. 1 ir 2 d.

apmokestinti taip, kaip ir turto vertės padidėjimo pajamų, susidariusių dėl iki įgijimo turėtų vertybinių popierių perleidimo.

Susiliejamų direktyvos 8 str. 4 dalyje teigiama, kad jeigu akcininkas gautiems vertybiniais popieriais mokesčių tikslais priskiria didesnę vertę negu ta, kurią vertybiniai popieriai, kuriais buvo apsieista, turėjo prieš pat jungimąsi, skaidymą, dalinį skaidymą arba keitimąsi akcijomis, tai akcininkas negali pasinaudoti direktyvos 8 str. 1 dalyje įtvirtinta galimybe neapmokestinti turto vertės padidėjimo pajamų.

Susiliejamų direktyvos 8 str. 3 dalis siūlo valstybėms narėms neapmokestinti finansiškai skaidraus akcininko pajamų, pelno arba turto vertės padidėjimo pajamų, gautų iš gaunančiosios arba įgyjančiosios įmonės kapitalui atstovaujančių vertybinių popierių paskirstymo akcininkui. Tačiau direktyvos 10a str. 1 dalis įtvirtina nuostatą, kad direktyvos siūlymai neapmokestinti finansiškai skaidrios įmonės ar akcininko nėra imperatyvūs bei valstybė narė turi teisę netaikyti šios direktyvos nuostatų apmokestindama tiesioginį arba netiesioginį skaidrios įmonės akcininką dėl tos įmonės pajamų, pelno ar turto vertės padidėjimo pajamų. Vadovaujantis direktyvos 10a str. 3 dalimi, jei valstybė narė nustato, kad gaunančioji arba įgyjančioji bendrovė, nesanti jos rezidente, yra finansiškai skaidri, ji turi teisę netaikyti direktyvos 8 str. 1, 2 ir 3 dalių.

PMĮ 42 str. 1 dalies nuostatos yra analogiškos susiliejamų direktyvoje įtvirtintoms turto vertės padidėjimo pajamų, susidariusių reorganizavimo ar perleidimo pasėkoje, priskyrimo neapmokestinamoms akcininko pajamoms taisyklėms. Tačiau PMĮ 42 str. 10 dalies nuostatos įtvirtina papildomą sąlygą, reikalaujančią išdalijimo, padalijimo, vienos ar kelių veiklos dalių, organizaciniu požiūriu sudarančių autonomišką ekonominį vienetą, perleidimo, veiklos kaip komplekso perleidimo bei akcijų mainų metu įgytas akcijas išlaikyti ne mažiau kaip trejus metus. Neišpildžius šios sąlygos akcininkas netenka teisės pasinaudoti PMĮ 42 str. 1 dalyje įtvirtinta lengvata. Kiekvienai valstybei palikta diskrecijos teisė įgyvendinant direktyvą nusistatyti laikotarpį, po kurio reorganizavimo ar perleidimo metu įgyto ir vėliau perleisto turto vertės padidėjimo pajamos nebūtų apmokestintos. Prancūzijoje siekiant, kad nebūtų apmokestintos turto vertės padidėjimo pajamos susiliejamų metu įgytos akcijos neturi būti perleistos penkerius metus, Vokietijoje - septynerius metus.

Pastebėtina, kad perduodant turtą bendrovių jungimosi, skaidymo ar turto perleidimo atvejais apmokestinimas, susijęs su kapitalo įgijimu, siejamas su tuo pačiu turtu, kuris

perduodamas kitam juridiniam asmeniui (įgyjančiajam arba gaunančiajam vienetui), tuo tarpu, akcijų mainų atveju apmokestinimas, susijęs su turto vertės padidėjimu, siejamas su tuo pačiu asmeniu (akcininku) tačiau yra apmokestinamas jo naujai įgytas turtas (akcijos).

3.7. Tinkamai suformuotų atidėjimų ir atsargų perdavimas

Susiliejamų direktyvos 5 straipsnis įpareigoja valstybes nares imtis būtinų priemonių, kurios užtikrintų, kad tais atvejais, kai perleidžiančiosios bendrovės tinkamai suformuoti atidėjimai arba atsargos yra iš dalies arba visiškai atleisti nuo mokesčių, gaunančiosios bendrovės nuolatinės buveinės, esančios valstybėje narėje, kurioje yra perleidžiančioji bendrovė, galėtų šiuos atidėjimus arba atsargas perkelti besinaudodamos tokiais pat atleidimais nuo mokesčių, o gaunančioji bendrovė tokiu būdu prisiimtų perleidžiančiosios bendrovės teises ir įsipareigojimus. Išimtis yra padaryta tik toms atsargoms ar atidėjimams, kurie yra gauti iš perleidžiančiosios bendrovės užsienyje esančių nuolatinių buveinių. Perleidimo pasėkoje valstybė narė, kurioje yra perleidžiančioji bendrovė nepraranda pajamų, mokesčių pavidalu patenkančių į biudžetą, nes tinkamai suformuoti atidėjimai ir atsargos yra perduodami kitos valstybės narės gaunančiosios bendrovės nuolatinei buveinei, esančiai toje pat valstybėje narėje, kurioje yra perleidžiančioji bendrovė, bei šiuos atidėjimus bei atsargas vėliau perduodant pardavimo metu gautos pajamos yra apmokestinamos. Taigi direktyvoje įtvirtinta lengvata tik nukelia apmokestinimo momentą.

PMĮ nėra sąvokos, kuri atitiktų direktyvoje naudojamą sąvoką “tinkamai suformuoti atidėjimai arba atsargos”, tačiau direktyvos 5 straipsnis nelieka neįgyvendintas, nes PMĮ IX skyriaus normos suformuoja principą, pagal kurį reorganizavimas ar perleidimas negali sukelti perduodamo turto ar įsipareigojimų apmokestinimo.

3.8. Gaunančiajai bendrovei priklausančių perleidžiančiosios bendrovės akcijų anuliavimas

Susiliejiimo metu gali susiklostyti tokia situacija, kai gaunančiajai bendrovei iki susiliejiimo nuosavybės teise priklausė dalis perleidžiančiosios bendrovės akcijų. Susiliejiimo metu šios akcijos yra anuliuojamos, nes perleidžiančioji bendrovė nustoja egzistuoti kaip juridinis asmuo ir nėra prasmės keisti gaunančiajai bendrovei nuosavybės teise priklausančias

perleidžiančiosios bendrovės akcijas į savo pačios akcijas. Akcijų anuliavimas sukeltu apmokestinimą tuo atveju, jei anuliuojamų akcijų įsigijimo kaina yra mažesnė už jų rinkos kainą susiliejinimo metu. Tačiau susiliejinimų direktyvos 7 str. 1 dalis draudžia apmokestinti bet kokias turto vertės padidėjimo pajamas, kurios susidaro gaunančiajai bendrovei panaikinant kapitalo valdymą perleidžiančiojoje bendrovėje. Direktyvos 7 str. 2 dalyje teigiama, kad valstybės narės gali leisti pasinaudoti šia lengvata tik toms gaunančiosioms bendrovėms, kurioms priklauso daugiau kaip 15 % perleidžiančiosios bendrovės akcijų (nuo 2009 m. sausio 1 d. minimali procentinė kapitalo dalis perleidžiančiojoje įmonėje norint pasinaudoti lengvata bus sumažinta iki 10 %). Minimali kapitalo dalis perleidžiančiojoje įmonėje nustatoma tam, kad būtų užkirstas kelias kiekvienai gaunančiajai bendrovei, turinčiai nedidelį akcijų skaičių perleidžiančiojoje bendrovėje, išvengti turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo.

Svarbu paminėti, kad patronuojančių-dukterinių bendrovių direktyva⁴¹ yra susijusi su susiliejinimų direktyva. Jos 3 str. 1 dalis nustato, kokią dalį kapitalo turi kontroliuoti viena bendrovė, kad kitos bendrovės atžvilgiu ji būtų laikoma patronuojančia. Ši dauguma atitinka tą daugumą, kuriai esant bendrovė anuliuodama akcijas gali turto vertės padidėjimo pajamų nepriskirti savo apmokestinamosioms pajamoms.

PMĮ nėra atskiros nuostatos, teigiančios, kad anuliuojamus akcijas turto vertės padidėjimo pajamas, kurios priskiriamos gaunančiajai įmonei naikinant kapitalo valdymą, nėra apmokestinamos jokiais mokesčiais. ABĮ 67 str. 4 dalies nuostata, teigianti, kad po reorganizavimo pasibaigiančios bendrovės akcijos, kurias yra įgijusi po reorganizavimo veiksianti bendrovė, į bendrovės, veiksiančios po reorganizavimo, akcijas nekeičiamos atitinka direktyvos 7 str. 1 dalies dvasią. Lietuvos Respublikos įstatymų leidėjo pozicija neįtvirtinti turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo taisyklės, anuliuojant įsigyjiančiajai bendrovei priklausančias perleidžiančiosios bendrovės akcijas, yra pateisinama tuo, kad įgyjančioji bendrovė reorganizavimo ar perleidimo metu anuliuodama jai priklausančias perleidžiančiosios bendrovės akcijas jokių pajamų negauna, tiesiog perima turta, atitinkantį jai priklausančių perleidžiančiosios bendrovės vertybinių popierių kieki, o ši operacija patenka į PMĮ 42 str. 2 dalies reglamentavimo sferą.

⁴¹ 1990 m. liepos 23 d. Europos Tarybos direktyva dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (90/435/EEB)

3.9. Nuostolių perkėlimas

Susiliejamų direktyvos 6 straipsnyje teigiama, kad jei nacionaliniai įstatymai leidžia valstybėje narėje vykstančių bendrovių jungimosi, skaidymo, dalinio skaidymo, turto perleidimo bei keitimosi akcijomis metu perkelti gaunančiajai bendrovei perleidžiančiosios bendrovės nuostolius, kurie dar nebuvo visiškai atskaityti mokesčių tikslais, tai valstybė narė privalo išplėsti tokių nuostatų taikymą ir jos teritorijoje esančios gaunančiosios bendrovės nuolatinės buveinės perimtiems nuostoliams. Lietuvos Respublikos įstatymų leidėjas turėtų įtvirtinti direktyvos 6 straipsnio nuostatą Lietuvos nacionalinėje teisėje, jei PMĮ nuostatos leistų vienos iš 41 str. 2 dalyje numatytų reorganizavimo ar perleidimo operacijų metu gaunančiajai bendrovei perimti perleidžiančiosios bendrovės nuostolius, kurie dar nebuvo visiškai atskaityti mokesčių tikslais. Tačiau kadangi PMĮ 43 str. 2 dalies nuostatos leidžia perkelti, tik įsigyjančiojo vieneto, prie kurio prijungiamas įsigyjamas vienetas ir kuris atitinka visus PMĮ 43 str. 2 dalyje įtvirtintus kriterijus, mokestinio laikotarpio nuostolius, susidariusius iki prijungimo, bei pabrėžia, kad prijungtų įsigytųjų vienetų nuostoliai neperkeliami, tai Lietuvos Respublikos įstatymų leidėjas, įgyvendindamas susiliejamų direktyvą, neturi Lietuvos nacionalinėje teisėje įtvirtinti nuostatos, leidžiančios perkelti perleidžiančiosios bendrovės mokestinius nuostolius, kurie dar nebuvo visiškai atskaityti mokesčių tikslais gaunančiajai bendrovei bei išplėsti šių nuostatų taikymo Lietuvos Respublikos teritorijoje esančios gaunančiosios bendrovės nuolatinės buveinės perimtiems tokiems nuostoliams.

3.10. Nuolatinės buveinės perdavimas

Direktyvos 10 straipsnyje aptariama situacija, kai valstybės narės A bendrovė jungimosi, skaidymo, dalinio skaidymo ar keitimosi akcijomis operacijos metu perleidžia turtą ir įsipareigojimus valstybės narės B bendrovei bei tarp perleidžiamo valstybės narės A bendrovės turto patenka nuolatinė buveinė, esanti valstybėje narėje C. Kol nebuvo priimta direktyva, keičianti susiliejamų direktyvą (t.y. iki 2005 m. vasario 17 d.), į direktyvos reguliavimo sferą nepateko situacija, kai perleidžiama nuolatinė buveinė yra toje pačioje valstybėje narėje, kurios rezidentė yra gaunančioji bendrovė, todėl tokiu atveju perleidžiančioji bendrovė negalėjo pasinaudoti direktyvos 10 straipsnyje įtvirtintomis nuostatomis. Šis atvejis nepagrįstai buvo neištrauktas į direktyvos taikymo sferą, nes, kai

perleidžiama nuolatinė buveinė, esanti toje pačioje valstybėje narėje, kurios rezidentė yra gaunančioji bendrovė, valstybės narės finansiniai interesai nenukenčia, be to, ši apmokestinimo schema yra kur kas paprastesnė už tą, kai perleidžiančioji ir gaunančioji bendrovės bei nuolatinė buveinė, perduodama kartu su kitu perleidžiančiosios bendrovės turtu, visos trys yra skirtingose valstybėse narėse.

Vadovaujantis direktyvos 10 str. 1 dalimi valstybė narė A, kurioje yra perleidžiančioji bendrovė, turi atsisakyti visų teisių apmokestinti tą nuolatinę buveinę. Be to, valstybė narė, kurioje yra perleidžiančioji bendrovė, gali į tos bendrovės apmokestinamąjį pelną įtraukti tokius nuolatinės buveinės nuostolius, kuriuos anksčiau toje valstybėje buvo galima išskaityti iš bendrovės apmokestinamojo pelno ir kurie nebuvo padengti.

Valstybė narė, kurioje yra nuolatinė buveinė, ir valstybė narė, kurioje yra gaunančioji įmonė, šios direktyvos nuostatas tokiam perleidimui taiko taip, lyg valstybė narė, kurioje yra nuolatinė buveinė, būtų valstybė narė, kurioje yra perleidžiančioji įmonė. Tokia taisyklė suformuota siekiant, kad valstybė narė C negalėtų apmokestinti turto vertės padidėjimo pajamų bei perleidžiamų tinkamai suformuotų atidėjimų ir atsargų, su sąlyga, kad gaunančioji bendrovė tęsia įgyto turto nusidėvėjimo skaičiavimą taip, kaip perleidusi bendrovė būtų skaičiavusi, jei jungimasis, skaidymas, dalinis skaidymas ar keitimasis akcijomis nebūtų įvykęs.

Susiliejimų direktyvos 10 str. 1 dalyje įtvirtinta išimtis iš bendrosios taisyklės, įtvirtintos 4 str. 1 d. 2 punkte, teigiančios, kad perleistas turtas turi tapti nuolatine gaunančiosios bendrovės buveine valstybėje narėje, kurioje yra perleidžiančioji bendrovė.

Direktyvos 4 str. 1 d. 2 punktas reikalauja, kad perleidžiančiosios bendrovės turtas ir įsipareigojimai taptų efektyviai susiję su gaunančiosios bendrovės nuolatine buveine valstybėje narėje, kurioje yra perleidžiančioji bendrovė. Nuolatinės buveinės praktikoje nėra tokios populiarios kaip dukterinės bendrovės tiek dėl mokesčių, tiek dėl komercinių priežasčių. Pažodžiui aiškinant direktyvos 4 str. 1 d. 2 punktą susidaro įspūdis, kad galimybė pasinaudoti direktyvoje įtvirtintomis apmokestinimo lengvatomis sietina su turto perdavimu būtent nuolatinei buveinei, bet ne dukterinei bendrovei. Šis trūkumas galėtų būti ištaisytas, jei perleistas turtas ir įsipareigojimai po susiliejimo galėtų būti inkorporuoti

į perleidžiančiosios bendrovės valstybėje esančią įgyjančiosios bendrovės dukterinę bendrovę bei tokia operacija nesukeltų apmokestinimo.⁴²

Analizuojant situaciją, kurioje A valstybės narės bendrovė turi dukterinę bendrovę valstybėje narėje B bei valstybės narės A bendrovei nusprendus reorganizavimo ar perleidimo metu iš valstybės narės B bendrovės įgytą veiklos šaką inkorporuoti į savo dukterinę bendrovę, formaliai aiškinant direktyvos 4 str. 1 d. 2 punktą, valstybė narė B galėtų apmokestinti perleidimo (inkorporavimo) metu atsiradusias turto vertės padidėjimo pajamas. Tačiau šiuo atveju direktyvos 4 str. 1 d. 2 punkto taikymas, bei neleidimas valstybės narės A bendrovei pasinaudoti direktyvoje įtvirtintomis lengvatomis būtų neteisingas valstybės narės A bendrovės atžvilgiu, nes direktyvos 4 str. 1 d. 2 punktas yra skirtas apsaugoti valstybės narės, kurioje yra perleidžiančioji bendrovė, interesus, o analizuojamu atveju valstybės narės B fiskaliniai interesai nenukenčia, nes turtas ir įsipareigojimai perduodami bendrovei, kuri yra valstybės narės B rezidentė. Todėl direktyvos 10 str. 1 dalyje turėtų atsirasti nuostata, teigianti, kad šioje dalyje įtvirtinta lengvata taikoma ir veiklos šakos inkorporavimo į dukterinę bendrovę atveju.⁴³

Jeigu valstybė narė, kurioje yra perleidžiančioji bendrovė, taiko pasauliniu mastu gautų pajamų apmokestinimo sistemą, ta valstybė narė turi teisę apmokestinti bet koki nuolatinės buveinės pelną arba turto vertės padidėjimo pajamas, gautas vykdant jungimą, skaidymą, dalinį skaidymą arba turto perleidimą, su sąlyga, kad ji taikys atleidimą nuo mokesčio, kuris, jeigu nebūtų taikoma ši direktyva, būtų pritaikytas tam pelnui arba turto vertės padidėjimo pajamoms valstybėje narėje, kurioje yra ta nuolatinė buveinė, tokiu pat būdu ir tokia pat suma, kaip ir tuo atveju, jeigu tas mokestis iš tikrųjų būtų buvęs išskaičiuotas ir sumokėtas⁴⁴.

⁴² Fred C. De Hosson, „A Europe crowded with branches?“, Intertax 1991/8-9, p. 352

⁴³ B.J.M. Terra, P.J. Wattel European tax law 2001, p. 389-390

⁴⁴ 1990 m. liepos 23 d. Europos Tarybos direktyva dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimuisi, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis (90/434/EEB) 10 str. 2 d.

3.11. SE ir SCE registruotos buveinės perkėlimas

Registruotos buveinės perkėlimas – tai naudojimasis įsisteigimo laisve, kaip numatyta Europos Bendrijos steigimo Sutarties⁴⁵ 43 ir 48 straipsniuose. Registruotos buveinės perkėlimo metu neperleidžiamas joks turtas ir bendrovė bei jos akcininkai negauna dėl to jokių pajamų, pelno arba turto vertės padidėjimo pajamų. Siekiant, kad bendrovės sprendimui reorganizuoti savo verslą perkeliant jos registruotą buveinę nekliudytų diskriminuojančios mokesčių taisyklės arba apribojimai, kliūtys ar suvaržymai, atsirandantys dėl nacionalinės mokesčių teisės, 2005 m. vasario 17 dieną priimtoje susiliejamų direktyvą keičiančioje direktyvoje buvo įtvirtintos nuostatos, reglamentuojančios turto vertės padidėjimo pajamų pripažinimo neapmokestinamosioms pajamomis, tinkamai suformuotų atidėjimų arba atsargų atleidimo nuo mokesčių bei nuostolių perkėlimo taisyklės SE ir SCE registruotų buveinių perkėlimo atvejais. Šios nuostatos yra taikomos operacijoms, kai:

- a) SE arba SCE perkelia savo registruotą buveinę iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę arba
- b) dėl registruotos buveinės perkėlimo iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę SE arba SCE, kuri yra pirmosios valstybės narės rezidentė, nustoja būti tos valstybės narės rezidente ir tampa kitos valstybės narės rezidente.

Registruotos buveinės perkėlimas ar nustojimas būti rezidente nesukelia turto vertės padidėjimo pajamų, apskaičiuotų pagal 4 straipsnio 1 dalį ir gaunamų iš tų SE arba SCE turto ir išipareigojimų, kurie dėl to lieka efektyviai susiję su SE arba SCE nuolatine buveine valstybėje narėje, iš kurios buvo perkelta registruota buveinė, ir kurie daro įtaką gaunamam pelnui arba patiriamiesiems nuostoliams. Ši taisyklė taikoma tik tada, jei SE ar SCE apskaičiuoja bet kokį nusidėvėjimą ir bet kokį pelną arba nuostolį nuo turto ir išipareigojimų, kurie lieka efektyviai susiję su ta nuolatine buveine, tarsi registruota buveinė nebūtų buvusi perkelta arba SE ar SCE nebūtų nustojusi būti rezidente mokesčių tikslais. PMĮ 42 str. 7 bei 8 dalyse įtvirtintos registruotų buveinių perkėlimo metu susidariusių turto vertės padidėjimo pajamų nepripažinimo Lietuvos vieneto pajamomis taisyklės yra analogiškos susiliejamų direktyvos 10b straipsnio nuostatoms.

⁴⁵ Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis (Valstybės Žinios, 2004, Nr. 2-2) 43, 48 str. d.

Susiliejamų direktyvos 10c straipsnis skirtas nuostolių bei tinkamai suformuotų atidėjimų arba atsargų perkėlimui SE ir SCE registruotos buveinės perkėlimo atveju. Kiekviena valstybė narė privalo imtis būtinų priemonių užtikrinti, kad tais atvejais, kai SE arba SCE iki registruotos buveinės perkėlimo tinkamai suformuoti atidėjimai arba atsargos yra iš dalies arba visiškai atleisti nuo mokesčių ir nėra gauti iš užsienyje esančių nuolatinių buveinių, SE arba SCE nuolatinė buveinė, esanti tos valstybės narės, iš kurios buvo perkelta registruota buveinė, teritorijoje, gali perkelti šiuos atidėjimus arba atsargas naudodamasi tokiais pat atleidimais nuo mokesčių. Lietuvos teisės aktuose neįtvirtinta „tinkamai suformuotų atidėjimų ir atsargų“ sąvoka. Todėl taisyklės reglamentuojančios šių atidėjimų bei atsargų perkėlimą nėra aktualios. Tačiau negalima kaltinti Lietuvos Respublikos įstatymų leidėjo netinkamai įgyvendinus direktyvą, nes direktyvos tikslas yra harmonizuoti, bet ne vienodinti teisę, be to, šios sąvokos neįtvirtinimas nacionaliniuose teisės aktuose neužkerta kelio siekti direktyvoje įtvirtintų tikslų.

Susiliejamų direktyvos 10c str. 2 dalis leidžia registruotą buveinę perkeliančios SE arba SCE nuolatinę buveinę, kuri yra jos teritorijoje, perimti SE arba SCE nuostolius, kurie dar nebuvo visiškai atskaityti mokesčių tikslais, jei panašiomis aplinkybėmis bendrovė, kurios registruota buveinė būtų likusi toje valstybėje narėje arba kuri būtų likusi tos valstybės narės rezidente, būtų galėjusi perkelti nuostolius kitiems metams arba į ankstesnius metus. Susiliejamų direktyvos 10c str. 2 dalies nuostatos tinkamai perkeltos į Lietuvos teisinę sistemą, nes PMĮ 43 str. 5 dalyje įtvirtinta norma teigianti, kad, kai PMĮ 41 straipsnio 2 dalies 9 punkte nustatytu atveju Lietuvos vienetas perkelia registruotą buveinę, šio Lietuvos vieneto mokesčio laikotarpio nuostolius, susidariusius iki registruotos buveinės perkėlimo ir PMĮ nustatyta tvarka neperkeltus į kitus metus, tęsdamas šių nuostolių perkėlimą, gali perkelti vienetas, toliau vykdamas veiklą Lietuvos Respublikoje per nuolatinę buveinę.

Susiliejamų direktyvos 10d straipsnyje įtvirtinta nuostata, teigianti, kad SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimas savaime nesukelia akcininkų pajamų, pelno arba turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo, tačiau šios nuostatos taikymas nekliudo valstybėms narėms apmokestinti turto vertės padidėjimo pajamas, susidariusias dėl registruotą buveinę perkeliančios SE arba SCE kapitalui atstovaujančių vertybinių popierių paskesnio perleidimo. Šios normos prasmę atitinkanti bei šia normą įgyvendinanti norma yra įtvirtinta PMĮ 42 str. 2 dalyje.

3.12. Susiliejamų direktyvoje įtvirtintos antivengiminės priemonės

Susiliejamų direktyvos 11 straipsnyje yra įtvirtintos bendrosios antivengiminės nuostatos, kuriomis siekiama, kad bendrovės, besinaudodamos direktyvos nuostatomis, nevengtų bei neslėptų mokesčių. Vadovaujantis susiliejamų direktyvos 11 str. 1 dalimi, valstybė narė gali atsisakyti taikyti arba gali neleisti pasinaudoti visomis direktyvos II, III, IV ir IVb dalių nuostatomis arba dalimi šių nuostatų, jeigu paaiškėja, kad jungimosi, skaidymo, dalinio skaidymo, turto perdavimo, keitimosi akcijomis arba SE ar SCE registruotos buveinės perkėlimo:

a) pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų yra mokesčių slėpimas arba mokesčių vengimas;

b) įmonė – nesvarbu ar ji dalyvauja operacijoje, ar ne – nebeatitinka būtinų reikalavimų dėl darbuotojų atstovavimo įmonės valdymo organuose pagal iki tos operacijos galiojusius susitarimus.

Direktyvos 11 str. 1 dalies a punkto nuostata reiškia, kad tai, kad viena iš direktyvos 1 straipsnyje nurodytų operacijų vykdoma ne dėl tinkamų komercinių priežasčių, pavyzdžiui operacijoje dalyvaujančių įmonių veiklos restruktūrizavimo arba racionalizavimo, gali leisti manyti, kad operacijos pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų yra mokesčių slėpimas arba mokesčių vengimas. Kiekviena valstybė narė savo norminiuose teisės aktuose nusistato ką laikyti mokesčių slėpimu ir vengimu, o kas patenka į mokesčių planavimo sąvoką. Pavyzdžiui, pagal Olandijos nacionalinę teisę susiliejimui galima taikyti direktyvos nuostatas tik tada, jei bendrovės susilieja siekdamas toliau vykdyti veiklą ir visam laikui finansiškai bei ekonomiškai suvienyti savo turtą bei įsipareigojimus⁴⁶.

EBTT sprendime byloje *Eurowings*⁴⁷ padaryta takoskyra tarp mokesčių planavimo bei mokesčių slėpimo ir vengimo. Anot teismo, mokestinis planavimas pasirinkus savo verslo vietą valstybę, kurioje apmokestinimo taisyklės yra palankiausios, nėra mokesčių vengimas. Kiekviena bendrovė gali rinktis savo verslo vietą tą valstybę, kurioje apmokestinimo taisyklės yra mažiausiai suvaržančios. Šis reiškinys vadinamas „jurisdiction shopping“ bei tai yra neatskiriama tarptautinės prekybos dalis, ypačingai tada, kai jurisdikcijos pasirinkimu siekiama apeiti nepalankias valstybės narės vidaus taisykles. Teismo nuomone bendrovės piktnaudžiavimas konstatuojamas tik tada, kai ji ignoruoja

⁴⁶ EBTT sprendimas byloje *Leur-Bloem v. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam* (C-28/95)

⁴⁷ EBTT sprendimas byloje *Eurowings luftverkehrs AG* (C-294/97)

mokesčių įstatymuose įtvirtintus tikslus bei jos sandorių sekos ar ūkinės operacijos yra dirbtinos.

Direktyvos 11 str. 1 d. a punkto aiškinimas pateikiamas EBTT sprendime byloje *Leur-Bloem*.⁴⁸ Byloje nagrinėjamas atvejis, nepatenkantis į direktyvos taikymo sferą, nes jis buvo susiklostęs tarp dviejų Olandijos bendrovių mainiusių visas savo akcijas į trečios naujai steigiamos Olandijos bendrovės akcijas (direktyva taikoma tik jos 1 str. išvardintoms operacijoms, jeigu jose dalyvauja dviejų ar daugiau valstybių narių įmonės). Tačiau teismas ėmėsi šios bylos siekiant išspręsti direktyvos taikymo metu galinčius kilti klausimus dar prieš jiems kylant. Byloje nagrinėjama problema, kilusi Olandijoje taikant bei aiškinant vidaus teisės normas, įgyvendinančias susiliejamų direktyvą, siekiant suformuoti vieningą teismo praktiką užbėgant galimoms direktyvos aiškinimo bei taikymo problemoms už akių bei siekiant išvengti skirtingų direktyvos normų aiškinimo skirtingose valstybėse narėse.

Šiuo sprendimu teismas išaiškina, kad direktyvoje įtvirtintos antivengiminės normos neturi būti aiškinamos plečiamai. Direktyvos 11 straipsnis turi būti interpretuojamas, kaip reiškiantis, kad bet kuriuo atveju suplanuota operacija, kurios pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų yra mokesčių vengimas arba mokesčių slėpimas, turi būti ištirta kompetentingos nacionalinės valdžios institucijos, kuri privalo atlikti bendrą ištyrimą kiekvienos operacijos kiekviename konkrečioje byloje. Toks tyrimas turi būti atviras teisiniam peržiūrėjimui. Remiantis direktyvos 11 str. 1 dalies a punktu, valstybės narės gali nustatyti, kad faktas, kad suplanuota operacija nėra atlikta siekiant svarių komercinių priežasčių, leidžia preziumuoti, kad yra vykdomas mokesčių slėpimas arba vengimas. Valstybėms narėms, besivadovaujant proporcingumo principu, paliekama nustatyti vidines procedūras. Vis dėlto, remiantis direktyvos 11 straipsniu ir automatiškai nustatant bendrąją taisyklę, kuria remiantis nustatoma ar buvo siekta mokesčių išvengimo ar slėpimo, gali būti neįtaiga toliau, nei yra būtina užkirsti kelią mokesčių vengimui ir slėpimui ir pakenkti tikslui, kurio buvo siekiama šia direktyva. "Tinkama komercinė priežastis" turėtų būti interpretuojama kaip apimanti daugiau nei vien valstybės visiško fiskalinio pranašumo pasiekimas.

Teismas išaiškino, kad susiliejamų direktyva taikoma be jokių išlygų visiems bendrovių susijungimams, skaidymams, daliniams skaidymams, turto perleidimams ar akcijų mainams nepriklausomai nuo šių operacijų finansinių, ekonominių, fiskalinių skirtumų, neatsižvelgiant į tai, kad :

⁴⁸ EBTT sprendimas byloje *Leur-Bloem v. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam* (C-28/95)

- a) įsigyjančioji bendrovė po operacijos toliau pati nevykdo veiklos;
- b) tas pats akcininkas yra savininkas visų akcijų tiek gaunančioje, tiek perleidžiančioje bendrovėje;
- c) susiliejinimas yra ar nėra nuolatinis bendrovių susiliejinimas į vieningą vienetą.

Ši byla svarbi ir tuo, kad joje įtvirtintas nediskriminavimo principas: valstybės narės negali nustatyti griežtesnių taisyklių tarptautiniams susiliejinimams nei susiliejinimams vykstantiems valstybės narės viduje, todėl nustatinėjant, ar operacija buvo įvykdyta siekiant pagrįstų komercinių tikslų, reikia vadovaujantis tomis pačiomis taisyklėmis tiek nacionalinio, tiek tarptautinio susiliejinimo atveju. Analogiškos nediskriminavimo taisyklės nustatytos *Rewe*⁴⁹, *San Giorgio*⁵⁰ ir *van Schijndel*⁵¹ bylose.

Tinkamiausias bei efektyviausias būdas įgyvendinti *Leur-Bloem* sprendimą būtų kiekvienos valstybės narės pažodinis susiliejinimų direktyvos 11 str. 1 d. a punkto perkėlimas į savo nacionalinę teisę.

Deja, valstybės narės gali netaikyti direktyvos nuostatų todėl, kad atlikta operacija nebuvo siekiama pagrįstų komercinių tikslų bei preziumuoti, kad atliktos operacijos pagrindinis tikslas buvo mokesčių slėpimas ar vengimas. Direktyvos antivengiminės normos suteikia galimybę valstybėms narėms savo nacionaliniuose teisės aktuose įtvirtinti normas, kurios draustų pasinaudoti direktyvoje įtvirtintomis lengvatomis kaip paviršutinišką pasiteisinimą pateikiant teiginį, kad bendrovių vykdomos operacijos yra antifiskalinės.

Susiliejinimų direktyvos 11 str. 1 dalies b punktas buvo ištrauktas į direktyvą Vokietijos reikalavimu. Vokietija norėjo, kad direktyva suteiktų teisę netaikyti jos nuostatų tuo atveju, kai bendrovė nebeatitinka būtinų reikalavimų dėl darbuotojų atstovavimo įmonės valdymo organuose. Tačiau šios nuostatos įtvirtintos ne toje direktyvoje, jos turėtų būti ištrauktos į dešimtąją įmonių teisės direktyvą arba į Europos bendrijos statutą. Be to, 2001 m. spalio 8 d. Tarybai priėmus reglamentą⁵² dėl Europos bendrovės statuto ir Direktyvą⁵³, papildančią Europos bendrovės statutą dėl darbuotojų dalyvavimo, susiliejinimų direktyvos 11 str. 1 dalies b punktas tampa morališkai pasenęs.⁵⁴

⁴⁹ EBTT sprendimas *Rewe* byloje (33/76)

⁵⁰ EBTT sprendimas *San Giorgio* byloje (199/82)

⁵¹ EBTT sprendimas *San Schijndel* byloje (C-431/93)

⁵² 2001 m. Spalio 8 d. Europos Tarybos reglamentas Dėl Europos bendrovės (SE) statuto (EB 2157/2001)

⁵³ 2001 m. Spalio 8d. Direktyva papildanti europos bendrovės įstatus dėl darbuotojų dalyvavimo priimant sprendimus (2001/86/EB)

⁵⁴ B.J.M. Terra, P.J. Wattel *European tax law 2001*, p. 399-400

3.13. Susiliejamų direktyvos įgyvendinimas

Valstybės narės susiliejamų direktyvos 12 str. 1 dalimi buvo įpareigosotos priimti įstatymus ir kitus teisės aktus, įgyvendinančius susiliejamų direktyvą, kurie išsigalioję ne vėliau kaip 1992 m. sausio 1 d. (Portugalijai buvo padaryta išlyga – direktyvos įgyvendinimo terminas nukeltas metams). Graikijai buvo iškelta byla⁵⁵ Europos Bendrijų Teisingumo Teisme, nes ji nesilaikė savo įsipareigojimų, kilusių iš direktyvos. Komisija perspėjo Graikiją, tačiau Graikija nesureagavo per nustatytą terminą. Teismas pasisakė, kad kiekviena valstybė narė turi laikytis įsipareigojimu ir perkelti direktyvą į savo nacionalinę teisę direktyvoje nustatytais terminais. Kadangi Graikija nepriėmė įstatymų ir kitų teisės bei administracinių aktų, kuriais būtų užtikrintas direktyvos įgyvendinimas, ji laikoma nesilaikiusia įsipareigojimu, kylančių iš direktyvos 12 straipsnio.

Tuo atveju, jei nacionalinių teisės aktų nuostatos neatitinka direktyvos reikalavimų, iškyla klausimas, ar mokesčių mokėtojas gali tiesiogiai vadovautis direktyvos nuostatomis. Mokesčių mokėtojas, kuris patiria nuostolius dėl netinkamo ar nepilno direktyvos įgyvendinimo, gali išsietiškoti nuostolius iš savo įsipareigojimų pagal direktyvą nevykdančios valstybės narės. Tačiau tuo atveju, kai direktyvos normos išplečia valstybių narių diskreciją, pavyzdžiui antivengiminių normų atveju, įrodyti, kad valstybė narė netinkamai įgyvendina direktyvą nėra lengva, nebent valstybės narės antivengiminės įstatymų nuostatos yra perteklinės bei peržengia *Leur-bloem*⁵⁶ byloje nubrėžtas ribas.

⁵⁵ EBTT sprendimas byloje *Commission v Greece* (C-8/97)

⁵⁶ EBTT sprendimas byloje *Leur-Bloem v. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam* (C-28/95)

Išvados

1. Reorganizavimo atvejai PMĮ 41 str. 2 d. 1-4 punktuose, CK 2.79 str. 1-7 dalyse bei ABĮ aštuntajame skirsnyje reglamentuojami analogiškai. Reorganizavimas siejamas su turto, teisių ir pareigų perdavimu po reorganizavimo veiksiančiai bendrovei. ABĮ 67 straipsnyje reglamentuojama akcijų keitimo tvarka, ir reorganizuotos bendrovės akcininkų turėtų akcijų bei įgytų veiklą tęsiančios bendrovės akcijų kainų skirtumo apmokėjimo pinigais taisyklė yra analogiškos PMĮ 41 str. 2 d. 1-4 dalyse įtvirtintoms nuostatomis.
2. Šio darbo autoriaus nuomone, būtų tikslinga mokesčių įstatymuose nustatyti tiksliai ir vienodai mokesčių deklaracijų ir finansinių atskaitomybių pateikimo terminus bendrovių reorganizavimo atvejais. Autoriaus nuomone, PMĮ 51 str. 2 dalyje nustatyti terminai yra labiausiai atitinkantys reorganizavimo proceso esmę. Tokiu atveju, mokesčių administratoriui atsižvelgus į darbo autoriaus pasiūlymus PMĮ 51 str. 2 dalyje, MAĮ 78 straipsnyje bei ĮFAĮ 15 str. 11 dalyje pateiktos bendrovės veiklos pabaigos, reorganizavimo procedūrų pabaigos bei reorganizavimo dienos sąvokos sutaptų bei visos jos būtų siejamos su reorganizuojamos bendrovės turto, teisių bei įsipareigojimų perdavimu po reorganizavimo veiksiančiai bendrovei ar bendrovėms.
3. PMĮ 41 str. 2 d. 7 punkte reglamentuojamas akcijų mainų atvejis yra sunkiai praktiškai įgyvendinamas tuo atveju, kai įsigyjamasis vienetas turi daug dalyvių.
4. Lietuvos Respublikos įstatymų leidėjo nenuosekli pozicija bendrovės atskyrimo sąvokoje, pateiktoje PMĮ 41 str. 2 dalies 8 punkte, neįtvirtinti galimybės keičiant perleidžiančiojo vieneto akcijas į įsigyjančiojo vieneto akcijas susidariusį akcijų kainų skirtumą apmokėti pinigais nėra objektyviai pateisinama bei pagrįsta.
5. Įstatymų leidėjas 2005 m. gruodžio 20 d. panaikinęs iki tol PMĮ 42 str. 1 d. 2 punkte buvusią nuostatą, teigiančią, kad “vienetas, kuris gauna turta, jokių pajamų, gautų iš šio perleidimo, neįtraukia į savo pajamas”, į mokestinius teisinius santykius įnešė neapibrėžtumo.
6. Vienetas turi teisę ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams priskirti iki 2002 metais prasidėjusio mokesčio laikotarpio pradžios pagal Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymo nuostatas apskaičiuotus mokestinius nuostolius. Vieneto apskaičiuoti iki 2002 metais prasidėjusio mokesčio laikotarpio mokestiniai nuostoliai į įprastinės veiklos ir vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo nuostolius neskaidomi, todėl iki 2002 m. prasidėjusio

mokestinio laikotarpio vieneto apskaičiuoti vertybinių popierių ir (arba) išvestinių finansinių priemonių perleidimo nuostoliai gali būti dengiami pelnu iš bet kokios veiklos.

7. Kai pelno mokesčio įstatymo 41 straipsnyje nurodytais atvejais vyksta vieneto reorganizavimas ar perleidimas ir vietoje turėtų vieneto akcijų gyventojas mainais gauna kito vieneto akcijų, tai laikoma, kad gyventojas įsigijo naujų akcijų, o mainais gautų akcijų įsigijimo data yra naujų akcijų įsigijimo data. Todėl gyventojai vieneto reorganizavimo metu mainais už turėtas reorganizuoto vieneto akcijas, išleistas iki 1999 m. sausio 1 dienos, gavę naujų kito vieneto akcijų ir vėliau jas pardavę, negales pasinaudoti GPMĮ 17 str. 1 d. 22 punkto pajamų mokesčio lengvata.
8. Susiliejamų Direktyvos 10 str. 1 dalyje turėtų atsirasti nuostata, teigianti, kad šioje dalyje įtvirtinta lengvata taikoma ir veiklos šakos inkorporavimo į dukterinę bendrovę atveju, nes direktyvos 4 str. 1 d. 2 punktas yra skirtas apsaugoti valstybės narės, kurioje yra perleidžiančioji bendrovė, interesus, o inkorporuojant perleidžiančiosios bendrovės veiklos šaką į gaunančiosios bendrovės dukterinę bendrovę, esančią toje pat valstybėje narėje kaip ir perleidžiančioji bendrovė, valstybės narės, kurioje yra perleidžiančioji bendrovė, fiskaliniai interesai nenukenčia, nes turtas ir įsipareigojimai perduodami bendrovei, kuri yra šios valstybės narės rezidentė.
9. Lietuvos Respublikos įstatymų leidėjas tinkamai perkėlė susiliejamų direktyvos nuostatas į nacionalinę teisinę sistemą. Reorganizavimo ir perleidimo atvejai bei jų metu atsirandančių turto vertės padidėjimo pajamų nepripažinimo perleidžiančiosios bendrovės bei jos dalyvių pajamomis taisyklės yra beveik pažodžiui atkartotos pelno mokesčio įstatyme.

Bendrovių reorganizavimo procese susiklostantys mokestiniai teisiniai santykiai

Santrauka

Magistriniame darbe analizuojami reorganizavimo procese susiklostantys mokestiniai teisiniai santykiai bei šių santykių reglamentavimas Lietuvoje bei Europos Sąjungoje.

Darbas susideda iš dviejų stambių dalių. Pirmoji skirta reorganizavimo teisinio reglamentavimo mokestinių aspektų Lietuvoje analizei. Šioje dalyje aptariami bendrieji reorganizavimo principai, pelno mokesčio IX skyriuje reglamentuojami reorganizavimo bei perleidimo atvejų pagrindiniai bruožai atskleidžiami lyginant juos su Civiliniame kodekse reglamentuojamais reorganizavimo būdais bei žvelgiant į reorganizavimą per Akcinių bendrovių įstatymo prizmę, siekiant glaudžiau susieti civilinius bei mokestinius teisinius santykius. Analizuojamos reorganizavimo bei perleidimo atvejų metu atsiradusių turto vertės padidėjimo pajamų nepripažinimo reorganizuotos bendrovės, jos dalyvių ar bendrovės, reorganizuotos bendrovės turto, teisių bei pareigų perėmėjos, pajamomis sąlygos bei aptiriamos įsigyjančiojo vieneto mokestinių nuostolių perkėlimo galimybės. Šioje darbo dalyje taip pat gvildenamos problemos, susijusios su reorganizavimo pradžios bei pabaigos momentų nustatymu, iškeliami klausimai, ar objektyviai pateisinama Lietuvos Respublikos įstatymų leidėjo pozicija pelno mokesčio įstatymo 42 str. 2 d. 8 punkte neįtvirtinti nuostatos, leidžiančios keičiant perleidžiančiojo vieneto akcijas į įsigyjančiojo vieneto akcijas susidariusį akcijų kainų skirtumą apmokėti pinigais bei ar tikslingas 2005 m. Gruodžio 20 dienos pelno mokesčio įstatymo 42 straipsnio pakeitimas. Be jau minėtų klausimų darbe aptariama prestižo pripažinimo ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais tvarka tuo atveju, kai prestižas susidaro perkant bendrovės akcijas, gyventojų pajamų, gautų už parduotas akcijas, įgytas reorganizavimo metu, apmokestinimo sąlygos, bei su bendrovės, pridėtinės vertės mokesčio mokėtojos, reorganizavimu susijusios PVM prievolės.

Antrojoje darbo dalyje analizuojamas reorganizavimo proceso metu susiklostančių mokestinių teisinių santykių reglamentavimas Europos Sąjungoje, tiriami Europos Sąjungos teisės aktai, šių aktų priėmimo tikslai bei priežastys, aiškinamasi, ar Lietuvos Respublikos įstatymų leidėjas tinkamai perkėlė šių aktų nuostatas į nacionalinę teisę.

Legal tax relationship in reorganisation process

Summary

The object of this work is tax aspects of legal regulation of company reorganization in Lithuania and European Union.

This work compounds of two large parts. The first part is dedicated to analyse tax aspects of legal regulation of company reorganization in Lithuania. In this part are discussed general principles of reorganisation, the main features of reorganisation cases (which are regulated in ninth chapter of corporation tax law) are revealed by comparing them with reorganisation means, which are regulated in civil code and looking to reorganization through prism of corporation law in pursuance to relate civil and tax relations. Capital value rise assignment to company's, its shareholder's gains and taking over of losses of the acquiring company rules are discussed. Moreover, in this part of work are ventilated such problems like: determination of company's reorganization beginning and ending moments, if is justifiable legislator's position not to fix opportunity of cash payment not exceeding 10 % of the nominal value of acquiring company's shares when shares are exchanged in process regulated in 42 article 2 part 8 particle of corporation tax law and if modification of 42 article of corporation tax law, made on 2005 December 20, is advisable. In addition some parts of this work are dedicated to right of recognition of the prestige as permissible deduction, taxation questions, when individual sells his shares, which were got in process of reorganisation.

The second part of this labour is dedicated to analyse tax aspects of legal regulation of company reorganization in European Union. Directives, other legislation, its acceptance purposes and reasons are analysed trying to find out if Lithuania's legislator properly implemented European Union legislation rules.

Panaudotų šaltinių sąrašas

1. Europos sąjungos teisės aktai:

- 1) Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis (Valstybės Žinios, 2004, Nr. 2-2) 43, 48 str. d.;

1.1. Direktyvos:

- 2) 1990 m. liepos 23 d. Europos Tarybos direktyva dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimuisi, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis (90/434/EEB);
- 3) 2005 m. Vasario 17 d. Europos Tarybos direktyva iš dalies keičianti direktyvą 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimuisi, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis (2005/19/EB);
- 4) 2001 m. Spalio 8d. Direktyva papildanti Europos bendrovės įstatus dėl darbuotojų dalyvavimo priimant sprendimus (2001/86/EB);
- 5) 2003 m. Liepos 22 d. Europos Tarybos Direktyva papildanti Europos kooperatinės bendrovės statutą dėl darbuotojų dalyvavimo priimant sprendimus (2003/72/EB);
- 6) 1990 m. liepos 23 d. Europos Tarybos direktyva dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (90/435/EEB);

1.2. Reglamentai:

- 7) 2001 m. Spalio 8 d. Europos Tarybos reglamentas Dėl Europos bendrovės (SE) statuto (EB 2157/2001);
- 8) 2003 m. Liepos 22 d. Europos Tarybos Reglamentas dėl Europos kooperatinės bendrovės statuto (EB 1435/2003);

1.3. Komisijos pasiūlymai:

- 9) Europos Komisijos pasiūlymas nr. C225/3;

2. Nacionaliniai teisės aktai

2.1. Įstatymai:

- 10) Lietuvos Respublikos Konstitucija (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės Žinios, 1992, Nr. 33-1014);
- 11) Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės Žinios, 2000, Nr. 74-2262);
- 12) Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės Žinios, 1994, Nr. 55-1046);
- 13) Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės Žinios, 2004, Nr. 63-2243);
- 14) Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės Žinios, 2001, Nr. 110-3992);
- 15) Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 4, 5, 7, 12, 16, 18, 21, 27, 28, 30, 31, 32, 41, 42, 43, 47, 51, 55 straipsnių, 1, 3 priedėlių pakeitimo bei papildymo, Įstatymo papildymo 37-3 straipsniu ir 44 straipsnio pripažinimo netekusiu galios bei Pelno mokesčio įstatymo 5, 12, 26, 35, 36, 37, 53 straipsnių pakeitimo ir papildymo, įstatymo papildymo 37-1 bei 37-2 straipsniais ir įstatymo 3 priedėlio papildymo įstatymo 12 straipsnio pakeitimo įstatymas (Valstybės Žinios, 2005, Nr. 153-5635);
- 16) Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas (Valstybės žinios, 1990, Nr. 24-601);
- 17) Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės Žinios, 2002, Nr.73-3085);
- 18) Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės Žinios, 2002, Nr.48);
- 19) Lietuvos Respublikos Europos bendrovių įstatymas (Valstybės žinios, 2004, Nr. 78-2710);
- 20) Lietuvos Respublikos Europos kooperatinių bendrovių įstatymas (Valstybės žinios, 2006, Nr. 73-2764);
- 21) Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas (Valstybės Žinios, 2001, Nr. 99-3516)
15 str. 11 d.

2.2. Poįstatyminiai teisės aktai

2.2.1. Nutarimai:

- 22) Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripaįinimo taisyklių patvirtinimo” (Valstybės Źinios, 2002, Nr. 55-2185);

3. Specialioji literatūra

- 23) B.J.M. Terra, P.J. Wattel European tax law 2001;
- 24) Barry Larking, „The Merger Directive: Will it work?“, 30 European Taxation 12 (1990);
- 25) Fred C. De Hosson, „A Europe crowded with branches?“, Intertax 1991/8-9;

3.1. Komentarai:

- 26) MIKELĖNAS Valentinas, *et.al.* Lietuvos Respublikos civilinio kodekso komentaras. Vilnius: Justitia, 2002;
- 27) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2003 m. liepos 28 d. pelno mokesčio įstatymo komentaras Nr. 1 (su papildymais ir pakeitimais) [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-10-10]. Prieiga per internetą: <<http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/23b5167f4de30406c2256d710034af04?OpenDocument>>;
- 27) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2003 m. rugpjūčio 20 d. gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras Nr. 2 (su papildymais ir pakeitimais) [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-10-10]. Prieiga per internetą: <<http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/3e6c99a211ff4dc2c2256d89002ae401?OpenDocument>>;
- 28) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2003 m. rugpjūčio 21 d. pridėtinės vertės mokesčio įstatymo komentaras Nr. 3 (su papildymais ir pakeitimais) [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-10-10]. Prieiga per internetą: <<http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/0/f55b0f01d532f84cc2256d89002f4861?OpenDocument>>;

29) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2005 m. birželio 6 d. mokesčių administravimo įstatymo komentaras [interaktyvus]. [žiūrėta 2006-10-10]. Prieiga per internetą:

<http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/fcf6171100606c15c22570180024d7e2?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1>;

30) Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos išaiškinimas Nr. (13.1)-46-8065;

31) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR Finansų ministerijos 2006-02-02 raštas Nr. (18.17-31-1)-R-964);

3.2. Straipsniai:

32) STANIENĖ, Birutė. Juridinio asmens, PVM mokėtojo, reorganizavimas ir su juo susijusios PVM prievolės. *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, 2006, Nr. 19 (403), p.1, 7;

33) ŠAREIKIENĖ, Gelminė. Mokestinių nuostolių perkėlimo ypatumai (Vienetų reorganizavimo, perleidimo ir pertvarkymo atvejais). *Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos*, 2006, Nr. 27 (411), p.1, 7; 2006, Nr. 28 (412, p.9-10);

3.3. EBTT sprendimai

34) EBTT sprendimas byloje Andersen og Jensen Aps prieš Skatteministeriet (C-8/97)
EBTT sprendimas byloje Leur-Bloem v. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam (C-28/95);

35) EBTT sprendimas byloje Eurowings luftverkehrs AG (C-294/97);

36) EBTT sprendimas Rewe byloje (33/76);

37) EBTT sprendimas San Giorgio byloje (199/82);

38) EBTT sprendimas San Schijndel byloje (C-431/93);

39) EBTT sprendimas byloje Commission v Greece (C-8/97).